

36. Jahrgang / August 2026 / Nr. 8

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang

Neue Vorschrift zur Interpretation des DBA Schweiz

New Provision for the Interpretation of the Tax Treaty with Switzerland

Lukas Schuster / Dominic Thierstein

Die Grenzgängerregelung im DBA Deutschland

The Frontier Worker Provision in the Tax Treaty with Germany

Claus Staringer

Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern

Non-Deduction Rule Regarding Interest and License Payments

Bernhard Häusler

DAC 6 im Tax-Simplification-Package

DAC 6 in the Tax Simplification Package

Markus Mittendorfer / David Orzechowski-Zölzer

Neue EU-Initiative zur Umsatzsteuer-Doppelbesteuerung

New EU Initiative Regarding VAT Double Taxation

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang^{*)}

Neue Vorschriften über die Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Schweiz

NEW PROVISIONS ON THE RELEVANCE OF THE OECD COMMENTARIES FOR THE INTERPRETATION OF THE TAX TREATY WITH SWITZERLAND

The new protocol amending the tax treaty between Austria and Switzerland introduces a new provision on the role of the OECD Commentary in treaty interpretation. The provision is examined in light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, with particular emphasis on the distinction between static and dynamic interpretation, the legal relevance of subsequent versions of the OECD Commentary, and the effect of unilateral state explanations and agreements between the competent authorities. It is concluded that the provision largely confirms existing principles of treaty interpretation while creating additional interpretative and constitutional challenges.

I. Ziffer 11 des Schlussprotokolls

Zwischen den Verhandlungsdelegationen der Schweiz und Österreichs wurde im April 2026 Einvernehmen über den Text eines Protokolls zum zwischen den beiden Staaten bestehenden DBA erzielt.¹⁾ Die österreichische Bundesregierung beschloss am 1. 7. 2026, das Protokoll zu genehmigen, Repräsentanten der Republik Österreich zur Unterzeichnung zu ermächtigen, nach erfolgter Unterzeichnung das Protokoll dem Nationalrat zur Genehmigung weiterzuleiten und nach erfolgter Genehmigung dem Bundespräsidenten vorzuschlagen, die Bundesministerin für Europäische und Internationale Angelegenheiten oder einen von ihr namhaft zu machenden Angehörigen des höheren Dienstes ihres Ministeriums zur Vornahme der Notifizierung gemäß Art 21 Abs 1 des Protokolls zu ermächtigen.²⁾ Seit der Beschlussfassung im Ministerrat ist der Text des Protokolls öffentlich zugänglich.³⁾

Zu den Vorschriften, die in diesem Protokoll enthalten sind, gehört eine Bestimmung über die „Auslegung des Abkommens“, die als Ziffer 11 in das Schlussprotokoll zum DBA Schweiz angefügt werden soll:⁴⁾

„Es wird davon ausgegangen, dass Bestimmungen des Abkommens, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Einkommen und Vermögen nachgebildet sind, generell die gleiche Bedeutung haben, wie sie im OECD-Kommentar ausgedrückt werden. Das Verständnis des vorigen Satzes gilt nicht für:

- a) sämtliche Anmerkungen zum OECD-Musterabkommen oder dem OECD-Musterkommentar durch einen der beiden Vertragsstaaten;*
- b) jede anderslautende Auslegung im Schlussprotokoll;*

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

¹⁾ So der Vortrag an den Ministerrat 59/6 vom 26. 6. 2026, 2026-0.462.174.

²⁾ Vgl den Vortrag an den Ministerrat 59/6 vom 26. 6. 2026, 2026-0.462.174.

³⁾ Siehe https://www.bundeskanzleramt.gv.at/dam/jcr:46d70b3b-927a-4170-9f1b-b406dd5abdb9/59_6_mrv.pdf (Zugriff am 20. 7. 2026).

⁴⁾ Das „Protokoll“ wird in der Folge in aller Regel als „Änderungsprotokoll“ bezeichnet, um den Unterschied zum „Schlussprotokoll“ sprachlich zu verdeutlichen, das es bereits zuvor als Annex und integralen Bestandteil des Abkommens gegeben hat, und das durch das vorliegende Änderungsprotokoll modifiziert und ergänzt wird.

- c) *jede gegenteilige Auslegung in einer veröffentlichten Erläuterung eines der Vertragsstaaten, die der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls vom [Datum] übermittelt worden ist;*
- d) *jede gegenteilige Auslegung, auf die sich die zuständigen Behörden nach Inkrafttreten des Abkommens geeinigt haben.*

Der OECD-Kommentar in der jeweils geltenden Fassung stellt ein Auslegungsinstrument im Sinne des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge dar.“⁵⁾

Ähnliche Vorschriften finden sich bereits in zahlreichen österreichischen DBA: Erstmals wurde eine solche Bestimmung in das DBA USA aufgenommen,⁶⁾ dann in das DBA Deutschland.⁷⁾ Mittlerweile findet sie sich in der österreichischen DBA-Verhandlungsgrundlage.⁸⁾ Das österreichische BMF schlägt solche Vorschriften bei Verhandlungen über neue Abkommen oder Revisionsprotokolle – mit unterschiedlichem Erfolg – den Delegationen der anderen Staaten vor.⁹⁾ Die Regelung mit der Schweiz weist aber einige Besonderheiten auf, die es wert sind, hier näher analysiert zu werden.

II. Der hohe Stellenwert des OECD-Kommentars

Die Auslegung der entsprechenden Vorschrift des DBA Deutschland hatte am 26. 11. 2025 den VwGH beschäftigt.¹⁰⁾ Der Aufbau der Regelung ist identisch mit jener, die in das DBA Schweiz aufgenommen werden soll: Der erste und der dritte Satz von Punkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland sprechen die Bedeutung des OECD-Kommentars an. Der zweite Satz sieht Ausnahmen vom ersten Satz vor und erwähnt somit Konstellationen, in denen der OECD-Kommentar nicht die Relevanz haben soll, die ihm nach dem ersten Satz zukommt. Der dritte Satz spricht – anders als künftig Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz – nicht vom „*OECD-Kommentar in der jeweils geltenden Fassung*“, sondern fügt dem Wort „*Kommentar*“ unter Gedankenstrichen die Erläuterung „*der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann*“ hinzu.

Der VwGH konzentrierte sich auf den ersten Satz von Punkt 16 des Protokolls zum DBA Deutschland, der – von noch zu besprechenden Abweichungen abgesehen – sich auch in Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz finden soll:¹¹⁾

„(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 Doppelbesteuerungsabkom-*

⁵⁾ Im ersten Satz dieses Textes ist fälschlicherweise das Wort „nach“ enthalten. Außerdem müsste es richtigerweise heißen, dass die Bedeutung ausgedrückt „wird“. In der Folge wird der Text in der sprachlich korrekten Form zitiert.

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⁾ 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).

⁸⁾ Veröffentlicht als Anhang in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik (2013) 407 (428).

⁹⁾ Näher *Lang*, VwGH zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2026, 98 (100 ff).

¹⁰⁾ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036.

