

Steuerrecht und Rechtsstaat

Liber Amicorum für Adriano Marantelli

Herausgebende

Philip Letsch

Nathalie Fortuzi

Marian Inäbnit

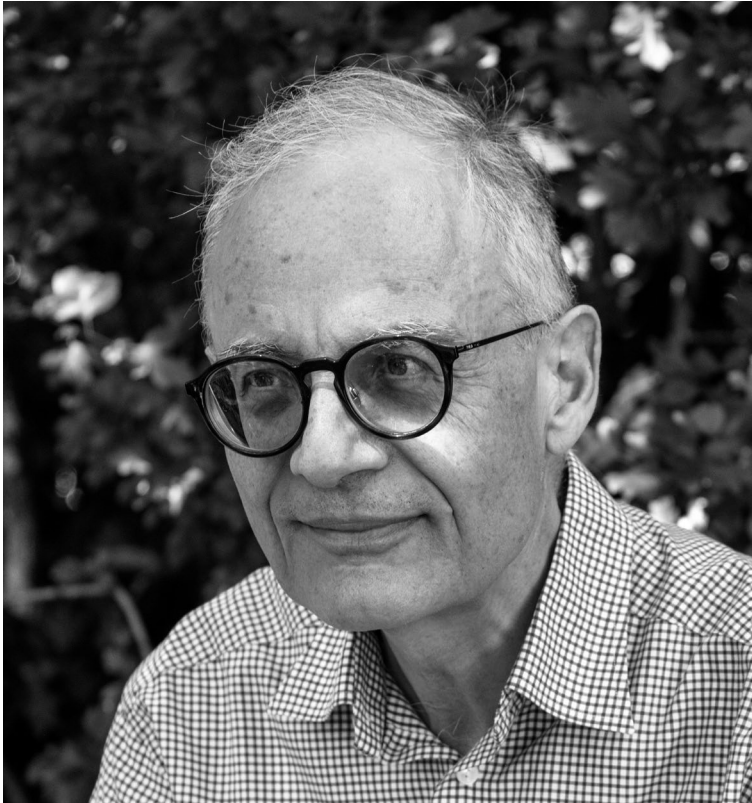
Urs Behnisch



Stämpfli
Verlag

Philip Letsch, Nathalie Fortuzi, Marian Inäbnit,
Urs Behnisch (Herausgebende)

Steuerrecht und Rechtsstaat



Philip Letsch, Nathalie Fortuzi, Marian Inäbnit,
Urs Behnisch (Herausgebende)

Steuerrecht und Rechtsstaat

Liber Amicorum für Adriano Marantelli

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z. B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Die Nutzung unserer Werke für Text- und Data-Mining behalten wir uns explizit vor.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2026

ISBN 978-3-7272-3970-0

Über unseren Online-Shop www.staempflirecht.ch

ist zudem folgende Ausgabe erhältlich:

E-Book ISBN 978-3-7272-2339-6

Bei Fragen zur Produktsicherheit

Hersteller: Stämpfli Verlag AG, Wölflistrasse 1, CH-3001 Bern,
verlag@staempfli.ch, www.staempflirecht.ch

Importeur EU: Brockhaus Commission GmbH, Kreidlerstrasse 9, DE-70806 Kornwestheim,
gpsr@brocom.de, www.brocom.de



Der Schreiber steht für unseren Anspruch, gemeinsam mit unseren Autorinnen und Autoren relevante und herausragende Inhalte zu produzieren.

Überflüssiges Abkommensrecht?

MICHAEL LANG*

Inhaltsverzeichnis

I.	Die Interpretation von DBA.....	225
II.	Vorschriften des OECD-Musterabkommens ohne eigenständige normative Bedeutung	227
	A. Art. 23A Abs. 3 und Art. 23B Abs. 2 OECD-MA.....	227
	B. Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA	228
	C. Art. 28 OECD-MA	231
III.	Die Vermeidung der Bedeutungslosigkeit von Vorschriften des OECD-Musterabkommens als Interpretationsmaxime?	232
	A. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.....	232
	B. Beneficial ownership in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA.....	234
	C. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA.....	237
IV.	Zusammenfassende Würdigung.....	241
	Literaturverzeichnis	242

I. Die Interpretation von DBA

ADRIANO MARANTELLI publiziert zu vielen Fragen des Steuerrechts. Sowohl die Breite als auch die Tiefe seines wissenschaftlichen Werks sind beeindruckend. Seine fachlichen Beiträge behandeln oft Themen aus dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).¹ Er ist einer der Autoren eines der massgebenden Lehrbücher zum Internationalen Steuerrecht.² Die Auslegung der auf dem Gebiet des Steuerrechts abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge steht immer wieder im Fokus seiner Forschungen.³ Daher hoffe ich, dem geschätzten Kollegen Freude zu bereiten, wenn ich in meinem Beitrag Fragen der Interpretation der DBA anspreche. ADRIANO MARANTELLI hat unlängst öffentlich einbekannt, dass er zwei Städte besonders schätzt: Venedig und Wien.⁴

* Frau Raphaela Riegler und Herrn Dominic Thierstein danke ich herzlich für die Unterstützung.

¹ Vgl. z.B. MARANTELLI, BVR, 2017; MARANTELLI, Betriebstätte; MARANTELLI, in: FS Koller; MARANTELLI, in: FS Behnisch.

² LOCHER/MARANTELLI/OPEL.

³ Dazu beispielsweise die Überlegungen zum Verhältnis von DBA- und Landesrecht bei der Auslegung: MARANTELLI, BVR 2017, S. 98 ff.

⁴ Interview mit Adriano Marantelli: Haben Sie eine geheime Leidenschaft neben dem Steuerrecht, Adriano Marantelli? Steuer Revue, 2024, S. 583.

Mit meinen Überlegungen möchte ich ihm daher anlässlich seiner Emeritierung einen besonderen Gruss aus einer seiner beiden erklärten «Lieblingsstädte» entbieten.

Wer sich mit DBA-Auslegung beschäftigt, kommt an der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) nicht vorbei. Die Verfasser der WVK bemühten sich, die schon zuvor massgebenden Interpretationsregeln zu kodifizieren. Die Art. 31 ff. WVK dürfen aber nicht überbewertet werden. Auslegung ist kein mechanischer Vorgang, der sich in verschiedene Teile aufspalten lässt.⁵ Darüber hinaus sind positivierte Interpretationsregeln nur der Versuch, die Vorgangsweise bei der Auslegung von Rechtsvorschriften – und hier mit besonderem Blick auf völkerrechtliche Verträge – in Worte zu fassen und die dabei massgebenden Denk- und Erkenntnisprozesse zu strukturieren.⁶ Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge unterscheidet sich auch nicht grundlegend von jener der Vorschriften des nationalen Rechts: Immer geht es darum, den Inhalt der jeweiligen Vorschrift zu ermitteln. Die methodischen Möglichkeiten dabei sind vielfältig. Die Interpretation beginnt im Regelfall beim Wortlaut einer Vorschrift, endet aber nicht dort. Systematische, teleologische und historische Überlegungen spielen eine wichtige Rolle, um den Norminhalt zu entfalten.

