

r die Auslegung
nent kaum Hin-
. Das mag auch
gemessen wird.
e des Kommen-

LI nichts an den
bkommen. Hat
wird der Ausle-
orgfalt („multi-
roblemen kom-
müssen, deren
l. Nach wie vor
lem MLI. Es ist
des MLI unter-
ur insofern hat
legungsbestim-
t, dass insoweit
Einfluss auf die
3 Abs. 2 OECD-
MLI haben, er-
nöglicherweise
, auf denen das
gehört zum Zu-
uptsächlich die
mit keine neu-

gung nicht viel
ertragsparteien
kommen selbst
ukunft Doppel-

der Vertrags-
nutzt werden,
CD zögert al-
hen den Ver-
t allenfalls für
enn anderen-
alen Steuer-
ultilateralen

Michael Lang*

Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen nach Art. 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen 2017

Inhaltsübersicht

I. Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge	III. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der Fassung des OECD-MA 2017
II. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der vor dem OECD-MA 2017 maßgebenden Fassung	IV. Zusammenfassende Würdigung

I. Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge

Ein Schwerpunkt des wissenschaftlichen Werks von *Moris Lehner* liegt auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts. Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) interessieren ihn besonders. In der Deutung der Auslegungsvorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) stimmen *Moris Lehner* und ich weitgehend überein¹. Dadurch fühle ich mich ermutigt, mich in diesem Beitrag der jüngst von der OECD vorgeschlagenen Änderung des Wortlauts des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu widmen: Der in dieser Vorschrift enthaltene Verweis auf das Recht des Anwendestaates steht demzufolge nicht mehr bloß unter dem Vorbehalt „unless the context otherwise requires“, sondern nach der aus 2017 stammenden Version des OECD-MA hängt der Verweis zusätzlich auch davon ab, ob „the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25“.

Wer die Bedeutung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA untersucht, darf nicht übersehen, dass diese Vorschrift lediglich *einen* Aspekt der DBA-Interpretation anspricht. Für die Auslegung von DBA sind vor allem die in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) niedergeschriebenen Grundsätze maßgebend. Die Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist vor diesem Hintergrund zu verstehen. Dementsprechend möchte ich diese Grundsätze zunächst einleitend zusammenfassen. In weiterer Folge will ich das von *Moris Lehner* und mir schon häufiger erörterte Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der Fassung zusammenfassen, wie sie bis Ende 2017 im OECD-MA zu finden war², um mich dann dem geänderten Wortlaut zuzuwenden.

* Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums Internationales Steuerrecht dieser Universität. – Den Herren Florian Fiala LL.M. (WU) und Martin Klokár, BSc (WU) danke ich herzlichst für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

¹ Vgl. näher *Lehner* in FS Frotscher, 2013, S. 383 (396 ff.).

² Dazu *Lehner* (Fn. 1), S. 391 ff.; *Lang*, IWB 2011, 281 (281 ff.).

Bei jeder Interpretation geht es immer um Sinnermittlung³. Der Sinn einer Vorschrift wird unter Berücksichtigung des Wortlauts, aber genauso des Ziels und Zwecks der Regelung, des Zusammenhangs, in den sie eingebettet ist, und schließlich der Rechtsentwicklung ermittelt. Dies ist bei völkerrechtlichen Vorschriften nicht anders als bei anderen Vorschriften. Die WVK hält diese Regeln für völkerrechtliche Verträge fest⁴.

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 Zieles und Zweckes auszulegen“. Art. 31 Abs. 2 WVK macht deutlich, dass der in Art. 31 Abs. 1 WVK genannte „Zusammenhang“ auch den „Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen“ umfasst. Die Bedeutung von Ausdrücken ist auch in Art. 31 Abs. 4 WVK festgelegt, da Ausdrücken eine besondere Bedeutung zukommen soll, „wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben“. Somit gilt auch für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen – und damit von DBA –, dass der Wortlaut einer Vorschrift zwar nicht das alleinige Auslegungsmittel ist und auch gar nicht unbedingt die Grenze der Auslegung absteckt, aber jedenfalls zu berücksichtigen und sinnvoller Ausgangspunkt für die Interpretation ist⁵.

Art. 31 Abs. 1 WVK macht auch klar, dass jeder Vertrag „im Lichte seines Zieles und Zweckes“ auszulegen ist. Damit wird an prominenter Stelle die teleologische Auslegung erwähnt. Daher müssen auch DBA-Regelungen im Lichte von Ziel und Zweck ausgelegt werden. Sicherlich besteht die Zielsetzung von Doppelbesteuerungsabkommen darin, Doppelbesteuerung zu vermeiden⁶. Dies bedeutet aber nicht zwingend, dass jede Abkommensvorschrift so auszulegen ist, dass die Doppelbesteuerung in jedem Fall vermieden wird: Ziel und Zweck der DBA ist ja die Doppelbesteuerung im Anwendungsbereich der einzelnen Vorschriften zu vermeiden. Deren Anwendungsbereich ist aber gerade erst im Wege der Interpretation zu ermitteln⁷. Noch weniger kann generell angenommen werden, dass jede Abkommensvorschrift auch dem Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung dient⁸. Gerade die Freistellungs-methode ermöglicht häufig Fälle von doppelter Nichtbesteuerung⁹. Der Umstand, dass nun sogar in der Präambel des OECD-MA das Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung und – für bestimmte Fälle – der Nichtbesteuerung ausdrücklich angespro-

3 Dazu grundlegend *Rill*, ZfV 1985, 461 (466).

4 Vgl. *Vogel/Prokisch*, CDFI Vol. LXXVIIIa, 55 (66 ff.); *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties under International Law, 4. Aufl. 2004, S. 57.

5 *Hummer*, ZöR 1975, 87 (97); *Sinclair*, The Vienna Convention on the Law of Treaties, 2. Aufl. 1984, S. 115; *Gröhs/Herbst*, ZfV 1986, 16 (23).

6 *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Einleitung Rz. 3.

7 *Lang* in *FS Debatin*, 1997, S. 283 (295 f.).

8 *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2002, Rz. 95; so offenbar auch *Vogel*, IStR 2002, 91 (93); anderer Ansicht *Zorn*, SWI 2001, 456 (461).

9 *Lang*, CDFI Vol. LXXXIXa, 73 (86).

chen ist, darf nicht den Blick dafür verstellen, dass es bei der Auslegung um Ziel und Zweck jeder einzelnen DBA-Vorschrift geht¹⁰.

Art. 31 Abs. 1 WVK erwähnt ebenfalls den bei der Interpretation zu berücksichtigenden „Zusammenhang“ an markanter Stelle. Für Zwecke der WVK werden zwar zum Zusammenhang auch der Wortlaut des Abkommens und sonstige Urkunden gezählt. Diese Aufzählung ist aber nicht taxativ und schließt nicht aus, dass bei der Abkommensauslegung auch ganz allgemeine Überlegungen der Abkommenssystematik mit berücksichtigt werden¹¹.