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

mens bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses 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.).“*

Offenkundig war der VwGH der Auffassung, dass der dritte Satz von Punkt 16 des Protokolls das gewonnene Ergebnis nicht in Frage stellt.¹²⁾ Daher spricht viel dafür, dass der VwGH den Abkommenstext wörtlich verstand: 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 von Punkt 16 des Protokolls als Bekräftigung der besonderen Bedeutung des zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens bestehenden Kommentars des OECD-Steuerausschusses 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. Somit darf gerade nicht davon ausgegangen werden, dass seine aktuelle Version mit jener identisch ist, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestanden hat.¹³⁾ 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.¹⁴⁾

Bei der Auslegung von Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz stellt sich ebenfalls die Frage des Verhältnisses zwischen dem ersten und dem dritten Satz. Während der erste Satz in seinen Grundzügen dem ersten Satz von Punkt 16 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland entspricht, bringt der dritte Satz der neuen Regelung im Verhältnis zur Schweiz deutlicher ein dynamisches Verständnis zum Ausdruck. Die – allerdings für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags höchstens am Rande maßgebenden¹⁵⁾ – Erläuterungen zur Regierungsvorlage halten dazu Folgendes fest:¹⁶⁾ „Die neue Z 9 des Schlussprotokolls soll – mit gewissen Einschränkungen – die Bedeutung des OECD-Kommentars (in seiner jeweiligen Fassung) als Auslegungshilfe im Sinne der Wiener Vertragsrechtskonvention (BGBl Nr. 40/1980 idgF, WVK) klarstellen. Diese Bestimmung soll das beiderseitige Verständnis widerspiegeln, dass der OECD-Kommentar einen im Rahmen der dynamischen Abkommensauslegung heranzuziehenden Auslegungsbeihilf nach Art. 31 Abs. 3 WVK darstellt.“

Wenn die Erläuterungen vom „beiderseitige[n] Verständnis“ sprechen, ist aber fraglich, ob diese Übereinstimmung über die beiden Verhandlungsdelegationen hinausreicht. Das Schweizer Bundesgericht hat nämlich erst jüngst die Auffassung, wonach der OECD-Kommentar nach Art 31 Abs 3 WVK berücksichtigt werden kann, verworfen:¹⁷⁾ „Ohnehin ist zweifelhaft, ob der OECD-MK die Anforderungen von Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK erfüllt. In der Literatur wurde nämlich zu Recht darauf hingewiesen, dass der OECD-MK

¹²⁾ Dazu ausführlich Lang, SWI 2026, 98 (102 ff).

¹³⁾ Lang, SWI 2026, 98 (108).

¹⁴⁾ Lang, SWI 2026, 98 (108).

¹⁵⁾ Näher Lang, Tie-Breaker für doppelt ansässige Gesellschaften: Im Zweifel keine Abkommensberechtigung, SWI 2026, 342 (345 ff); anderer Ansicht Zorn, VwGH: Anrechnungs- oder Befreiungsmethode im DBA-Malta, RdW 2025, 772 (773).

¹⁶⁾ Vortrag an den Ministerrat 59/6 vom 26. 6. 2026, 2026-0.462.174.

¹⁷⁾ Schweizerisches Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022.

selbst noch keine übereinstimmende Anwendungspraxis verkörpere und die Finanzämter und Steuerjustizbehörden – und nicht etwa die Vertreter der Mitgliedstaaten im Fiskalausschuss der OECD oder die oberste Finanzbehörde der Mitgliedstaaten – typischerweise mit der Anwendung der DBA betraut seien (vgl. LANG, FS Gosch, a.a.O., S. 239; vgl. auch Urteil des österreichischen Verfassungsgerichtshofes V 41/2015 vom 25. September 2015 Rz. 2.2.3; a.M. Urteil des Supreme Court of Canada vom 26. November 2021 Canada V Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49 Rz. 41; LINDERFALK/HILLING, a.a.O., S. 45 f.; vgl. zur Identifizierung der Anwendungspraxis eines Vertragsstaats UN Völkerrechtskommission, Yearbook of the International Law Commission 2018, Vol. II, Part Two, Text of the draft conclusions on subsequent agreements and subsequent practice in relation to the interpretation of treaties, Kommentar zu Conclusion 5 Rz. 6 f. und 9 sowie zu Conclusion 6 Rz. 7 und 22).“ In dieser Entscheidung hat das Bundesgericht auch die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Kantonalen Steuerverwaltung wiedergegeben, wonach „die Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses maßgebend sei. Spätere Kommentierungen seien grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.“

Der vom Bundesgericht zitierte VfGH ist ebenfalls zu einem Ergebnis gekommen, das es ausschließt, einen neuen OECD-Kommentar sogleich nach Art 31 Abs 3 lit b WVK heranzuziehen:¹⁸⁾ „Von einer im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigenden späteren Übung iSd Art 31 Abs 3 Wiener Vertragsrechtskonvention ([...]) kann nämlich nur gesprochen werden, wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde (vgl. dazu auch Lang, ÖStZ 2006, 208 f.).“

Der dritte Satz von Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz verweist aber – anders als die österreichischen Erläuterungen zur Regierungsvorlage – gar nicht spezifisch auf Art 31 Abs 3 WVK, sondern bezeichnet den „*OECD-Kommentar in der jeweils geltenden Fassung*“ in viel allgemeinerer Form als „*Auslegungsinstrument im Sinne des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge*“. Bei dieser Formulierung fällt es deutlich leichter, jedenfalls Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Schweizer Bundesgerichts zu finden. Die Bestimmung kann in Hinblick auf die in den österreichischen Gesetzesmaterialien angesprochene „*dynamische[n] Abkommensauslegung*“ zumindest das Schweizer „*Verständnis widerspiegeln*“:¹⁹⁾ „*Umgekehrt ist nicht ersichtlich, weswegen es den rechtsanwendenden Behörden und Gerichten gänzlich verboten sein soll, spätere Kommentierungen als Auslegungshilfe zu konsultieren.*“ Das Bundesgericht machte jedoch auch die sich aus der WVK ergebenden engen Grenzen einer dynamischen Interpretation klar:²⁰⁾ „*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 (vgl. dazu Art. 38 Abs. 1 lit. d des Statuts des Internationalen Gerichtshofs vom 26. Juni 1945 [SR 0.193.501]; AMMANN, a.a.O., S. 153 ff.; CHARLES C. JALLOH,*

¹⁸⁾ VfSlg 20.005/2015.

¹⁹⁾ Schweizerisches Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022.

²⁰⁾ Schweizerisches Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022.

Les moyens auxiliaires de détermination des règles de droit international, in: Bericht der UN Völkerrechtskommission, 72. Session [26. April – 4. Juni und 5. Juli – 6. August 2021], UN-Doc. A/76/10, Rz. 29 ff.; ALDO ZAMMIT BORDA, A Formal Approach to Article 38(1)(d) of the ICJ Statute from the Perspective of the International Criminal Courts and Tribunals, The European Journal of International Law 24/2013 S. 654 f.).“

Im Urteil vom 3. 10. 2024 präzisierte das Schweizer Bundesgericht weiter:²¹⁾ „[S]pätere Fassungen des OECD-MK [können] zwar immer noch als Auslegungshilfen konsultiert werden. 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 [FSrR] 2023 S. 364).“

Misst man dem dritten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz dieses – von der Rechtsprechung des Bundesgerichts geprägte – Verständnis bei, verbietet es sich, den ersten Satz dieser Vorschrift ebenfalls als Verweis auf die jeweils aktuelle Fassung des OECD-Kommentars zu verstehen: Wenn nach dem ersten Satz Abkommensvorschriften „generell die gleiche Bedeutung haben, wie im OECD-Kommentar ausgedrückt“ wird, und der OECD-Kommentar demnach einen großen Stellenwert für die Auslegung haben soll, ließe sich dies bei einer dynamischen Deutung nicht mit dem eingeschränkten Verständnis in Einklang bringen, das offenbar dem dritten Satz zugrunde liegt. Daher spricht viel dafür, den weitreichenden Verweis des ersten Satzes auf den OECD-Kommentar statisch zu interpretieren und damit auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Version des Kommentars zu beziehen.