Zu den Argumenten, die bei der Auslegung von Bedeutung sind, gehört auch die Annahme, dass der jeweilige Normsetzer keine Anordnung getroffen hat, die sich letztlich als inhaltsleer oder überflüssig erweist. Daraus wird oft eine Vermutung abgeleitet, eine Vorschrift wäre so zu interpretieren, dass ihr eine normative Bedeutung zukommt. Häufig wird dies als Zweifelsregel postuliert: Stehen mehrere Auslegungshypothesen zur Verfügung, ist jener der Vorzug zu geben, nach der der zu interpretierenden Vorschrift ein Anwendungsbereich zukommt. Ein Ergebnis, demzufolge die Vorschrift bedeutungslos ist, wäre zu vermeiden.⁷

In der Folge möchte ich mich der Frage zuwenden, ob und welche Bedeutung solche Überlegungen bei der Auslegung von DBA haben. Dazu möchte ich zunächst einige Vorschriften des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) herausgreifen, bei denen kaum zu bestreiten ist, dass sie überflüssig sind. In weiterer Folge möchte ich auf einige andere Abkommensbestimmungen zu sprechen kommen, deren Inhalt äusserst kontrovers ist, und die Frage stellen, ob die oben angesprochene Vermutung einen Beitrag zu deren Auslegung leisten kann.

⁵ Zum «Wesen» der Auslegung genauer: LANG, *Regulate Interpretation*, S. 174 ff.

⁶ LANG, in: FS Hochschule für Finanzen NRW, S. 375.

⁷ Näher BYDLINSKI, S. 444; vgl. auch KRAMER/ARNET, S. 122.

II. Vorschriften des OECD-Musterabkommens ohne eigenständige normative Bedeutung

A. Art. 23A Abs. 3 und Art. 23B Abs. 2 OECD-MA

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung obliegt dem Ansässigkeitsstaat: Im Anwendungsbereich der DBA stellt er entweder Einkünfte, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, von der eigenen Steuer frei, oder er ordnet die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Einkünfte, die dort besteuert werden können, auf die eigene Steuer an. Art. 23A und B enthalten Formulierungsvorschläge für die Regelung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode.

Die Freistellungsmethode wird in aller Regel mit dem Progressionsvorbehalt verbunden: Steuerpflichtige, die ihre Einkünfte in mehreren Staaten erzielen, sollen zwar von der Doppelbesteuerung befreit werden, aber nicht noch zusätzliche Vorteile erzielen. Dies wäre der Fall, wenn einer oder beide Vertragsstaaten für eine unter das Abkommen fallende Steuer vom Einkommen einen progressiven Tarif vorsehen: Die Aufteilung der Einkünfte auf mehrere Staaten ohne Progressionsvorbehalt könnte die Anwendung der Tarifstufen mit den höheren Steuersätzen verhindern. Das wäre nicht akzeptabel. Dementsprechend können die freigestellten Einkünfte bei der Tarifiermittlung für das verbleibende Einkommen berücksichtigt werden.

Die Vorschriften, die den Progressionsvorbehalt ansprechen, finden sich in Art. 23A Abs. 3 und Art. 23B Abs. 2 OECD-MA: «Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.» Diese Vorschriften adressieren nur den Ansässigkeitsstaat. Im Umkehrschluss könnte man daher annehmen, dass der Quellenstaat nicht berechtigt ist, einen Progressionsvorbehalt vorzusehen. Diese These wird mittlerweile aber überwiegend verworfen.⁸ Dafür kann ins Treffen geführt werden, dass die durch die Aufteilung der Einkünfte auf verschiedene Staaten sonst möglichen Progressionsvorteile nur dann nicht eintreten, wenn auch der Quellenstaat die von ihm freizustellenden Einkünfte bei der Tarifiermittlung berücksichtigt.⁹

⁸ BFH, I R 63/00 v. 19.12.2001; VwGH, Ra 2021/13/0067 v. 07.09.2022; WASSERMEYER, DBA, Art. 23 A OECD-MA 2017 Rz. 122 m.w.N.; a.A. aber noch LANG, Neue Entwicklungen, S. 80 ff.

⁹ Näher PHILIPP, S. 23 ff.; LOUKOTA, S. 119 f.; DJANANI, S. 321 ff.

Teilt man die Auffassung, wonach es aus systematischen Gründen naheliegt, dass nicht bloss der Ansässigkeitsstaat, sondern auch der Quellenstaat befreite Einkünfte für Tarifzwecke einbeziehen können soll, bedarf es einer abkommensrechtlichen Vorschrift über den Progressionsvorbehalt – wie sie in Art. 23A Abs. 3 und Art. 23B Abs. 2 OECD-MA vorgesehen ist – gar nicht. Die Vertragsstaaten brauchen in einem DBA nicht eigens dazu ermächtigt werden, die freigestellten Einkünfte bei der Festlegung des Steuersatzes einzubeziehen. Aus dem Umstand, dass sie bestimmte ausländische Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden haben, ist nichts darüber abzuleiten, wie sie den Tarif bei der Besteuerung der verbleibenden Einkünfte festlegen.¹⁰ Daher ist auch nicht ausgeschlossen, dass sie für diese Zwecke die freigestellten ausländischen Einkünfte inkludieren. Dies ist ausschliesslich eine Frage des nationalen Rechts. Zurecht wird dort – und nicht im Abkommensrecht – die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt gesehen.¹¹

Die Vorschriften des Art. 23A Abs. 3 und Art. 23B Abs. 2 OECD-MA haben daher keine selbständige normative Bedeutung. Die Vertragsstaaten könnten den Progressionsvorbehalt auch vorsehen, ohne dass dies im OECD-MA und den ihm nachgebildeten DBA angesprochen wäre. Die Regelung ist daher höchstens geeignet, Hinweise zu geben: Sie macht gegenüber den Vertragsstaaten deutlich, dass sie in ihren nationalen Steuervorschriften den Progressionsvorbehalt vorsehen können. Die Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörden erinnert sie, bei der Rechtsanwendung die nationalen Steuervorschriften, die den Progressionsvorbehalt regeln, nicht zu übersehen.

B. Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA

Eine weitere Vorschrift, die in diese Kategorie passt, ist Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA: In Art. 25 OECD-MA ist das Verständigungsverfahren geregelt. Dieses zwischen den zuständigen Behörden beider Staaten laufende Verfahren kann über Initiative des Steuerpflichtigen oder der Behörden selbst durchgeführt werden. Die Voraussetzungen für den erstgenannten Fall sind in Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA geregelt. Verlangt ist unter anderem, dass die Person der Auffassung ist, dass Massnahmen eines oder beider Staaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem Abkommen nicht entspricht. Wenn die zuständigen Behörden nicht in der Lage sind, sich über die Lösung des Falles zu einigen, können die ungelösten Fragen nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA einem Schiedsverfahren unterworfen werden.

¹⁰ WIDHALM, S. 168 f.

¹¹ ISMER, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Art. 23 A – Art. 23 B Rz. 210a.

Art. 25 Abs. 3 OECD-MA sieht – neben dem von den zuständigen Behörden selbst eingeleiteten Verständigungsverfahren, das der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln dient, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen – in seinem zweiten Satz noch eine weitere Möglichkeit für die beiden Behörden vor: «Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.»