Die Rechtsentwicklung ist – auf den ersten Blick – im Rahmen der Abkommensauslegung lediglich in Art. 32 WVK als „ergänzendes Auslegungsmittel“ angesprochen. Darunter werden beispielhaft auch die „vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses“ gezählt. Dabei handelt es sich um Aspekte, die typischerweise bei der historischen Interpretation eine Rolle spielen. Nach dem Wortlaut des Art. 32 WVK können diese Aspekte nur dann berücksichtigt werden, wenn sie die „unter Anwendung des Art. 31 ergebende Bedeutung [...] bestätigen“, oder wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK „die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt“ oder „zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt“¹². Dies erweckt den Eindruck, dass historische Argumente nur subsidiär herangezogen werden können. Allerdings darf die Vorschrift des Art. 31 Abs. 4 WVK nicht übersehen werden, die zum zentralen Teil der Vorschriften über die Abkommensauslegung gehört¹³. Nach dieser Regelung darf einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beigegeben werden, „wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben“. Diese Absicht der Vertragsparteien kann sich aber insbesondere auch aus der Rechtsentwicklung ergeben¹⁴. Somit ist nicht davon auszugehen, dass nach der WVK historischen Argumenten von vornherein nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Vielmehr ist die Gewichtung der historischen Argumente – so wie die Gewichtung aller anderen bei der Auslegung zu berücksichtigenden Argumente – im Einzelfall an Hand ihrer Überzeugungskraft vorzunehmen¹⁵. So gesehen unterscheidet sich die Auslegung völkerrechtlicher Verträge – und damit auch der Doppelbesteuerungsabkommen – nicht von der Auslegung anderer Vorschriften¹⁶.

10 Zustimmend *Lehner* (Fn. 1), S. 397.

11 *Lang*, IWB 2011, 281 (282).

12 *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994, S. 11 (16); zu den ergänzenden Auslegungsmitteln nach Art. 32 WVK vgl. insbesondere *Köck*, *Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention*, 1976, S. 92 ff.

13 *Lang*, IWB 2011, 283.

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

15 *Karl* in *Schreuer* (Hrsg.), *Autorität und internationale Ordnung*, 1979, S. 9 (14).

16 Vgl. *Bleckmann*, *Grundprobleme und Methoden des Völkerrechts*, 1982, S. 89; *Karl* in *Bieber/Ress* (Hrsg.), *Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamics of EC-law*, 1987, S. 81 (83); *Lang*, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht*, 1991, S. 26; zustimmend *Wassermeyer*, *SWI* 1992, 171 (172).

Zu beachten ist allerdings auch noch die Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK. Nach dieser Vorschrift ist auch „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ in gleicher Weise bei der Auslegung zu berücksichtigen. Bei Doppelbesteuerungsabkommen denkt man hier in erster Linie an Verständigungsvereinbarungen, die zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten geschlossen werden. Allerdings zeigt sich, dass Gerichte in vielen Staaten bei der Heranziehung von Verständigungsvereinbarungen für die Auslegung von DBA äußerst zurückhaltend sind oder dies völlig ablehnen. In Österreich hat der Verwaltungsgerichtshof bereits zum Ausdruck gebracht, dass er sich an Verständigungsvereinbarungen nur unter bestimmten Voraussetzungen gebunden fühlt¹⁷. Der BFH hat wiederholt darauf hingewiesen, dass eine Verständigungsvereinbarung keine normative Kraft hat¹⁸. Für eine derartige Haltung bestehen überzeugende Argumente: Zum einen ist die Vertragsauslegung, die in Art. 31 WVK angesprochen ist, von der Vertragsänderung zu unterscheiden. Die Schwierigkeit dieser Unterscheidung¹⁹ ändert nichts an ihrer Notwendigkeit²⁰. Eine Änderung des Vertrages wäre nicht mehr von der Auslegung nach Art. 31 WVK umfasst²¹. Weiters schließt die Erwähnung der einzelnen Auslegungsaspekte in Art. 31 und Art. 32 WVK keineswegs aus, dass diesen Aspekten – je nach Materie – durchaus unterschiedliche Gewichtung zukommen kann²². Bei völkerrechtlichen Verträgen auf dem Gebiet des Steuerrechts ist nach den meisten Rechtsordnungen zu berücksichtigen, dass steuerrechtliche Vorschriften als Eingriffsrecht gelten und die rechtsstaatlichen Anforderungen besonders streng sind²³. Darüber hinaus spielt auf dem Gebiet des Steuerrechts vielfach die Gewaltentrennung eine besondere Rolle, die es den Verwaltungsbehörden nach zahlreichen Verfassungen untersagt, sich an die Stelle des Gesetzgebers zu setzen und Regelungen zu erlassen oder zu ändern, die in der Zuständigkeit des Gesetzgebers liegen. Der Abschluss von DBA bedarf in vielen Staaten der Zustimmung des Gesetzgebers und berührt daher dessen Kompetenz²⁴. Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, der Regelung des Art. 31 Abs. 3 WVK auf dem Gebiet des Steuerrechts von vornherein nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen²⁵. Darüber hinaus stellt sich die Frage, wer für

17 Vgl. VwGH v. 27.8.1991, 90/14/0237 und VwGH v. 20.9.2001, 2000/15/0116.

18 Z. B. BFH v. 1.2.1989 - I R 74/86; BFH v. 21.8.1996 - I R 80/95; BFH v. 15.9.2004 - I R 67/03; vgl. dazu insbesondere auch vor dem Hintergrund des § 2 Abs. 2 AO *Lehner* (Fn. 1), S. 391.

19 *Karl*, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht, 1983, S. 45 f.

20 Vgl. *Ress* in *Bieber/Ress* (Hrsg.), Die Dynamik des europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamics of EC-law, 1987, S. 49 (62).

21 *Lang* (Fn. 8), Rz. 87; vgl. zu den engegezogenen Grenzen der Rechtsfortbildung durch Verwaltungspraxis insbesondere *Friauf* in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 53 (54 ff.).

22 *Wassermeyer*, SWI 1992, 171 (172); *Lang* (Fn. 8), Rz. 85.

23 *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, S. 86 f.

24 Vgl. für die österreichische Rechtsordnung z. B. *Lang* (Fn. 23), S. 86 ff.; für die deutsche Rechtsordnung vgl. *Wassermeyer* in *Mössner/Blumenwitz* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, 1995, S. 61 (85 f.); für die italienische Rechtslage vgl. *Bizioli* in *Lang* (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation, 2001, S. 195 (219).

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

l Abs. 3 Buchst. a zwischen den Vertrag seiner Bestimmung sei Doppelbesteuerungsvereinbarungen, den geschlossen der Heranziehung überst zurückhaltungsgesichtshof einbarungen nur wiederholt darauf e Kraft hat¹⁸. Für inen ist die Vertragsänderung zu hts an ihrer Not-Auslegung nach nen Auslegungspekten – je nach in²². Bei völkermeisten Rechts- als Eingriffsrecht id²³. Darüber hinennung eine be-ferfassungen un- zu erlassen oder schluss von DBA hrt daher dessen lung des Art. 31 r eine sehr einie Frage, wer für

116.
9.2004 - I R 67/03;
ner (Fn. 1), S. 391.

inschaftsrechts –
dung durch Ver-
ortbildung durch
'54 ff.).

86 f.
ir die deutsche
lbesteuerungs-
Rechtsslage vgl.

nd nationales

Zwecke des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK die „Vertragsparteien“ sind. Vertragsparteien sind die Vertragsstaaten selbst. Wenn aber der Vertragsabschluss der Genehmigung durch den Gesetzgeber bedarf, kann keineswegs von vornherein davon ausgegangen werden, dass den Verwaltungsbehörden dieselbe Befugnis zukommt, im Rahmen der DBA als Vertragsparteien aufzutreten²⁶.