Avery Jones/Hattingh vertreten diese Auffassung auch für solche Vorschriften, wie sie in Punkt 16 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland enthalten sind.²²⁾ Dort sprechen aber die besseren Gründe dafür, die Verweise auf den OECD-Kommentar einheitlich zu verstehen.²³⁾ Auch der dritte Satz dieser Bestimmung erlaubt ein statisches Verständnis. Im Fall der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz ist dies aber nicht möglich. Daher hat die von Avery Jones/Hattingh favorisierte Interpretation für das DBA Schweiz aus den oben genannten Gründen viel für sich. Vom Wortlaut ist diese Auffassung jedenfalls gedeckt: Nur im dritten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls ist von der „jeweils geltenden Fassung“ des OECD-Kommentars die Rede, nicht aber im ersten Satz.

Die Rechtsentwicklung bestätigt diese These: Die maßgebenden Verhandlungen über das Änderungsprotokoll fanden im April 2026 statt.²⁴⁾ Das eingangs zitierte VwGH-Erkenntnis vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036, zu Punkt 16 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland war damals bereits bekannt und wurde im Schrifttum intensiv disku-

²¹⁾ Schweizerisches Bundesgericht 3. 10. 2024, 9C_635/2023.

²²⁾ Avery Jones/Hattingh, Tax Treaty Interpretation, in IBFD, Global Tax Treaties Commentaries (2021) 3.12.8.

²³⁾ Dazu Lang, The Relevance of the OECD Commentaries Under the Double Taxation Agreement Between Austria and Croatia, in Bogovac/Klemencic, International Tax Law (2026) in Druck.

²⁴⁾ Vgl den Vortrag an den Ministerrat 59/6 vom 26. 6. 2026, 2026-0.462.174.

tiert.²⁵⁾ Der VwGH stützte seine Ansicht, wonach Punkt 16 dieses Schlussprotokolls lediglich die Auffassung bekräftigt, dass die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars herangezogen werden darf, primär auf dessen Satz 1. Wenn nun gerade dieser erste Satz dieser Bestimmungen in den entscheidenden Formulierungen mehr oder weniger unverändert als erster Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz übernommen wird, wird dadurch deutlich, dass die Verhandlungsdelegationen mit dem statischen Verständnis, das der VwGH dieser Vorschrift beimaß, kein Problem hatten.

Für diese Deutung spricht auch die Systematik der – noch näher zu untersuchenden – Ausnahmenvorschriften von lit c und lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls: Bis zum Inkrafttreten des Änderungsprotokolls darf nach lit c jeder der Vertragsstaaten alleine die Bedeutung des OECD-Kommentars wiederum relativieren, die ihm nach dem ersten Satz zukäme. Nachher ist dies nach lit d nur noch mit Zustimmung der anderen Seite möglich. Folglich hat jeder der beiden Staaten noch nach Unterzeichnung des Änderungsprotokolls für eine bestimmte Zeitspanne die Gelegenheit, sich vom OECD-Kommentar in bestimmten Punkten zu distanzieren. Geschieht dies nicht, haben alle Passagen des OECD-Kommentars den hohen Stellenwert, der im ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum Ausdruck kommt. Wären aber spätere Änderungen des OECD-Kommentars auch nach dem ersten Satz der Ziffer 11 relevant, wäre nicht einzusehen, warum sich dann nicht jeder der beiden Staaten wiederum innerhalb einer bestimmten Frist einseitig auch von den neuen Auffassungen des OECD-Kommentars distanzieren darf. Dafür gibt es jedoch im zweiten Satz der Ziffer 11 keine Rechtsgrundlage. Die Regelungen sind aber in sich stimmig, wenn man die Erwähnung des OECD-Kommentars im ersten Satz ausschließlich auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung bezieht.

Vor allem aber vermeidet diese Interpretation des ersten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls andernfalls bestehende gravierende verfassungsrechtliche Bedenken: Könnte sich der Inhalt einer Vorschrift des DBA Schweiz bei einer Änderung des OECD-Kommentars ändern, würde eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen an den OECD-Steuerausschuss vorliegen, für die es jedenfalls in Österreich keine verfassungsrechtliche Grundlage gibt.²⁶⁾ Eine solche Delegation ist mit der Berücksichtigung späterer Praxis nach Art 31 Abs 3 WVK, aufgrund der auf den zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits ursprünglich bestehenden Inhalt des DBA rückgeschlossen wird, nicht vergleichbar. Den Abkommensverhandlern kann nicht unterstellt werden, den Normen einen verfassungswidrigen Inhalt beigemessen haben zu wollen. Daher lässt sich jedenfalls auch die historische Interpretation dafür ins Treffen führen, die in den österreichischen Gesetzesmaterialien angesprochene intendierte „*dynamische Abkommensauslegung*“ nur auf den dritten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zu beziehen, der – wie vom Bundesgericht aufgezeigt – lediglich eingeschränkte – und daher verfassungsrechtlich unbedenkliche – Relevanz zukommt.²⁷⁾

Nach dem ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls scheint die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars große Bedeutung für die Auslegung von DBA zu haben. Mit der beispielsweise vom BFH – um den Blick auf ein Gericht zu lenken, das über eine besonders reichhaltige Rechtspre-

²⁵⁾ Vgl nur *Blum/V. Bendlinger*, Das Update 2025 des OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte – kritische Würdigung und systematische Einordnung, SWI 2026, 66 (80); *S. Bendlinger*, Begründung einer Betriebsstätte durch stundenweise Tätigkeiten in einer österreichischen Justizanstalt, SWI 2026, 82 (90); *Lang*, SWI 2026, 98 (98 ff).

²⁶⁾ Dazu näher *Lang*, SWI 2026, 98 (106, FN 38).

²⁷⁾ Zur verfassungskonformen Interpretation von DBA-Vorschriften, die vom OECD-MA abweichen. Und die Gefahr laufen, sich nach den Rechtsordnungen beider Vertragsstaaten als verfassungswidrig zu erweisen, näher *Lang*, SWI 2026, 98 (107 f).

chung zur Auslegung völkerrechtlicher Verträge verfügt – zu DBA ohne eine Ziffer 11 des Schlussprotokolls vergleichbare Sonderregelung vertretenen Auffassung lässt sich dies zumindest bei oberflächlicher Betrachtung nicht in Einklang bringen:²⁸⁾ Der BFH hält den Stellenwert des OECD-Kommentars „*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*“. Allerdings finden sich in der BFH-Rechtsprechung auch Aussagen, die den im ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz gewählten Formulierungen sehr ähnlich sind:²⁹⁾ „*Zwar ist zu vermuten, dass die Vertragsstaaten die Bestimmung eines DBA, die ihrem Wortlaut nach mit einer Bestimmung des OECD-Musterabkommens übereinstimmt, auch im Sinne des Musterkommentars verstanden haben.*“