Der OECD-Kommentar hebt interessanterweise als Anwendungsfall dieser Vorschrift die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem Drittstaatsansässigen hervor, der in jedem der Vertragsstaaten über eine Betriebsstätte verfügt.¹² Die Auffassung, ob unmittelbar auf Grundlage des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA die Doppelbesteuerung beseitigt werden kann, hat über die Jahre geschwankt. Die ursprüngliche Formulierung im OECD-Kommentar lautete wie folgt:¹³

«The second sentence of paragraph 3 enables the competent authorities to deal also with such cases of double taxation as do not come within the scope of the provisions of the Convention. Of special interest in this connection is the case of a resident of a third State having permanent establishments in both Contracting States. It is of course desirable that the mutual agreement procedure should result in the effective elimination of the double taxation which can occur in such a situation. An exception must, however, be made for the case of Contracting States whose domestic law prevents the Convention from being complemented on points which are not explicitly or at least implicitly dealt with; in such a case, the Convention could be complemented only by a protocol subject, like the Convention itself, to ratification or approval.»

Im Jahre 2008 wurde folgender Satz ergänzt:¹⁴ «In most cases, however, the terms of the Convention itself, as interpreted in accordance with accepted tax treaty interpretation principles, will sufficiently support issues involving two branches of a third state entity being subject to the paragraph 3 procedures.»

2017 wurde dieser Satz wieder gestrichen.¹⁵ Die zuvor stehenden Sätze, die auf die Notwendigkeit eines eigenen Protokolls hinwiesen, wurden in einen eigenen Absatz verschoben, der durch folgende Formulierungen ergänzt wurde:¹⁶

¹² OECD-MK, 2017, Art. 25 Abs. 3 Rz. 55.

¹³ OECD-MK, 1977, Art. 25 Abs. 3 Rz. 34.

¹⁴ OECD-MK, 2008, Art. 25 Abs. 3 Rz. 55.

¹⁵ OECD-MK, 2017, Art. 25 Abs. 3 Rz. 55 ff.

¹⁶ OECD-MK, 2017, Art. 25 Abs. 3 Rz. 55.1 f.

«The second sentence of paragraph 3 does not, however, allow the Contracting States to eliminate double taxation where the provision of such relief would contravene their respective domestic laws or is not authorised by the provisions of other applicable tax treaties. That sentence only allows the Contracting States, in cases not provided for in the Convention, to consult each other in order to eliminate double taxation in accordance with their respective domestic laws or in accordance with a tax treaty one of the Contracting States has concluded with a third State. Thus, for instance, in the case of an enterprise of a third State having permanent establishments in both Contracting States, the second sentence of paragraph 3 allows the competent authorities of the Contracting States to agree on the facts and circumstances of a case in order to apply their respective domestic tax laws in a coherent manner, in particular with respect to any dealings between those permanent establishments; the Contracting States could provide relief from any double taxation of the profits of such permanent establishments, however, only to the extent allowed by their respective domestic laws or by the provisions of a tax treaty concluded between a Contracting State and that third State (i.e. applying the provisions of Article 7 and Article 23 of a tax treaty between a Contracting State and the third State). As shown by these examples, paragraph 3 therefore plays a crucial role to allow competent authority consultation to ensure that tax treaties operate in a co-ordinated and effective manner.»

Der OECD-Kommentar ist damit wieder zu der Position zurückgekehrt, die sich schon aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt: Die zuständigen Behörden können eben – bloss – «beraten», wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt werden. Wenn sie dabei zu einem Ergebnis kommen, hängt dessen Umsetzung davon ab, ob sich in den nationalen Rechtsvorschriften oder in einer anderen völkerrechtlichen Norm dafür eine Grundlage findet.¹⁷ Auf Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA können sie sich dabei nicht stützen. Käme Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA als Rechtsgrundlage in Betracht, dann wäre die Vorschrift nicht bloss in den – vom OECD-Kommentar scheinbar zufällig herausgegriffenen – Fällen einer Doppelbesteuerung von zwei Betriebsstätten eines Drittstaatsansässigen massgeblich, sondern in allen vom DBA nicht erfassten Konstellationen. Die zuständigen Behörden hätten dann außerhalb des Anwendungsbereichs des DBA beliebige Spielräume, Doppelbesteuerung zu vermeiden und wären nur in im DBA ausdrücklich geregelten Fällen inhaltlich gebunden. Alleine diese Überlegung zeigt, dass Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA nicht als Rechtsgrundlage in Betracht kommt. Hätte diese Vorschrift solch einen weitreichenden Inhalt,

¹⁷ OECD-MK, 2017, Art. 25 Abs. 3 Rz. 55.1 f.

dann wäre nicht zu verstehen, warum sich das OECD-MA nicht nur auf diese Vorschrift beschränkt und überhaupt Regelungen über den persönlichen und den sachlichen Anwendungsbereich vorsieht sowie Verteilungsnormen und einen Methodenartikel enthält.

Zu überlegen ist noch, ob die Bedeutung des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA darin liegt, zu ermöglichen, was im OECD-Kommentar seit 2017 beispielhaft genannt ist:¹⁸ «[...] the second sentence of paragraph 3 allows the competent authorities of the Contracting States to agree on the facts and circumstances of a case in order to apply their respective domestic tax laws in a coherent manner, [...]». Die Vorschrift könnte die zuständigen Behörden in die Lage versetzen, auch ausserhalb des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs des Abkommens Informationen in konkreten Steuerfällen auszutauschen. Aber auch dazu bedarf es des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA nicht: Art. 26 Abs. 1 letzter Satz OECD-MA sieht explizit vor, dass der Informationsaustausch durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt ist.

Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA ist daher letztlich überflüssig. Die zuständigen Behörden können sich auch ohne eine solche Vorschrift miteinander beraten. Die Regelung kann daher nur als Ermunterung an die Behörden verstanden werden, alle Kanäle zu nutzen, um sich über die Vermeidung der Doppelbesteuerung auszutauschen. Sie sollen sich nicht auf die im Abkommen geregelten Fälle beschränken, sondern auch sonst nach Lösungen suchen. Zu deren Umsetzung müssen sie aber eine andere Rechtsgrundlage – vornehmlich im nationalen Recht – finden.

C. Art. 28 OECD-MA

Ein weiteres Beispiel ist Art. 28 OECD-MA: «Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Übereinkünfte zustehen.» Für den Fall, dass die genannten völkerrechtlichen Vorschriften mit den DBA-Regelungen in Widerspruch geraten, würden die speziell für Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen massgebenden Regelungen vorgehen.¹⁹ Allerdings gibt es keinen solchen Widerspruch: Sowohl die genannten anderen völkerrechtlichen Regelungen als auch die DBA entfalten Schrankenwirkungen. Beide führen nicht zu Steuerpflichten, sondern reduzieren nach nationalem Recht bestehende Steuerpflichten. Sie entfalten gelegentlich unterschiedliche Rechtsfolgen, indem sich in manchen Fällen aus den DBA-Regelungen

¹⁸ OECD-MK, 2017, Art. 25 Abs. 3 Rz. 55.1.

