

36. Jahrgang / Februar 2026 / Nr. 2

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Daniel W. Blum / Valentin Bendlinger

OECD-Kommentar zur Homeoffice-Betriebsstätte: Update 2025

2025 Update to the OECD Commentary Regarding Home Office PEs

Stefan Bendlinger

Begründung einer Betriebsstätte in einer Justizanstalt

Fixed Place of Business in an Austrian Jail

Michael Lang

Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung

Relevance of the OECD Commentary for Tax Treaty Interpretation

Benjamin Beer

Schreiben des deutschen BMF zur DBA-Auslegung

German Ministry of Finance's Guidance on Tax Treaty Interpretation

Dinah-Sophia Kernstock / Raphaela Riegler

Pensionsabfindungen im DBA Deutschland

Pension Settlements in the Tax Treaty with Germany

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Angesichts der internationalen Ansagen,¹²⁰⁾ das Steuerrecht entrümpeln und vereinfachen zu wollen, ist es nicht sinnvoll, die für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates notwendige Schwelle weiter herabzusetzen und den Bestand von Mikro-Betriebsstätten zu fördern. Insofern bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung die vorliegende Entscheidung des VwGH mit Sorgfalt und Bedacht anwenden wird.

¹²⁰⁾ *Council of the European Union, Council Conclusions on a tax decluttering and simplification agenda which contributes to the EU's competitiveness, 6748/25 (11. 3. 2025).*

Michael Lang^{*)}

VwGH zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE RELEVANCE OF THE OECD COMMENTARIES FOR TAX TREATY INTERPRETATION

On November 26th, 2025, the Austrian Supreme Administrative Court rendered a landmark decision on the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation. The decision is especially relevant insofar as it is the first decision by any court that deals with the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation with the additional element of an explicit interpretation reference addressed at the OECD Commentaries being applicable. *Michael Lang* analyzes the Supreme Administrative Court's decision and discusses the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation and explicit interpretation references directed at them.

I. Das VwGH-Erkenntnis vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036

Mit Erkenntnis vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036, entschied der VwGH über eine außerordentliche Amtsrevision des Finanzamts. Der VwGH hob das angefochtene Erkenntnis des BFG vom 8. 2. 2024, RV/6100451/2018, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.¹⁾ Es ging um die Frage, ob ein ausschließlich in Deutschland wohnhafter

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Benjamin Beer, LL.M. danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

¹⁾ Das Erkenntnis des BFG wurde – der Findok zufolge – gemäß § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht. Nach der zum Zeitpunkt der Entscheidung (2024) geltenden Fassung dieser Vorschrift hatte eine „Veröffentlichung [...] zu unterbleiben, wenn im Einzelfall wesentliche Interessen der Parteien oder wesentliche öffentliche Interessen entgegenstehen“. Darüber hinaus konnte die Veröffentlichung „von Erkenntnissen ohne besondere rechtliche Bedeutung insbesondere betreffend Verwaltungsübertretungen [...] unterbleiben“. Mit Wirkung vom 1. 9. 2025 hat sich die Rechtslage aber grundlegend geändert, und zwar auch in Hinblick auf Entscheidungen des BFG, die schon zuvor ergangen sind und die aufgrund der damals geltenden Bestimmungen zunächst nicht veröffentlicht wurden (dazu Lang, Die verpflichtende Veröffentlichung von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts, AVR 2025, 114 [123 ff]): Die Veröffentlichung darf nur noch im seltenen Ausnahmefall unterbleiben, und zwar „soweit und solange eine der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 IFG vorliegt“ (ausführlich Lang, AVR 2025, 114 [118 ff]). Offenbar hat die am 1. 9. 2025 vorgenommene Überprüfung durch das BFG ergeben, dass auch nach der neuen Rechtslage die Entscheidung unter Verschluss bleiben muss. Mit der Publikation des VwGH-Erkenntnisses im RIS, das den zugrunde liegenden Sachverhalt in anonymisierter Form wiedergibt, ist aber jede Rechtfertigung weggefallen, die BFG-Entscheidung der Öffentlichkeit zu entziehen (dazu Lang, AVR 2025, 114 [123]). Am 19. 1. 2026 war das BFG-Erkenntnis allerdings noch immer nicht über die Findok verfügbar. Der in der VwGH-Entscheidung wiedergegebene Sachverhalt lässt nicht erkennen, aus welchen Gründen das BFG-Erkenntnis nicht bereits spätestens am 1. 9. 2025 – mit dem Inkrafttreten der nunmehrigen Fassung des § 23 Abs 3 BFGG – veröffentlicht wurde.

Zahnarzt, der im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit Patienten in mehreren österreichischen Justizanstalten behandelte, dort für Zwecke des Art 14 DBA Deutschland über feste Einrichtungen verfügte.²⁾

Der VwGH traf in diesem Erkenntnis grundlegende Aussagen über die Bedeutung des OECD-Kommentars bei der Auslegung von DBA, die zunächst wiedergegeben und dann näher analysiert werden sollen:

- „(21) Bei der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen ist – wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 31. Juli 1996, 92/13/0172, festgehalten hat – zu beachten, dass Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) – wie hier den Text des Art. 14 OECD-MA – in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beimesen; dadurch erlangt der bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl. auch BFH 13.4.2022, I R 1/19; sowie 11.7.2018, I R 44/16).
- (22) Im DBA-Deutschland ist diese Bedeutung des OECD-Musterkommentars in Pkt. 16 des Protokolls (‘Auslegung des Abkommens’) ausdrücklich bekräftigt worden. Demnach gilt es zwischen den Vertragsstaaten, als vereinbart, dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird‘ (vgl. dazu im Einzelnen Lang, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Österreich-Deutschland 72 ff).“

Der VwGH gab in der Folge zur Gänze den Wortlaut der Tz 4 bis 7 der deutschsprachigen Übersetzung des OECD-MK zu Art 5 OECD-MA wieder und betonte eigens, dass es sich dabei um die „Fassung vom 29. April 2000“ handelte. Diese Passagen wurden ebenso wie der Text anderer Absätze des Kommentars zu Art 5 OECD-MA seitdem mehrfach überarbeitet. Diese Neuerungen hielt der VwGH für unmaßgeblich. Soweit der VwGH in seiner Entscheidungsbegründung den OECD-Kommentar heranzog, stützte er sich ausschließlich auf dessen am 29. 4. 2000 bestehende Version, und nicht auf spätere Modifikationen oder Ergänzungen.

Der VwGH konnte damit auch offen lassen, was er unter „Abschluss“ des DBA versteht: Er erwähnte lediglich, dass das „DBA-Deutschland [...] von den beiden Vertragsstaaten am 24. August 2000 unterzeichnet und vom Nationalrat im Jahr 2002 genehmigt (BGBl. III Nr. 182/2002)“ wurde.³⁾ Der Austausch der Ratifikationsurkunden erfolgte am 18. 7. 2002, sodass das Abkommen nach seinem Art 31 Abs 2 am 18. 8. 2002 in Kraft trat. Da die OECD ihren Kommentar zu Art 5 OECD-MA erst wieder 2003 änderte, spielte es keine Rolle, welcher der genannten Zeitpunkte maßgebend ist. Falls der VwGH von der Terminologie des Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG inspiriert war, spricht dies für die Relevanz jenes Aktes, mit dem die völkerrechtliche Bindung Österreichs bewirkt wurde.⁴⁾ Die präzise Nennung des Tages der Unterzeichnung des Abkommens in der Erkenntnisbegründung könnte allerdings darauf hindeuten, dass der VwGH eine Präferenz dafür hat, diesen

²⁾ Dazu näher S. Bendlinger, Begründung einer Betriebsstätte durch stundenweise Tätigkeiten in einer österreichischen Justizanstalt, SWI 2026, 82 (82 ff).

³⁾ Hier dürfte es sich um einen Schreibfehler im Erkenntnis handeln: Die einstimmige Genehmigung des Nationalrats erfolgte am 24. 10. 2001 (21. GP, 81. Sitzung, 152), die einhellige Zustimmung des Bundesrats am 8. 11. 2001 (681. Sitzung, 46) und schließlich am 20. 8. 2002 die Kundmachung des Abkommens im Bundesgesetzblatt (BGBl III 2002/182).

⁴⁾ Dazu Wutscher in Kahl/Khakzadeh/Schmid, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht – B-VG und Grundrechte (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) Art 50 B-VG Rz 12.

Zeitpunkt als jenen des „Abschlusses“ zu werten.⁵⁾ Die Fassung des OECD-Kommentars vom 29. 4. 2000 existierte jedenfalls bereits vor der am 24. 8. 2000 erfolgten Unterzeichnung des DBA und somit vor dem frühestmöglichen Termin, den der VwGH in Betracht zog.

II. Die Maßgeblichkeit des zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden OECD-Musterabkommens und des OECD-Kommentars

Die Entscheidung des VwGH erging zu einem – von mittlerweile zahlreichen – österreichischen Abkommen, das eigene Auslegungsvorschriften enthält, die den Stellenwert des Kommentars des OECD-Steuerausschusses explizit ansprechen. Das erste österreichische DBA, in das derartige Bestimmungen aufgenommen wurden, war das Abkommen mit den USA.⁶⁾ Sie waren das Vorbild für die im Protokoll des DBA Deutschland enthaltenen Regelungen.