Mutmaßungen können darüber angestellt werden, warum im ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls davon die Rede ist, dass die dem OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen „*generell*“ die gleiche Bedeutung haben wie im OECD-Kommentar. In der letzten veröffentlichten österreichischen DBA-Verhandlungsgrundlage findet sich dort stattdessen das Wort „*allgemein*“.³⁰⁾ Die beiden Ausdrücke unterscheiden sich – wenn überhaupt – nur in Nuancen: „*Generell*“ wirkt auf den ersten Blick rigoroser, Ausnahmen eher ausschließend, während das Wort „*allgemein*“ die sonst strikt klingende Anordnung etwas aufweicht. Allerdings würde der Satz ohne das Wort „*generell*“ noch weniger Interpretationen dahingehend zulassen, dass aufgrund anderer aus dem Wortlaut, dem Kontext oder dem Ziel und Zweck der Regelung gewonnener Argumente die aus dem OECD-Kommentar gewonnene Auffassung auch beiseitegeschoben werden kann.³¹⁾

Relevanter ist allerdings, dass der erste Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls mit der Wendung „*Es wird davon ausgegangen [...]*“ beginnt. Dies ist eindeutig vager als die Formulierung der österreichischen Verhandlungsgrundlage „*Es gilt als vereinbart [...]*“ und vor allem als die sonst im Schlussprotokoll zum DBA Schweiz verwendete Wortfolge „*Es besteht Einvernehmen darüber [...]*“.³²⁾ Gerade der Umstand, dass mit der Wendung „*Es wird davon ausgegangen [...]*“ von der sonst im selben Schlussprotokoll laufend anzutreffenden Formulierung („*Es gilt als vereinbart [...]*“) abgegangen wurde, kann für Auslegungszwecke nicht ignoriert werden. Rein sprachlich liegt eine Annahme vor, die aber noch nicht bewiesen ist. Daher ist Raum für andere im Rahmen der Interpretation gewonnene Argumente, aufgrund derer dargelegt werden kann, dass die den Ausgangspunkt darstellende Annahme sich doch nicht als zutreffend erwiesen hat, oder mit deren Hilfe sie aber auch bestätigt werden kann. Somit hat der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehende Kommentar für die Auslegung des DBA zwar Gewicht, aber keine so große Bedeutung, um andere aus dem Wortlaut, dem Kontext oder Ziel und Zweck der Vorschriften ableitbare Argumente auszuschließen.

Zu präzisieren ist noch, was unter dem hier genannten Zeitpunkt des Abkommensabschlusses zu verstehen ist. Maßgebend ist die Fassung des OECD-Kommentars, die während der jeweiligen Abkommensverhandlungen vorgelegen ist. Nur die Kenntnis jener Version kann den am Zustandekommen eines DBA beteiligten Personen zugesonnen werden. Für den großen Teil der Vorschriften des DBA Schweiz liegt dieser Zeit-

²⁸⁾ BFH 11. 7. 2018, I R 44/16, Rn 24; vgl auch BFH 5. 12. 2023, I R 42/20, Rn 44.

²⁹⁾ BFH 23. 9. 2008, I R 57/07, Rn 17; vgl auch BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 22.

³⁰⁾ Veröffentlicht als Anhang in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

³¹⁾ 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).

³²⁾ Veröffentlicht als Anhang in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

punkt schon jahrzehntelang – mehr als 50 Jahre – zurück.³³⁾ Der Umstand, dass ein Änderungsprotokoll abgeschlossen wurde, das – verglichen mit dem DBA insgesamt – nur einige wenige Bestimmungen betrifft, bedeutet nicht, dass für die unverändert gebliebenen Bestimmungen nun der aktuelle OECD-Kommentar heranzuziehen wäre.³⁴⁾ Lediglich für neu gefasste oder ergänzte Vorschriften des Abkommens – wie beispielsweise Art 5 Abs 4 bis 6 DBA Schweiz – ist die derzeit maßgebende Version des OECD-Kommentars von Bedeutung. Der Text der neuen Vorschriften wurde im April 2026 akkordiert. Wenn man auf die – als nächsten Schritt geplante – Unterzeichnung des Abkommens abstellt,³⁵⁾ wird bis dahin vermutlich keine neue Version des OECD-Kommentars veröffentlicht sein, sodass im Ergebnis für alle neuen dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Vorschriften die aus 2025 stammende Fassung des Kommentars heranzuziehen ist.

III. Die Relativierung des hohen Stellenwerts des OECD-Kommentars

Der erste Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz ist nur für „*Bestimmungen des Abkommens, die [...] den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Einkommen und Vermögen nachgebildet sind*“, anwendbar. Weichen Vorschriften des DBA Schweiz – und wenn auch nur geringfügig – von denen des OECD-MA ab, greift die im ersten Satz postulierte Vermutung nicht mehr. Dies bedeutet aber nicht zwingend, dass diese Vorschriften nicht dennoch so auszulegen sind, wie der OECD-Kommentar artikuliert.³⁶⁾ Dieses Interpretationsergebnis müsste aber dann auf andere Argumente als den ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls gestützt werden.

Eine weitere Einschränkung der Bedeutung des ersten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls ergibt sich aus der Vorgabe, dass es um die Bedeutung geht, die „*im OECD-Kommentar ausgedrückt*“ wird. Zu Fragen, zu denen der OECD-Kommentar schweigt, kann er daher naheliegenderweise auch nicht herangezogen werden. Nur spekuliert werden kann darüber, warum im ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls von der Bedeutung die Rede ist, die im OECD-Kommentar „*ausgedrückt*“ wird und nicht – wie in der österreichischen Verhandlungsgrundlage – bloß „*dargelegt*“ wird.³⁷⁾ Nach beiden Formulierungen greift die im ersten Satz der Ziffer 11 ausgesprochene Vermutung jedenfalls nur dann, wenn sich die aus dem OECD-Kommentar ergebende Auffassung verhältnismäßig einfach erschließen lässt. Je komplexer die zur Auslegung des OECD-Kommentars erforderlichen Schritte sind, desto weniger wird „*davon ausgegangen*“ werden können, dass die bei diesem Vorgang gewonnenen Ergebnisse die Vermutung des ersten Satzes der Ziffer 11 des DBA Schweiz für sich haben. Aber wiederum gilt: Dies bedeutet nicht, dass eine solche Abkommensvorschrift zwingend anders auszulegen ist, als dies der OECD-Kommentar – nach Durchführung komplexer Überlegungen – nahelegt, sondern nur, dass eine dem Kommentar entsprechende Deutung weiterer Argumente bedarf.

³³⁾ Die Stammfassung des DBA Schweiz wurde am 30. 1. 1974 unterzeichnet.

³⁴⁾ Vgl auch BFH 11. 7. 2018, I R 44/16; so auch Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (550); ebenso Brandis, Fließt wirklich immer alles? – Eine Antwort auf die Fragen von Ott „Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Pantha rhei“, in Micker/Pohl/Potthoff-Kowol, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW 1950 – 2025 (2025) 217 (228), in Reaktion auf die gegenläufige Auffassung von Ott, Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Pantha rhei, IStR 2024, 809 (812 ff).

³⁵⁾ So überzeugend Sasseville, Temporal Aspects of Tax Treaties, in Baker/Bobett, Tax Polymath: Essays in honour of John F. Avery Jones (2010) 37 (48).