¹⁹ ENGELSCHALK, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Art. 28 Rz. 2.

eine Befreiung ergibt, die sich nicht auch aus den anderen völkerrechtlichen Regelungen ableiten lässt. Darüber hinaus verpflichten die speziellen für Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen geltenden Regelungen die Staaten in manchen Fällen zur Freistellung von Einkünften, ohne dass die DBA-Normen ebenfalls eine Steuerfreistellung vorsehen. Daraus ergibt sich aber kein Normenkonflikt: Beide Gruppen von Vorschriften können nebeneinander angewendet werden.²⁰ Allenfalls kann die Konsequenz der gleichzeitigen Anwendung dieser Vorschriften doppelte Nichtbesteuerung sein. Aus diesen Gründen bietet der OECD-Kommentar auch Alternativvorschriften an, die Staaten zur Vermeidung dieser Konsequenz vereinbaren können.²¹

Damit erweist sich Art. 28 OECD-MA als überflüssig. Dies zeigt sich auch darin, dass es neben den in dieser Vorschrift explizit angesprochenen völkerrechtlichen Vorschriften noch eine Fülle weiterer Regelungen – wie beispielsweise jene für Mitarbeiter zahlreicher internationaler Organisationen – gibt, die noch weitere Befreiungen vorsehen. Es besteht dennoch kein Zweifel, dass diese Vorschriften ebenfalls zusätzlich zu den Regelungen der DBA anzuwenden sind. Art. 28 OECD-MA hat daher nur die Bedeutung, die Rechtsanwender darauf hinzuweisen, dass neben den Regelungen der DBA gerade für Mitglieder von diplomatischen Missionen und konsularischen Vertretungen noch weitere völkerrechtliche Vorschriften massgebend sein können, aus denen sich darüber hinausgehende Begünstigungen ergeben können.

III. Die Vermeidung der Bedeutungslosigkeit von Vorschriften des OECD-Musterabkommens als Interpretationsmaxime?

A. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Die bisherigen Überlegungen zu beispielhaft analysierten Vorschriften des OECD-MA haben gezeigt, dass sich die Verfasser dieser Vorschriften nicht an den legitistischen Grundsatz gehalten haben, überflüssige Anordnungen zu vermeiden. Zumindest die drei näher beschriebenen Vorschriften des OECD-MA erweisen sich bei genauerer Analyse als normativ bedeutungslos. Vor diesem Hintergrund sollen nun einige andere Regelungen des OECD-MA beleuchtet werden, deren Inhalt deutlich umstrittener ist.

²⁰ Zutreffend ISMER/ENDRES, in: Reimer/Rust (Hrsg.), DTC, Art. 28 Rz. 28.

²¹ OECD-MK, 2017, Art. 28 Rz. 2.

Zu diesen gehört die in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Auslegungsvorschrift:

«Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert oder die zuständigen Behörden nicht eine andere Bedeutung nach den Vorschriften des Artikels 25 vereinbaren, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck jederzeit die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.»

Im Mittelpunkt der Diskussion um die Interpretation dieser Vorschrift steht die Frage, welche Bedeutung die Wortfolge «wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert» hat. Die Bandbreite der verschiedenen Auffassungen dazu ist gross:²² Am einen Ende des Spektrums steht die Position, die diese Wortfolge nahezu völlig ignoriert und fast immer das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates heranzieht, wenn ein Ausdruck im Abkommen nicht eigens definiert ist.²³ Am anderen Ende steht jene Deutung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, die dieser Wortfolge überragende Bedeutung beimisst, sodass gar keine Notwendigkeit besteht, in solchen Fällen auf nationales Recht zurückzugreifen.²⁴ Dazwischen gibt es vermittelnde Positionen.²⁵

An anderen Stellen habe ich bereits wiederholt dargelegt, dass meines Erachtens die überzeugenderen Gründe für jene Auffassung sprechen, die aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Bekräftigung einer Interpretation aus dem Zusammenhang des Abkommens ableitet.²⁶ Hier ist nicht der Platz, um alle Argumente für jene Deutung dieser Vorschrift zu wiederholen, die letztlich die Voraussetzung dafür schafft, dass nicht definierte Abkommensausdrücke in beiden Vertragsstaaten gleich verstanden werden. Die Bedeutung des «Zusammenhangs» ist dabei grösser als er in Art. 31 Abs. 2 WVK definiert ist:²⁷ Alle in den Art. 31 ff. WVK angesprochenen Aspekte sind zu berücksichtigen.

Dieses Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA muss sich allerdings den Vorwurf gefallen lassen, dass sie dieser Vorschrift nur die Bedeutung beimisst, die

²² Vgl. übersichtsweise zu den verschiedenen Ansichten LANG/BEER, S. 293 ff.; LANG, Definition unbeweglichen Vermögens, S. 24 ff.

²³ Zuletzt AVERY JONES, S. 654 ff.; RESCH, S. 598 ff. jeweils m.w.N.

²⁴ LANG, Response, S. 660 ff.; LANG/BEER, S. 293 ff. jeweils m.w.N.

²⁵ VOGEL, S. 297 f.; VOGEL/PROKISCH, S. 49 f.; DÜRRSCHMIDT, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Art. 3 Rz. 116a ff.

²⁶ LANG/BEER, S. 293 ff. m.w.N.

²⁷ LANG/BEER, S. 301 ff.

sich ohnehin schon aus den in der WVK verankerten Regelungen über die Auslegung völkerrechtlicher Verträge ergibt. So gesehen erweist sich diese Vorschrift als entbehrlich. Tatsächlich wurde schon von VOGEL/PROKISCH vor mehr als 30 Jahren vorgeschlagen, die Regelung aufgrund der zahlreichen durch sie aufgeworfenen Zweifelsfragen ersatzlos zu streichen.²⁸

Der Vorwurf ist allerdings nicht völlig berechtigt. Denn auch auf dem Boden der von mir vertretenen Auffassung könnte Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Bedeutung haben, unter dem «Zusammenhang des Abkommens» in besonderer Weise – neben dem in Art. 31 Abs. 2 WVK definierten «Zusammenhang» – die anderen in Art. 31 Abs. 1, 2 und 4 WVK sowie Art. 32 WVK angesprochenen Aspekte zu betonen. Korrespondierend dazu könnten die – in rechtsstaatlich geprägten Abgabenrechtsordnungen ohnehin Fremdkörper darstellenden – in Art. 31 Abs. 3 WVK erwähnten «späteren Übereinkünfte» und «spätere Übung» – wenn überhaupt – nur am Rande zu berücksichtigen sein.²⁹ Aber selbst wenn man diese Möglichkeit ausblendet: Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass es auch andere Vorschriften des OECD-MA gibt, die streng genommen überflüssig sind und nur Interpretations- und Anwendungshinweise geben. Daher spricht auch aus diesem Blickwinkel nichts dagegen, in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den nochmaligen Aufruf zu sehen, bei der Interpretation von DBA dem Zusammenhang des Abkommens ganz besondere Bedeutung beizumessen. Denn gerade bei dem OECD-MA nachgebildeten Vorschriften ist entscheidend, dass ihr Inhalt nicht aufgrund einer fälschlicherweise angenommenen Massgeblichkeit des nationalen Rechts auseinanderdriftet. Vielmehr ist die einheitliche Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten sicherzustellen, damit im Anwendungsbereich eines DBA Doppelbesteuerungen beseitigt und abkommensrechtlich bedingte Nichtbesteuerungen vermieden werden können.

B. Beneficial ownership in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA

Weitere ebenso kontrovers diskutierte Abkommensvorschriften sind jene über den «beneficial owner» oder – in der deutschen Übersetzung – den Nutzungsberechtigten.³⁰ Die Kriterien, die heranzuziehen sind, um den Nutzungsberechtigten zu bestimmen, sind äusserst umstritten.³¹ Gerichte in verschiedenen Staaten sind zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangt.³²

²⁸ VOGEL/PROKISCH, S. 53.

²⁹ LANG/BEER, S. 302 f.

³⁰ LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 622.