Die schon im DBA USA enthaltenen und in Pkt 16 des Protokolls in das DBA Deutschland übernommenen Auslegungsvorschriften haben folgenden Wortlaut:⁷⁾

„Es gilt als vereinbart, dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird.“

Die Vereinbarung im vorstehenden Satz gilt nicht hinsichtlich der nachstehenden Punkte:

- a) alle Vorbehalte oder Bemerkungen der beiden Vertragsstaaten zum OECD-Muster oder dessen Kommentar;*
- b) alle gegenteiligen Auslegungen in diesem Protokoll;*
- c) alle gegenteiligen Auslegungen, die einer der beiden Vertragsstaaten in einer veröffentlichten Erklärung vornimmt, die der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats vor Inkrafttreten des Abkommens übermittelt worden ist;*
- d) alle gegenteiligen Auslegungen, auf die sich die zuständigen Behörden nach Inkrafttreten des Abkommens geeinigt haben.*

Der Kommentar – der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann – stellt eine Auslegungshilfe im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 dar.“

Seitdem versuchen die österreichischen DBA-Verhandler, Vorschriften über die Bedeutung des OECD-Kommentars für die Abkommensauslegung in den von Österreich abgeschlossenen Abkommen zu verankern.⁸⁾ Meist sind sie dabei erfolgreich:⁹⁾ Mehr

⁵⁾ Für die Relevanz des Zeitpunkts der Unterzeichnung mit insoweit überzeugenden Gründen auch Sasseville, Temporal Aspects of Tax Treaties, in Baker/Bobbett, Tax Polymath: Essays in honour of John F. Avery Jones (2010) 37 (48); Avery Jones/Hattingh, Treaty Interpretation – Global Tax Treaty Commentaries (2021) Pkt 3.10.

⁶⁾ Die Vorschrift ist im Memorandum of Understanding enthalten, das allerdings nur in Österreich, aber nicht in den USA ebenfalls parlamentarisch genehmigt wurde: Dazu näher Lang, Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich-USA, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA (1997) 25 (35).

⁷⁾ Zu geringfügigen Änderungen im DBA Deutschland vgl Pkt IV. dieses Beitrags.

⁸⁾ Im Detail Lang, The Relevance of the OECD Commentaries Under the Double Taxation Agreement Between Austria and Croatia, in Bogovac/Klemenčič, International Tax Law (2026) in Druck.

⁹⁾ In manchen Fällen konnte sich die österreichische Verhandlungsdelegation allerdings letztlich nicht durchsetzen: Im Verhältnis zu Russland wurde eine derartige Vorschrift in den Verhandlungen vom 3. bis 8. 4. 1995 zwar zunächst in den Entwurf aufgenommen (82/ME 19. GP, 29; zum Verhandlungsverlauf RV 108 BlgNR 21. GP, 51). In weiterer Folge konnte allerdings kein Einvernehmen darüber gefunden werden, sodass sie sich im finalen Abkommen nicht mehr findet (RV 108 BlgNR 21. GP, 13).

als 30 österreichische DBA enthalten solche oder ähnliche Vorschriften.¹⁰⁾ Mittlerweile wurden diese Regelungen auch in das österreichische Musterabkommen aufgenommen, das auf österreichischer Seite als Verhandlungsgrundlage dient.¹¹⁾ Das Erkenntnis des VwGH vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036, hat daher weit über das DBA Deutschland hinaus Bedeutung.¹²⁾

Es ist kein Zufall, dass das DBA USA das erste österreichische Abkommen mit solchen Vorschriften ist. Dem österreichischen BMF ging es gerade im Verhältnis zu den USA darum, die Bedeutung des OECD-Kommentars zu betonen. Gerichte in den USA neigen nämlich nicht dazu, dem OECD-Kommentar bei der DBA-Auslegung einen großen Stellenwert beizumessen.¹³⁾ Die Relevanz des Kommentars sollte durch den ersten Satz der Vorschrift außer Streit gestellt werden. Österreich setzte sich offenbar mit diesem Wunsch durch. Der erste Satz erweckt sogar den Eindruck, dass die aus dem OECD-MA übernommenen Vorschriften jenen Inhalt haben, der „im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird“. ¹⁴⁾ Abgeschwächt wird diese scheinbare Dominanz des Kommentars durch die Einfügung des Wortes „allgemein“. ¹⁵⁾ Eine wesentliche Relativierung erfolgt auch durch den letzten Satz, dem zufolge der Kommentar als – bloße – „Auslegungshilfe“ iSd VVK bezeichnet wird. Schließlich tragen auch die zahlreichen Ausnahmen von Satz 1 dazu bei, die Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars weiter zu reduzieren. Dennoch besteht kein Zweifel, dass die genannten Vorschriften insgesamt die besondere Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Abkommensvorschriften unterstreichen, die dem OECD-MA entnommen sind.

Der VwGH stützte sich in seiner nunmehrigen Entscheidung vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036, zunächst auf sein Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, zum DBA Schweiz, das noch keine vergleichbare Auslegungsvorschrift enthielt. Im damaligen Judikat hieß es: *„Bei der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen ist zu beachten, dass Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-Musterabkommens in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-Musterabkommens beimessen; dadurch erlangt der bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl. Lang M., Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 22 und 30f).“*

Dem VwGH genügte die Berufung auf den ersten Satz des Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland, wonach als vereinbart gilt, *„dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete*

¹⁰⁾ Vgl die Übersicht der Auslegungsvorschriften im österreichischen DBA-Netz bei Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Einl Rz 72.

¹¹⁾ Dazu Jirousek, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (23 f). Vgl den Abdruck des österreichischen Entwurfs bei Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

¹²⁾ Zur Bedeutung von „Parallelabkommen“ für die Abkommensauslegung Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Grundl Rz 144.

¹³⁾ So Ault, The Tax Treaty between Austria and the USA in the Light of Current US Treaty Policy, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA USA, 11 (13).

¹⁴⁾ Etwa schließen Deitmer/Dörr/Rust, Invitational Seminar on Tax Treaty Rules Applicable to Permanent Establishments – in Memoriam of Prof. Dr Berndt Runge, Bulletin for International Taxation 2004, 183 (184), aus dem Interpretationshinweis im DBA USA auf einen „binding effect of the Commentaries“. Vgl auch Innamorato, Expeditious Amendments to Double Tax Treaties based on the OECD Model, Intertax 2008, 98 (107, FN 70).

¹⁵⁾ Lang in Bogovac/Klemenčič, International Tax Law, in Druck; zur relativierenden Bedeutung des Ausdrucks „generally“ in derartigen Vorschriften auch Nieminen, OECD Commentaries under the Vienna Rules (2014) 35 ff; West, References to the OECD Commentaries in Tax Treaties: A Steady March from „Soft“ law to „Hard“ Law? World Tax Journal 2017, 117 (131 f).

der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird“. Der VwGH sah darin eine ausdrückliche Bekräftigung seiner mit Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, begonnenen Rechtsprechung. Der VwGH begründete sowohl in seiner damaligen als auch in seiner nunmehrigen Entscheidung die besondere Bedeutung des Kommentars des OECD-Steuerausschusses damit, dass „Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-Musterabkommens in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-Musterabkommens beimessen“.

Die „besondere Bedeutung“ des OECD-Kommentars macht diesen jedenfalls nicht zur alleine maßgebenden Erkenntnisquelle bei der Auslegung von DBA-Vorschriften. Trefend hat dies der BFH in seinem – vom VwGH im Erkenntnis vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036, zustimmend zitierten – Urteil vom 11. 7. 2018, I R 44/16, zum Ausdruck gebracht:¹⁶⁾ *„Der OECD-Musterkommentar mag zwar für die Auslegung später abgeschlossener Abkommen bedeutsam sein, er steht aber keinesfalls auf einer Stufe mit der auslegenden völkervertraglichen Regelung selbst. Sein Stellenwert ist vielmehr dem der Gesetzesmaterialien bei der Auslegung nationaler Gesetze vergleichbar und es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass sich die Intentionen der ‚Kommentatoren‘ nicht im Gesetzestext widerspiegeln oder durch vorrangig einzustufende systematische oder teleologische Erwägungen verdrängt werden.“*

Die vom VwGH bei der Begründung seines Auslegungsergebnisses gewählte Vorgangsweise illustriert anschaulich, welche Relevanz der OECD-Kommentar hat: Der Kommentar steht am Beginn der Überlegungen des Gerichtshofs. Seine besondere Bedeutung zeigt sich auch darin, dass der Gerichtshof vier maßgebende Absätze wortwörtlich wiedergibt und dann seine Schlussfolgerungen daraus zieht. Der VwGH setzt sich aber zusätzlich auch mit Argumenten auseinander, die sich in der Judikatur des BFH und in seiner eigenen Rechtsprechung zu anderen DBA sowie in der Fachliteratur finden. Der VwGH trägt damit der „besonderen Bedeutung“ des OECD-Kommentars Rechnung, ohne deshalb auf die Verwendung von aus anderen Quellen bezogenen Einsichten zu verzichten.