³⁶⁾ Näher Beer, Die Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung im Lichte des Schreibens des deutschen BMF, SWI 2026, 114 (115 f).

³⁷⁾ Veröffentlicht als Anhang in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

Die erste explizite Ausnahmenvorschrift zu den im ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz postulierten Vermutungen ist lit a des zweiten Satzes dieser Vorschrift: Das Verständnis des vorigen Satzes gilt nicht für „*sämtliche Anmerkungen zum OECD-Musterabkommen oder dem OECD-Musterkommentar durch einen der beiden Vertragsstaaten*“. Der Ausdruck „*Anmerkungen*“ verwirrt zunächst. Offenbar sollte damit ein Sammelbegriff für „*Vorbehalte*“ („*reservations*“) und „*Bemerkungen*“ („*observations*“) kreiert werden. Erstere betreffen das OECD-Musterabkommen selbst, Letztere nur den OECD-Kommentar.

Eine „*reservation*“ ist als Ankündigung eines OECD-Mitgliedstaates zu verstehen, die in einer Vorschrift des OECD-MA enthaltene Formulierung nicht in ihre bilateralen DBA übernehmen zu wollen. Setzt sich der Staat mit diesem Vorhaben durch, dann kann die „*reservation*“ allenfalls hilfreich für das Verständnis der stattdessen in das DBA aufgenommenen Alternativvorschrift sein.³⁸⁾ Der OECD-Kommentar ist dann aber nicht von Bedeutung. Akzeptiert hingegen der Staat, der die „*reservation*“ gemacht hat, dennoch die im OECD-MA enthaltene Vorschrift, ist die „*reservation*“ für die Auslegung der Vorschrift des OECD-MA bedeutungslos.³⁹⁾ Dieser Staat hat sich entweder bei den Vertragsverhandlungen mit seinem Vorschlag, von der Vorschrift des OECD-MA abzuweichen, nicht durchgesetzt, oder von vornherein – aus welchen Gründen immer – doch davon abgesehen, eine alternative Formulierung ins Spiel zu bringen. Die Ankündigung, in bilaterale DBA eine andere Formulierung aufzunehmen, wurde dann nicht verwirklicht. Die im OECD-Kommentar enthaltenen Erläuterungen zu der dann letztlich trotz der „*reservation*“ eines Staates in das bilaterale Abkommen übernommenen Vorschrift des OECD-MA sind bei der Interpretation der DBA-Vorschrift nach wie vor zu berücksichtigen.⁴⁰⁾ Wenn der Ausdruck „*Anmerkungen*“ auch „*reservations*“ umfassen soll, passt dies nicht für Zwecke der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz.

Die „*observations*“ betreffen hingegen den OECD-Kommentar. Die Staaten machen damit deutlich, dass sie eine im OECD-Kommentar zu einer Vorschrift des OECD-Musterabkommens vertretene Auffassung nicht teilen. Gelegentlich – aber keineswegs immer – bringen „*observations*“ auch zum Ausdruck, auf welche andere Art der Staat die entsprechende Vorschrift des OECD-Musterabkommens verstehen möchte.⁴¹⁾ Weder die Schweiz noch Österreich haben viele „*observations*“ abgegeben. Sie betreffen vor allem keine durch das Protokoll in das DBA eingefügten Bestimmungen. Daher ist diese Vorschrift insoweit totes Recht.

Der Wortlaut der lit a des zweiten Satzes der Ziffer 11 schließt aber nicht aus, dass sich diese Vorschrift auch auf früher abgegebene „*observations*“ bezieht. Allerdings wäre auch ohne ausdrückliche Regelung klar, dass den Vertragsstaaten bei der 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. Hat einer der beiden Vertragsstaaten dazu schon zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses eine „*observation*“ gemacht, sind diese Voraussetzungen nicht gegeben.⁴²⁾ Diese Selbstverständlichkeit hätte keiner eigenen Regelung bedurft.⁴³⁾ Vor allem aber hat keiner der beiden Staaten 1974 oder in den Jahren davor „*observations*“ abgegeben.

³⁸⁾ Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von „Reservations“, „Observations“ und „Positions“ für die DBA-Auslegung, SWI 2023, 113 (118 f).

³⁹⁾ Dazu schon Lang, SWI 2023, 113 (119).

⁴⁰⁾ Lang, SWI 2023, 113 (119).

⁴¹⁾ Näher Lang, SWI 2023, 113 (121 f).

⁴²⁾ So schon 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, SWI 2023, 113 (120 ff).

⁴³⁾ Zur vergleichbaren Vorschrift des DBA Deutschland Lang, SWI 2026, 98 (111).

Beide Staaten haben aber nach der Unterzeichnung der Stammfassung des DBA – allerdings wenige – „*observations*“ gemacht. Daher kann überlegt werden, ob lit a des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls in solchen Fällen Bedeutung erlangen könnte. Dies soll am Beispiel der 2014 erfolgten Ergänzung des OECD-Kommentars, wonach Art 17 OECD-MA auch Werbe- und Sponsoringeinnahmen erfasst, die einen engen Zusammenhang mit einer Darbietung haben,⁴⁴⁾ verprobt werden. Dazu hat die Schweiz gleichzeitig eine „*observation*“ abgegeben, wonach sie diese Interpretation nicht teilt.⁴⁵⁾ Sollte diese „*observation*“ nach lit a für die Abkommensauslegung relevant sein, kann sie jedenfalls nicht bewirken, dass die Schweizer Auffassung nunmehr für beide Vertragsstaaten verbindlich wurde. Ihr kann nur die Bedeutung beigemessen werden, dass eine aus dem ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls ableitbare Vermutung, die Abkommensvorschriften hätten den Inhalt, den ihnen der OECD-Kommentar gibt, nicht greift. Wie aber schon zuvor gezeigt werden konnte, trägt der erste Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls die Annahme, Art 17 DBA Schweiz hätte den Inhalt, den ihr die 2014 in den OECD-Kommentar aufgenommene Ergänzung beimisst, ohnehin nicht. Sie berechtigt bloß davon auszugehen, dass Vorschriften des Abkommens, die den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Einkommen und Vermögen nachgebildet sind, generell die gleiche Bedeutung haben, wie sie in der zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung bestandenen Fassung des OECD-Kommentars ausgedrückt wurde. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Werbe- und Sponsoringeinnahmen unter Art 17 DBA Schweiz fallen, ist somit jedenfalls – unabhängig von lit a des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls – unter Ausblendung von 2014 erfolgten Ergänzungen des OECD-Kommentars zu klären.

Dem Wortlaut nach könnten aber später abgegebene „*observations*“ von lit a des zweiten Satzes der Ziffer 11 erfasst sein. Die Bestimmung des Schlussprotokolls wäre dann als Ermächtigung an jeden der beiden Vertragsstaaten zu verstehen, in der Zukunft zu jedem beliebigen Zeitpunkt durch eine „*observation*“ die davon betroffene Passage des Kommentars für die Auslegung des DBA Schweiz für unbeachtlich zu erklären.⁴⁶⁾ Einer koordinierten Vorgangsweise der beiden Seiten bedürfte es nicht. Jeder Staat hätte es auf diese 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 des zweiten Satzes der Ziffer 11 wäre aber aus mehr als einem Grund verfassungswidrig:⁴⁷⁾ Derartige „*observations*“ 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 der Schweiz abgegebene „*observations*“ dieselben Konsequenzen auslösen könnten, wäre nicht minder verfassungsrechtlich problematisch:⁴⁸⁾ 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 „*Anmerkungen*“ in lit a des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls aus: Den österreichischen Vertragsverhandlern, auf deren Initiative diese Auslegungsvorschriften zurückgehen, kann nicht unterstellt werden, eine Regelung vorgeschlagen zu haben, deren Verfassungswidrigkeit mit freiem

⁴⁴⁾ Tz 9 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

⁴⁵⁾ Tz 15.2 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

⁴⁶⁾ Vgl bereits Lang, SWI 2026, 98 (111), zur vergleichbaren Vorschrift des DBA Deutschland.

⁴⁷⁾ Lang, SWI 2026, 98 (111).

⁴⁸⁾ Lang, SWI 2026, 98 (111).

Auge erkennbar wäre.⁴⁹⁾ Folglich kann lit a nur früher abgegebene „*observations*“ meinen.⁵⁰⁾ Im Ergebnis läuft die Vorschrift somit leer.

Lit b des zweiten Satzes der Ziffer 11 räumt den anderen Vorschriften des Schlussprotokolls Vorrang gegenüber dem ersten Satz – und damit gegenüber der Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars – ein. Dies ist ohnehin selbstverständlich. Die Regelung ist daher überflüssig: Die meisten anderen Bestimmungen des Schlussprotokolls dienen gerade dazu, Unterschiede des DBA Schweiz zum OECD-Musterabkommen oder zumindest zum OECD-Kommentar zu verdeutlichen. Nicht nachzuvollziehen ist dabei allerdings, dass dieser Vorrang nur gegenüber „*jede[r] anderslautende[n] Auslegung im Schlussprotokoll*“, nicht aber gegenüber *allen* anderen Vorschriften des gesamten Abkommens angeordnet ist. Dennoch gehen auch die im Kernteil des DBA enthaltenen besonderen Vorschriften vor.⁵¹⁾ Die missverständliche Formulierung findet sich bereits in der österreichischen DBA-Verhandlungsgrundlage⁵²⁾ und wurde von dort in das Änderungsprotokoll übernommen.⁵³⁾

Problematisch sind die Vorschriften der lit c und lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls: Die erste der beiden Vorschriften ermöglicht es jedem der beiden Vertragsstaaten *alleine*, die Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung einer dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Vorschrift zu relativieren. Nach der zweiten bedarf es dazu des Zusammenwirkens der beiden zuständigen Behörden. Beide Bestimmungen wecken verfassungsrechtliche Bedenken: Sie scheinen im ersten Fall jedem der beiden Vertragsstaaten, im zweiten Fall den beiden Verwaltungsbehörden gemeinsam die Möglichkeit zu geben, den normativen Gehalt von DBA-Vorschriften zu modifizieren. Der andere Vertragsstaat (lit c) und die beiden Finanzverwaltungen gemeinsam (lit d) hätten es in der Hand, den Inhalt des vom Nationalrat genehmigten völkerrechtlichen Vertrags abzuändern.

Im Fall der lit c muss die gegenteilige Auslegung der zuständigen österreichischen Behörde von der Schweiz allerdings bis vor dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls übermittelt worden sein, um die erwähnten Wirkungen entfalten zu können. Dieser Zeitpunkt bestimmt sich nach Art 21 Abs 1 des Änderungsprotokolls folgendermaßen: „*Jeder Vertragsstaat notifiziert dem anderen Vertragsstaat auf diplomatischem Weg, dass die innerstaatlichen gesetzlichen Erfordernisse für das Inkrafttreten dieses Protokolls erfüllt sind. Das Protokoll tritt am ersten Tag des zweiten Monats, der dem Tag des Eingangs der späteren dieser beiden Notifikationen folgt, in Kraft.*“ Daher ist es denkbar, dass Österreich zwar bereits die Notifikation vorgenommen hat – und das Genehmigungsverfahren daher auch nicht mehr abgebrochen werden kann –, das Änderungsprotokoll aber noch nicht in Kraft getreten ist, und Österreich von einer unerwarteten „*Erläuterung*“ der Schweiz nach lit c überrascht wird. Im – realpolitisch allerdings höchst unwahrscheinlichen – Extremfall könnte die Schweiz auf diese Weise die Vermutung zugunsten des OECD-Kommentars zur Gänze ausschließen. Auch Österreich ist zu solchen „*Erläuterungen*“ berechtigt. Während normiert ist, dass die „*Erläuterung*“ der zuständigen Behörde zu übermitteln ist, fehlt eine abkommensrechtliche Regelung, welches Organ diese Erklärung abgeben kann. Verfassungsrechtliche Bedenken lassen sich in dieser Hinsicht ausräumen, wenn man davon ausgeht, dass ein derartiges einsei-

⁴⁹⁾ Lang, SWI 2026, 98 (111).

⁵⁰⁾ Näher zum Zeitpunkt im Kontext der vergleichbaren Vorschrift des DBA Deutschland Lang, SWI 2026, 98 (111).

⁵¹⁾ So bereits Lang, SWI 2026, 98 (110), zum DBA Deutschland.

⁵²⁾ Veröffentlicht als Anhang in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

⁵³⁾ In der österreichischen Verhandlungsgrundlage ist allerdings von „*gegenteiligen Auslegungen*“ die Rede, während in lit b des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz stattdessen die Wendung „*anderslautende Auslegungen*“ verwendet wurde.

tiges völkerrechtliches Rechtsgeschäft jedenfalls der Genehmigung des Nationalrats bedürfte.⁵⁴⁾

Während lit c auf „jede gegenteilige Auslegung [...] vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls“ anzuwenden ist, gilt lit d für „jede gegenteilige Auslegung, auf die sich die zuständigen Behörden nach Inkrafttreten des Abkommens geeinigt haben“. Geht man davon aus, dass der unterschiedlichen Formulierung („Inkrafttreten des Änderungsprotokolls“ versus „Inkrafttreten des Abkommens“) kein Redaktionsfehler zugrunde liegt, könnte hinter lit d der Versuch stehen, eine Rechtsgrundlage für alle in der Vergangenheit zum DBA Schweiz geschlossenen Verständigungsvereinbarungen zu schaffen und sie der gerichtlichen Nachprüfbarkeit zu entziehen.

Die Sorge vor derart weitreichenden Konsequenzen der lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls ist aber unberechtigt. Zunächst darf nicht übersehen werden, dass dieser zweite Satz nur regelt, in welchen Fällen der erste Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls nicht „gilt“. Die Vorschrift knüpft daher an die im ersten Satz aufgestellten Voraussetzungen an und ist nur dann anwendbar, wenn auch sie erfüllt sind. Es muss daher um die Auslegung einer Vorschrift gehen, die einer Bestimmung des OECD-MA nachgebildet ist und für die im OECD-Kommentar eine bestimmte Bedeutung „ausgedrückt“ ist. Der zweite Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls kann überhaupt nur dann ins Spiel kommen, wenn es sich um eine solche Konstellation handelt und sich die beiden zuständigen Behörden von der Auffassung des OECD-Kommentars distanzieren wollen, weil sie – übereinstimmend – die Vorschrift des OECD-MA anders deuten: Sie müssen eine „gegenteilige Auslegung“ vertreten.