³¹ AIGNER/AIGNER/BUZANICH, in: Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), DBA, Art. 10 bis 12 Rz. 6 ff. m.w.N.

³² LANG, Schweizer Grundsatzurteil, S. 230; MARANTELLI, in: FS Behnisch, S. 64 m.w.N.

Der Ausdruck findet sich in den Artikeln 10–12 OECD-MA: Nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA darf die Steuer des Quellenstaates, «wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist» je nachdem 5 oder 15 Prozent nicht übersteigen. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA verwendet eine gleichlautende Formulierung für Zinsen und begrenzt die Steuer des Quellenstaates in diesen Fällen auf 10 Prozent. Nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA können Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und «deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist», nur im anderen Staat besteuert werden.

Dem Wortlaut zumindest der in Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Regelungen nach ist der Umstand, dass der Empfänger der Nutzungsberechtigte ist, keine Voraussetzung für Art. 10 oder Art. 11 OECD-MA als solches, sondern nur für die Quellensteuerreduktion. Daraus liesse sich ableiten, dass in den Fällen, in denen Empfänger und Nutzungsberechtigter auseinanderfallen, der Quellenstaat auch besteuern darf, und zwar unbeschränkt.³³ Der Ansässigkeitsstaat müsste die dann bei Dividenden über 5 oder 15 Prozent und bei Zinsen über 10 Prozent hinausgehende Steuer dennoch anrechnen. Bei fehlender Identität zwischen Einkünfteempfänger und Nutzungsberechtigtem käme es dann in vielen Fällen nur zu einer Verschiebung der Besteuerung zwischen Quellen- und Anrechnungsstaat.³⁴ Wenn aber – wie immer wieder angeführt – die Einfügung des «Nutzungsberechtigten» in das OECD-MA steuerlich motivierten Gestaltungen entgegenwirken soll, ist nicht nachvollziehbar, warum in einer Konstellation, in der der Empfänger der Einkünfte nicht auch der Nutzungsberechtigte ist, dies fiskalisch zu Lasten des Ansässigkeitsstaates gehen soll.

Noch weniger ist einzusehen, dass dann, wenn das Kriterium des Nutzungsberechtigten tatbestandliche Bedeutung haben soll, dies nur in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA der Fall ist.³⁵ Soll dies bedeuten, dass es für die Anwendung der anderen Verteilungsnormen und des Methodenartikels unmassgeblich ist, ob Einkünfteempfänger und Nutzungsberechtigter ident sind? Konsequenz wäre, dass in all diesen Fällen der Einkünfteempfänger auch dann alle Abkommensvorteile lukrieren kann, wenn er nicht der Nutzungsberechtigte ist.

Bei der Diskussion um den Nutzungsberechtigten darf auch nicht übersehen werden, dass die Einkünftezurechnung keine Frage des Abkommensrechts, sondern des innerstaatlichen Rechts ist. Die DBA knüpfen an diese Entscheidung des nationalen Gesetzgebers an. Wem nach nationalem Recht Einkünfte zuzurechnen sind, der kann dann, wenn er abkommensrechtlich die Vorausset-

³³ Vgl. BAUMGARTNER, S. 416.

³⁴ Vgl. LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 638 (FN 38).

³⁵ Vgl. LANG, Änderungen 1995, S. 42; LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 631.

zungen dafür erfüllt, und beispielsweise die in Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 OECD-MA für Zwecke der Ansässigkeit geforderte Nahebeziehung zu einem der beiden Vertragsstaaten hat, die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen.³⁶ Dies ist aber unabhängig davon der Fall, ob sich diese Vorteile aus den Artikeln 10, 11 oder 12 oder aber aus anderen Abkommensvorschriften ergeben.

All das zeigt, dass gerade in Fällen, in denen es um Fragen des Nutzungsberechtigten geht, eine Interpretation alles andere als zielführend ist, die versucht, die Kriterien für die Qualifikation als Nutzungsberechtigter herauszuarbeiten und dann nur diesem die Vorteile der Art. 10, 11 und 12 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften zukommen zu lassen. Die besseren Argumente sprechen dafür, dem Kriterium der Nutzungsberechtigung gar keine tatbestandliche Bedeutung beizumessen. Die Verteilungsnormen der Art. 10, 11 und 12 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften zeichnen sich dadurch aus, dass sie besonders gestaltungsanfällig sind.³⁷ Hier ist – aus dem Blickwinkel des Fiskus – die Gefahr besonders gross, dass andere Gesellschaften eingeschaltet werden, um Abkommensvorteile zu erlangen. Dies erklärt, warum gerade diese Vorschriften die Nutzungsberechtigung gesondert erwähnen: Sie erinnern daran, dass es bei den unter diese drei Verteilungsnormen fallenden Einkünften besonders einfach ist, die Einkunftsquellen an andere Personen zu übertragen. Dadurch wird die Notwendigkeit einer sorgfältigen Sachverhaltsermittlung gerade bei der Anwendung besonders gestaltungsanfälliger Vorschriften herausgestrichen, und eine auf Ziel und Zweck der nationalen Zurechnungsvorschriften des Quellenstaats abstellende Interpretation betont.³⁸ Wenn in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften vom «Nutzungsberechtigten» die Rede ist, dann ist damit meiner Auffassung nach keine zusätzliche Voraussetzung aufgestellt, sondern nur ein Interpretationshinweis gegeben.³⁹ Auch diese Vorschrift ist damit genau genommen entbehrlich. Dies ist kein entscheidendes Argument gegen diese Deutung: Dem OECD-MA ist es nicht fremd, dass sich Regelungen letztlich als blosse Interpretations- und Anwendungshinweise erweisen.

³⁶ Ausführlich LANG, VwGH zur Einkünftezurechnung, S. 499 f; LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 636 f.

³⁷ LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 631.

³⁸ LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 631.

³⁹ So schon LANG, Schweizer Bundesgericht, S. 631.

C. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA

Zu den Regelungen, die schon viel Beachtung gefunden haben, gehört der in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA aufgenommene «Principal Purpose Test»:

«Unbeschadet der anderen Bestimmungen dieses Abkommens ist eine Vergünstigung unter diesem Abkommen mit Bezug auf Einkünfte oder Vermögen nicht zu gewähren, wenn unter Berücksichtigung aller massgeblichen Sachverhalte der Schluss zulässig ist, dass die Erlangung dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Abmachung oder einer Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter den gegebenen Umständen im Einklang mit dem Ziel und Zweck der massgeblichen Bestimmungen dieses Abkommens stünde.»