Regelungen wie Pkt 16 Satz 1 des Protokolls erweisen sich damit streng genommen als überflüssig: Einer ausdrücklichen Bekräftigung der vom VwGH mit Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, begründeten Rechtsprechung hätte es nicht bedurft. Die Vorschrift erinnert die Rechtsanwender, nicht zu vernachlässigen, dass die meisten Vorschriften des DBA Deutschland aus dem OECD-MA stammen und daher unter Berücksichtigung des Kommentars des OECD-Steuerausschusses interpretiert werden müssen.¹⁷⁾

III. Die Bedeutung des zum Zeitpunkt des Abschlusses bestehenden OECD-Kommentars

Der VwGH sah in Satz 1 von Pkt 16 des Protokolls auch insoweit seine mit Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, begründete Rechtsprechung als „ausdrücklich bekräftigt“, als er nur dem „bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende[n] Kommentar[...] *des OECD-Steuerausschusses*“ die besondere Bedeutung zuerkannte. Die strittige Frage, welche Fassung des OECD-Kommentars für die Abkommensauslegung heranzuziehen ist, entschied er sogar auf Grundlage von Auslegungsvorschriften, wie sie in Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland enthalten sind, zugunsten eines statischen Verständnisses. Den letzten Satz von Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland erwähnte er dabei nicht einmal. Dieser lautet wie folgt: „Der OECD-Kommentar –

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

¹⁷⁾ Lang in Bogovac/Klemenčič, International Tax Law, in Druck; vgl auch schon Nieminen, OECD Commentaries, 44: „[...] when the purpose of the treaty parties is not to set a definite requirement to conform to the OECD Commentaries but merely to inform the future interpreter that the Commentaries are among the relevant interpretative materials, [...]“

der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann – stellt eine Auslegungshilfe im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge [...] vom 23. Mai 1969 dar.“ Der zwischen Gedankenstrichen stehende Einschub „der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann“ ist im Fachschrifttum immer wieder Anlass für Diskussionen, ob sich daraus ein Argument für ein dynamisches Verständnis gewinnen lässt.¹⁸⁾ Der VwGH verneinte diese Frage implizit. Übersehen hat der Gerichtshof diese Regelung nämlich keinesfalls. Denn die Literaturstelle, auf die er „im Einzelnen“ verwies, beschäftigt sich auch intensiv mit der Bedeutung dieses Satzes.¹⁹⁾

Die Diskussion zur Frage, welche Fassung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung bedeutsam ist, lässt sich – zunächst unter Ausklammerung von spezifischen Auslegungsvorschriften wie Pkt 16 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland – folgendermaßen zusammenfassen: Die OECD vertritt seit Langem in der Einführung zum OECD-MA die Auffassung, „that existing conventions should, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries“.²⁰⁾ Auch das österreichische BMF sprach sich – wenn auch mit bestimmten Einschränkungen – dafür aus, den jeweils aktuellen OECD-Kommentar zur Abkommensauslegung heranzuziehen.²¹⁾ Diese Position war aber von Anfang an umstritten.²²⁾ Mit den in der WVK wiedergegebenen völkerrechtlichen Auslegungsregeln ist sie nicht in Einklang zu bringen.²³⁾ Zudem liegen die verfassungsrechtlichen Bedenken auf der Hand:²⁴⁾ Die OECD-Organen sind im Rechtsquellensystem des österreichischen Verfassungsrechts nicht als Normsetzer vorgesehen.²⁵⁾ Dazu kommt, dass dann eine formalgesetzliche Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen an Verwaltungsorgane vorliegen würde: Die von Österreich in die OECD-Organen entsendeten Regierungsvertreter hätten es in der Hand, im Einvernehmen mit den Vertretern anderer Regierungen den Inhalt eines parlamentarisch genehmigten völkerrechtlichen Vertrags zu ändern.²⁶⁾ Österreich ist keineswegs der einzige Staat, in dem es erhebliche verfassungsrechtliche Vorbehalte gegen die Annahme gibt, mit dem DBA-Abschluss wären automatisch Rechtssetzungsbefugnisse an OECD-Gremien übertragen worden.²⁷⁾ Der OECD war offenbar von Anfang an bewusst, dass sich diese Posi-

¹⁸⁾ Dazu zB Lang, Die im neuen DBA Österreich-Deutschland enthaltenen Auslegungsregeln, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 59 (73 ff); Gosch, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Österreich – Deutschland, SWI 2015, 505 (507 ff); Avery Jones/Hattingh, Treaty Interpretation, Pkt 3.12.8.

¹⁹⁾ Vgl ausführlich Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (76 ff).

²⁰⁾ Einführung zum OECD-MA 1977, Pkt 33.

²¹⁾ EAS 458 vom 20. 6. 1994: „Der OECD-Kommentar wird nunmehr periodisch adaptiert und verbessert. Die Version des Jahrs 1977 wurde 1992 und zuletzt 1994 überarbeitet. Soweit der Kommentar nicht selbst zum Ausdruck bringt, dass von der OECD-Staatengemeinschaft eine Änderung früherer Auslegungsgrundsätze gewünscht wurde, solange sonach der Kommentar lediglich eine vertiefte Auseinandersetzung mit bisher nicht besonders behandelten Auslegungsfragen darstellt, wird die darin zum Ausdruck kommende Meinung nicht erst ab 1992 (bzw. 1994) rechtliche Bedeutung besitzen.“ (Hervorhebung im Original).

²²⁾ Dazu bereits Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer-ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (24 ff).

²³⁾ Ausführlich Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 (24 ff).

²⁴⁾ Dazu bereits Lang, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung? SWI 1995, 412 (415).

²⁵⁾ Näher Lang, SWI 1995, 412 (415).

²⁶⁾ Dazu Lang, SWI 1995, 412 (415).

²⁷⁾ Zu Belgien vgl zB De Broe, Belgium's Tax Treaty Policy and the Draft Belgian Model Convention, Bulletin for International Taxation 2008, 322 (328 f): „Arguably, by referring to the OECD Commentary as amended after the conclusion of the treaty, the contracting states may be said to have the intention to be bound by a later Commentary under international law. This position is questionable on constitutional grounds, however. The Commentary is negotiated by delegates of the Ministers of Finance at the OECD, not by the plenipotentiaries delegated to negotiate the bilateral tax treaty. The Commentary is, unlike the treaty, not approved by Parliament. Accordingly, it is not binding on the Belgian courts (Arts. 67(2) and (3) of the Constitution). [...] In addition, the Commentary is not published in the Belgian

tion nicht ohne Weiteres durchsetzen lässt. Der – oben auch zitierte – relativierende Einschub „as far as possible“ macht dies deutlich. Selbst ohne diesen Vorbehalt wäre dieses Statement der OECD aber für die DBA-Auslegung ohne jede Relevanz: Die OECD hat keine Befugnisse, ihre eigenen künftigen Aussagen für rechtlich bedeutsam zu erklären und sich damit selbst als Normsetzer einzusetzen.²⁸⁾ Treffend hat dies Maarten Ellis bereits 2000 formuliert:²⁹⁾ „[...] it seems to me that the OECD Fiscal Committee and the Commentary making a statement that new versions of the Model and the new versions of the Commentary should be used as proper means of interpretation of older treaties remind me of baron of Münchhausen pulling himself out of a morass by his own hair. I find it very surprising that such a group of – be it authoritative – people can determine how authoritative they themselves shall be, and I do not think, therefore, that that is a very significant statement.“

Die bisherigen Überlegungen zu den erstmals in ein österreichisches DBA aufgenommenen Auslegungsvorschriften, die den OECD-Kommentar explizit ansprechen, haben gezeigt, dass diese Bestimmungen über österreichische Initiative entstanden sind und dass es den österreichischen Verhandlern primär darum ging, die Bedeutung des OECD-Kommentars für die Abkommensauslegung im Verhältnis zu den USA überhaupt außer Streit zu stellen.³⁰⁾ Auch der nunmehr in den Blick genommene letzte Satz dieser Vorschriften dient diesem Zweck: Er bezeichnet den OECD-Kommentar als „Auslegungshilfe“ und bestätigt damit seine Relevanz für die Interpretation und relativiert gleichzeitig die überragende Position, die er dem Wortlaut des Satzes 1 zufolge hätte.³¹⁾

Von den aus dem österreichischen BMF kommenden Verhandlern kann angenommen werden, dass sie persönlich eine Präferenz dafür hatten, dass die aktuelle Version des OECD-Kommentars auch bei der Auslegung früherer DBA herangezogen werden soll. Private Äußerungen der beteiligten Personen belegen, dass sie die Diskussion um die maßgebende Fassung des Kommentars bei den Verhandlungen im Hinterkopf hatten.³²⁾ Über die Gründe, warum sich im DBA USA dennoch keine eindeutige Vorschrift findet, die diese Frage zugunsten eines dynamischen Verständnisses entscheidet, kann nur gemutmaßt werden: Möglicherweise scheuten die Verhandler davor zurück, eine Abkom-

Official State Gazette, and it does not exist in one of the official languages of Belgium (Dutch) so that taxpayers may argue that they are not capable of understanding the Commentary. The failure to publish the Commentary in the official languages of Belgium in the Official State Gazette makes it unenforceable against taxpayers. It cannot increase their obligations. [...]“ Zu Italien vgl zB Garbarino, Italy, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer, The Impact of the OECD and UN Model Convention on Bilateral Tax Treaties (2012) 598 (601 f). Zu Deutschland vgl Vogel, Soft Law und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis – Beiträge anlässlich eines Symposiums zu Ehren Wolfgang Gassners (2005) 145 (146).