Wenn Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK davon spricht, dass auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“, zu berücksichtigen ist, kann dieser Aspekt bei der Auslegung von DBA aus denselben Gründen nur äußerst eingeschränkte Bedeutung haben²⁷. Hier stellt sich zusätzlich auch die Frage, wie eine derartige Übung festzustellen ist. Eine Verständigungsvereinbarung kommt schon deshalb nicht als „Übung“ in Betracht, da die obersten Verwaltungsbehörden, die derartige Vereinbarungen abschließen, nach den meisten Rechtsordnungen nicht die zur Vollziehung der DBA-Vorschriften maßgebenden Behörden sind²⁸. Die maßgebenden Behörden sind meist die Finanzämter und die Gerichte. Um eine übereinstimmende Übung festzustellen, bedarf es daher der Untersuchung der Verwaltungspraxis der Finanzämter und Gerichte, die von einer übereinstimmenden Rechtsüberzeugung geleitet sein müsste, um überhaupt relevant zu sein²⁹.

Vor dem Hintergrund der hier angestellten Überlegungen sind die Regelungen des OECD-MA bei der Auslegung jener Abkommensvorschriften, die auf einem Vorbild einer Regelung des OECD-MA basieren, jedenfalls zu berücksichtigen. Die meisten Staaten legen bei ihren Vertragsverhandlungen entweder das OECD-MA selbst oder eine in wesentlichen Teilen mit dem OECD-MA übereinstimmende Vertragsschablone zugrunde³⁰. Die Bedeutung der OECD-Abkommensvorschrift, die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Vertragsabschlusses den bilateralen Vertragsverhandlern vorgelegen hat, kann auf unterschiedliche Vorschriften der WVK gestützt werden: Art. 31 Abs. 1, 2 und 4 WVK können genauso wie Art. 32 WVK als Grundlage herangezogen werden³¹. Vor allem aber sind die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Vertragsabschlusses vorgelegenen Regelungen des OECD-MA deshalb relevant, weil in jenen Fällen, in denen die Vertragsparteien bewusst diese Formulierungen in ein bilaterales Abkommen übernommen haben, mangels anderer

26 Lang, IWB 2011, 281 (284).

27 Wassermeyer (Fn. 24), S. 61 (85 ff.); vgl. auch die von Barfuß in FS Walter, 1998, S. 25 (33) und Thaler in FS Walter, 1998, S. 683 (693 f.) vertretene Auffassung, nach der Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK auf Grundlage des österreichischen B-VG verfassungswidrig ist.

28 Lang, IWB 2006, 673 (679).

29 Lang, IWB 2011, 281 (284 f.).

30 Ault (Fn. 14), S. 65; zur österreichischen Abkommenspraxis vgl. Österreichischer Entwurf in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik, 2013, S. 407 (407 ff.).

31 Gloria, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 1988, S. 90 f.; Lang (Fn. 12), S. 17 f.; Lang in Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, 1996, S. 25 (29 f.); Prokisch in Vogel (Hrsg.), Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany, 1998, S. 103 (105 f.); Jirousek, SWI 1998, 112 (112 ff.); Vogel, BfIT 2000, 612 (614); Waters in FS Loukota, 2005, S. 671 (678 f.).

Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass sie diesen Regelungen auch den Sinn beizumessen wollten, der ihnen nach der damals vorliegenden Fassung des OECD-MA zukommt³².

Aus denselben Gründen ist auch der vom OECD-Steuerausschuss verfasste Kommentar zum OECD-MA für die Abkommensauslegung heranzuziehen³³. Die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des Kommentars zum OECD-MA gibt Aufschluss darüber, welche Intention die Verfasser mit den einzelnen Regelungen des OECD-MA verfolgt haben und welchen Sinn sie ihnen beigemessen haben³⁴. Die Ausführungen des Kommentars gehören daher zu wichtigen historischen Materialien, die bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen sind. Die Zulässigkeit ihrer Heranziehung wird insbesondere in Art. 32 WVK, aber auch in Art. 31 Abs. 4 WVK bestätigt. Die Ausführungen des OECD-Kommentars sind aber nicht die einzigen bei der Auslegung zu berücksichtigenden Aspekte. Daneben sind genauso der Wortlaut des Abkommens, teleologische Überlegungen und der Kontext zu berücksichtigen. Aus dieser Zusammenschau kann sich auch ergeben, dass im Einzelfall anderen Aspekten der Auslegung ein größeres Gewicht beizumessen ist und die im OECD-Kommentar vertretene Auffassung zurückzutreten hat³⁵.

Streng zu unterscheiden ist aber jedenfalls zwischen der Fassung des OECD-Kommentars, die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Vertragsabschlusses einer bilateralen Abkommensvorschrift vorgelegen hat, und einer späteren Fassung des OECD-Kommentars³⁶. Eine spätere Fassung des OECD-Kommentars kann für die Auslegung von bereits abgeschlossenen DBA keine Bedeutung haben³⁷. Aus einer späteren Fassung des OECD-Kommentars kann nämlich nicht mehr auf die seinerzeitige Intention der Vertragsparteien geschlossen werden. Weder Art. 31 Abs. 1, 2, 4 noch Art. 32 WVK geben dafür irgendeine Grundlage³⁸. Auch auf Art. 31 Abs. 3 WVK kann die Heranziehung des späteren Kommentars nicht gestützt werden, da es sich beim OECD-Kommentar weder um eine „spätere Übereinkunft“ zwischen den Vertragsparteien handelt, noch gibt eine im Kommentar vertretene Auffassung zwingend Aufschluss über die „Übung“ der Vertragsparteien³⁹. Vielmehr soll eine später in den Kommentar aufgenommene Auffassung meist erst dazu beitragen, dass sich diese Übung entwickelt. Daher kann der OECD-Kommentar nicht als Nachweis einer der-

32 Siehe *Lang* (Fn. 12), S. 19 f.; *Lang/Brugger*, ATF 2008, 95 (98).

33 So auch *Lehner* (Fn. 1), S. 390.

34 *Lang* (Fn. 12), S. 22.

35 *Sinclair* (Fn. 5), S. 117; *Lang* (Fn. 12), S. 22 f.

36 *Avery Jones*, ET 1993, 252 (253 f.); *Lang*, SWI 1996, 427 (428 f.); *Vogel*, BfIT 2000, 612 (615); *Avery Jones*, BfIT 2002, 102 (103).

37 *Lang*, Intertax 1997, 7 (7 f.); *Ellis*, BfIT 2000, 617 (617 f.); *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (208); anders aber *Jirousek*, SWI 1998, 112 (116).

38 Vgl. z. B. *Vetter* in *Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter* (Hrsg.), Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, 1996, S. 9 (25); *Vogel*, BfIT 2000, 612 (614); *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, 2018, Vor Art. 1 Rz. 60.