Zentrale Anwendungsvoraussetzung des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA scheint ein subjektives Kriterium zu sein.⁴⁰ Die Erzielung des Vorteils hat einer der «Hauptzwecke» zu sein, um die Rechtsfolgen des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA auszulösen. Die Problematik eines derartigen Kriteriums liegt auf der Hand: Eine innere Absicht lässt sich nie beweisen.⁴¹ Im «Final Report» zu BEPS-Aktionspunkt 6 ist zwar beschönigend davon die Rede, dass eine «objective analysis of the aims and objects of all persons involved» vorzunehmen ist.⁴² Dennoch ist es erklärtes Ziel, anhand einer solchen «objective analysis» auf die innere Absicht der handelnden Personen zu schliessen. Auf subjektive Kriterien kann immer nur aufgrund äusserer Umstände geschlossen werden, was aber nichts daran ändert, dass es um letztlich nicht beweisbare Motive geht.⁴³ Die Regelungen über die Beweislast bestimmen in solchen Fällen in aller Regel das Ergebnis:⁴⁴ Hat die Behörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht zu beweisen, dass es einer der «Hauptzwecke» des Steuerpflichtigen war, den Vorteil zu erlangen, steht sie auf verlorenem Posten. Umgekehrt hat der Steuerpflichtige kaum eine Chance, den Missbrauchsvorwurf abzuwehren, wenn es an ihm liegt, den Beweis darüber zu erbringen, dass es *nicht* eines seiner primären Motive war, von einer oder mehreren bestimmten Abkommensregelungen zu profitieren.⁴⁵ Art. 29 Abs. 9 OECD-MA regelt diese verfahrensrechtliche Frage selbst: Wenn «unter Berücksichtigung aller massgeblichen Sachverhalte der Schluss zulässig ist», dass einer der Hauptzwecke des

⁴⁰ Dazu ausführlich LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 7 ff.

⁴¹ Dazu schon LANG, PPT, S. 48 f; ebenso LANG/NESTEROV-SURMENKO, S. 214; ebenso LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 7 ff.

⁴² OECD, Final Report Action 6, S. 57 f, Rz 10.

⁴³ Kritisch bereits LANG, in: GS Helbich, S. 9; ebenso LANG, Neue Instrumente, S. 180.

⁴⁴ LANG, PPT, S. 48 f.

⁴⁵ LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 8.

Steuerpflichtigen in der Erlangung des Vorteils gelegen ist, kommt Art. 29 Abs. 9 OECD-MA zur Anwendung. Damit spielt die Regelung einerseits der Behörde den Ball zu, die diese Schlussfolgerung ziehen und damit wohl auch begründen muss. Andererseits sind die Anforderungen nicht allzu hoch: Es muss bloss «der Schluss zulässig», nicht aber z.B. zwingend sein. Die Behörde muss daher nicht den vollen Beweis erbringen.⁴⁶ Die Regelung ist somit um einen Ausgleich zwischen den Interessen der Behörde und des Steuerpflichtigen bemüht. Die Schlagseite zugunsten der Behörde ist aber nicht zu verkennen.⁴⁷ In der Praxis wird es daher oft nicht auf den Nachweis der Motive ankommen, sondern Behörden werden versucht sein, bereits aufgrund des Vorliegens eines Vorteils auf die Absicht zu schliessen. Das subjektive Kriterium läuft daher schon aus diesem Grund Gefahr, gar keine eigenständige Bedeutung zu erlangen.⁴⁸

Art. 29 Abs. 9 OECD-MA kennt aber noch eine weitere – als Ausnahme formulierte – Voraussetzung: Der angestrebte Vorteil ist bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzung nicht zu gewähren, «es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter den gegebenen Umständen im Einklang mit dem Ziel und Zweck der massgeblichen Bestimmungen dieses Abkommens stünde». Der Umstand, dass dieses Kriterium als Ausnahme formuliert ist, ist nicht von Bedeutung. Zwar findet sich immer wieder in der Fachliteratur und mitunter leider sogar gelegentlich in der Rechtsprechung des EuGH die aus der Steinzeit der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre stammende Auffassung, wonach Ausnahmenvorschriften eng zu interpretieren wären.⁴⁹ Diese Position ist heute aber offenkundig überholt und methodisch unhaltbar:⁵⁰ Gerade Art. 29 Abs. 9 OECD-MA unterstreicht eindrucksvoll, dass die Frage, ob eine Voraussetzung als Ausnahme formuliert ist, nur von der legistischen Technik abhängt. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA ist insgesamt als Ausnahme von den sonst zustehenden Abkommensvorteilen konzipiert. Somit wäre der Hinweis auf Ziel und Zweck der Regelung eine Ausnahme von der Ausnahme und damit im Ergebnis bloss eine Bestätigung der Grundregel. Wer die Auffassung vertritt, dass Ausnahmenvorschriften «eng» zu interpretieren wären, müsste dann diese Voraussetzung sogar vergleichsweise weit auslegen.

⁴⁶ OECD, Final Report Action 6, S. 57 f, Rz 10.

⁴⁷ LANG, PPT, S. 49; zustimmend SIMONEK/BECKER, S. 117.

⁴⁸ LANG, in: GS Helbich, S. 9; ebenso LANG, Neue Instrumente, S. 180 f.

⁴⁹ Vgl. EuGH, C-399/93 v. 12.12.1995, EU:C:1995:434, *Oude Luttikhuis*, Rz. 23; C-384/01 v. 8.5.2003, EU:C:2003:264, *Kommission/Frankreich*, Rz. 28; C-94/09 v. 6.5.2010, EU:C:2010:253, *Kommission/Frankreich*, Rz. 29; C-492/08 v. 17.6.2010, EU:C:2010:348, *Kommission/Frankreich*, Rz. 35.

⁵⁰ Vgl. RUPPE, S. 28 ff.; STOLL, S. 104; ebenso LANG, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 75 f.

All dies zeigt nur, wie wenig überzeugend die These von der engen Interpretation von Ausnahmenvorschriften ist.

Wenn nun Art. 29 Abs. 9 OECD-MA mit der Formulierung «im Einklang mit dem Ziel und Zweck der massgeblichen Bestimmungen dieses Abkommens» betont, dass Abkommensvorteile nur dann versagt werden können, wenn die Gestaltung dem Ziel und Zweck der Abkommensvorschriften nicht entspricht, stellt sich die Frage, welche Bedeutung diese Voraussetzung hat.⁵¹ Für den einigermassen geschulten Juristen ist selbstverständlich, dass bei der Auslegung von Rechtsvorschriften *immer* deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden muss. Eine Interpretation, die beim nackten Wortlaut einer Vorschrift stehen bleibt, wäre wohl mit dem heutigen Stand der juristischen Methodenlehre nicht zu vereinbaren. Selbst wer noch daran glaubt, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht bloss der Beginn der Auslegung ist, sondern gleichzeitig auch ihre Grenzen absteckt,⁵² wird einsehen müssen, dass der Wortlaut alleine in den seltensten Fällen so eindeutig ist, dass der Inhalt einer Vorschrift unter Ausblendung von Ziel und Zweck ermittelt werden kann. Das gilt besonders für DBA-Vorschriften: Bei deren Interpretation ist der Text in allen authentischen Sprachen zu berücksichtigen. Wenn die Vorschrift dem OECD-MA nachgebildet ist, kommt noch der englische und der französische Text dazu. Und wenn sie dem UN-MA entnommen ist, muss auch der Text in den anderen offiziellen UN-Sprachen einbezogen werden.⁵³ Somit muss bei der Auslegung von allen – für den Steuerpflichtigen vorteilhaften genauso wie nachteiligen – Vorschriften immer deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden, und nicht bloss dann, wenn es einer der Hauptzwecke des Steuerpflichtigen gewesen sein soll, irgendeinen Vorteil zu erzielen.⁵⁴ Für völkerrechtliche Verträge bestätigt Art. 31 WVK die generelle Bedeutung einer am Ziel und Zweck der Regelung orientierten Interpretation.⁵⁵

Gerade vor diesem Hintergrund stellt sich aber umso mehr die Frage, warum es einer eigenen Vorschrift bedürfen soll, die einerseits die Massgeblichkeit von Ziel und Zweck bei der Auslegung von Abkommensvorschriften ausdrücklich betont, dies aber andererseits mit der Voraussetzung zu verknüpfen scheint, dass der Steuerpflichtige mit der von ihm gewählten Gestaltung einen Steuervorteil erzielen will. Eine denkbare Deutung liegt darin, aus ihr den Umkehrschluss zu ziehen und für andere – von Art. 29 Abs. 9 OECD-MA nicht ausdrücklich erfasste – Fälle abzuleiten, dass dort Ziel und Zweck der Regelungen bei der Auslegung auszublenden wären und sich der Interpret auf den

⁵¹ Dazu LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 10.