²⁸⁾ Anders aber offenbar Jirousek, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (116), der insoweit unkritisch festhält: „Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen legt selbst Auslegungsgrundsätze fest, die neben den [...] allgemeinen völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen zu beachten sind.“

²⁹⁾ Ellis, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, Bulletin for International Fiscal Documentation 2000, 617 (618); dazu Lang, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606).

³⁰⁾ Dazu näher Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA USA, 25 (38); Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (74).

³¹⁾ Allerdings ist die Bedeutung des OECD-Kommentars auch bereits im ersten Satz zumindest durch die Verwendung des Wortes „allgemein“ relativiert: Ausführlich Lang in Bogovac/Klemenčić, International Tax Law, in Druck.

³²⁾ West, World Tax Journal 2017, 117 (152), fasst seine „personal communication“ mit Loukota vom 4. 7. und 16. 9. 2013 wie folgt zusammen: „While there is no official policy document containing reference to the reason for the insertion of such a rule, in a discussion with Prof. Loukota, [...] the then Head of the Division for International Tax Law in the Federal Ministry of Finance, Austria, it was conformed that the reason for the first instance of such an insertion (in the Memorandum of Understanding with respect to the Austria-United States DTT), and the subsequent insertions into the protocols with other states, was in an effort to ensure consistent interpretation of the treaties. [...] Prof. Loukota also indicated that a further aim to include such a clause was to provide a legislative encouragement for the courts to adopt an ambulatory interpretation of the treaties using the OECD Commentaries.“

mentenvorschrift vorzuschlagen, deren Verfassungswidrigkeit aus österreichischer Sicht mit Händen zu greifen gewesen wäre. Denkbar ist auch, dass sie die Verhandlungen über diese bereits recht kasuistischen Regelungen nicht mit zusätzlicher Komplexität belasten wollten. Primäres Ziel war eben, die Bedeutung des Kommentars *überhaupt* außer Streit zu stellen. Falls eine die jeweils aktuelle Version des OECD-Kommentars als maßgebend ansprechende Regelung dennoch von der österreichischen Seite ins Spiel gebracht wurde, könnte sie von den US-Verhandlern zurückgewiesen worden sein: Wenn es in der Rechtsprechung der US-amerikanischen Gerichte ohnehin Zurückhaltung gegenüber dem Rückgriff auf den OECD-Kommentar gibt, wäre eine Regelung, die den Inhalt der Abkommensvorschriften sogar an *künftige* OECD-Auffassungen bindet, noch mehr ein Fremdkörper und hätte allenfalls auch Widerstand oder zumindest Erklärungsbedarf bei der Genehmigung des DBA im Senat auslösen können. Aus welchen Gründen immer gelang den österreichischen Verhandlern nur die Aufnahme des – dem Wortlaut nach – bloß die derzeitige Praxis beschreibenden Hinweises, dass der OECD-Kommentar „von Zeit zu Zeit geändert werden kann“. Über eine ausdrückliche Regelung, dass ein geänderter Kommentar auch für die Abkommensauslegung maßgebend ist, konnte offenbar kein Einvernehmen erzielt werden. Mit dem erwähnten Einschub in den letzten Satz wurde lediglich erreicht, dass der Wortlaut der Vorschrift die Heranziehung des aktuellen OECD-Kommentars nicht von vornherein ausschließt. Der Formulierung ist aber keine explizite Anordnung zu entnehmen, immer auf die letzte Fassung des Kommentars abzustellen.³³⁾

In weiterer Folge trat ein, was zu erwarten war: Der VwGH lehnte – in dem zum DBA Schweiz ergangenen Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172 – die Heranziehung des jeweils aktuellen OECD-Kommentars bei der DBA-Auslegung explizit ab und bekannte sich zu einem statischen Verständnis: Die Fassung des OECD-Kommentars, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestand, ist für die Interpretation der dem OECD-MA entnommenen Vorschriften relevant.³⁴⁾

Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland enthält aber dennoch bloß die schon aus dem DBA USA bekannten Formulierungen. Die österreichischen Verhandler schreckten weiterhin davor zurück, der deutschen Seite eine in Österreich offenkundig verfassungswidrige Regelung vorzuschlagen, und scheuten darüber hinaus den offenen Konflikt mit der nunmehr vorliegenden Rechtsprechung des VwGH. Sollten sie es aber versucht haben, konnten sie sich offenbar gegenüber ihren deutschen Kollegen nicht durchsetzen. Dies ist nicht weiter überraschend: Auch aus deutscher Sicht sind die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Maßgeblichkeit des jeweils aktuellen OECD-Kommentars bei der Auslegung älterer DBA evident.³⁵⁾ Zudem hatte sich schon damals die Rechtsprechung des BFH darauf festgelegt, spätere Weiterentwicklungen des OECD-Kommentars nicht zu berücksichtigen.³⁶⁾ Es hätte auch in Deutschland eines politischen Kraftaktes bedurft, um mittels abkommensrechtlicher Vorschrift die höchstge-

³³⁾ Anderer Ansicht offenbar Ault in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA USA, 11 (13).

³⁴⁾ Vgl. weiters auch VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084: „Da der Begriff der Betriebsstätte in Art. 5 DBA-Schweiz demjenigen des Art. 5 des OECD-Musterabkommens 1963 nachgebildet ist, vermögen auch die Ausführungen im Kommentar zu jenem Musterabkommen Anhaltspunkte zur Auslegung dieses Begriffes zu bieten.“

³⁵⁾ Gosch, SWI 2015, 505 (512 f); Brandis, Fließt wirklich immer alles? in Micker/Pohl/Potthoff-Kowol, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW 1950 – 2025 (2025) 217 (230).

³⁶⁾ Vgl. BFH 16. 1. 2014, I R 30/12, Rn 19: „Es widerspricht aber der ständigen, der überwiegenden Schriftumsmeinung folgenden Spruchpraxis des Senats, einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlautbarungen streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus (z.B. Senatsurteile vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63; vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; vom 23. September 2008 I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, jeweils mwN). Das

richtliche Judikatur auszuhebeln.³⁷⁾ Daher enthält das DBA Deutschland ebenfalls bloß den Hinweis, dass der OECD-Kommentar „von Zeit zu Zeit geändert werden kann“: Um eine Anordnung, die Verwaltungsbehörden und Gerichte beider Vertragsstaaten verpflichten würde, auf die jeweils jüngste Fassung des OECD-Kommentars zurückzugreifen, handelt es sich dabei nicht.

Somit lässt sich aus der Rechtsentwicklung nichts für die Auffassung gewinnen, dass die Abkommensverhandler im DBA Deutschland die Maßgeblichkeit der aktuellen Version des OECD-Kommentars für die Auslegung älterer DBA angeordnet hätten. Mangels triftiger Gründe dafür verbietet sich die Annahme, das österreichische Verhandlungsteam hätte eine Vorschrift vorgeschlagen, die jedenfalls aus österreichischer Sicht klarerweise verfassungswidrig wäre,³⁸⁾ und auch aus dem Blickwinkel des deutschen Verfassungsrechts auf vergleichbare Bedenken stoßen würde.³⁹⁾ Im Gegenteil: Im Zweifel sind den involvierten Staatsbediensteten die besten Absichten – und daher insbesondere die Intention, eine verfassungskonforme Regelung herbeizuführen – zu unterstellen. Diese Vermutung kann durch bloß private Äußerungen einzelner Beteiligten nicht erschüttert werden.⁴⁰⁾ Die offenbar bewusst vage gehaltene Formulierung des letzten Satzes des Protokolls zu Pkt 16 lässt zu, von den hehren verfassungsrechtlichen Absichten der Vertragsverhandler auszugehen. Dies stützt die Auffassung, dass bloß der

Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, jeweils mwN). Das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge widerstreitet dem nicht. Dessen Art. 31 Abs. 3 Buchst. a misst zwar durchaus jeder ‚späteren Übereinkunft‘ zwischen den Vertragsparteien und ‚jeder zwischenstaatlichen Übung‘ maßgebende Auslegungsrelevanz bei. Doch werden zwischenstaatliche Verwaltungsübungen nicht durch den OECDMustKomm reflektiert. Es handelt sich lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci, nicht um irgendwelche ‚Übungen‘ der DBA-Vertragsstaaten. Für die Judikative kommt es sonach allein auf den Abkommenstext und -zusammenhang an (vgl. zu alledem m.w.N. Gosch, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 87).“ Dazu und zur weiteren Rechtsprechung ausführlich Lang, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, FS Bundesfinanzhof (2018) 983 (1003 ff).

³⁷⁾ Unter Hinweis auf die BFH-Judikatur hat zuletzt auch das deutsche BMF seine ursprünglich ein dynamisches Verständnis favorisierende Position stark relativiert: dBMF-Schreiben vom 24. 12. 2025, Veröffentlichung des Urteils des BFH vom 5. Dezember 2023 – I R 42/20; Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, IV B 2 – S 1301/01508/004/038. Dazu im Detail Beer, Die Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung im Lichte des Schreibens des deutschen BMF, SWI 2026, 114. – Zur Kritik an der zuvor vertretenen Auffassung des dBMF: Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (549 ff).