39 *Lang* (Fn. 12), S. 25 f.; *Lang/Brugger*, ATF 2008, 95 (103 f.).

den Sinn bei-
des OECD-MA

verfasste Kom-
men-
ten³³. Die zum
ssten vorliegende
welche Intention
haben und wel-
mentars gehö-
imensauslegung
insbesondere in
sführungen des
zu berücksichti-
ns, teleologische
menschau kann
ng ein größeres
Auffassung zu-

es OECD-Kom-
ragsabschlusses
päteren Fassung
entars kann für
ben³⁷. Aus einer
r auf die seiner-
t. 31 Abs. 1, 2, 4
Art. 31 Abs. 3
zt werden, da es
t“ zwischen den
uffassung zwin-
oll eine später in
1, dass sich diese
hweis einer der-

artigen Übung gesehen werden⁴⁰. Eine immer wieder in die Diskussion gebrachte „vermittelnde Auffassung“, wonach spätere Fassungen des OECD-Kommentars wenigstens dann Bedeutung haben sollen, wenn die dort beschriebene Auffassung nur „klarstellend“ wäre⁴¹, ist ebenfalls abzulehnen⁴²: Um herauszufinden, ob eine Auffassung „klarstellend“ ist oder nicht, bedarf es logischerweise der Ermittlung der Abkommensvorschrift ohne Berücksichtigung der späteren Fassung des OECD-Kommentars⁴³. Wenn aber bereits ein bestimmtes Verständnis aus der Abkommensvorschrift gewonnen werden kann, bedarf es der späteren Fassung des OECD-Kommentars gar nicht. Wenn die spätere Fassung des OECD-Kommentars ebenfalls dieses Verständnis widerspiegelt, kommt ihr dieselbe Bedeutung wie einem Fachaufsatz zu, der den Inhalt einer Regelung zutreffend beschreibt, der aber selbst keinerlei normative Bedeutung hat⁴⁴.

II. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der vor dem OECD-MA 2017 maßgebenden Fassung

All diese aus allgemeinen Auslegungsgrundsätzen und aus der WVK gewonnenen Überlegungen sind für die Interpretation der Doppelbesteuerungsabkommen von Bedeutung. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verdrängt diese allgemeinen Auslegungsgrundsätze nämlich keineswegs vollständig. Vielmehr hat Art. 3 Abs. 2 OECD-MA überhaupt nur für Begriffe Bedeutung, die im Abkommen nicht ausdrücklich definiert sind. In allen anderen Fällen sind daher die allgemeinen Auslegungsgrundsätze uneingeschränkt anwendbar.

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA weicht auf den ersten Blick insoweit von den völkerrechtlichen Auslegungsregeln ab, als diese Vorschrift einen Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates enthält. Der Inhalt dieses Verweises ist umstritten⁴⁵. Dieser Verweis steht aber unter dem Vorbehalt „unless the context otherwise requires“. Tatsächlich findet sich mitunter im Schrifttum die Auffassung, die bei der Auslegung von Abkommensbestimmungen dem innerstaatlichen Recht große Bedeutung beimisst. Gelegentlich wird die Wortfolge „unless the context otherwise requires“ nahezu ignoriert⁴⁶. Für diese Vorgangsweise wird angeführt, dass es der Finanzverwaltung

40 Vgl. *Vetter* (Fn. 38), S. 24.

41 Vgl. z. B. *Ault* (Fn. 14), S. 67; *Loukota*, SWI 1997, 339 (342); *Jirousek*, SWI 1998, 112 (116 f.).

42 *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (209).

43 *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (209).

44 *Lang*, IWB 2011, 281 (286 f.).

45 *Avery Jones et al.*, B.T.R. 1984, 14 ff. und 90 ff.; *Sinclair et al.*, BfIT 1986, 75 (75); *Lang* (Fn. 16), S. 24; *Avery Jones*, ET 1993, 252 (252 ff.); *Vogel* in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. Aufl. 2015, Art. 3 Abs. 2 Rz. 110 ff.

46 Vgl. z. B. *Loukota*, *Internationale Steuerfälle*, 1989, Rz. 714 ff., er beschreibt die Auffassung des österreichischen BMF, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den „Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ bei der Auslegung von DBA verankere.

IT 2000, 612 (615);

06, 203 (208); an-

ie neuen Verrech-
14); *Wassermeyer*/
Rz. 60.

die DBA-Handhabung erleichtert, wenn die lokalen Behörden bei der Auslegung des Abkommens das aus dem nationalen Recht gewohnte Verständnis heranziehen⁴⁷.

Demgegenüber gibt es aber auch die entgegengesetzte Auffassung: Bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen ist primär auf den Zusammenhang des Abkommens abzustellen⁴⁸. Nur in den seltenen Fällen, in denen aus dem Abkommenszusammenhang überhaupt keine Lösung gewonnen werden kann, kann nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates zurückgegriffen werden⁴⁹. Nach dieser Auffassung unterstreicht der Verweis auf den „Zusammenhang“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die große Bedeutung der autonomen Abkommensinterpretation⁵⁰. Die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze werden daher nach dieser Auffassung durch Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht außer Kraft gesetzt, sondern bestätigt⁵¹.

Eine weitere Auffassung versucht zwischen den beiden Positionen zu vermitteln: *Klaus Vogel* misst dem Ausdruck „erfordern“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA große Bedeutung bei⁵². Demnach steht der Verweis in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht zwar unter dem Vorbehalt des Zusammenhangs des Abkommens, dem daher der Vorrang beizumessen ist. Dieser Vorrang kommt dem Zusammenhang des Abkommens allerdings nur dann zu, wenn der Zusammenhang dies „erfordert“. Daraus leitet *Klaus Vogel* ab, dass die für den Zusammenhang des Abkommens sprechenden Argumente besonders überzeugungskräftig sein müssen⁵³. Nicht jedes aus dem Zusammenhang des Abkommens gewonnene Argument kann daher bereits die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts verhindern.

Zutreffend ist, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Bedeutung beizumessen, dass in erster Linie eine Lösung aus dem Zusammenhang des Abkommens gesucht werden soll und diese Vorschrift – so betrachtet – die Notwendigkeit einer abkommensautonomen Interpretation unterstreicht. Nur in raren Ausnahmefällen, in denen aus dem Zusammenhang des Abkommens gar keine Lösung gewonnen werden kann, ist es zulässig, das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates heranzuziehen⁵⁴. Diese Fälle sind aber – wenn sie überhaupt auftreten – höchst selten, da der Zusammenhang des Abkommens nicht nur die Abkommenssystematik, sondern auch die Berücksichtigung von Ziel, Zweck und Rechtsentwicklung einschließt. 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

47 *Loukots*, Finanzjournal 1976, 105 (107); *Loukots*, SWI 1997, 285 (285 f.).

48 *Debatin*, DB 1985, Beilage 23, 1 (5); *Gloria*, RIW 1986, 970 (978); *Lang*, Finanzjournal 1988, 72 (72 f.); *Lang* (Fn. 23), S. 109.

49 *Lang* (Fn. 7), S. 290.

50 *Gröhs/Herbst*, ZfV 1986, 16 (23 f.).

51 *Lang*, IWB 2011, 281 (287).

52 *Vogel/Prokisch* (Fn. 4), 81; *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 Rz. 116a; zustimmend *Avery Jones et al.*, B.T.R. 1984, 90 (108).

53 *Vogel*, StuW 1982, 111 (119 ff.).

54 Ähnlich *Lehner* (Fn. 1), S. 400 f.