Bei lit c und lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls muss es sich um eine „gegenteilige Auslegung“ handeln, während bei lit b eine „anderslautende Auslegung im Schlussprotokoll“ genügt. Dies wirft die kaum zu beantwortende Frage auf, was der Unterschied zwischen „gegenteilig“ und „anderslautend“ ist. Vermutet könnte werden, dass nicht jede „anderslautende“ Auslegung auch „gegenteilig“ ist, und dass bei lit c und lit d daher ein strengerer Maßstab anzulegen ist. Die österreichische Verhandlungsgrundlage spricht jedenfalls in lit b, lit c und lit d einheitlich von „gegenteilig“.⁵⁵⁾ Die unterschiedliche Wortwahl in Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz wirft daher weniger die Frage auf, warum in lit c und in lit d von „gegenteilig“ die Rede ist, sondern warum lit b mit „anderslautend“ eine von lit c und lit d abweichende Formulierung verwendet.

Eine maßgebende Einschränkung der Auswirkungen von lit c und lit d ergibt sich aber vor allem aus der dort vorgesehenen Rechtsfolge: Die „gegenteilige Auslegung“ tritt keineswegs an die Stelle der Bedeutung der Vorschrift, „wie sie im OECD-Kommentar ausgedrückt“ wird. Vielmehr wird im Fall einer „gegenteiligen Auslegung“ nach lit c oder lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 nur die Anwendung des ersten Satzes der Ziffer 11 ausgeschlossen. Die Annahme, dass DBA-Vorschriften, die dem OECD-Musterabkommen nachgebildet sind, „generell“ die Bedeutung haben, wie sie im OECD-Kommentar „ausgedrückt“ wird, gilt dann nicht mehr. Ziffer 11 wird damit in diesen Fällen bedeutungslos. Die Abkommensvorschriften sind dann so auszulegen, wie wenn Ziffer 11 des Schlussprotokolls nicht existierte. Die völkerrechtlichen Auslegungsregeln und die Vorschrift des

⁵⁴⁾ Zur Erstreckung des Staatsvertragsbegriffs des B-VG auf einseitige Völkerrechtsgeschäfte, die in einem formalen Zusammenhang mit den unter diesen Begriff jedenfalls fallenden völkerrechtlichen Verträgen stehen, näher Öhlinger/Müller in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg, Österreichisches Bundesverfassungsrecht I (14. Lfg, 2018) Art 50 B-VG Rz 18; zu einseitigen Völkerrechtsgeschäften im Zusammenhang mit DBA Lang, Partielle Suspendierung der DBA mit Russland und Belarus, SWI 2024, 378 (385).

⁵⁵⁾ Veröffentlicht als Anhang in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 407 (428).

Art 3 Abs 2 DBA Schweiz, die – richtig verstanden – die Interpretation aus dem Zusammenhang des Abkommens bestätigt,⁵⁶⁾ sind wieder allein maßgebend.

Dieses Resultat überzeugt jedenfalls völlig für die von lit c des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls umfassten Fallgruppen: Es wäre nicht einzusehen, dass jeder der beiden Vertragsstaaten mit einer bis zum Inkrafttreten des Änderungsprotokolls „veröffentlichten Erläuterung“ nicht nur die Vermutung der Interpretation von Abkommensvorschriften nach dem OECD-Kommentar ausschließen kann, sondern gleichzeitig seine eigene – „gegenteilige“ – Interpretation für abkommensrechtlich verbindlich erklären könnte, sodass auch der andere Vertragsstaat daran gebunden wäre.

Etwas größere Schwierigkeiten bereitet es, dieses Ergebnis zu verstehen, wenn es um lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls geht. Wenn die Rechtsfolge bloß darin besteht, die Anwendung des ersten Satzes der Ziffer 11 und damit die Vermutung zugunsten der Bedeutung des OECD-Kommentars auszuschließen: Warum verlangt das Schlussprotokoll dann von den zuständigen Behörden, sich auf eine „gegenteilige Auslegung [...] geeinigt [zu] haben“? Wenn bloß die Vermutung zugunsten der Bedeutung nach dem OECD-Kommentar aufgehoben werden soll, könnte es doch auch genügen, dass sich die zuständigen Behörden genau darauf verständigen. Das Erfordernis, dass sich die zuständigen Behörden zusätzlich auch auf eine „gegenteilige Auslegung [...] geeinigt haben“ müssen, macht aber dennoch Sinn: Es genügt nicht, wenn sich die zuständigen Behörden einig sind, dass sie die Auslegung, die im OECD-Kommentar „ausgedrückt“ wird, ablehnen. Denn diese Opposition zur Auffassung des OECD-Kommentars kann ganz unterschiedliche – vielleicht auch in diametralem Gegensatz zueinander stehende – Gründe haben. Daher verlangt lit d, dass sich die zuständigen Behörden auf eine gemeinsame Auffassung einigen müssen. Die Rechtsanwender und damit letztlich auch die Gerichte beider Vertragsstaaten sind aber in keiner Weise an die „gegenteilige Auslegung“ gebunden, sondern für sie fällt nur die im ersten Satz der Ziffer 11 des Schlussprotokolls aufgestellte Vermutung zugunsten der im OECD-Kommentar „ausgedrückten“ Auffassung weg. Sie profitieren jedoch davon, dass die „gegenteilige Auslegung“ von den beiden zuständigen Behörden aufbereitet wurde. Idealerweise begründen die Verwaltungsbehörden auch ihre gemeinsam erarbeiteten Ergebnisse. Den Gerichten ist klar, dass die beiden zuständigen Behörden gegebenenfalls bereit wären, diese „gegenteilige Auslegung“ in beiden Staaten umzusetzen. Dieses Wissen kann jedem der Gerichte bei der – völlig ohne jede Bindung erfolgenden – Entscheidungsfindung helfen.

Wer dieser Auffassung nicht folgt und aus lit c und lit d des zweiten Satzes der Ziffer 11 des Schlussprotokolls eine Verpflichtung ableitet, den Auffassungen der Verwaltung zu folgen, muss aber berücksichtigen, dass diese Vorschriften von der „Auslegung“ sprechen. Diese Formulierung eröffnet allen Rechtsanwendern und letztlich in nachprüfender Kontrolle den Gerichten jedenfalls eine Möglichkeit, eine sonst behauptete Bindung an die vom anderen Vertragsstaat (lit c) oder von den beiden zuständigen Behörden (lit d) vertretene Auffassung abzuschütteln: Ob es sich bei der vom anderen Staat oder von den zuständigen Behörden vertretenen Ansicht noch um eine „Auslegung“ handelt, obliegt am Ende dem jeweiligen Gericht zu entscheiden. Sie muss sich innerhalb des zulässigen Interpretationsspielraums bewegen.⁵⁷⁾ Wenn in gleicher Weise überzeugende Argumente für die eine genauso wie für die andere Auffassung ins Treffen geführt werden können, wird das Gericht der vom anderen Staat (lit c) oder von den beiden zuständigen Behörden (lit d) vertretenen „Auslegung“ folgen müssen. Wenn aber das Gericht davon überzeugt ist, dass die besseren Gründe für eine andere Deutung sprechen, handelt es sich bei der von ihm abgelehnten Auffassung nicht mehr um eine „Auslegung“: Das Gericht kann somit die betreffenden Abkommensbestimmungen

⁵⁶⁾ Ausführlich Lang, DBA-Auslegung nach der Wiener Vertragsrechtskonvention versus nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA? in Seer/Lüdicke/Rasch, Globalisiertes Steuerrecht – Anspruch und Verantwortung, FS Kroppen (2020) 667 (667 ff).