³⁸⁾ Die durch die Verfassungs novelle BGBl I 2008/2 erfolgte Neufassung des Art 50 B-VG und die dadurch ermöglichte Änderung von Staatsverträgen in einem vereinfachten Verfahren hat nichts an der Verfassungswidrigkeit von Regelungen geändert, die auf spätere OECD-Kommentare verweisen würden: Zum einen ist gar nicht klar, ob bilaterale völkerrechtliche Verträge überhaupt von Art 50 Abs 2 Z 1 B-VG erfasst sind (ablehnend Janko, Staatsverträge und Bundesverfassung nach Art 50 B-VG idF BGBl I 2008/2, in Fischer/Karollus/Stadlmeier, Die Welt im Spannungsfeld zwischen Regionalisierung und Globalisierung, FS Köck [2009] 501 [515]; bejahend Öhlinger/Müller in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg, Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 91). Jedenfalls sind nur Änderungen durch einstimmige oder mehrheitliche Beschlüsse der Vertragsparteien oder durch von durch den Vertrag geschaffenen Organen gemeint (dazu ErlRV 314 BlgNR 23. GP, 9), nicht aber die Delegation von Entscheidungsbefugnissen an Gremien einer auf einer anderen Rechtsgrundlage errichteten internationalen Organisation. Die ebenfalls modifizierte Verfassungsvorschrift des Art 9 Abs 2 B-VG ist in Hinblick auf die hier relevanten Tatbestandselemente (Übertragung „einzelne[r] Hoheitsrechte [...] auf zwischenstaatliche Einrichtungen“) unverändert geblieben, sodass weiterhin kein Anwendungsfall dieser Vorschrift vorliegt (zur näheren Begründung Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 [74 ff]).

³⁹⁾ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen derartige Regelungen aus deutscher Sicht ausführlich mwN Gosch, SWI 2015, 505 (512 f); Brandis in Micker/Pohl/Pothhoff-Kowol, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW 1950 – 2025, 217 (230). Weiters Vogel in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, 145 (146): „Selbst wenn – wie in einzelnen österreichischen Abkommen ausdrücklich gesagt wird – das Abkommen in Übereinstimmung mit den OECD-Kommentaren auszulegen ist, und zwar möglicherweise selbst unter Beachtung späterer Fassungen nach Änderungen der Kommentare, ergeben sich verfassungsrechtliche Fragen, ob denn eine solche dynamische Verweisung zulässig sei. Soweit es sich um österreichische Verträge handelt, muss ich Ihnen die Beurteilung überlassen, nach deutschem Verfassungsrecht jedenfalls wäre sie nicht zulässig.“

⁴⁰⁾ Vgl nochmals die bei West, World Tax Journal 2017, 117 (152), wiedergegebenen Äußerungen Loukotas.

Kommentar berücksichtigt werden darf, der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits verfügbar war.

Auch die von Gosch vertretene Auffassung scheint zunächst ein zusätzliches Argument für die vom VwGH vertretene Position zu liefern:⁴¹⁾ Der frühere Vorsitzende Richter des I. Senats des BFH ist mit anderer Begründung zum selben Ergebnis wie der VwGH gekommen: Er neigt zwar dazu, den letzten Satz von Pkt 16 des Schlussprotokolls auf völkerrechtlicher Ebene als Anwendungsklausel zugunsten „eines Auslegungsprimats anhand des OECD-Kommentars, und zwar des Kommentars als solchen und dessen sich beständigen Wandels als ‚work in progress‘“, zu verstehen.⁴²⁾ Er sieht aber folgenden Unterschied zwischen der völkerrechtlichen und der innerstaatlichen Bedeutung der Vorschrift:⁴³⁾ Ein solches Verständnis „mag völkerrechtlich zulässig sein. Es verträgt sich indessen nur eingeschränkt mit dem Rechtsstaats- und Demokratiegebot, nämlich für die Kommentaraussage im Zeitpunkt des Vertragsschlusses, sonst jedoch nicht. Es ist deswegen zu unterstellen, dass der nationale Gesetzgeber das abkommensrechtliche Vereinbarte verfassungsfest und abkommensüberschreibend umgesetzt hat.“ Gosch geht somit davon aus, dass durch das Zustimmungsgesetz ein *treaty override* stattfand, der die DBA-Vorschrift ihres verfassungswidrigen Inhalts entkleidete.⁴⁴⁾ Zwar ist auch für Österreich anzunehmen, dass es verfassungsrechtlich zulässig wäre, in völkerrechtswidriger Weise Vorschriften, die in einem nach Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG ratifizierten Staatsvertrag enthalten sind, durch Gesetz oder Verordnung die Gefolgschaft zu versagen.⁴⁵⁾ Der Sinn eines Aktes nach Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG kann aber nur in der parlamentarischen Genehmigung des völkerrechtlichen Vertrags liegen, gegebenenfalls gemeinsam mit dem Vorbehalt der Genehmigung seiner Änderung in einem vereinfachten Verfahren (Art 50 Abs 2 Z 1 B-VG) oder dem Vorbehalt seiner Erfüllung durch Gesetz oder Verordnung (Art 50 Abs 2 Z 4 B-VG), jedoch nicht in seiner *Änderung*. Zumindest vor dem Hintergrund der österreichischen Verfassungsrechtsordnung kann die Argumentation von Gosch nicht überzeugen.

Zu überlegen ist aber, ob sich der VwGH auf eine verfassungskonforme Interpretation stützen konnte. Für diese Spielart der systematischen Interpretation ist allerdings bei der Abkommensauslegung in aller Regel kein Raum:⁴⁶⁾ Die Abkommensvorschriften werden mit ihrem auf völkerrechtlicher Ebene gewonnenen Verständnis in das nationale Recht übernommen. Der Inhalt einer DBA-Norm ist völkerrechtlich und innerstaatlich identisch. Daher kann eine DBA-Norm auch im Wege ihrer Transformation in das nationale Recht ihren normativen Gehalt nicht ändern. Erweist sich ein im Rahmen der völkerrechtlichen Interpretation ermittelter Inhalt einer DBA-Vorschrift als verfassungswidrig, so lässt sich dieses Ergebnis nicht durch verfassungskonforme Auslegung korrigieren. Es bleibt keine andere Möglichkeit, als die jeweiligen im nationalen Recht vorgesehenen Konsequenzen zu ziehen. In Österreich wäre dies die in Art 140a B-VG im Fall der Verfassungswidrigkeit von Staatsverträgen vorgesehene vom VfGH zu verfügende Beendigung ihrer Anwendung.

Diese Überlegungen gelten im DBA-Recht jedenfalls für Regelungen, die aus einem Musterabkommen – wie jenem der OECD oder der UN – stammen. Denn diese Bestimmungen werden mit dem Anspruch formuliert und in bilaterale Abkommen übernommen, in aller Welt in gleicher Weise verstanden zu werden. Ihre übereinstimmende Anwen-

⁴¹⁾ Gosch, SWI 2015, 505 (507 ff).

⁴²⁾ Gosch, SWI 2015, 505 (514).

⁴³⁾ Gosch, SWI 2015, 505 (514).

⁴⁴⁾ Gosch, SWI 2015, 505 (514), zufolge „gibt [es] ein ‚gutes‘ und ein ‚schlechtes‘ Treaty-Overriding“.

⁴⁵⁾ So Kofler/Rust, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (149).

⁴⁶⁾ Dazu schon Lang, Die jüngste Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein, ÖStZ 2015, 96 (101).

dung ist angestrebt. Dieses Ziel wäre erheblich beeinträchtigt, wenn sie unter dem Einfluss einer bestimmten Verfassungsrechtsordnung für Zwecke ihrer Anwendung in einem Staat ihren Inhalt verändern würden. Aber auch Abkommensvorschriften, die keinem Musterabkommen entnommen sind, können nicht ohne Weiteres verfassungskonform interpretiert werden. Denn dies könnte bedeuten, dass sie in jedem der beiden Vertragsstaaten – abhängig von den jeweiligen verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen – unterschiedlich verstanden werden. Der Inhalt ein und derselben Norm würde je nach Anwendungsstaat divergieren. Diese Schwierigkeiten treten bei Abkommensvorschriften, die speziell für ein bestimmtes DBA formuliert wurden und somit keinem Musterabkommen entnommen sind, und in Hinblick auf die in beiden Vertragsstaaten gleichlautende verfassungsrechtliche Vorgaben bestehen, nicht auf. Auslegungsvorschriften, die zwar die Bedeutung des OECD-Kommentars ansprechen, aber eine eindeutige Festlegung vermeiden, um welche Fassung des Kommentars es sich handelt, sind ein solcher Sonderfall.⁴⁷⁾ Wenn nach *beiden* Rechtsordnungen eine dynamische Deutung auf gravierende verfassungsrechtliche Bedenken stößt, ist dieses Argument nicht erst bei der Transformation der Vorschriften in das nationale Recht von Bedeutung. Vielmehr spricht dies bereits bei der Interpretation des völkerrechtlichen Vertrags für ein statisches Verständnis des Verweises und stützt zusätzlich die vom VwGH vertretene Position.

Für den VwGH gab es somit überzeugende Gründe, die Abkommensverhandler beim Wort zu nehmen: Die Feststellung, dass der OECD-Kommentar *„von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann“*, ist für sich betrachtet nicht mehr als eine zutreffende Beschreibung der laufenden Praxis der OECD. Wenn man – wie der VwGH – Satz 1 des Protokolls als Bekräftigung der besonderen Bedeutung des zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens bestehenden Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Abkommensauslegung liest, lässt sich der Einschub im letzten Satz des Protokolls als Erinnerung an die Rechtsanwender verstehen, dass sich der OECD-Kommentar immer wieder ändern kann und somit gerade nicht davon ausgegangen werden darf, dass seine aktuelle Version mit jener identisch ist, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestanden hat. Es bedarf daher sorgfältiger Recherchen, welche Fassung des OECD-Kommentars damals bereits existiert hat und somit für die Interpretation der jeweiligen DBA-Vorschrift maßgebend ist.

Unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen kann allerdings eine Version des OECD-Kommentars, die beim Abkommensabschluss noch nicht existiert hat, dennoch Bedeutung erlangen. Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland steht wohl nicht der folgenden Aussage des Schweizer Bundesgerichts entgegen:⁴⁸⁾ *„[Es] ist nicht ersichtlich, weswegen es den rechtsanwendenden Behörden und Gerichten gänzlich verboten sein soll, spätere Kommentierungen als Auslegungshilfe zu konsultieren. Im Unterschied zur Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA können spätere Kommentierungen aber nur aus der Stichhaltigkeit ihrer Argumentation Überzeugungskraft ziehen (vgl. ähnlich auch Urteil des UK Supreme Court vom 20. Mai 2020 Fowler V Revenue and Customs Comrs, [2020] UKSC 22 Rz. 18, m.H. auf Urteil des UK Court of Appeal vom 8. Juli 2010 Revenue and Customs Comrs V Smallwood, [2010] EWCA Civ 778 Rz. 26.5; vgl. auch Urteil des französischen Conseil d'État Nr. 420174 vom 11. Dezember 2020 Rz. 4 i.V.m. den Schlussanträgen des Rapporteur public Laurent Cytermann in derselben Sache S. 15 f.). Der Stellenwert späterer Kommentierungen für den Auslegungsprozess ist also vergleichbar mit jenem anderen Schrifttums oder von Gerichtsurteilen ([...]).“* Das Schweizer Höchstgericht bestätigte in seinem Urteil vom 3. 10. 2024,⁴⁹⁾ dass *„spätere Fassungen des OECD-MK zwar immer noch als Ausle-*

⁴⁷⁾ Dazu auch Lang, DBA Österreich, in Wassermeyer, DBA Österreich (169. Lfg, 2025) Vor Art 1 Rz 20.

⁴⁸⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022; dazu Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (423).

⁴⁹⁾ Schweizer Bundesgericht 3. 10. 2024, 9C_635/2023; dazu ausführlich Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des „Beneficial Owner“ und des Rechtsmissbrauchsverbots im DBA-Recht, SWI 2024, 622 (625 ff).

gungshilfen konsultiert werden [können]. Sie haben dann aber nicht den Status eines wichtigen Auslegungsmittels im Sinne von Art. 31 VRK und können – ähnlich wie anderes Schrifttum oder Gerichtsurteile (vgl. dazu Art. 38 Abs. 1 lit. d des Statuts des Internationalen Gerichtshofs vom 26. Juni 1945 [IGH-Statut; SR 0.193.501]) – nur aus der Stichhaltigkeit ihrer Argumentation Überzeugungskraft gewinnen (vgl. BGE 149 II 400 E. 7.4, 9.4.3 und 9.5, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. dazu auch MICHAEL LANG, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023 S. 423 f., der darauf hinweist, dass die OECD ihre Standpunkte im OECD-MK regelmäßig nicht näher begründe, was den Wert von späteren Fassungen des OECD-MK als Auslegungshilfe unterminierte; ihm zustimmend DANIEL BLUM, Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2023 S. 929; OESTERHELT/OPEL, Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/4, Forum für Steuerrecht [FStR] 2023 S. 364).“

Jüngere Versionen des OECD-Kommentars können daher nur dann für die Auslegung des DBA Deutschland herangezogen werden, wenn ihnen Argumente entnommen werden können, wie eine bestimmte Vorschrift des OECD-MA und die in das DBA Deutschland übernommene korrespondierende Regelung zu verstehen ist. Sie haben daher denselben Stellenwert wie Fachaufsätze oder gerichtliche Urteile, die dann maßgebend sind, wenn ihre Begründungen überzeugen. Leider gilt bis zum heutigen Tag, dass sich die Verfasser der OECD-Kommentare – zu Unrecht – primär als Normsetzer verstehen und daher keine Notwendigkeit sehen, die von ihnen vertretenen Auffassungen auf die Vorschriften des OECD-MA zurückzuführen.⁵⁰⁾ Die OECD-Kommentare enthalten in aller Regel keine Begründung für die von ihnen vertretene Position. Aus diesem Grund kommt jüngeren OECD-Kommentaren bei der Auslegung von DBA faktisch meist entweder gar keine Bedeutung oder ein viel geringerer Stellenwert zu, als dies bei Gerichtsurteilen oder Fachaufsätzen der Fall ist.⁵¹⁾

IV. Die Ausnahmen von der Maßgeblichkeit des zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden OECD-Kommentars

Für den VwGH gab es keine Notwendigkeit, sich mit den Ausnahmen von Satz 1 des Pkt 16 des Protokolls auseinanderzusetzen. Diese Vorschriften wurden ebenfalls aus dem DBA USA in das DBA Deutschland übernommen: Die Vereinbarung, dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-MA auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird, „gilt nicht hinsichtlich der nachstehenden Punkte:

- a) alle Bemerkungen der beiden Vertragsstaaten zum OECD-Muster oder dessen Kommentar;
- b) alle gegenteiligen Auslegungen in diesem Protokoll;
- c) alle gegenteiligen Auslegungen, die einer der beiden Vertragsstaaten in einer veröffentlichten Erklärung vornimmt, die der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats vor In-Kraft-Treten des Abkommens übermittelt worden ist;
- d) alle gegenteiligen Auslegungen, auf die sich die zuständigen Behörden nach In-Kraft-Treten des Abkommens geeinigt haben.“

⁵⁰⁾ Näher Lang, BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2024, 561 (564).

⁵¹⁾ Dazu Lang, ÖStZ 2024, 561 (564). – Sasseville in Baker/Bobbett, Tax Polymath, 37 (45), plädiert dafür, dem späteren OECD-Kommentar zumindest dieselbe Bedeutung wie den von Gerichten oder in der Fachliteratur vertretenen Auffassungen beizumessen, übersieht dabei aber, dass die von Fachautoren und Gerichten vertretenen Positionen nur insoweit Relevanz haben, als die zur Begründung dieser Positionen von ihnen angeführten Argumente überzeugen können.

Einzelne dieser Ausnahmen sind unproblematisch. Dies ist beispielsweise bei lit b der Fall: Die Vorschrift legt ein Vorrangverhältnis innerhalb des Protokolls fest: Die anderen Regelungen gehen jener über die Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars vor. Es liegt nahe, den OECD-Kommentar insoweit nicht heranzuziehen, als sich im Protokoll selbst eine Vorschrift findet, die für den Inhalt der nach einer Bestimmung des OECD-MA abgefassten DBA-Vorschrift relevant ist. Einer ausdrücklichen Vorschrift hätte es gar nicht bedurft. Überraschend ist hingegen, dass der Vorrang nach dem Wortlaut von lit b nur gegenüber gegenteiligen Auslegungen „in diesem Protokoll“ gelten soll.⁵²⁾ Es ist wohl davon auszugehen, dass auch Vorschriften aus dem Kernteil des DBA – wie beispielsweise jene des Art 15 Abs 3 oder des Abs 4 DBA Deutschland – dem Pkt 16 des Protokolls vorgehen. Da lit b aber ohnehin keine selbstständige normative Wirkung entfaltet, ist der fehlenden Erwähnung des Kernteils des Abkommens auch keine Bedeutung beizumessen.

Die in lit c enthaltene Ausnahme hätte Probleme bereiten können. Sie ermächtigte jeden „der beiden Vertragsstaaten“, gegenteilige Auslegungen in einer einseitigen veröffentlichten Erklärung vorzunehmen und damit auf den Abkommensinhalt Einfluss zu nehmen. Dabei stellen sich schwierige verfassungsrechtliche Fragen:⁵³⁾ Zum einen ist nicht klar, welche Organe für Österreich solche Erklärungen abgeben können und ob es zulässig sein kann, dass eine – von welchem Organ auch immer stammende – einseitige Erklärung Deutschlands das bereits in Österreich parlamentarisch genehmigte DBA ändern könnte. Diese Fragen haben sich aber letztlich als bedeutungslos erwiesen: Derartige einseitige Erklärungen entfalteten nur dann die angesprochene Wirkung, wenn sie vor dem Inkrafttreten des DBA der zuständigen Behörde des anderen Staates übermittelt wurden. Bis zu diesem Zeitpunkt – dem 18. 8. 2002 – hat keiner der beiden Staaten einen derartigen Rechtsakt gesetzt.