Auslegung des
Zusammenhangs⁴⁷.

der Auslegung
des Abkom-
menszusam-
menhangs
Art. 3 Abs. 2
zurückge-
hen „Zusam-
menhang des
Abkom-
mens“ daher
gesetzt, son-

u vermitteln:
die große Be-
auf das inner-
Abkommens,
Zusammen-
hang des „erfor-
Abkommens
3. Nicht jedes
daher bereits

dass in erster
Reihen soll und
autonomen In-
dem Zusam-
menhang es zulässig,
³⁴. Diese Fälle
Zusammenhang des
Berücksichti-
ger Interpretation
interpretiert, wenn er
e Argumente
interpretation

Journal 1988,

fl. 2015, Art. 3

scheitern wird und deshalb hilfsweise auf das innerstaatliche Recht zurückgreifen muss. 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 DBA 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 den Zusammenhang des Abkommens zurückgehenden Abkommensauslegung zu gelangen⁵⁵.

Zwar könnte dieses Ergebnis auch dann erreicht werden, wenn unter dem „Anwendestaats“ immer derselbe Staat verstanden wird. In diese Richtung gehen die Überlegungen von *Avery Jones*, der unter Anwendestaat immer den Quellenstaat verstanden haben möchte und daher davon ausgeht, dass nur, oder in erster Linie, der Quellenstaat das Abkommen anwendet und der andere Staat – der Ansässigkeitsstaat – dann an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden wäre⁵⁶. Die Auffassung, wonach nur der Quellenstaat die Verteilungsnormen des Abkommens anwendet, ist aber wenig überzeugend⁵⁷: 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 anwenden⁵⁸. Somit wenden beide Staaten das Abkommen an. Immer dann, wenn es auf die Qualifikation in den beiden Anwendestaaten ankäme, könnte dies dazu führen, dass die Abkommensinterpretation auseinanderläuft. Dies ist mit dem Ziel und Zweck der DBA nicht in Einklang zu bringen⁵⁹.

Die Abkommenssystematik stützt ebenfalls das Ergebnis, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA so zu verstehen ist, dass diese Vorschrift die „autonome Interpretation“ des Abkommens unterstreicht: Zahlreiche Abkommensregelungen kennen nämlich ausdrückliche Verweise auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates. Dazu zählt z. B. 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 Anwendestaaten können daher nur vor dem Hintergrund verstanden werden, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in allen anderen Fällen die abkommensautonome Interpretation fordert.

⁵⁵ Lang, IWB 2011, 281 (288).

⁵⁶ *Avery Jones et al.*, B.T.R. 1984, 14 (50); *derselbe* in FS Beusch, 1993, S. 43 (47 ff.).

⁵⁷ Vgl. hingegen *Lehner* (Fn. 1), S. 396.

⁵⁸ Vgl. *Vogel* in Beyerlin (Hrsg.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung*, 1995, S. 1143 (1155 f.).

⁵⁹ Lang, IWB 2011, 281 (288 f.).

Zusätzlich stärken auch historische Argumente die Auffassung, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Sinne einer abkommensautonomen Interpretation zu verstehen ist und der Formulierung „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ daher große Bedeutung beizumessen ist: Eine dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Abkommensvorschrift hat sich zuerst im DBA zwischen Großbritannien und den USA aus dem Jahr 1945 gefunden⁶⁰. 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 wurde⁶¹. Daher 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 Ausnahmefall zulässt⁶².

All diese Überlegungen haben allerdings nicht zur Konsequenz, dass dem innerstaatlichen Recht bei der Abkommensanwendung überhaupt keine Bedeutung zukommt⁶³. Vielmehr kann auch gerade „der Zusammenhang“ die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts in bestimmten Konstellationen „erfordern“⁶⁴. Dies ist aus systematischen Gründen deshalb und dann naheliegend, wenn man daran denkt, dass Abkommensvorschriften dazu dienen, Besteuerungsrechte zu beschränken⁶⁵. Aus diesem Grund müssen die Abkommensvorschriften auch an nationale Besteuerungstatbestände anknüpfen⁶⁶. Nationale Besteuerungstatbestände bezeichnen regelmäßig den Steuerschuldner und den Steuergegenstand. Folglich muss die Person, die nach innerstaatlichem Recht verpflichtet ist, nach Abkommensrecht berechtigt werden, um den Zielen des Abkommens Rechnung zu tragen. Genauso muss der Steuergegenstand und die Bemessungsgrundlage des innerstaatlichen Rechts abkommensrechtlich aufgegriffen werden. Wenn daher Art. 1 OECD-MA und andere Abkommensvorschriften von der ansässigen „Person“ sprechen, dann ist damit jener Rechtsträger gemeint, der vom innerstaatlichen Recht als Steuersubjekt angesprochen wird. Ansässige Personen können nur die Rechtsträger sein, die nach innerstaatlichem Recht verpflichtet sind. Folglich stellt der Begriff der ansässigen Person in Art. 1 OECD-MA, der in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA näher präzisiert wird, einen aus dem Zusammenhang des Abkommens notwendigen Verweis auf das innerstaatliche Recht dar⁶⁷. Da sich hier die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten „aus dem Zusammenhang“ des Abkommens ergibt, bedarf es dazu des Verweises auf das innerstaatliche Recht in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht. Wenn die Regelungen des OECD-MA

60 *Avery Jones et al.*, B.T.R. 1984, 14 (18).

61 *Lang* (Fn. 12), S. 35 f.

62 *Lang* (Fn. 7), S. 290.

63 *Lang* (Fn. 7), S. 296.

64 *Lang* (Fn. 7), S. 296.

65 *Lehner* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 65 ff.

66 *Debatin*, BB 1989, Beilage 2, I (1 f.).

67 *Lang*, RIW 1992, 573 (575 f.).

h Art. 3 Abs. 2
 i verstehen ist
 fordert“ daher
 vergleichbare
 nien und den
 rstmals aufge-
 ren Grundsät-
 lass diese Auf-
 ßen, dass dem
 : spricht auch
 CD-MA dann
 durchbrochen
 OECD-MA die

em innerstaat-
 ig zukommt⁶³.
 les innerstaat-
 aus systemati-
 , dass Abkom-
³. Aus diesem
 uerungstatbe-
 gelmäßig den
 lie nach inner-
 erden, um den
 ergusonsgesand
 rechtlich auf-
 rensvorschrif-
 räger gemeint,
 Ansässige Per-
 ht verpflichtet
 D-MA, der in
 menhang des
 . Da sich hier
 dem Zusam-
 s innerstaatli-
 es OECD-MA

ommensrechts

von „Einkünften“, „Gewinnen“ und „Vergütungen“ sprechen, so ist damit auch jeweils die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts gemeint⁶⁸. Diese Vorschriften knüpfen daher an jene Vorschriften des Rechts der Anwendestaaten an, die die Bemessungsgrundlage im konkreten Fall determinieren. Der Zusammenhang des Abkommens macht es notwendig, dass die Abkommen die Regelungen über die Bemessungsgrundlage aufgreifen, daran anknüpfen und dann die jeweilige Bemessungsgrundlage entsprechend beschränken oder andere Rechtsfolgen vorsehen⁶⁹.