⁵⁷⁾ Dazu schon Lang, SWI 2026, 98 (112).

auch anders als der andere Staat oder die beiden Verwaltungsbehörden interpretieren. Sofern sich eine Bindung der Gerichte an den anderen Staat oder die „zuständigen Behörden“ – nach welcher der hier zur Diskussion gestellten Thesen auch immer – vermeiden lässt, erweist sich die Vorschrift letztlich als verfassungskonform.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Mit dem nunmehr vorliegenden Änderungsprotokoll erhält das DBA Schweiz eine Vorschrift über den Stellenwert des OECD-Kommentars bei der Abkommensauslegung. Seit rund 30 Jahren bemühen sich österreichische Verhandlungsdelegationen – mit unterschiedlichem Erfolg –, solche Bestimmungen in die von Österreich abgeschlossenen DBA aufzunehmen. Erst vor wenigen Monaten hat der VwGH – anhand der entsprechenden Vorschrift des DBA Deutschland – entschieden, dass solche Regelungen nur die Grundsätze bekräftigen, die ohnehin bei der Abkommensinterpretation maßgebend sind.⁵⁸⁾ Im Ergebnis sind sie daher überflüssig.⁵⁹⁾ Vorschriften, die keine selbständige normative Bedeutung haben, sind aber immer problematisch: Sie führen zur Rechtsunsicherheit, weil sie die Rechtsanwender in Versuchung führen, aus ihnen doch Besonderheiten abzuleiten. Im Fall der Ziffer 11 des Schlussprotokolls zum DBA Schweiz kommt noch hinzu, dass diese Bestimmung an maßgebenden Stellen von jenen Formulierungen abweicht, die in der österreichischen DBA-Verhandlungsgrundlage für diese Zwecke gewählt wurden. Die Abkommensauslegung wird durch diese Vorschrift jedenfalls nicht erleichtert. Im Gegenteil: Ziffer 11 des Schlussprotokolls löst eine Fülle weiterer nur mit großem Aufwand beantwortbarer Interpretationsfragen aus. Die Erfahrung zeigt: DBA-Vorschriften, die vom OECD-MA abweichen, sind in besonderer Weise gefährdet, die Gerichte zu beschäftigen. Dies ist bei speziellen, dem OECD-MA unbekannten Interpretationsbestimmungen nicht anders.

⁵⁸⁾ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036.

⁵⁹⁾ Lang, SWI 2026, 98 (113).

Negative Gewinn- und Liquidationspräferenz bei Substanzgenussrechten

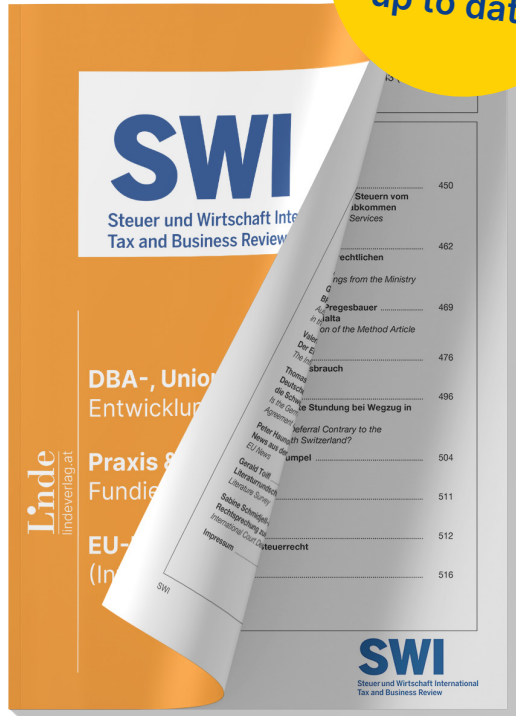
In einer Anfragebeantwortung vom 8. 7. 2026 führt das BMF aus:

„[...] Das BMF ist der Meinung, dass negative Gewinn- und Liquidationspräferenzen bei Substanzgenussrechten bei der Bewertung nach § 15 Abs 2 Z 1 EStG zu berücksichtigen sind, wenn dies unmittelbarer Bestandteil des Substanzgenussrechtsvertrags ist, sodass diese jedenfalls auch gegenüber Dritten Wirkung entfalten und bei der Übertragung jedenfalls erhalten bleiben (Fall 1' der Anfrage). Es sei aber darauf hingewiesen, dass auch das Vorliegen solcher negativen Gewinn- und Liquidationspräferenzen nicht automatisch dazu führt, dass die Anteile für steuerliche Zwecke stets nur mit dem Nominal- bzw einem Nullwert zu bewerten wären. Insbesondere wird sich der Wert der Anteile nicht nur aus einem künftigen Veräußerungspreis ableiten, sondern es werden nach Ansicht des BMF auch laufende Gewinnausschüttungen bzw. Chancen darauf zu berücksichtigen sein (vgl VwGH 24. 4. 2002, 2001/16/0615).

Sind die negativen Gewinn- und Liquidationspräferenzen nicht bereits im Substanzgenussrechtsvertrag selbst vorgesehen, sondern werden diese gesondert vereinbart und eine Mitübertragungsverpflichtung vorgesehen (Fall 2' der Anfrage), erscheint dies einer abstrakten Beurteilung nicht zugänglich (vgl VwGH 25. 6. 2009, 2009/16/0009).“

Link zur Anfragebeantwortung: <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlasse/fachinformationen---ertragsteuern/fachinformationen---est-kst/negative-gewinn--und-liquidationspraferenz-bei-substanzgenussrechten.html>.

Mit dem Abo
immer
up to date!



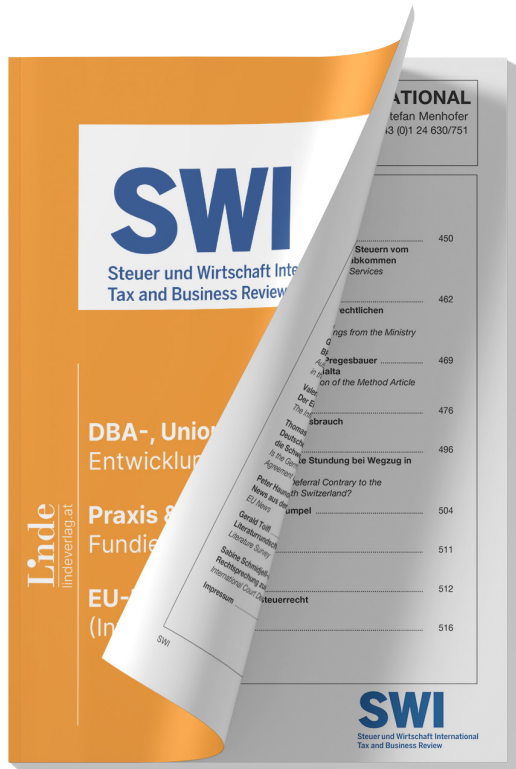
**Jetzt 20 % Rabatt
auf Ihr Halbjahresabo 2026!**

**Der Kompass
für internationale Steuerfragen**

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

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

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



SWI – Halbjahresabonnement 2026

Bestellen unter:

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



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

Print & Digital: **€ 201,80** (Jahresabo 2026 € 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