⁵² So aber der BFH in seiner Judikatur zum DBA-Recht: Kritisch dazu m.w.N. LANG, in: FS für den Bundesfinanzhof, S. 1007.

⁵³ Dazu LANG, IStR, 2011, S. 409.

⁵⁴ So schon LANG, PPT, S. 52.

⁵⁵ LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 11.

nackten Wortlaut – allenfalls unter Einbeziehung der Rechtsentwicklung und der Systematik – zu beschränken hätte.⁵⁶ Art. 29 Abs. 9 OECD-MA wäre dann als positivierte Interpretationsregel zu verstehen, die uns in die Steinzeit der Methodenlehre zurückwirft und als Ausnahme von der Interpretationsvorschrift des Art. 31 WVK gesehen werden müsste, wo Ziel und Zweck der Vorschriften für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge geradezu besonders hervorgehoben wird.

Ein derartiges Verständnis des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA liegt aber aus mehreren Gründen alles andere als nahe:⁵⁷ Zum Ersten gibt es auch im OECD-Kommentar keine Anhaltspunkte dahingehend, dass die Hauptbedeutung dieser Vorschrift *ausserhalb* ihres eigentlichen Anwendungsbereichs liegen und die Interpretation des Abkommensrechts insgesamt dramatisch verändern soll. Zum Zweiten ist die Ausblendung von Ziel und Zweck im Rahmen der Interpretation auch kaum möglich. Denn die einzelnen Aspekte des Auslegungsvorgangs, bei dem es um die Sinnermittlung insgesamt geht, sind untrennbar miteinander verbunden und lassen sich nicht beliebig auf- und abspalten. Zum Dritten ist kaum anzunehmen, dass gerade Art. 29 Abs. 9 OECD-MA dazu dienen soll, in den Fällen, in denen die Behörde nicht in der Lage ist, den Schluss zu ziehen, dass eines der Hauptziele der Transaktion in der Erlangung des Abkommensvorteils gelegen sein soll, dem Steuerpflichtigen diesen Vorteil auch dann zu verschaffen, wenn dies nicht im Einklang mit Ziel und Zweck der den Vorteil regelnden Vorschrift steht.⁵⁸

Naheliegender ist daher eine andere Deutung dieser Vorschrift, nach der die oben erwähnten, sonst nach vielen rechtstaatlich geprägten Verfassungen mit Händen zu greifenden Bedenken gegen die Regelung von Vorneherein ausgeräumt werden können:⁵⁹ Art. 29 Abs. 9 OECD-MA betont, dass ein Abkommensvorteil nur dann gewährt werden kann, wenn dies mit Ziel und Zweck der Regelung im Einklang steht. Wenn Art. 29 Abs. 9 OECD-MA den Fall besonders hervorstreicht, in dem eines der Hauptziele des Steuerpflichtigen auf die Erlangung dieses Vorteils gerichtet ist, schliesst diese Vorschrift nicht aus, dass auch in allen anderen Fällen Abkommensvorteile nur dann gewährt werden, wenn dies dem Ziel und Zweck dieser Regelungen entspricht. Somit kommt es bei der Abkommensinterpretation – wie bei der Interpretation jeder anderen Rechtsvorschrift – *immer* auf Ziel und Zweck der Regelung an.⁶⁰ Vor diesem Hintergrund wird dann aber das in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA ebenfalls als Voraussetzung angesprochene Motiv des Steuerpflichtigen bedeutungslos: Welche Motive der Steuerpflichtige verfolgt, ist irrelevant. Art. 29 Abs. 9 OECD-

⁵⁶ In diese Richtung SCHÖN, S. 115.

⁵⁷ Dazu auch schon LANG, in: GS Helbich, S. 13; ebenso LANG, Neue Instrumente, S. 185.

⁵⁸ Dazu LANG, in: GS Helbich, S. 13; ebenso LANG, Neue Instrumente, S. 185.

⁵⁹ LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 12.

⁶⁰ LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 12.

MA hat keinerlei selbständige normative Bedeutung, sondern unterstreicht nur die – ohnehin selbstverständliche – Notwendigkeit einer am Ziel und Zweck der Regelungen orientierten Interpretation.⁶¹ Die Vorschrift betont daher bloss, dass es gerade in solchen Fällen, in denen der Eindruck besteht, dass der Steuerpflichtige die tatbestandlichen Grenzen einer für ihn vorteilhaften Vorschrift ausreizen möchte, besonders wichtig ist, sowohl den Sachverhalt als auch den Inhalt der Vorschrift sorgfältig zu analysieren, ohne dies aber für alle anderen Konstellationen auszuschliessen. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA ist daher ein blosser Auslegungshinweis und streng genommen entbehrlich: An einer Ziel und Zweck von Vorschriften Rechnung tragenden Auslegung führt niemals ein Weg vorbei.⁶²

Diese – noch recht junge – Vorschrift ordnet sich damit gut in das OECD-MA ein und passt zu den anderen hier beschriebenen Regelungen: Nicht alle Bestimmungen des OECD-MA haben selbständige normative Bedeutung. Eine weitere Regelung, die sich als blosser Interpretationshinweis erweist, ist daher keineswegs ein Fremdkörper im Abkommensrecht.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die Beispiele zeigen: Gerade auf dem Gebiet des OECD-MA steht die Annahme einer bei der Auslegung zu berücksichtigenden Vermutung, wonach Vorschriften generell keine Deutung beigemessen werden soll, die sie überflüssig machen, auf schwachen Beinen. Es gibt einige der im OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen, die sich eindeutig als entbehrlich erweisen, und denen lediglich die Bedeutung zukommen kann, Interpretationshinweise zu geben. Angesichts dieser Regelungstechnik ist auch bei der Interpretation anderer Vorschriften dieses Musterabkommens Vorsicht geboten, wenn es darum geht Auslegungshypothesen mit dem Argument zu verwerfen, dass die Abkommensverfasser keine Bestimmungen vorsehen wollten, die nicht von selbständiger normativer Bedeutung wären. Starre Auslegungsregeln sind überhaupt abzulehnen. Die Interpretation jeder Vorschrift kann nur in dem Kontext erfolgen, in dem sie steht. Die Analyse zeigt jedenfalls, dass im OECD-MA Regelungen, die streng genommen überflüssig sind und nur Hinweise für die Interpretation und Anwendung des Abkommens enthalten, die sich auch anderweitig ableiten liessen, kein Fremdkörper sind.

⁶¹ LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. 12 f.

⁶² So schon LANG, in: GS Helbich, S. 14; ebenso LANG, Neue Instrumente, S. 185 f.

Literaturverzeichnis

- AIGNER DIETMAR/KOFLER GEORG/TUMPEL MICHAEL (Hrsg.), DBA-Kommentar, 2. Aufl., Wien 2019 (zit. BEARBEITERIN, in: Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), DBA, Art. X Rz. Y).
- AVERY JONES JOHN, A Fresh Look at Article 3 (2) of the OECD Model, BIT, 2020, S. 654 ff.
- BAUMGARTNER BEAT, Das Konzept des beneficial owner im Steuerrecht der Schweiz, in: Reich Markus/Simonek Madeleine (Hrsg.), Schriften zum Steuerrecht, Genf 2010.
- BYDLINSKI FRANZ, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl., Wien 2011.
- DIANANI CHRISTIANA, Der Progressionsvorbehalt im Nichtansässigkeitsstaat und bei subjektiven Qualifikationskonflikten, IStR, 2000, S. 321 ff.
- KRAMER ERNST A./ARNET RUTH, Juristische Methodenlehre, 7. Aufl., Bern 2024.
- LANG MICHAEL, Aktuelle Rechtsprechung des VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht, SWI, 2022, S. 494 ff. (zit. LANG, VwGH zur Einkünftezurechnung, S. X).
- LANG MICHAEL, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR, 2011, S. 403 ff. (zit. LANG, IStR, 2011, S. X).
- LANG MICHAEL, Can law regulate its own interpretation?, in: Brauner (Hrsg.), Research Handbook on International Taxation, Cheltenham 2020 (zit. LANG, Regulate Interpretation, S. X).
- LANG MICHAEL, Der Principal Purpose Test, in: Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg.), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS 2018, Wien 2018, S. 48 ff. (zit. LANG, PPT, S. X).
- LANG MICHAEL, Der Wortlaut als Grenze der DBA-Auslegung?, in: FS Hochschule für Finanzen NRW, Köln 2025 (zit. LANG, in: FS Hochschule für Finanzen NRW, S. X).
- LANG MICHAEL, Die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: FS für den Bundesfinanzhof – 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Köln 2018 (zit. LANG, in: FS für den Bundesfinanzhof).

- LANG MICHAEL, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lang (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, Wien 1995, S. 42 (zit. LANG, Änderungen 1995, S. X)
- LANG MICHAEL, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in: GS Franz Helbich, Wien 2014 (zit. LANG, in: GS Helbich, S. X).
- LANG MICHAEL, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Wien 1992 (zit. LANG, Doppelbesteuerungsabkommen, S. X).
- LANG MICHAEL, Missbrauchsbekämpfung als Ziel und Zweck der DBA?, in: Hummel/Kaminski (Hrsg.), Aktuelle Praxis- und Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 2024 (zit. LANG, Missbrauchsbekämpfung, S. X).
- LANG MICHAEL, Neue Definition des Definition unbeweglichen Vermögens in Art 6 Abs 2 UN-Musterabkommen, SWI, 2025 (zit. LANG, Definition unbeweglichen Vermögens, S. X).
- LANG MICHAEL, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht? in: 13. ÖJT III/2, Wien 1999 (zit. LANG, Neue Entwicklungen, S. X).
- LANG MICHAEL, Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht, in: Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht, Wien 2016, S. 177 ff. (zit. LANG, Neue Instrumente, S. X).
- LANG MICHAEL, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des «Beneficial Owner» und des Rechtsmissbrauchsverbots im DBA-Recht, SWI, 2024, S. 622 ff. (zit. LANG, Schweizer Bundesgericht, S. X).
- LANG MICHAEL, Schweizer Grundsatzurteil zum Beneficial Owner nach DBA-Recht, SWI, 2012, S. 226 ff. (zit. LANG, Schweizer Grundsatzurteil, S. X).
- LANG MICHAEL, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, BIT, 2020, S. 660 ff. (zit. LANG, Response)
- LANG MICHAEL/BEER BENJAMIN, The Relation Between Article 3 (2) OECD MC and the Interpretation Rules of the Vienna Convention on the Law of Treaties, in: Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Alphen aan den Rijn 2024.

- LANG MICHAEL/NESTEROV-SURMENKO OLEKSANDR, The Principal Purpose Test of Article 29 (9) OECD Model (2017), in: Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky (Hrsg.), *Anti-Abuse Rules and Tax Treaties*, Alphen aan den Rijn 2024.
- LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4. Aufl., Bern 2019.
- LOUKOTA HELMUT, Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?, in: 13. ÖJT III/1, Wien 1997.
- MARANTELLI ADRIANO, «Dealing» statt Vertrag im internationalen Steuerrecht – ein Streiflicht auf die grenzüberschreitende Betriebsstättenbesteuerung, in: FS Thomas Koller, Bern 2018, S. 537 ff. (zit. MARANTELLI, in: FS Koller, S. X).
- MARANTELLI ADRIANO, Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht – vom «Status quo» zu «quo vadis», ZBJV, 2018, S. 83 ff. (zit. MARANTELLI, Betriebsstätten, S. X).
- MARANTELLI ADRIANO, Gedankensplitter zur Beneficial Ownership anhand des Bundesgerichtsurteils 2C_752/2014 vom 27. November 2015, in: FS Urs R. Behnisch, Bern 2020, S. 53 ff. (zit. MARANTELLI, in: FS Behnisch, S. X).
- MARANTELLI ADRIANO, Ruhegehälter im internationalen Steuerrecht, Eine Besprechung des Grundsatzurteils des bernischen Verwaltungsgerichts vom 20. April 2016 (BVR 2017, S. 51), BVR, 2017, S. 86 ff. (zit. MARANTELLI, BVR 2017, S. X).
- PHILIPP ALFRED, *Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, Probleme des zwischenstaatlichen Steuerrechts*, Wien 1971.
- REIMER EKKEHART/RUST ALEXANDER (Hrsg.), *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, 4. Aufl., Alphen aan den Rijn 2015 (zit. BEARBEITERIN, in: Reimer/Rust (Hrsg.), DTC, Art. X Rz. Y).
- RESCH RICHARD XENOPHON, *Tax Treaty Interpretation: A Response to Michael Lang*, B.T.R., 2021, S. 598 ff.
- RUPPE HANS GEORG, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, in: Stoll (Hrsg.), *Schriften zum österreichischen Abgabenrecht*, Wien 1971.
- SCHÖN WOLFGANG, Die Rolle «wirtschaftlicher Gründe» und «wirtschaftlicher Realität» beim «Principal Purpose Test» nach Art. 29 Abs. 9 OECD-Musterabkommen 2017, *StuW*, 2022.

- SIMONEK MADELEINE/BECKER MARTINA, BEPS Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch mit dem Principal Purpose Test – Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz? IFF Forum für Steuerrecht, 2016, S. 117 ff.
- STOLL GEROLD, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, Wien 1972.
- VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung (II), StuW, 1982, S. 297 f.
- VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS (Hrsg.), DBA, 7. Aufl., München 2021 (zit. BEARBEITERIN, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Art. X Rz. Y).
- VOGEL KLAUS/PROKISCH RAINER, Generalbericht, in: IFA (Hrsg.), Interpretation of double taxation conventions, Alphen aan den Rijn 1993.
- WASSERMAYER FRANZ/KAESER CHRISTIAN/SCHWENKE MICHAEL/DRÜEN KLAUS-DIETER (Hrsg.), DBA, 168. Aufl., München 2025 (zit. WASSERMAYER, DBA, Art. X OECD-MA 2017 Rz. Y).
- WIDHALM CHRISTIAN, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995.