Die in lit a vorgesehene Ausnahme für „Bemerkungen der beiden Vertragsstaaten zum OECD-Muster oder dessen Kommentar“ verdient eine genauere Betrachtung. Die Vertragsverhandler haben diese Regelung auch aus dem DBA USA übernommen, dabei aber einen Redaktionsfehler korrigiert:⁵⁴⁾ Die im DBA USA vorgesehene Ausnahme bezieht sich nicht nur auf „Bemerkungen“ („observations“), sondern auch auf „Vorbehalte“ („reservations“). Eine Ausnahme für einen „Vorbehalt“ macht aber keinen Sinn, da sich dieser auf die Abkommensbestimmung selbst bezieht.⁵⁵⁾ Ein „Vorbehalt“ kann lediglich zur Konsequenz haben, dass die entsprechende Vorschrift des OECD-MA nicht oder nicht in dieser Form in das Abkommen aufgenommen wird. Soweit das DBA aber vom OECD-MA abweicht, ist der OECD-Kommentar ohnehin nicht relevant, sodass es dieser Ausnahme gar nicht bedarf. Dies wurde offenbar bei den Verhandlungen zum DBA Deutschland richtig erkannt, weshalb sich lit a – anders als in der Parallelbestimmung des DBA USA – nicht auch auf „Vorbehalte“ bezieht. Allerdings blieb die Erwähnung des „OECD-Muster[s]“ erhalten, die aber bei „Bemerkungen“ keinen Sinn macht. Denn diese beziehen sich nur auf den OECD-Kommentar.

Die Ausnahme für „Bemerkungen“ zum OECD-Kommentar wirft allerdings ebenfalls Fragen auf: Auch ohne ausdrückliche Regelung wäre klar, dass den Vertragsstaaten bei der

⁵²⁾ Diese Einschränkung, die bereits das DBA USA kannte, ist dort vermutlich darauf zurückzuführen, dass das *Memorandum of Understanding* nur in Österreich, aber nicht in den USA ebenfalls parlamentarisch genehmigt wurde (näher Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA USA, 25 [35]). Dies könnte der Grund gewesen sein, warum dort nur vom „Protokoll“ die Rede ist: Das *Memorandum of Understanding* ist aus dem Blickwinkel des US-amerikanischen Rechts gegenüber dem DBA nachrangig. Die Vorschrift wurde dann offenbar unreflektiert in das DBA Deutschland übernommen.

⁵³⁾ Ausführlich Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (76 ff).

⁵⁴⁾ Zur Kritik an der entsprechenden Vorschrift des DBA USA Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA USA, 25 (39).

⁵⁵⁾ Dennoch findet sich die Formulierung wiederum im österreichischen Musterabkommen: Vgl den Text bei Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

Übernahme von Regelungen des OECD-MA in ein bilaterales DBA nur insoweit unterstellt werden kann, diese Regelungen auch im Sinne des OECD-Kommentars zu verstehen, als sich beide Staaten damals mit dem jeweiligen Inhalt des OECD-Kommentars identifizierten.⁵⁶⁾ Hat einer der beiden Vertragsstaaten dazu eine „Bemerkung“ gemacht, sind diese Voraussetzungen nicht gegeben.⁵⁷⁾ Diese Selbstverständlichkeit hätte keiner eigenen Regelung bedurft.⁵⁸⁾

Erklärbar ist die Vorschrift möglicherweise durch die – wie gezeigt werden konnte: ebenfalls überflüssige – Bestimmung des ersten Satzes des Pkt 16 des Protokolls, die für Vorschriften des DBA, die nach dem OECD-MA abgefasst sind, die besondere Bedeutung des zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden OECD-Kommentars – mit den Worten des VwGH gesagt⁵⁹⁾ – „ausdrücklich bekräftigt“. Ohne die in lit a vorgesehene explizite Ausnahme für „Bemerkungen“ hätte diese Regelung allenfalls dahingehend missverstanden werden können, dass der OECD-Kommentar auch dann maßgebend wäre, wenn sich zumindest einer der Vertragsstaaten durch Abgabe einer „Bemerkung“ von seinem Inhalt distanziert hätte.

Der Wortlaut der Vorschrift schließt allerdings nicht aus, auch später abgegebene „Bemerkungen“ von lit a erfasst zu sehen. Die Bestimmung des Protokolls wäre dann als Ermächtigung an jeden der beiden Vertragsstaaten zu verstehen, zu jedem beliebigen Zeitpunkt durch eine „Bemerkung“ die davon betroffene Passage des Kommentars für die Auslegung des DBA Deutschland für unbeachtlich zu erklären. Einer koordinierten Vorgangsweise der beiden Seiten bedürfte es nicht. Jeder Staat hätte es auf die Weise in der Hand, auf die Auslegung des Abkommens und damit auf seinen Inhalt in verbindlicher Form Einfluss zu nehmen.

Eine derartige Deutung von lit a von Pkt 16 des Protokolls wäre aber aus mehr als einem Grund verfassungswidrig.⁶⁰⁾ Derartige „Bemerkungen“ werden von den in die OECD-Gremien entsendeten Regierungsvertretern abgegeben. In Österreich hätte dies zur Konsequenz, dass die Exekutive den Inhalt des parlamentarisch genehmigten Staatsvertrags verändern könnte. Eine wie auch immer geartete Determinierung dafür gäbe es nicht. Maßgebend wären ausschließlich auf Verwaltungsebene getroffene politische Entscheidungen. Die Möglichkeit, dass von Deutschland abgegebene „Bemerkungen“ dieselben Konsequenzen auslösen könnten, wäre nicht minder verfassungsrechtlich problematisch: Der Vertragspartner wäre in der Lage, auf diese Weise den von Österreich ratifizierten völkerrechtlichen Vertrag nachträglich zu verändern.

Daher scheidet ein derart weites Verständnis des Ausdrucks „Bemerkungen“ in lit a von Pkt 16 des Protokolls aus: Den österreichischen Vertragsverhandlern, auf deren Initiative diese Auslegungsvorschriften zurückgehen, kann nicht unterstellt werden, eine Regelung vorgeschlagen zu haben, deren Verfassungswidrigkeit mit freiem Auge erkennbar wäre. Folglich kann lit a nur jene „Bemerkungen“ meinen, die bis zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses abgegeben wurden.⁶¹⁾ Die andernfalls bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken lassen sich nur ausräumen, wenn man zumindest für diese Zwecke die Unterzeichnung des Abkommens als maßgebend ansieht. Würde man nämlich auf den Austausch der Ratifikationsurkunden oder gar – wie nach lit c und lit d – auf das Inkraft-

⁵⁶⁾ Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in Lüdike/Mellinghoff/Rödter, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Gosch (2016) 235 (245 ff); Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von „Reservations“, „Observations“ und „Positions“ für die DBA-Auslegung, SWI 2023, 113 (120 ff).

⁵⁷⁾ Lang in Lüdike/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245 ff); Lang, SWI 2023, 113 (120 ff).

⁵⁸⁾ So bereits Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (75).

⁵⁹⁾ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036.

⁶⁰⁾ Dazu Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (76 ff).

⁶¹⁾ So schon Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (76).

treten des DBA abstellen, könnten die Verwaltungen jeder der beiden Staaten den Abkommensinhalt noch während oder sogar nach Abschluss des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens verändern.⁶²⁾ Welchen dieser Zeitpunkte man aber auch immer für maßgebend hält: Die Vorschrift des lit a hat sich rückblickend als bedeutungslos erwiesen. Denn weder Deutschland noch Österreich haben bis zum Inkrafttreten des Abkommens am 18. 8. 2002 „Bemerkungen“ zum OECD-MK zu Art 5 OECD-MA abgegeben.

Die in lit d enthaltene Bestimmung ist hingegen eindeutig auf die Zukunft ausgerichtet: Die in Satz 1 von Pkt 16 des Protokolls zum Ausdruck gebrachte besondere Bedeutung des zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens bestehenden OECD-Kommentars gilt nicht in Hinblick auf „*alle gegenteiligen Auslegungen, auf die sich die zuständigen Behörden nach In-Kraft-Treten des Abkommens geeinigt haben*“. Auf den ersten Blick liest sich diese Vorschrift wie ein den zuständigen Behörden der beiden Staaten ausgestellter Blankoscheck, sich einvernehmlich über jede Vorschrift des DBA hinwegzusetzen und sich selbst zum Abkommensrechtssetzer zu erheben. Hätte die Regelung diese Bedeutung, wäre sie klarerweise verfassungswidrig: Die zur parlamentarischen Genehmigung von DBA berufenen Gesetzgeber hätten dann in beiden Staaten abgedankt und ihre Befugnisse im Anwendungsbereich dieses Abkommens ohne jede Determinierung der Exekutive übertragen.