Diese Überlegungen verdeutlichen, dass der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Verweis auf das Recht des Anwendestaates kaum Bedeutung hat. Fast immer ist – wenn ein abkommensrechtlicher Ausdruck nicht ohnehin in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA, in Art. 5 OECD-MA oder an anderer Stelle im OECD-MA definiert ist und dieser Definition bereits der Vorrang zukommt – auf den Zusammenhang des Abkommens zurückzugreifen. Nur dann, wenn sich weder aus dem Wortlaut der Vorschrift noch aus teleologischen, systematischen oder historischen Argumenten etwas gewinnen lässt, kann ersatzweise auf die Bedeutung zurückgegriffen werden, die ein Ausdruck nach dem nationalen Recht des Anwendestaates hat. Diese Fälle sind – wenn sie überhaupt vorkommen – äußerst selten. Die Bemühungen, interpretative Lösungen aus dem Zusammenhang des Abkommens zu gewinnen, haben jedenfalls Vorrang. Denn nur auf diese Weise können Interpretationsergebnisse gefunden werden, die den Anspruch erheben können, in gleicher Weise bei der Abkommensanwendung in beiden Staaten umgesetzt zu werden. Scheitern diese Bemühungen und muss ersatzweise auf das jeweilige nationale Recht der beiden Anwendestaaten zurückgegriffen werden, ist Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Abkommensauslegung nicht zu vermeiden.

III. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der Fassung des OECD-MA 2017

Der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bisher enthaltene Vorbehalt zugunsten des Zusammenhangs wurde in der 2017 veröffentlichten Fassung des OECD-MA noch erweitert. Der Vorbehalt des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA lautet nun wie folgt: „unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25“.

Der OECD-Kommentar hält dazu fest⁷⁰: “The Commentary was [...] amended in 1995 to provide that States that are able to enter into mutual agreements (under the provisions of Article 25, and, in particular, paragraph 3 thereof) that establish the meaning of terms not defined in the Conventions should take those agreements into account in interpreting those terms. In 2017, the wording of paragraph 2 was amended to remove any doubt that in a case where a mutual agreement reached under Article 25 indicates that the competent authorities have agreed on a common

68 *Firlinger*, SWI 1991, 271 (271 f.); *Lang*, RIW 1992, 573 (576).

69 *Lang*, IWB 2011, 281 (289 f.); im Ergebnis ähnlich *Lehner* (Fn. 1), S. 400.

70 OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Art. 3 Rz. 13.2.

meaning of an undefined term, the domestic law meaning of that term would not be applicable, as is the case when a term is defined in the Convention or when the context requires a meaning that is different from the domestic law meaning.”

Tatsächlich hat sich seit 1995 im OECD-Kommentar zu Art. 3 OECD-MA folgende Passage gefunden⁷¹: „States that are able to enter into mutual agreements (under the provisions of Article 25, and, in particular paragraph 3 thereof), that establish the meanings of terms not defined in the Convention should take those agreements into account in interpreting those terms.” Die oben zitierte Formulierung aus der aus 2017 stammenden Fassung des OECD-Kommentars erweckt den Eindruck, dass durch die Aufnahme einer ähnlichen Formulierung in den Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nun jeder Zweifel beseitigt wäre, so vorzugehen, wie dies der OECD-Kommentar seit 1995 vorschlägt. Der OECD-Kommentar suggeriert somit, dass nun etwas in den Text des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eingefügt wurde, was zuvor ohnehin auch schon gegolten hat.

Für Abkommen, die der vor 2007 bestehenden Fassung des OECD-MA folgen, hat es aber an einer ausdrücklichen Rechtsgrundlage im Abkommen selbst gefehlt, um Verständigungsvereinbarungen bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen. Denn Art. 25 OECD-MA schafft nur die Möglichkeit, Verständigungsverfahren zu führen und als deren Ergebnis „mutual agreements“ abzuschließen, ohne sie aber für rechtlich relevant zu erklären⁷². Eine rechtliche Bedeutung kann ihnen nach Maßgabe des Art. 31 Abs. 3 WVK zukommen, wenn man in ihnen „subsequent agreements“ sieht⁷³. Die hier angestellten Überlegungen haben aber gezeigt, dass die Konstellationen, in denen spätere Übereinkünfte im DBA-Recht auf die Abkommensauslegung zurückwirken, sehr selten sind. Vor allem aber kann die Erwähnung der „mutual agreements“ in der 1995 veröffentlichten Fassung des OECD-Kommentars nur nahelegen, diese Verständigungsvereinbarungen als Teil des in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA angesprochenen „contexts“ zu sehen und ihnen dementsprechend Vorrang vor dem Rückgriff auf das nationale Recht zu geben. Der nunmehr geänderte Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA behandelt Verständigungsvereinbarungen hingegen nicht als Teil des „contexts“, sondern stellt sie neben den „context“. Die eigenständige Erwähnung dieser Vereinbarungen lässt keinen anderen Schluss zu, als dass sie gerade nicht Teil des „contexts“ sind. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der Fassung 2017 geht daher von einem völlig anderen Konzept aus als der OECD-Kommentar seit 1995.

Dennoch sind die nunmehr im OECD-Kommentar enthaltenen Ausführungen zu den „mutual agreements“ für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hilfreich: „Mutual agreements“ waren zwar bisher bei der Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 WVK zu berücksichtigen. Ihre Bedeutung war aber – aus den erwähnten Gründen – sehr gering. Wenn nun die Verfasser des OECD-MA bei ihren Bemühungen, die Berücksichtigung von „mutual agreements“ bei der Anwendung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu

71 OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>, Art. 3 Rz. 13.1.

72 Grundlegend Lehner (Fn. 1), S. 391.

73 Siehe dazu Lang, IWB 2011, 281 (283 f.).

rm would not be
or when the con-
ing.”

CD-MA folgende
ments (under the
hat establish the
agreements into
aus der aus 2017
k, dass durch die
3 Abs. 2 OECD-
CD-Kommentar
nun etwas in den
ehin auch schon

MA folgen, hat es
gefehlt, um Ver-
ksichtigen. Denn
fahren zu führen
ie aber für recht-
ch Maßgabe des
eements“ sieht⁷³.
nstellationen, in
slegung zurück-
: „mutual agree-
s nur nahelegen,
OECD-MA ange-
g vor dem Rück-
ortlaut des Art. 3
gen nicht als Teil
dige Erwähnung
gerade nicht Teil
eht daher von ei-
5.

usführungen zu
ilfreich: „Mutual
s. 3 WVK zu be-
en – sehr gering.
lie Berücksichti-
2 OECD-MA zu

14 (Full Version),
Rz. 13.1.

verankern, an die bisher im OECD-Kommentar enthaltene Position anknüpfen⁷⁴, lässt dies darauf schließen, dass „mutual agreements“ auch weiterhin nur geringe Bedeutung haben sollen.

Die zitierten Erläuterungen des OECD-Kommentars machen auch deutlich, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der Fassung 2017 nicht etwa als Ermächtigung an die „competent authorities“ verstanden werden darf, sich im Wege einer Verständigungsvereinbarung über eine Interpretation hinwegzusetzen, die aus dem Zusammenhang des Abkommens gewonnen werden kann⁷⁵. Denn der OECD-Kommentar bringt zweifelsfrei die Intention der Abkommensverfasser zum Ausdruck, die sonst nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zum Tragen kommende Rechtsfolge – die Bedeutung des Ausdrucks nach nationalem Recht für die Abkommensinterpretation heranzuziehen – weiter zurückzudrängen. Der OECD-Kommentar erwähnt den Fall, in dem das innerstaatliche Recht nicht herangezogen werden darf, weil eine Verständigungsvereinbarung der beiden „competent authorities“ abgeschlossen wird, zusätzlich zu den beiden schon bestehenden Fallkonstellationen: „as is the case when a term is defined in the Convention or when the context requires a meaning that is different from the domestic law meaning“. Die Nennung der Verständigungsvereinbarung nach dem „context“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist ein weiteres systematisches Argument, das den Vorrang der Interpretation aus dem Abkommenszusammenhang gegenüber einer durch „mutual agreement“ gewonnenen Deutung eines Abkommensausdrucks deutlich macht⁷⁶.

Für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA kann eine Verständigungsvereinbarung daher nur dann Bedeutung haben, wenn sich nicht schon aus einer Abkommensdefinition oder aus dem Zusammenhang des Abkommens ein Auslegungsergebnis gewinnen lässt. Nur dann, wenn sonst auf das innerstaatliche Recht zurückgegriffen werden muss, ist es zulässig, eine Verständigungsvereinbarung für die Auslegung eines Abkommensbegriffs heranzuziehen. Schon bisher war mit dem „Zusammenhang“ Wortlaut, Teleologie, Systematik und Rechtsentwicklung einer DBA-Vorschrift gemeint, und folglich gab es nach der hier vertretenen Auffassung kaum Raum, um auf innerstaatliches Recht zurückzugreifen. Daher haben Verständigungsvereinbarungen für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA genauso wenig Bedeutung.

Aus diesem Grund wäre es verfehlt anzunehmen, dass die Aufnahme von Verständigungsvereinbarungen in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dazu führt, dass Verständigungsvereinbarungen nun der gerichtlichen Kontrolle entzogen sind⁷⁷: Wenn eine Verständigungsvereinbarung nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nur dann zum Tragen kommen kann, wenn ein im Abkommen verwendeter Ausdruck nicht im Abkommen selbst

74 OECD (Fn. 71), Commentary on Art. 3 Rz. 13.1.

75 Anders zum DBA Deutschland – USA *Fischer-Zernin*, RIW 1990, 305 (307); zustimmend *Lang* (Fn. 23), S. 178 f.

76 Vgl. hingegen zu Art. 3 Abs. 2 DBA Deutschland – USA *Fischer-Zernin*, RIW 1990, 305 (306 f.); zustimmend *Lang* (Fn. 23), S. 175 f.

77 Anders aber *Fischer-Zernin*, RIW 1990, 305 (308) zum DBA Deutschland – USA; vgl. hingegen *Avery Jones*, BfIT 2001, 557 (560).

definiert ist oder sich aus dem Zusammenhang des Abkommens keine Interpretation gewinnen lässt, haben Gerichte das Vorliegen dieser Voraussetzungen nachzuprüfen: Kann ein Gericht eine Interpretation aus dem Zusammenhang gewinnen – also unter Berücksichtigung des Wortlauts, der Systematik, der Teleologie oder der Rechtsentwicklung – oder lässt sich gar eine Definition im Abkommen finden, erweist sich die Verständigungsvereinbarung für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA unbeachtlich. Nur dann, wenn Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sonst nichts anderes als den Rückgriff auf das Recht des Anwendestaates erlauben würde, ist die von den „competent authorities“ getroffene Verständigungsvereinbarung auch von einem Gericht zu akzeptieren⁷⁸.

Vor diesem Hintergrund der geringen Bedeutung einer Verständigungsvereinbarung für Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist eine weitere Frage zwar rechtsdogmatisch interessant, praktisch aber kaum relevant: Welche Art von Verständigungsvereinbarung ist in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA angesprochen? Nach *Avery Jones* kann es sich nur um Art. 25 Abs. 3 OECD-MA handeln: „Since this paragraph contains the only reference to interpretation in article 25, it is difficult to see that any other part of this article could be relevant.”⁷⁹ Für den Zusammenhang zwischen Art. 3 Abs. 2 OECD-MA spricht vor allem das Wort „application“, das in beiden Regelungen verwendet wird. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA beginnt mit den Worten „As regards the application of the Convention ...“. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA trägt den „competent authorities“ auf, im Wege von Verständigungsvereinbarungen „difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention“ zu beseitigen. Der Wortlaut der neu gefassten Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verweist allerdings auf Art. 25 OECD-MA generell, sodass damit auch Verständigungsvereinbarungen nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA erfasst sein könnten. Dies alleine wäre aber noch kein überzeugendes Gegenargument: Denn so wie bei einem generellen Verweis auf Art. 25 OECD-MA Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA dennoch keine Bedeutung hat⁸⁰, könnte auch Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA keinen Anwendungsfall bieten. Der OECD-Kommentar bestätigt jedoch, dass jedenfalls nicht nur Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA gemeint ist⁸¹: „Some States, however, consider that this exception should only be applicable in mutual agreements reached under paragraph 3 of Article 25; these states are free to replace the phrase ‚pursuant to the provisions of Article 25‘ by ‚pursuant to the provisions of paragraph 3 of Article 25.‘“ Zwar schließt diese Formulierung nicht aus, dass bei einer Einschränkung auf Art. 25 Abs. 3 OECD-MA beispielsweise Art. 25 Abs. 5 OECD-MA vom Verweis nicht umfasst ist. Der OECD-Kommentar lässt sich aber auch so verstehen, wonach jene Vertragsstaaten, die die in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vorgeschlagene Wendung in ihre Abkommen übernehmen, auch akzeptieren, dass

78 Vgl. auch die differenzierende Position von *Debatin*, DB 1990, 598 (603) zu Art. 3 Abs. 2 DBA Deutschland – USA.

79 *Avery Jones*, Treaty Interpretation - Global Tax Treaty Commentaries, IBFD, 1 May 2018), 4.3.3.

80 Vgl. allerdings zum Verhältnis von § 2 Abs. 2 AO und Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA die von *Lehner* (Fn. 1), S. 391 georteten „Gefahren“.

81 OECD (Fn. 71), Commentary on Art. 3 Rz. 13.2.

e Interpretation
 1 nachzuprüfen:
 nen – also unter
 der der Rechts-
 len, erweist sich
 OECD-MA unbe-
 es als den Rück-
 den „competent
 i Gericht zu ak-

gsvereinbarung
 isch interessant,
 inbarung ist in
 1 nur um Art. 25
 reference to in-
 article could be
 MA spricht vor
 rd. Art. 3 Abs. 2
 the Convention
 f, im Wege von
 e interpretation
 1 gefassten Vor-
 ECD-MA gene-
 5 Abs. 1 und 2
 überzeugendes
 25 OECD-MA
 nte auch Art. 25
 Kommentar be-
 A gemeint ist⁸¹;
 e applicable in
 tates are free to
 unt to the provi-
 ; nicht aus, dass
 e Art. 25 Abs. 5
 : lässt sich aber
 s. 2 OECD-MA
 zepieren, dass

1 zu Art. 3 Abs. 2
 ED, 1 May 2018),
 2 OECD-MA die

nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA im Einzelfall getroffene Verständigungsvereinbarungen ebenfalls bei der Auslegung zu berücksichtigen sind.

Dabei stellt sich die Frage, ob eine im Einzelfall getroffene Verständigungsvereinbarung für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA generelle Bedeutung haben muss. In diese Richtung gingen die Überlegungen von *Shannon* zur Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 US-MA 1981, einer Vorläuferin des 2017 neugefassten Art. 3 Abs. 2 OECD-MA⁸²: „Generally, under Article 25, a mutual agreement procedure is initiated to clarify or alter application of the treaty to a particular case. Under Article 3 (2), however, where the competent authorities agree to a common meaning, this meaning becomes the treaty law meaning for all purposes.“ Allerdings ist kein Grund ersichtlich, dass eine im Einzelfall getroffene Verständigungsvereinbarung für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf andere Fälle erstreckt werden muss. Zwar steht es den „competent authorities“ beider Vertragsstaaten frei, anlässlich einer für einen Einzelfall gefundenen Lösung auch eine generelle Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA abzuschließen. Doch von einer Verpflichtung, in allen Fällen so vorzugehen, kann nicht die Rede sein. Die zitierten Äußerungen des OECD-Kommentars, dass es den Vertragsstaaten frei steht, den Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf Art. 25 OECD-MA insgesamt auf Art. 25 Abs. 3 OECD-MA zu beschränken, lässt vielmehr darauf schließen, dass auch Einzelfalllösungen von der uneingeschränkten Version des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfasst sind. Gegen dieses Ergebnis könnte zwar ins Treffen geführt werden, dass es unbillig erscheint, gleich gelagerte Einzelfälle unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob ein Verständigungsverfahren geführt wurde oder nicht. Dagegen lässt sich aber einwenden, dass es auch anderen in vergleichbarer Situation befindlichen Steuerpflichtigen freisteht, ein Verständigungsverfahren anzulegen. Diese Steuerpflichtigen können darauf vertrauen und allenfalls im Wege eines Schiedsverfahrens nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA durchsetzen, dass sie gleichbehandelt werden.

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA spricht allerdings nur den Fall an, dass die „competent authorities“ sich über eine abweichende Interpretation des Ausdrucks verständigen, und erwähnt die „arbitration decision“ nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nicht gesondert. Dies überrascht auf den ersten Blick. Bei genauer Betrachtung besteht aber angesichts der Systematik des Art. 25 Abs. 5 OECD-MA gar keine Notwendigkeit, die „arbitration decision“ gesondert zu erwähnen. Zu ihrer Implementierung bedarf es nämlich ohnehin eines „mutual agreement“, sodass im Ergebnis auch die Fälle des Art. 25 Abs. 5 OECD-MA von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfasst sind.

In den Konstellationen, in denen in Einzelfällen Verständigungsvereinbarungen getroffen werden, ist die fehlende Transparenz dieser Lösungen zumindest rechtspolitisch unbefriedigend. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA kann dazu führen, dass für denjenigen, in dessen Fall ein Verständigungsverfahren geführt wird, das Abkommen anders auszulegen und anzuwenden ist als für denjenigen, der kein Verständigungsverfahren angeregt hat und für den daher – wenn sich eben keine Definition im Abkommen finden lässt und sich auch aus dem Abkommenszusammenhang keine Auslegung ge-

⁸² *Shannon*, Intertax 1989, 453 (461).

winnen lässt – die nationale Definition der jeweiligen Anwendestaaten maßgebend ist. Das fehlende Wissen anderer Steuerpflichtiger über die in Einzelfällen gefundene Verständigungslösung kann sich dann für diese anderen Steuerpflichtigen auch als praktisches Hindernis erweisen, im Wege eines weiteren Verständigungsverfahrens eine Gleichbehandlung durchzusetzen. Die „competent authorities“ sind jedenfalls gut beraten, eine Einzelfalllösung zum Anlass zu nehmen, eine Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA abzuschließen und ihr damit auch für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA über den Einzelfall hinaus Bedeutung zukommen zu lassen. Selbst wenn andere Steuerpflichtige nämlich auf andere Weise von in Einzelfällen gefundenen Lösungen erfahren, können sie nur dann eine Gleichbehandlung erreichen, wenn auch für ihren Fall eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen wird. Ohne im konkreten Fall anwendbare Verständigungsvereinbarung darf die Behörde nämlich nicht von der sonst nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA maßgebenden Definition des innerstaatlichen Rechts des Anwendestaates abweichen. Wird zu der strittigen Rechtsfrage keine generelle Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA abgeschlossen, müssen die Behörden daher damit rechnen, dass sie mit Anträgen auf Einleitung eines individuellen Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA überschwemmt werden.

In den Fällen, in denen eine Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA nicht bloß für einen bestimmten Einzelfall getroffen wurde, sondern generelle Wirkung entfalten soll, bedarf es aus dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zwingend der Veröffentlichung einer solchen Regelung. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA gestaltet bei Vorliegen einer Verständigungsvereinbarung in jenen Fällen, in denen ein abkommensrechtlicher Ausdruck weder im Abkommen definiert ist, noch sich aus dem Abkommenszusammenhang eine Interpretation gewinnen lässt, die Rechtslage um. Die von dieser Regelung betroffenen Steuerpflichtigen müssen von der Verständigungsvereinbarung Kenntnis erlangen können. Auch wenn Art. 3 Abs. 2 OECD-MA keine expliziten Kundmachungsregelungen enthält, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Abkommensverfasser mit der Bezugnahme auf die Verständigungsvereinbarung auf einen rein internen Akt zwischen den Behörden abstellt, der keinerlei Publizität entfaltet. Vielmehr kann angenommen werden, dass die Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise Zugang zu einer nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verbindlichen Verständigungsvereinbarung wie zum DBA haben. Eine Verständigungsvereinbarung kann daher nur dann nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA berücksichtigt werden, wenn ihr zumindest ein Mindestmaß an Publizität zukommt⁸³.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die Erweiterung des Vorbehalts in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf Konstellationen, in denen „the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25“ hat nur geringe Bedeutung: Wer den schon bisher enthaltenen Vorbehalt zugunsten des „context“ ernst genommen hat und darunter neben dem

⁸³ Ähnlich auch *Pötgens/Kool*, ET 2018, 526 (530).

Wortlaut die Teleologie, die Systematik und die Rechtsentwicklung der zu interpretierenden Bestimmungen verstanden hat, ist nie oder fast nie in die Verlegenheit gekommen, zur Interpretation eines nicht im DBA selbst definierten Ausdrucks als letzten Ausweg auf das Recht des Anwendestaates zurückzugreifen. Für die seltenen Fälle, in denen dies notwendig ist, normiert Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nunmehr einen Vorrang von Verständigungsvereinbarungen. Bevor also auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden muss, sind nach dem „context“ noch möglicherweise abgeschlossene Verständigungsvereinbarungen zu berücksichtigen. Dabei kommen sowohl den jeweiligen Einzelfall betreffende als auch generelle Verständigungsvereinbarungen in Betracht. Generelle Verständigungsvereinbarungen müssen aber publiziert sein, um für diese Zwecke berücksichtigt werden zu können. Der gerichtlichen Kontrolle ist der Inhalt dieser Vereinbarungen nicht entzogen: Gerichte können diese Vereinbarungen nämlich nur dann und insoweit heranziehen, als sie zum Ergebnis gekommen sind, dass sich auch aus einem weit verstandenen „context“ kein Auslegungsergebnis gewinnen lässt.