Eine genauere Betrachtung der Vorschrift der lit d zeigt aber, dass ihr nicht dieser weitreichende Inhalt beizumessen ist. Sie betrifft zunächst überhaupt nur jene Fälle, in denen die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens bestehende Fassung des OECD-Kommentars eine der Erkenntnisquellen bei der DBA-Interpretation ist. Kann aus dem Kommentar gar nichts für die zu beantwortende Auslegungsfrage gewonnen werden, hat auch lit d keine Bedeutung. Die Rechtsfolge von lit d besteht darin, dass die entsprechende Passage des OECD-Kommentars bei der Interpretation der jeweiligen Bestimmung auszublenden ist. An die Stelle des Kommentars treten die „*gegenteilige[n] Auslegung[en], auf die sich die zuständigen Behörden [...] geeinigt haben*“. Dies bedeutet aber nicht, dass damit automatisch die von den Behörden vertretene Auffassung zum Zug kommt: Wenn neben dem OECD-Kommentar bei der Interpretation der maßgebenden Vorschrift andere grammatikalische, historische, systematische oder historische Aspekte zu berücksichtigen waren, ist dies auch neben der von den beiden Verwaltungsbehörden gefundenen Position weiterhin der Fall. Vor allem aber darf nicht übersehen werden, dass es sich um „*Auslegungen*“ handeln muss. Die Auffassung muss sich daher im zulässigen Interpretationsspielraum bewegen.⁶³⁾ Nur dann, wenn noch unter Berücksichtigung des OECD-Kommentars nach Abwägung aller Aspekte in gleicher Weise überzeugende Argumente für zwei unterschiedliche Normhypothesen sprechen, gibt die von den zuständigen Behörden vertretene Auffassung auf Grundlage von lit d den Ausschlag.⁶⁴⁾ Dies wird aber – wenn überhaupt – nur selten der Fall sein.⁶⁵⁾ Die in lit d enthaltene Ermächtigung ist somit nahezu bedeutungslos.⁶⁶⁾

V. Zusammenfassende Würdigung

Das Erkenntnis des VwGH vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036, hat für die Interpretation der österreichischen DBA große Bedeutung. Die österreichischen DBA-Verhandler

⁶²⁾ Anders aber West, World Tax Journal 2017, 117 (136), der irrigerweise davon ausgeht, dass im Fall der Distanzierung einer Seite von einer Kommentarpassage durch Abgabe einer Erklärung bis zum Inkrafttreten die andere Seite noch genügend Möglichkeiten hat, die Abkommensverhandlungen abubrechen. Wenn das Abkommen nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft tritt, kann eine zwischen Austausch der Ratifikationsurkunden und Inkrafttreten abgegebene Erklärung für die andere Seite zu spät kommen, um noch solche Maßnahmen zu setzen.

⁶³⁾ Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (79).

⁶⁴⁾ So schon Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (79).

⁶⁵⁾ Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (79).

⁶⁶⁾ Dazu bereits Lang in Gassner/Lang/Lechner, Das neue DBA Deutschland, 59 (79).

versuchen seit vielen Jahren konsequent, Auslegungsvorschriften, wie sie sich auch in Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland finden, in die österreichischen Abkommen aufzunehmen. In mehr als 30 Fällen waren sie dabei bereits erfolgreich. Von Anfang an war umstritten, ob diese Bestimmungen nur die besondere Bedeutung des beim Abschluss des jeweiligen DBA bestehenden OECD-Kommentars für die Auslegung der aus dem OECD-MA übernommenen Vorschriften unterstreichen, oder auch zulassen, spätere Versionen des OECD-Kommentars zu berücksichtigen. Der VwGH hat am Beispiel des DBA Deutschland deutlich gemacht, dass diese Vorschriften kein dynamisches Verständnis stützen. Vielmehr ist bei der DBA-Interpretation sorgfältig zu recherchieren, welche Fassung des OECD-Kommentars zum Zeitpunkt des Abkommens bereits existierte, um ihr dann „besondere Bedeutung“ beizumessen.

Der VwGH hatte keine Gelegenheit, sich mit den in Pkt 16 des Protokolls enthaltenen Ausnahmen zu beschäftigen, die zum Teil auch künftigen von Verwaltungsbehörden gesetzten Rechtsakten Bedeutung beizumessen scheinen. Angesichts der in der Entscheidung erkennbar gewordenen Sympathie des VwGH für ein statisches Verständnis bei der DBA-Interpretation ist zu erwarten, dass er auch die Ausnahmeregelungen des Pkt 16 restriktiv interpretieren wird. Dafür gibt es – wie in diesem Beitrag erläutert werden konnte – überzeugende Argumente.

Die sich auf den OECD-Kommentar beziehenden Auslegungsvorschriften sind – wie der VwGH aufgezeigt hat – ohne konstitutive Bedeutung. Es macht keinen Unterschied, ob sie in einem DBA enthalten sind oder nicht. Das österreichische BMF sollte daher seine Abkommenspolitik überdenken und diese Regelungen aus seiner Verhandlungsgrundlage streichen. Bei DBA-Verhandlungen lösen sie zumindest Erklärungsbedarf aus, da die meisten anderen Staaten mit solchen Klauseln keine Erfahrung haben.⁶⁷⁾ Falls Vertragspartner nur dann zur Aufnahme solcher Regelungen in ein DBA bereit sind, wenn sich die österreichische Seite bei anderen Vorschriften kompromissbereit zeigt, haben sie einen Preis, den es nicht wert ist zu zahlen. Anders wäre es, wenn eine Regelung über die Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars erforderlich ist, um den Rechtsanwendern im anderen Vertragsstaat die Herkunft der Regelungen aus dem OECD-MA zu verdeutlichen und sie dazu zu verhalten, dies bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen.⁶⁸⁾ Im Verhältnis zu OECD-Staaten ist dies wohl keinesfalls notwendig.⁶⁹⁾ Auch sonst sollte auf derartige Vorschriften verzichtet werden: Die Erfahrung lehrt, dass nicht im OECD-MA enthaltene Bestimmungen – und dazu gehören auch solche, die die Bedeutung des OECD-Kommentars ansprechen – häufiger in Verwaltungsverfahren streitig werden und dann auch die Gerichte beschäftigen. Die in Pkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland enthaltenen Vorschriften haben zu Zweifelsfragen geführt, die viele Jahre lang die Abkommenspraxis mit Unsicherheit belastet haben und erst knapp 30 Jahre nach ihrer erstmaligen Verwendung – im DBA USA – nunmehr vom VwGH geklärt werden konnten. In den Fällen, in denen dennoch ein Bedarf gesehen wird, den Vorbildcharakter des OECD-MA für DBA-Regelungen herauszustreichen, könnte dies deutlich knapper formuliert werden. Ambivalenzen zur Frage, welche Fassung des OECD-Kommentars relevant ist, sollten dabei vermieden werden: Ein klares Bekenntnis zur Maßgeblichkeit des bei der Abkommensunterzeichnung bestehenden OECD-Kommentars verhindert unnötige Rechtsstreitigkeiten.⁷⁰⁾

⁶⁷⁾ West, World Tax Journal 2017, 117 (152), zufolge finden sich rund 30 % aller weltweit verwendeten Auslegungsbestimmungen, die den OECD-Kommentar ansprechen, in österreichischen DBA.

⁶⁸⁾ Vgl zu solchen Motiven *Jirousek in Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 15 (23).

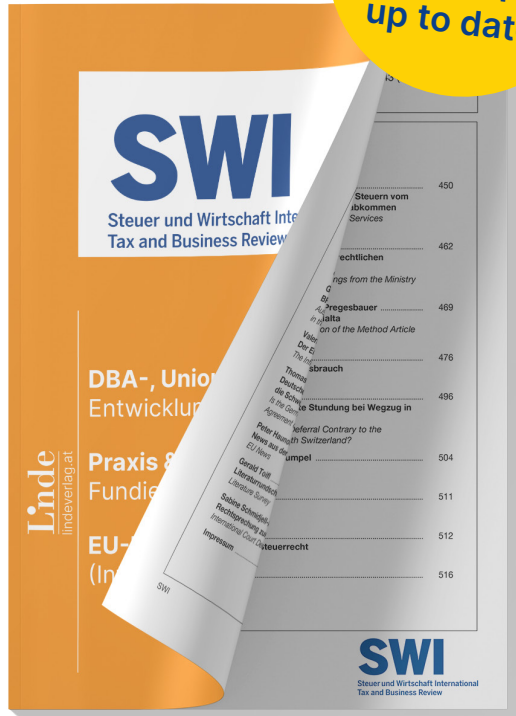
⁶⁹⁾ Ähnlich auch *De Broe*, Bulletin for International Taxation 2008, 322 (328).

⁷⁰⁾ Der Zeitpunkt der Unterzeichnung ist gegenüber dem des Beginns der völkerrechtlichen Verbindlichkeit oder dem des Inkrafttretens vorzuziehen. Dazu überzeugend *Sasseville in Baker/Bobbett*, Tax Polymath, 37 (48); *Avery Jones/Hattingh*, Treaty Interpretation, Pkt 3.10.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2026!

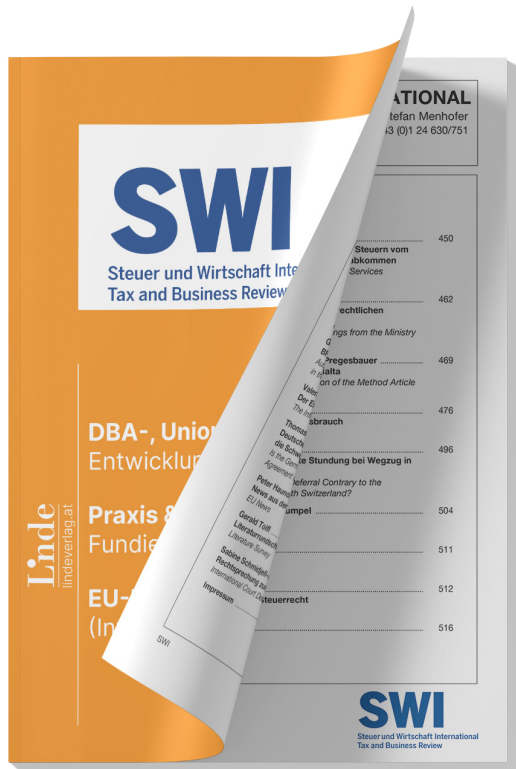
Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2026

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 403,60** (statt € 504,50)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi