

35. Jahrgang / Februar 2025 / Nr. 2

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Stefan Bendlinger

**Dienstleistungen im UN-Musterabkommen**

*Cross-Border Services in the UN Model Convention*

Michael Lang

**UN-Musterabkommen und -kommentar und DBA-Auslegung**

*UN Model Convention and Commentary and Tax Treaty Interpretation*

Michael Hubmann / Benjamin Beer

**Entgeltfortzahlungen und Progressionsvorbehalt**

*Subsequent Payment of Wages and Proviso Safeguarding Progression*

Veronika Rauner-Andrae

**Update zum österreichischen DBA-Netz**

*Update on Austria's Tax Treaty Network*

Claus Staringer

**Zum Kampf der EU gegen Steuervermeidung**

*On the EU's Fight Against Tax Avoidance*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

**Linde**  
www.lindeverlag.at

Michael Lang<sup>\*)</sup>

# Die Bedeutung des UN-Musterabkommens und des UN-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

## THE RELEVANCE OF THE UN MODEL CONVENTION AND THE UN COMMENTARY FOR THE INTERPRETATION OF TAX TREATIES

The UN Model Convention offers an alternative to the OECD Model Convention for states wishing to enter into tax treaties. In recent years, the UN Model Convention has become increasingly significant in international treaty negotiations, in particular if developing countries are involved. *Michael Lang* examines the relevance of the UN Model Convention and the accompanying UN Commentary for interpreting tax treaties, drawing comparisons and conclusions based on the OECD framework.

### I. Die wachsende Bedeutung der UN in der internationalen Steuerpolitik

Die UN ist in letzter Zeit zunehmend zu einem relevanten steuerpolitischen Player geworden, der sich nicht mehr bloß im Schatten der OECD bewegt. Die Versuche der OECD, andere Staaten im *Inclusive Framework* auf OECD-Projekte einzuschwören, ist nicht nur auf Gegenliebe gestoßen.<sup>1)</sup> Viele Entwicklungsländer fühlen sich von der OECD vereinnahmt. Sie sehen sich dort nicht auf Augenhöhe verhandeln. Daher versuchen sie verstärkt, in der UN ihre Interessen zu vertreten. Korrespondierend dazu bemühen sich die fachlich zuständigen Einheiten in der UN, ihre personellen Ressourcen aufzustocken und vermehrt Aktivitäten auf dem Gebiet des Steuerrechts zu entfalten.

Schon in den letzten Jahren haben sich die Musterabkommen der OECD und der UN weiter auseinanderentwickelt: Beispielsweise wurde 2017 in das UN-MA mit Art 12A eine eigene Vorschrift für „*Fees for Technical Services*“ eingefügt.<sup>2)</sup> 2021 folgte mit Art 12B ein Artikel für „*Income from Automated Digital Services*“.<sup>3)</sup> Weitere Änderungen werden derzeit für die nächste Revision des UN-MA vorbereitet.<sup>4)</sup> Dazu gehört auch die Weiterentwicklung des bisherigen Art 12A über „*Technical Services*“ zu einer eigenen Vorschrift für Dienstleistungen schlechthin.<sup>5)</sup> Viele dieser Neuerungen erfolgen mit dem Ziel, die Besteuerungsrechte der Quellenstaaten auszuweiten.<sup>6)</sup> Daneben wird aber auch diskutiert, ob die UN bei eher rechtstechnischen Fragen – wie der Definition des un-

<sup>\*)</sup> 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. – Den Herren Benjamin Beer und Matthias Zaman danke ich herzlich für die Unterstützung.

<sup>1)</sup> Kritisch auch Teo, *The United Nations in Global Tax Coordination – Hidden History and Politics* (2023) 371 f mwN.

<sup>2)</sup> Dazu Orzechowski-Zölzer, *The Taxation of Fees for Technical Services on the Basis of Article 12A UN Model Convention* (2024).

<sup>3)</sup> Dazu Knotzer, *Article 12B UN Model Convention 2021* (2024).

<sup>4)</sup> Siehe zu den Änderungen näher *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the twenty-eighth session (19–22 March 2024), E/2024/45/Add.1-E/C.18/2024/2 (12. 6. 2024) Rz 12 ff; weiters *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the twenty-ninth session (15–18 October 2024), E/2025/45-E/C.18/2024/4 (20. 1. 2025) Rz 13 ff.

<sup>5)</sup> *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Co-Coordinator's Report on the Taxation issues related to the digitalized and globalized economy of the twenty-eighth session (19–22 March 2024), E/C.18/2024/CRP.8 (4. 3. 2024) Rz 14 ff und Annex B; weiters S. Bendlinger, *Eine neue Verteilungsnorm für Dienstleistungen im UN-Musterabkommen*, SWI 2025, 62 (62 ff).

<sup>6)</sup> Vgl auch Einl Tz 3 UN-MK 2021: „*The United Nations Model Tax Convention generally favours retention of greater so-called ‚source country‘ taxing rights under a tax treaty – the taxation rights of the host country of investment – as compared to those of the ‚residence country‘ of the investor.*“

beweglichen Vermögens in Art 6 Abs 2 UN-MA – eigene Wege gehen soll.<sup>7)</sup> Die Vorgangsweise beim UN-MK hat sich bereits geändert: Die Verfasser des UN-MK sind davon abgegangen, den OECD-MK mehr oder weniger unkritisch zu übernehmen. Stattdessen zitieren sie oft nur ausgewählte Passagen daraus, mit denen sie sich identifizieren können.<sup>8)</sup> Auswirkungen auf die Interpretation von ihrem Wortlaut nach mit dem OECD-MA übereinstimmenden Regelungen des UN-MA sind nicht auszuschließen. Der Inhalt der in beiden Musterabkommen enthaltenen Vorschriften könnte auseinanderdriften.

Die UN arbeitet auch an einem „Fast-Track-Instrument“, mit dessen Hilfe neu in das UN-MA aufgenommene Vorschriften schneller ihren Weg in bilaterale DBA – und auch in jene zwischen Mitgliedstaaten der OECD und anderen Staaten – finden sollen.<sup>9)</sup> Ob dieser Plan aufgehen wird und viele Staaten tatsächlich ohne Gegenforderungen und damit ohne langwierige Verhandlungen Regelungen aus dem UN-MA in ihre DBA übernehmen werden, wird sich erst zeigen. Das gestiegene Selbstbewusstsein zahlreicher Entwicklungsländer im Bereich der internationalen Steuerpolitik könnte aber dazu führen, dass diese Staaten bei DBA-Verhandlungen mehr Druck machen, das UN-MA zumindest teilweise oder sogar zur Gänze zugrunde zu legen. Die Frage, welche Bedeutung das UN-MA und dessen Kommentar für die Auslegung von DBA haben, wird sich daher häufiger als bisher stellen.

## II. Die Bedeutung des OECD- und des UN-Kommentars für die Auslegung von DBA

Rechtsprechung und Fachschrifftum haben sich bisher vor allem mit der Bedeutung des OECD-MK für die Auslegung von DBA beschäftigt. Vieles ist nach wie vor umstritten. Allerdings zeichnet sich auch zu manchen Fragen zunehmender Konsens ab: Beispielsweise besteht weitgehende Übereinstimmung, dass die beim Abschluss eines DBA bereits existierende Fassung des OECD-MK bei der Interpretation der dem OECD-MA nachgebildeten Regelungen zu berücksichtigen ist.<sup>10)</sup> Gerichte und Autoren verweisen dazu auf Art 31 Abs 1, 2 oder 4 oder Art 32 WVK.<sup>11)</sup> Welche dieser Vorschriften als Rechtsgrundlage angesehen wird, ist aber weniger wichtig: Auslegung ist kein mechanischer Vorgang, der sich in verschiedene Teile aufspalten lässt.<sup>12)</sup> Darüber hinaus sind positivierte

---

<sup>7)</sup> Dazu *Lang*, Neue Definition des unbeweglichen Vermögens in Art 6 Abs 2 UN-Musterabkommen, SWI 2025, 23 (23 ff); zum aktuellen Stand der Diskussion vgl. *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, E/2025/45-E/C.18/2024/4, Rz 14 f.

<sup>8)</sup> Zur Erklärung der Vorgehensweise der UN siehe Einl Tz 28 UN-MK 2021.

<sup>9)</sup> Dazu *Baker*, A Fast-Track Instrument to Update Developing Countries' Tax Treaties, *intertax* 2024, 584.

<sup>10)</sup> Dazu näher *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (22 und 30 f); *Lang*, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (285); *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>3</sup> (2021) Rz 85; nach der Rechtsprechung des VwGH (31. 7. 1996, 92/13/0172) erlangt der bei Abschluss eines DBA bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung. Zu näheren Überlegungen, welcher Zeitpunkt für diese Zwecke als jener des Abschlusses des DBA in Betracht kommt: *Lang/Brugger*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Australian Tax Forum* 2008, 95 (106 f); vgl. auch *Avery Jones/Hattingh*, Tax Treaty Interpretation, in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentaries (2021) Pkt 3.10: „The time the tax treaty was concluded probably means when it was signed as the tax treaty will not change after this and subsequently changes to the OECD or UN Commentaries are unlikely to be considered when the tax treaty is going through a ratification process. However, there may be exceptions where the countries concerned are OECD member countries who will know about changes in the OECD Commentaries in advance and, on the other hand, where signing is held up (as in the case of the Austria-Italy Income Tax Treaty (1981), [161] which is known to have been negotiated in 1974 and not changed before signing in 1981).“

<sup>11)</sup> Zu Art 31 Abs 1 WVK etwa *Prokisch*, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52; zu Art 31 Abs 2 WVK etwa *Vogel/Prokisch*, General Report, in *IFA*, Interpretation of double taxation conventions (1993) 55 (64 f); zu Art 31 Abs 4 WVK etwa *Ault*, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *intertax* 1994 (144); zu Art 32 WVK etwa *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 (15 f).

<sup>12)</sup> Zum „Wesen“ der Auslegung genauer *Lang*, Can law regulate its own interpretation? in *Brauner*, Research Handbook on International Taxation (2019) 174 (174 ff).

Interpretationsregeln nur der Versuch, die Vorgangsweise bei der Auslegung von Rechtsvorschriften – und hier mit besonderem Blick auf völkerrechtliche Verträge – in Worte zu fassen und die dabei maßgebenden Denk- und Erkenntnisprozesse zu strukturieren.<sup>13)</sup> Wenn Vertragsstaaten in ihre DBA Bestimmungen aus einem Musterabkommen der OECD übernehmen, deren Inhalt schon zuvor von dessen Verfassern im OECD-MK erläutert wurde, liegt es auf der Hand, dass auch die dort enthaltenen Ausführungen bei der Interpretation dieser DBA eine Rolle spielen.<sup>14)</sup>

Die jeweilige zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegende Version des OECD-MK hat bei der Auslegung aber auch nicht überragende oder gar alleinige Bedeutung.<sup>15)</sup> Ebenso ist auf den Wortlaut der aus dem OECD-MA übernommenen Vorschriften abzustellen. Andere historische sowie teleologische und systematische Argumente sind genauso einzubeziehen, gegeneinander abzuwägen und nach ihrer Überzeugungskraft zu gewichten. Die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegende Kommentarversion ist daher in ähnlicher Weise zu berücksichtigen wie Gesetzesmaterialien bei der Interpretation rein innerstaatlicher Bestimmungen. Daher kann die aus dem OECD-MK hervorleuchtende Deutung einer Abkommensvorschrift am Ende auch in den Hintergrund treten und sich eine andere Interpretation durchsetzen.<sup>16)</sup>

Umstrittener ist die Frage, wie mit jüngeren OECD-Kommentaren umzugehen ist. Die Diskussion kreist dabei regelmäßig um die in Art 31 Abs 3 VVK angesprochenen „späteren Übereinkommen“ und die „spätere Praxis“. Überzeugender ist es, nach Abschluss eines DBA erstellte OECD-Kommentare nicht von diesen Tatbeständen erfasst zu sehen.<sup>17)</sup> Dazu kommt noch, dass auch viel dafür spricht, Art 31 Abs 3 lit a und lit b VVK bei der DBA-Auslegung – wenn überhaupt – nur geringe Bedeutung beizumessen.<sup>18)</sup> Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass einzelne Abkommensbegriffe einem Wandel unterliegen könnten<sup>19)</sup> – zu denken ist hier wohl vor allem an die Einordnung neu auftre-

<sup>13)</sup> Lang, Der Wortlaut als Grenze der DBA-Auslegung? in FS Hochschule für Finanzen NRW (2025) in Druck.

<sup>14)</sup> So bereits Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 (22). Dies entspricht auch der Rechtsprechung des BFH. Siehe etwa BFH 11. 7. 2018, I R 44/16. Vgl hingegen Brauner, The True Nature of Tax Treaties, BIT 2019, 28 (36); Bossuyt, The Legal Status of Extrinsic Instruments for the Interpretation of Tax Treaties (2021) 821 ff.

<sup>15)</sup> Dazu zuletzt Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (429); vgl dazu auch Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>3</sup>, Rz 86; Lechner in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup> (2021) Rz 125 ff; anderer Ansicht wohl aber Engelen, Interpretation of Tax Treaties under International Law (2002) 458 ff, nach dem der OECD-MK unter den völkerrechtlichen Konzepten „Acquiescence“ und „Estoppel“ zum rechtsverbindlichen Auslegungsmittel werden kann. Diese Ansicht wird aber mehrheitlich abgelehnt. Vgl hierzu jüngst überzeugend und mwN Moramarco/Spies, Good Faith and Tax Treaty Interpretation, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties (2025) 45 (63 f).

<sup>16)</sup> Näher dazu Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 (22 f); Lang, IWB 2011, 281 (285 f).

<sup>17)</sup> So etwa zur späteren Übereinkunft BFH 5. 12. 2023, I R 42/20, Rn 49; dazu Blum/Krenn, Subsequent Agreements and Tax Treaty Interpretation, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation, 131 (154 ff), und Lang, BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2024, 561 (563 ff). Siehe zur späteren Übung Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C\_682/2022, 9C\_683/2022, Abschnitt 9.4.4; zustimmend Blum, Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2023, 914 (927). Siehe zuletzt auch Strunk, Heranziehung der OECD-Musterabkommen und Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (905 f).

<sup>18)</sup> Vgl Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 (25f); Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (208 f); Lang, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 (110 f).

<sup>19)</sup> Vgl dazu Schweizer Bundesgericht 19. 5. 2020, 2C\_880/2018, Abschnitt 4.1; zu Recht restriktiv, aber nunmehr Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C\_682/2022, Abschnitt 9.5.: „Angesichts der achtenswerten Bedenken gegen eine zügellose dynamische Auslegung ist auf jeden Fall nur mit grösster Zurückhaltung anzunehmen, dass die Vertragsstaaten einen bestimmten Begriff dynamisch ausgelegt sehen wollten.“

tender Lebenssachverhalte unter ältere DBA-Regelungen<sup>20)</sup> –, lässt sich keine Ermächtigung in den dem OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften an die Gremien der OECD finden, darüber Festlegungen zu treffen.<sup>21)</sup> Verwenden Vertragsstaaten ein von der OECD zur Verfügung gestelltes Muster, haben sie der OECD damit keine Befugnis eingeräumt, in Zukunft über die Auslegung oder gar die Änderung dieser Vorschriften zu entscheiden.<sup>22)</sup> Bedient sich jemand bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft einer Mustersatzung, hat er damit auch nicht deren Verfasser für die Interpretation und die Rechtsfortbildung der vertraglich übernommenen Satzungsbestimmungen zuständig gemacht.<sup>23)</sup>

Mitunter wird – als vermittelnde Auffassung – vorgeschlagen, jüngere Fassungen des OECD-MK dann heranzuziehen, wenn es sich um bloße Klarstellungen handelt. Dies ist aber besonders problematisch: Ob der OECD-MK eine von ihm vertretene Auffassung selbst als „klarstellend“ bezeichnet, kann nicht relevant sein. Denn die Verfasser des OECD-MK neigen dazu – genauso wie dies in Gesetzesmaterialien im nationalen Recht oft der Fall ist –, Änderungen als bloße Klarstellungen zu kaschieren.<sup>24)</sup> Auf diese Weise wollen sie erreichen, dass eine von ihnen vertretene neue Auffassung schon auf frühere DBA rückwirkt. Ob tatsächlich nur eine Klarstellung vorliegt, hängt davon ab, ob der Inhalt der seinerzeit vereinbarten DBA-Vorschrift und die nunmehrige im OECD-MK vertretene Auffassung übereinstimmen. Dazu muss aber der Inhalt der DBA-Vorschrift ermittelt werden können. Ergibt sich aus Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Kontext sowie Ziel und Zweck der Regelung ebenfalls das nunmehrige Verständnis, bedarf es des neuen OECD-MK aber ohnehin nicht mehr.<sup>25)</sup> Gleiches gilt, wenn die Auslegung der Vorschrift zu einem ganz anderen Ergebnis führt und sich die nunmehr im OECD-MK enthaltene Position eben gerade nicht als „klarstellend“ erweist. Ob sich die in der neuen Version des Kommentars vertretene Auffassung mit jener Deutung deckt, die aus der DBA-Vorschrift gewonnen werden konnte, ist für deren Interpretation folglich in jedem Fall ohne Bedeutung.

Das Schweizer Bundesgericht hat daher zuletzt zu Recht hervorgehoben, dass spätere Kommentare für die Interpretation von früher abgeschlossenen DBA eine ähnliche Relevanz wie Fachaufsätze haben:<sup>26)</sup> Sie können dazu beitragen, die für die Auslegung maßgebenden Argumente zusammenzutragen und gegeneinander abzuwägen. Erweisen sich die in Fachaufsätzen angestellten Überlegungen als überzeugend, werden sie auch Gerichte nicht unbeeindruckt lassen. Den Kommentaren der OECD könnte eine ähnliche Bedeutung zukommen. Die Verfasser des OECD-MK sehen sich aber über weite Strecken – zu Unrecht – in der Rolle von Normsetzern.<sup>27)</sup> Dies hat zur Konsequenz, dass sie häufiger Aussagen darüber treffen, wie eine Vorschrift des OECD-MA verstanden werden sollte, ohne dies aber anhand des vorhandenen Normenmaterials entsprechend zu begründen.<sup>28)</sup> Die OECD-Kommentare begeben sich damit der Chance, tatsächlich ähnlich wie Fachaufsätze bei der Auslegung früher abgeschlossener DBA berücksichtigt zu werden.

All dies gilt – abgesehen von den noch zu besprechenden Besonderheiten – auch für das UN-MA und den UN-MK: Bei der Auslegung der DBA-Vorschriften, die jenen des

---

<sup>20)</sup> Dazu *Lang*, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des „Beneficial Owner“ und des Rechtsmissbrauchsverbots im DBA-Recht, SWI 2024, 622 (627).

<sup>21)</sup> *Lang*, SWI 2024, 622 (627).

<sup>22)</sup> *Lang*, SWI 2024, 622 (627).

<sup>23)</sup> *Lang*, SWI 2024, 622 (627).

<sup>24)</sup> Zu dieser Problematik *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (209).

<sup>25)</sup> *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (209); zustimmend *Strunk*, IStR 2024, 901 (906).

<sup>26)</sup> Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C\_682/2022, 9C\_683/2022, Abschnitt 9.5; weiters Schweizer Bundesgericht 3. 10. 2024, 9C\_635/2023, Abschnitt 4.3.

<sup>27)</sup> Näher *Lang*, ÖStZ 2024, 561 (564).

<sup>28)</sup> *Lang*, ÖStZ 2024, 561 (564); Schweizer Bundesgericht 3. 10. 2024, 9C\_635/2023, Abschnitt 4.3, mit Verweis auf *Lang*, SWI 2023, 418 (423 f).

UN-MA nachgebildet sind, ist die Fassung des UN-MK, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des bilateralen DBA vorgelegen ist, jedenfalls zu berücksichtigen. Spätere Fassungen des Kommentars haben keine Relevanz. Nur dann, wenn der spätere UN-MK überzeugende Argumente – wie sie auch in Fachaufsätzen zu finden sind – enthält, die sich auch bei der Interpretation des zuvor abgeschlossenen DBA hilfreich erweisen, kann diese spätere Kommentarfassung herangezogen werden. In den Fällen, in denen der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses maßgebende UN-MK Berücksichtigung findet, ist allerdings die dort vertretene Auffassung für die DBA-Auslegung nicht alleine maßgebend: Die Bedeutung des UN-MK ist ähnlich jener der Gesetzesmaterialien im innerstaatlichen Recht. Daneben sind der Abkommenswortlaut und auch andere historische, systematische und teleologische Argumente heranzuziehen. Der Interpretationsvorgang kann daher auch damit enden, dass die im UN-MK vertretene Auffassung in den Hintergrund tritt und sich nicht durchsetzt.

### III. Die Sprachen des UN-Musterabkommens

Beim UN-MA tut sich in Hinblick auf die maßgebenden Sprachen ein ähnliches Spannungsverhältnis wie beim OECD-MA auf: DBA erklären – wie auch andere völkerrechtliche Verträge – bestimmte Sprachen zu authentischen Vertragssprachen. Dies sind meist die jeweiligen Landessprachen. Oft gehört auch eine dritte Sprache – zB Englisch – dazu.<sup>29)</sup> Werden in einem Vertrag zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt, so ist nach Art 33 Abs 1 WVK der Text in jeder Sprache in gleicher Weise maßgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll. Nach Art 33 Abs 3 WVK wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.

Das OECD-MA wurde – genauso wie der dazu gehörige Kommentar – in Englisch und Französisch erstellt. Es kann der Fall sein, dass ein DBA zwar dem OECD-MA nachgebildet ist, aber nur eine dieser beiden Sprachen oder auch gar keine davon zu dessen authentischen Vertragssprachen gehört. Letztlich ist aber die englische und französische Fassung des OECD-MA bei der Interpretation jener Abkommensvorschriften, die dem OECD-MA nachgebildet sind, dennoch zu berücksichtigen.<sup>30)</sup> Es spricht sogar viel dafür, dass diese beiden Sprachfassungen für die Auslegung mehr Bedeutung haben als die Texte in den authentischen Sprachen selbst: Wenn sich Staaten dazu entschließen, in ihr DBA eine Regelung aus einem Musterabkommen zu übernehmen, ist davon auszugehen, dass sie dieser Vorschrift auch die Bedeutung zukommen lassen wollten, die sie nach dem Musterabkommen hat.<sup>31)</sup> Eine Überbetonung des Abkommenstextes in den – anderen – authentischen Sprachen würde die Gefahr bergen, dass der Inhalt der Vorschrift von jener des OECD-MA abweicht. Dies wäre aber mit dem Ziel und Zweck der Regelung nicht vereinbar: Die Übernahme einer Regelung aus einem Musterabkommen dient ua dazu, dass sich die Rechtsanwender auf vertrautem Terrain bewegen. Zur Interpretation dieser Bestimmung soll neben den Kommentaren zum Musterabkommen auch auf Rechtsprechung und Schrifttum aus aller Welt zu den gleichlautenden Vorschriften anderer, aber ebenfalls dem Musterabkommen nachgebildeter DBA zurückgegriffen werden können.<sup>32)</sup>

Bei der Berücksichtigung der englischen und französischen Version des OECD-MK stellt sich nicht die Notwendigkeit, einen vermeintlichen Widerspruch zu Art 33 WVK auflösen zu müssen. Denn beim Kommentar handelt es sich um keinen in dieser Vorschrift an-

<sup>29)</sup> Näher *Lawson*, *Authentic Languages and Tax Treaty Interpretation*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, *Tax Treaty Interpretation*, 217 (218).

<sup>30)</sup> Vgl näher *Lang*, *Grundsatzerkennntnis des VwGH zur DBA-Auslegung*, SWI 1996, 427 (429 f).

<sup>31)</sup> Näher *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 11 (22).

<sup>32)</sup> Vgl zum Gebot der „Entscheidungsharmonie“ *Vogel/Prokisch* in *IFA*, *Interpretation of double taxation conventions*, 19 (28 ff).

gesprochenen Abkommenstext.<sup>33)</sup> Es gibt daher von vornherein keinen Einwand, auf die englische und die französische Version des OECD-MK bei der Auslegung einer dem OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift zurückzugreifen.

Das UN-MA und der dazugehörige Kommentar sind in den offiziellen Sprachen der UN veröffentlicht: Neben Englisch und Französisch sind dies Arabisch, Chinesisch, Russisch und Spanisch.<sup>34)</sup> Daher kommen bei der Auslegung von Vorschriften, die aus dem UN-MA in ein DBA übernommen wurden, ähnliche Überlegungen zum Tragen, wie sie zum OECD-MA angestellt wurden: Das UN-MA und der UN-MK sind in allen sechs Sprachen zu berücksichtigen, und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei auch um authentische Sprachen nach dem DBA handelt.<sup>35)</sup>

Zu Recht hat allerdings *Orzechowski* darauf hingewiesen, dass Englisch – neben Französisch und Spanisch – eine der Arbeitssprachen der UN ist und die Übersetzungen in die anderen offiziellen Sprachen auf Grundlage der englischen Fassung erfolgen.<sup>36)</sup> Für die offiziellen Sprachen der UN gilt Ähnliches wie für die authentischen Sprachen eines völkerrechtlichen Vertrags: Die Texte sind zwar alle „in gleicher Weise“ maßgebend.<sup>37)</sup> Dies bedeutet aber nicht, dass all diese Texte auch gleiches Gewicht für den Ausgang des Interpretationsvorgangs haben. Daher wird bei der Auslegung der besonderen Bedeutung der englischen Fassung des UN-MA – und auch des dazu gehörigen Kommentars – Rechnung zu tragen sein.<sup>38)</sup> Dies wird im Übrigen in ähnlicher Weise nun auch für das OECD-MA gelten: Während zumindest im Rahmen der Vorarbeiten zum OECD-MA 1963 etliche Unterlagen zugleich in englischer und französischer Sprache und einige sogar zuerst auf Französisch erstellt wurden,<sup>39)</sup> ist Englisch mittlerweile zur bei Weitem dominierenden Arbeitssprache der OECD geworden. Maßgebende Dokumente werden oft erst im Nachhinein ins Französische übersetzt.

#### IV. Der rechtliche Status des UN-Musterabkommens

Der rechtliche Status des UN-MA unterscheidet sich von jenem des OECD-MA dadurch, dass das OECD-MA und der dazu gehörige Kommentar Gegenstand von Empfehlungen des *OECD Council* sind. Die aktuelle „*Recommendation*“ stammt vom 23. 10. 1997: „*The Council [...] recommends the Governments of Member countries:*

1. *To pursue their efforts to conclude bilateral tax conventions on income and on capital with those member countries, and where appropriate with non-member countries, with which they have not yet entered into such conventions, and to revise those of the existing conventions that may no longer reflect present-day needs;*
2. *When concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions, to conform to the Model Tax Convention, as interpreted by the Commentaries thereon;*
3. *That their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles.“*

---

<sup>33)</sup> Vgl. allerdings die in den Protokollen etlicher österreichischer DBA enthaltenen Verweise auf den OECD-MK. Dazu *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019) Einl. Rz 72.

<sup>34)</sup> Siehe dazu *Lang*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (409).

<sup>35)</sup> Dazu *Lang*, IStR 2011, 403 (409).

<sup>36)</sup> *Orzechowski*, The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer*, The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network (2017) 1 (10 ff.).

<sup>37)</sup> Art 33 Abs 1 WVK.

<sup>38)</sup> Vgl. zu ähnlichen Überlegungen bei der Auslegung des Art 23 DBA Malta *Lang*, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF? SWI 2024, 10 (14 f); *Weiss de Resende/Beer/Pregesbauer*, BFG zur Auslegung des Methodenartikels des DBA Malta, SWI 2024, 469 (473).

<sup>39)</sup> Vgl. zB die Reports der *Working Party 3* (Italien und Schweiz): FC/WP3(56)1; FC/WP3(57)1; FC/WP3(57)2.

Dabei handelt es sich um eine Empfehlung, die in Art 5 lit b der „*Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development of the 14 December 1960*“ ihre Rechtsgrundlage hat. Sie richtet sich an die Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten, aber nicht an die Gerichte oder gar die Steuerpflichtigen selbst. Auch für die Regierungen handelt es sich um eine bloß unverbindliche Empfehlung. Aus ihr ergibt sich daher keine Pflicht zum Abschluss oder zur Revision von DBA. Genauso wenig haben sie sich dabei am OECD-MA zu orientieren oder die Finanzverwaltungen anzuweisen, bei der Anwendung und Auslegung der dem OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften dem OECD-MK zu folgen.<sup>40)</sup> Die Empfehlung der OECD kann eine fehlende Rechtsgrundlage, sich am OECD-MK zu orientieren, nicht ersetzen.<sup>41)</sup> Daher kann sie auch nicht bewirken, bei der DBA-Interpretation die jeweils jüngste Fassung des OECD-MK – „*as modified from time to time*“ – heranzuziehen. Der Umstand, dass der Inhalt dieser OECD-Empfehlung teilweise auch in der Einleitung zum OECD-MK wiederholt wird,<sup>42)</sup> ändert daran nichts.<sup>43)</sup>

Die UN betonte von Anfang an – also schon seit 1980 – die Unverbindlichkeit des UN-MA:<sup>44)</sup> „*Like all model conventions, the United Nations Model Convention is not enforceable. Its provisions are not binding and furthermore should not be construed as formal recommendations of the United Nations.*“ Auch hatte der UN-MK eine realistische Auffassung über seine eigene Bedeutung: „*If the negotiating parties decide to use in a treaty wording suggested in the United Nations Model Convention, it is to be presumed that they would also expect to derive assistance in the interpretation of that wording from the relevant commentary.*“ Selbst dieser Satz ist 2011 gestrichen worden.<sup>45)</sup> Stattdessen wurde eine noch zurückhaltendere Formulierung aufgenommen:<sup>46)</sup> „*Rather, the United Nations Model Convention is intended to facilitate the negotiation, interpretation and practical application of bilateral tax treaties based upon its provisions.*“

Im Ergebnis ist es somit unerheblich, dass das OECD-MA und der dazu gehörige Kommentar auf einer „*Empfehlung*“ des *OECD Council* beruhen, während es in Hinblick auf das UN-MA und den UN-MK keinen vergleichbaren Beschluss eines UN-Gremiums gibt. Ebenso wenig spielt das unterschiedliche Selbstbild beider Kommentare über die eigene Relevanz eine Rolle: Keines der beiden Musterabkommen und keiner der beiden Kommentare entfalten *per se* rechtliche Wirkungen.<sup>47)</sup> Sie sind nur insoweit für die

<sup>40)</sup> Vgl Orzechowski in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network, 1 (2 ff).

<sup>41)</sup> Zu den Versuchen, die Bedeutung von OECD-Kommentaren für die Auslegung der von Österreich abgeschlossenen DBA positivrechtlich anzuordnen, kritisch Lang, Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich-USA, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA (1997) 25 (35 ff); Lang, Die im neuen DBA Österreich-Deutschland enthaltenen Auslegungsregeln, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 59 (72 ff).

<sup>42)</sup> Einl Tz 3 OECD-MK.

<sup>43)</sup> Dazu schon Lang, ÖStZ 2006, 203 (207 f); vgl auch Lang, SWI 2023, 418 (429); Lang, SWI 2024, 622 (627).

<sup>44)</sup> Einl Tz 11 UN-MA 1980.

<sup>45)</sup> Zu den Vorbereitungen zur Änderung des UN-MA siehe *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the seventh session (24–28 October 2011), E/2011/45-E/C.18/2011/6 (2012) Rz 13 ff, sowie *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Secretariat Note on Proposed Update of United Nations Model Tax Convention in the seven session (24–28 October 2011), E/C.18/2011/CRP.1 (19. 10. 2011) Rz 11. Der Vorschlag des für die Revision des UN-MA eingerichteten *Subcommittee* hatte einen Wortlaut, der noch leicht von der veröffentlichten Version abwich: „*It aims to facilitate the negotiation, interpretation and practical application of bilateral tax treaties based upon it.*“

<sup>46)</sup> Einl Tz 12 UN-MK 2011.

<sup>47)</sup> Pointiert Ellis, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof Dr Klaus Vogel, BIT 2000, 617 (618): „[...] it seems to me that the OECD Fiscal Committee and the Commentary making a statement that new versions of the Model and 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.“

Auslegung von DBA-Vorschriften von Bedeutung, als Staaten für die von ihnen abgeschlossenen DBA auf Regelungen aus einem der Musterabkommen zurückgriffen und damit deutlich machten, dass sie die Musterabkommensvorschriften auch mit dem Inhalt übernehmen wollten, der ihnen nach dem jeweiligen Musterabkommen zukommt.

Ein weiterer Unterschied zwischen den beiden Musterabkommen besteht darin, dass das OECD-MA und der dazugehörige Kommentar vom *OECD Committee on Fiscal Affairs* erarbeitet wurden. Mitglieder dieses Gremiums sind die von ihren Regierungen entsandten Vertreter der OECD-Mitgliedstaaten. Das *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* besteht hingegen aus 25 Experten. Sie werden von den Regierungen der UN-Mitgliedstaaten vorgeschlagen und vom UN-Generalsekretär für vier Jahre bestellt. Sie agieren in ihrer „*personal capacity*“.<sup>48)</sup> Beim UN-MA und dem dazugehörigen Kommentar handelt es sich daher um einen Expertenentwurf.

Auch dieser Unterschied ist ohne Bedeutung: Der Umstand, dass es sich bei den Mitgliedern des *OECD Committee on Fiscal Affairs* um Regierungsvertreter handelt, wird immer wieder ins Treffen geführt, um aufgrund der Zusammensetzung dieses Gremiums dessen Beschlüsse als „*subsequent agreements*“ oder gar als Ausdruck von „*subsequent practice*“ – jeweils verstanden iSd Art 31 Abs 3 WVK – zu deuten.<sup>49)</sup> Dafür gibt es aber – worauf schon wiederholt hingewiesen wurde – keine überzeugende Begründung.<sup>50)</sup> Der Beschluss des *OECD Committee on Fiscal Affairs* entfaltet daher keine Rechtswirkungen. Dies gilt aber umso mehr für Beschlüsse des *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, dessen Mitglieder Experten sind, die in persönlicher Eigenschaft agieren.

## V. Die Akzeptanz des UN-Musterkommentars durch die Vertragsstaaten

Die OECD eröffnet ihren Mitgliedstaaten die Möglichkeit, *reservations* und *observations* zum OECD-MA und zum Kommentar abzugeben. Die *reservations* sind Vorbehalte zum OECD-MA selbst. Sie haben vor allem auf politischer Ebene Bedeutung: Sie signalisieren potenziellen anderen Vertragsstaaten, dass der die *reservation* abgebende Staat nicht gewillt ist, eine bestimmte Formulierung des OECD-MA in seine DBA zu übernehmen.<sup>51)</sup> Für die Auslegung ist dann relevant, ob und gegebenenfalls mit welchen Änderungen er die Regelung doch akzeptiert.<sup>52)</sup>

*Observations* beziehen sich hingegen auf den OECD-MK. Sie bringen zum Ausdruck, dass ein Staat eine bestimmte im Kommentar zum Ausdruck kommende Deutung einer Vorschrift des OECD-MA nicht teilt.<sup>53)</sup> Manchmal legen Staaten in *observations* ihre andere Interpretation der Regelung offen, manchmal bloß ihren Dissens zur Auffassung des OECD-MK.<sup>54)</sup> Sind sich zwei Staaten in ihrer alternativen Deutung der Vorschrift einig, werden diese Überlegungen auch in den Interpretationsvorgang einfließen. Bringt aber nur ein Staat eine *observation* an oder stimmen die *observations* beider Staaten gar nicht oder bloß darin überein, dass sie die Kommentarmedeutung nicht teilen, ist die entsprechende Passage des Kommentars bei der Interpretation auszublenden.<sup>55)</sup> Dies gilt

---

<sup>48)</sup> *United Nations, Practices and Working Methods for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* (2019) Tz 30.

<sup>49)</sup> Vgl zuletzt das dBMF-Schreiben vom 19. 4. 2023, Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, IV B 2 – S 1301/22/10002 :004; kritisch dazu Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (553 ff).

<sup>50)</sup> Dazu Lang, ÖStZ 2024, 561 (563 ff mwN).

<sup>51)</sup> Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von „Reservations“, „Observations“ und „Positions“ für die DBA-Auslegung, SWI 2023, 113 (118 f).

<sup>52)</sup> Lang, SWI 2023, 113 (118 f).

<sup>53)</sup> Einl Tz 30 OECD-MK 2017.

<sup>54)</sup> Dazu Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Gosch (2016) 235 (244 f); Lang, SWI 2023, 113 (120 f).

<sup>55)</sup> Dazu Lang, SWI 2023, 113 (121 ff).

aber nur für *observations*, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestanden: Später abgegebene *observations* sind genauso wenig wie spätere Änderungen des OECD-MK zu berücksichtigen.<sup>56)</sup> Die Rücknahme einer beim Vertragsabschluss noch vorliegenden *observation* ist daher ebenfalls irrelevant.<sup>57)</sup>

Die OECD bietet auch Drittstaaten die Möglichkeit, sich in Form von *positions* vom Inhalt einer im OECD-MK vertretenen Auffassung zur Auslegung einer Vorschrift des OECD-MA zu distanzieren.<sup>58)</sup> Machen sie von dieser Möglichkeit Gebrauch, wird dies so zu bewerten sein, wie dies für *observations* von Mitgliedstaaten gerade erläutert wurde.<sup>59)</sup> Wiederum gilt aber: Nach Abkommensabschluss abgegebene *positions* sind für die Auslegung ohne Bedeutung.<sup>60)</sup> Umgekehrt sind zum maßgebenden Zeitpunkt vorliegende *positions* auch dann zu berücksichtigen, wenn sie später zurückgenommen wurden. Haben Drittstaaten zu einer Passage des OECD-MK keine *position* abgegeben, darf dies nicht von vornherein im Sinne einer Vermutung gedeutet werden, dass das von diesem Staat abgeschlossene DBA im Sinne der im OECD-MK vertretenen Interpretation zu verstehen wäre, und zwar auch dann nicht, wenn sich der andere Vertragsstaat ebenfalls einer *position* oder *observation* dazu enthalten hat: Bei Drittstaaten kann viel weniger als bei OECD-Staaten davon ausgegangen werden, dass sie nur dann einer im OECD-MK zum Ausdruck kommenden Auffassung widersprechen, wenn sie dies explizit machen.<sup>61)</sup> Je umfangreicher solche Staaten aber von der an sie ergangenen Einladung, *positions* abzugeben, Gebrauch machen, desto mehr werden sie sich auch entgegenhalten lassen müssen, in den anderen – von ihnen nicht widersprochenen – Fällen mit den Auffassungen des OECD-MK übereinzustimmen.<sup>62)</sup> Allerdings ist es gerade in solchen Fällen auch nicht ausgeschlossen, dass manche Drittstaaten auch deshalb nicht die Notwendigkeit der Abgabe einer *position* sehen, weil sie eher dem UN-MA und dem dazu veröffentlichten Kommentar folgen und der UN-MK zu einer bestimmten Frage ohnehin der Position dieses Staates – und nicht der Auffassung der OECD – entspricht.<sup>63)</sup>

Noch viel schwieriger ist es aber, herauszufinden, ob Staaten, die Vorschriften des UN-MA in ihr DBA übernehmen, sich auch mit dem Inhalt dieser Regelungen identifizieren, wie er in der entsprechenden Passage des UN-MK erläutert wird. Denn das UN-MA und der dazugehörige Kommentar bieten nicht die Möglichkeit, *reservations*, *observations* und *positions* abzugeben.<sup>64)</sup> Dokumentiert wird im UN-MK nur, falls die Mitglieder des *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* nicht einstimmig hinter einer Vorschrift des UN-MA oder einer Auffassung des Kommentars stehen. Die entsprechende Sprachregelung, in der das Ausmaß an Dissens innerhalb des Gremiums offengelegt wird, ist in der Einleitung zum UN-MA 2021 erläutert:<sup>65)</sup>

- „A single member (when the view is held by only one member);
- A small minority of members (when the view is held by two to four members or by more than one member but less than 15 per cent of the members present and voting);

<sup>56)</sup> Ausführlich Lang, SWI 2023, 113 (121).

<sup>57)</sup> Lang, SWI 2023, 113 (121).

<sup>58)</sup> Einl Tz 2 OECD-MK 2017.

<sup>59)</sup> Näher Lang, SWI 2023, 113 (124 f).

<sup>60)</sup> Lang, SWI 2023, 113 (124 f).

<sup>61)</sup> Lang, SWI 2023, 113 (124 f).

<sup>62)</sup> Näher Lang, SWI 2023, 113 (124 f).

<sup>63)</sup> Dazu schon Lang, SWI 2023, 113 (124 f).

<sup>64)</sup> Zur UN-internen Diskussion, diesen Weg zu gehen, vgl *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the twenty-first session (virtual session, 20–29 October 2020), E/2021/45/Add.1-E/C.18/2020/4 (2021) Rz 11 ff.

<sup>65)</sup> Einl Tz 20 UN-MK 2021. Im UN-Kommentar finden sich aber nach wie vor auch andere Formulierungen. Vgl zB Tz 20 UN-MK 2021 zu Art 5 UN-MA 2021: „Some have argued that, for this purpose, a fishing vessel could be treated as a place of extraction or exploitation of natural resources since ‚fish‘ constitute a natural resource.“

- *A medium-sized minority of members (when the view is held by five to nine members or by 15 per cent or more but less than 35 per cent of the members present and voting); and*
- *A large minority of members (when the view is held by 10 to 12 members or by 35 per cent or more but less than 50 per cent of the members present and voting).“*

Der wesentliche Unterschied zu den *reservations, observations* und *positions* zum OECD-MA und dem dazugehörigen Kommentar besteht darin, dass die Ausführungen des UN-MK keine Hinweise enthalten, *welche Staaten* sich von einer bestimmten Abkommensvorschrift oder ihrem Inhalt, wie er im UN-MK erläutert wird, distanzieren. Dies hängt auch mit der Zusammensetzung des *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* zusammen: Bei dessen Mitgliedern handelt es sich um 25 Experten, die zwar vom UN-Generalsekretär über Vorschlag von Regierungen für vier Jahre bestellt werden, die dem Gremium aber in ihrer „*personal capacity*“ angehören.<sup>66)</sup> Sie sind daher gar nicht in der Lage, für einen bestimmten Staat zu sprechen. Theoretisch wäre es daher denkbar, dass ein im UN-MK artikuliertes Minderheitenvotum lediglich Ergebnis der Diskussion auf Expertenebene ist, aber keine der Regierungen, die die Experten nominiert haben, mit der entsprechenden Passage des UN-MK ein Problem hat. Umgekehrt könnte sich das *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* auf Formulierungen des UN-MA oder des Kommentars geeinigt haben, die nicht die Zustimmung der Regierungen „ihrer“ Staaten gefunden hätten.

Realpolitisch bedeutender ist der Umstand, dass nur die Mitglieder des *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* die Möglichkeit haben, ihren Dissens zu einer mehrheitlich beschlossenen Formulierung zu artikulieren.<sup>67)</sup> Die Regierungen, auf deren Vorschlag die 25 Mitglieder bestellt wurden, können zumindest auf „ihre“ Experten einwirken, Widerspruch zum Ausdruck zu bringen. Allen anderen UN-Mitgliedstaaten ist dieser Weg verschlossen, Drittstaaten erst recht. Daher sagt die ausgeklügelte Sprachregelung, die deutlich macht, welches Ausmaß an Unterstützung eine Vorschrift des UN-MA oder eine Passage des Kommentars im *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* erhalten hat, kaum etwas darüber aus, wie es um die Akzeptanz dieser Formulierungen bei den Regierungen der UN-Mitgliedstaaten – oder gar darüber hinaus – steht.

Welche Konsequenzen hat dies nun für die Bedeutung des UN-MK für die Auslegung von DBA-Vorschriften, die aus dem UN-MA übernommen wurden? Minderheitsvoten können nicht bestimmten Staaten zugeordnet werden. Selbst das völlige Fehlen solcher Voten bei einzelnen Vorschriften oder Passagen des UN-MK schließt nicht aus, dass die entsprechenden Formulierungen nicht doch zumindest von einem der beiden Vertragsstaaten des jeweiligen DBA abgelehnt worden wären, wenn er die Gelegenheit gehabt hätte, dies im Kontext des UN-MA zu artikulieren. Dies könnte Anlass sein, den UN-MK bei der Auslegung überhaupt zu ignorieren. Bloß weil nicht auszuschließen ist, dass einzelne Staaten Dissens zu ausgewählten Passagen des UN-MK angemeldet hätten, würde dann der gesamte UN-MK völlig ausgeblendet werden. Das würde aber bedeuten, auf reichhaltiges Auslegungsmaterial zur Gänze zu verzichten. Diese Konsequenz wäre radikal und zu weitreichend. Denn möglicherweise hat der Großteil der Staaten mit den im UN-MK vorgenommenen Deutungen der Vorschriften des UN-MA, die die Zustimmung der überwiegenden Mehrheit der 25 Experten gefunden hat, ohnehin kein Problem.

Die Alternative könnte darin bestehen, den UN-MK generell für die Auslegung der dem UN-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften heranzuziehen. Es würde aber wohl

---

<sup>66)</sup> *United Nations, Practices and Working Methods*, Tz 30.

<sup>67)</sup> Zu UN-internen Diskussionen, von dieser Praxis abzugehen, vgl. *Working Group on Commentaries of the UN Model Convention, Revision of the Commentaries of the UN Model Convention*, E/C.18/2008/CRP.1 (17. 10. 2008) 3.

auch zu weit gehen, aus dem Fehlen der Möglichkeit, *observations* oder *positions* abzugeben, abzuleiten, dass Staaten, die eine Vorschrift des UN-MA in ihr DBA übernehmen, sich vorbehaltlos der im UN-MK vertretenen Auffassung anschließen.<sup>68)</sup> Die Staaten haben aber nur wenige Möglichkeiten, einen Dissens zu artikulieren. Eine allenfalls in einem gerichtlichen Verfahren abgegebene nachträgliche Stellungnahme von Vertretern der Finanzverwaltung, wonach man schon immer ein anderes Verständnis von einer bestimmten Vorschrift des UN-MA hatte als der UN-MK, kann für Auslegungszwecke keine Bedeutung haben. Denn damit könnte die Exekutive auf den Inhalt von Abkommensvorschriften rückwirkend Einfluss nehmen, ohne dass nachprüfbar wäre, ob dies beim Abschluss des DBA tatsächlich bereits die Regierungsposition war. Selbst wenn sich dies aber nachweisen ließe, wäre dies nur dann erheblich, wenn anlässlich des Abkommensabschlusses eine völkerrechtlich bedeutsame Erklärung abgegeben worden ist. Äußerungen während des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens kommen dabei in aller Regel zu spät.<sup>69)</sup> Da bei DBA-Verhandlungen meist keine für die völkerrechtliche Auslegung verwertbaren *travaux préparatoires* produziert werden, sind die Möglichkeiten eines Vertragsstaates, in völkerrechtlich relevanter Weise den Dissens zum Ausdruck zu bringen, faktisch begrenzt. Staaten, die Klarheit schaffen wollen, sind gut beraten, diese Frage im Vertragstext selbst oder in einem zum DBA gehörenden Anhang explizit anzusprechen. Von dieser Möglichkeit werden Staaten aber nur in den Fällen, die ihnen besonders wichtig erscheinen, Gebrauch machen. Denn Wünsche einer Seite haben bei Vertragsverhandlungen meist einen Preis: Die andere Seite erwartet dann Entgegenkommen in anderen Fragen.

Wenn also keine explizite Regelung in einem DBA enthalten ist, die auf einen Widerspruch zu einer Auffassung des Kommentars hinweist, ist der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegende UN-MK zwar für die Auslegung der dem UN-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift von Bedeutung. Er hat aber möglicherweise aus den genannten Gründen nicht dasselbe Gewicht, das einer Passage des OECD-MK zukommt, zu der keine der beiden Vertragsparteien eine *observation* oder *position* abgegeben hat.

Weitere Differenzierungen erscheinen kaum möglich: Zwar wird die Bedeutung des UN-MK noch weiter zu relativieren sein, wenn es zur Auslegung einer Vorschrift schon im Kreise der 25 Experten erheblichen Dissens gab. Umgekehrt sagt das Fehlen einer Minderheitsposition im UN-MK nicht einmal etwas darüber aus, ob die Staaten, auf deren Vorschlag die in ihrer „*personal capacity*“ tätigen Experten bestellt wurden, die Kommentarmeinung teilen. Überhaupt keine Hinweise gibt es darüber, wie andere Staaten zu den im UN-MK vertretenen Auffassungen stehen.

Ist die Formulierung des UN-MA und des dazugehörigen Kommentars mit jener im OECD-MA und im OECD-MK ident, ist bei OECD-Mitgliedstaaten auch für Zwecke des UN-MA maßgebend, ob und gegebenenfalls welche *observation* abgegeben wurde. Bei Staaten, die nicht der OECD angehören, gilt dies auch für *positions*, mit den bereits erwähnten Abstufungen. Der UN-MK selbst setzt ein Signal in diese Richtung, wenn er *reservations*, *observations* und *positions* ausdrücklich anspricht und ihren Stellenwert anerkennt.<sup>70)</sup> „*The Committee has recognized in preparing this update to the UN Model Tax Convention that such expressions of country views are a useful aspect of the OECD Model Tax Convention in terms of understanding how it is interpreted and ap-*

<sup>68)</sup> Zu einer ähnlichen Problematik, die aus dem Fehlen der Möglichkeit, *observations* zum MLI abzugeben, entsteht, Lang, Mutual Agreement Procedure and Article 4(3) of the OECD Model Convention, in *Debelva*, European Tax Law, FS De Broe (2024) 335 (345).

<sup>69)</sup> Dazu Lang, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine Schweizer Gesellschaft, SWI 2022, 118 (122); vgl aber auch Weiss de Resende, Supplementary Means of Interpretation and Tax Treaty Interpretation, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Tax Treaty Interpretation, 185 (205 ff), der Möglichkeiten der Berücksichtigung nach Art 32 WVK erörtert.

<sup>70)</sup> Einl Tz 29 UN-MK 2021.

*plied by the specific countries expressing those views, even though they have not been repeated in the text of the United Nations Model Tax Convention for practical reasons.“*

## VI. Orientierung von DBA am Vorbild des OECD- und des UN-Musterabkommens?

In der Praxis bedienen sich DBA aber häufig Vorschriften, die zum Teil dem OECD-MA und zum Teil dem UN-MA entnommen sind. Dies ist oft dann der Fall, wenn einer der Vertragsstaaten OECD-Mitglied ist und der andere Vertragsstaat zu den Entwicklungsländern gerechnet wird. Der eine Staat versucht dann typischerweise in den bilateralen Verhandlungen, möglichst viele Regelungen aus dem OECD-MA in das DBA zu übernehmen, während der andere Staat das Ziel verfolgt, dass sich das DBA weitgehend an den Vorschriften des UN-MA orientiert.

Verhältnismäßig einfach ist es noch, wenn einzelne Vorschriften zur Gänze dem OECD-MA und andere dem UN-MA entsprechen. Die hier angestellten Überlegungen zu den maßgebenden Sprachen oder zur Bedeutung des beim Vertragsabschluss bestehenden OECD- oder UN-MK sind dann bei der Interpretation jeder der Abkommensbestimmungen gesondert fruchtbar zu machen.

Schwieriger ist es, wenn Vorschriften zum Teil beim OECD- und zum Teil beim UN-MA Anleihe nehmen. Innerhalb einer Vorschrift können die Formulierungen unterschiedlichen Musterabkommen entnommen sein. Dann ist zwar auch auf den maßgebenden Kommentar zurückzugreifen. Es kann aber deutlich schwieriger sein, die zu einer Vorschrift eines Musterabkommens oder eines Absatzes davon getätigten Aussagen der beiden Kommentare nur auf bestimmte Formulierungen zu beziehen.

Noch anspruchsvoller ist die Interpretation, wenn Abkommensvorschriften Regelungen entsprechen, die sich wortident in beiden Musterabkommen finden, zu denen sich aber der OECD- und der UN-MK unterscheiden.<sup>71)</sup> Einer der für die Auslegung maßgebenden Anhaltspunkte kann sein, an welchem der beiden Musterabkommen sich das DBA *primär* orientiert. Eine Vermutung könnte dafür sprechen, den Kommentar zu diesem Musterabkommen für die Interpretation der insoweit „neutralen“ Vorschriften heranzuziehen. Soweit ein OECD-Mitgliedstaat Vertragspartner ist, können auch von ihm abgegebene oder eben nicht abgegebene *observations* hilfreiche Hinweise geben. Dies gilt auch für nicht der OECD angehörende Staaten, die zumindest zu einigen Regelungen des OECD-MA *positions* deponiert haben. Rein schematische Zugänge sind allerdings nicht zielführend: Die jeweilige Lösung ist im Kontext des bilateralen Abkommens zu suchen.

## VII. Zusammenfassende Würdigung

Die Vorgangsweise bei der Auslegung von DBA-Vorschriften, die dem UN-MA entnommen sind, ist ähnlich jener bei Regelungen, die auf dem OECD-MA basieren: Die Texte der Abkommensvorschriften sind auch in den Sprachen zu berücksichtigen, in denen das jeweilige Musterabkommen verfasst ist, selbst wenn diese Sprachen nach dem bilateralen DBA nicht ausdrücklich als authentisch erklärt wurden. Der englischen Sprachfassung, aus der das UN-MA und der UN-MK in die anderen fünf UN-Sprachen übersetzt werden, kommt dabei besondere Bedeutung zu. Der zum Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA vorliegende UN-MK ist auch für die Interpretation der dem UN-MA nachgebildeten Vorschriften dieses Abkommens heranzuziehen. Es handelt sich dabei aber

---

<sup>71)</sup> Ein Beispiel hierfür liefert die jüngere Verwaltungspraxis, EAS 3436 vom 1. 6. 2022: Das BMF hatte hier die Frage zu beantworten, ob Software unter den Begriff „Ausrüstungen“ iSd Art 12 Abs 3 DBA China subsumiert werden kann. Unter Bezugnahme auf den Tz 13.2 UN-MK 2017 zu Art 12 UN-MA 2017 verneinte das BMF diese Frage. Obwohl das DBA China dem OECD-MA nachempfunden wurde (RV 233 BlgNR 18. GP, 62), wurde auf den UN-MK Bezug genommen. Siehe hierzu kritisch *Knotzer/Romstorfer*, Die abkommensrechtliche Einordnung von Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software, SWI 2022, 591 (603).

nicht um das einzige Auslegungsmaterial: Neben dem Abkommenswortlaut sind auch andere historische, teleologische und systematische Aspekte zu berücksichtigen. Es ist keineswegs ausgeschlossen, dass die daraus zu gewinnenden Argumente eine im UN-MK zum Ausdruck kommende Auffassung letztlich in den Hintergrund treten lassen.

Erschwert wird die Interpretation der dem UN-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften auch dadurch, dass das Musterabkommen und der Kommentar nicht von offiziellen Staatenvertretern verfasst werden und die Staaten keine Möglichkeit haben, zu den im UN-MK vertretenen Auffassungen *observations* und *positions* abzugeben. Hier unterscheiden sich OECD- und UN-MA. Die Bedeutung des UN-MK wird dadurch relativiert: Es ist nicht klar, ob beide Vertragsparteien vorbehaltlos die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses im UN-MK vertretene Auffassung zum Inhalt der Abkommensvorschriften teilen. Mit noch größerer Zurückhaltung ist der UN-MK zu berücksichtigen, wenn schon im *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* die Aufnahme der entsprechenden Formulierung in den UN-MK umstritten war. Bei Vorschriften, die sich gleichlautend in beiden Musterabkommen finden und unverändert in ein DBA übernommen wurden, können sich hingegen auch die zum OECD-MK abgegebenen – oder eben nicht abgegebenen – *observations* und *positions* für deren Interpretation als hilfreich erweisen. Unterscheiden sich hingegen bei solchen Vorschriften die Kommentare der OECD und der UN, stellt dies eine zusätzliche Herausforderung dar: Oft ist nicht klar, welchem der beiden Musterabkommen die Vertragsparteien in solchen Fällen folgen wollten.

---

Michael Hubmann / Benjamin Beer<sup>\*)</sup>

## SWI-Jahrestagung: Entgeltfortzahlungen und Progressionsvorbehalt

### SWI CONFERENCE: SUBSEQUENT PAYMENT OF WAGES AND PROVISIO SAFEGUARDING PROGRESSION

On November 19<sup>th</sup>, 2024, the 19<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt und Entscheidung des BFG<sup>2)</sup>

Die Beschwerdeführerin war ursprünglich in Linz bei einer österreichischen Gesellschaft eines internationalen Konzerns angestellt. Im Jahr 2016 wurde sie innerhalb des Kon-

<sup>\*)</sup> Michael Hubmann, LL.M (WU) und Benjamin Beer, LL.M. (WU) sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>1)</sup> Am 19. 11. 2024 fand zum neunzehnten Mal die vom *Linde Verlag* und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien gemeinsam veranstaltete *SWI-Jahrestagung* in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten Dr. Adebiola Bayer, LL.M., StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinrhofer, LL.M., Dr. Michael Schilcher, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, HR Dr. Franz Philipp Sutter und Präs. Dr. Peter Unger. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

<sup>2)</sup> BFG 25. 4. 2024, RV/5100839/2023. Siehe zu dieser Entscheidung *Deutsch*, DBA USA: Entgeltfortzahlungen als Teil der ausgeübten Tätigkeit, SWI 2024, 270.

Linde  
Zeitschriften



Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

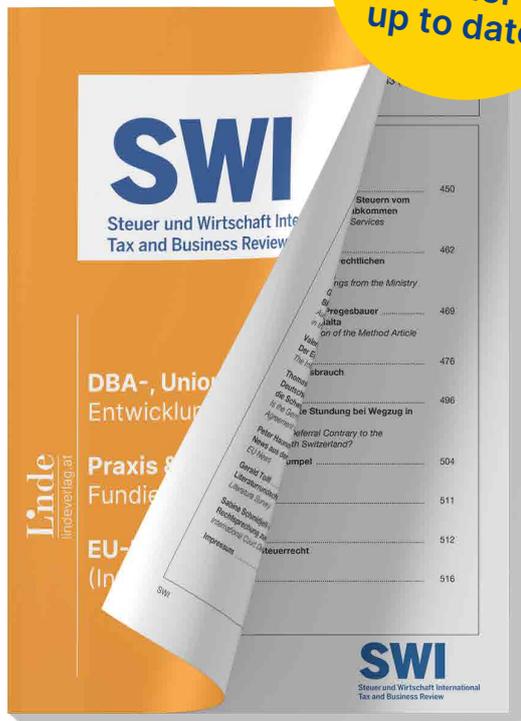
## Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Der Kompass  
für internationale Steuerfragen

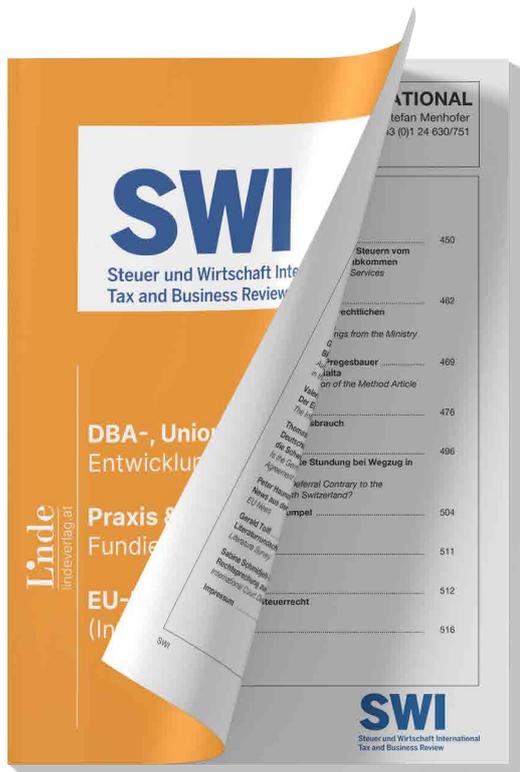
**DBA-, Unions- und Außensteuerrecht**  
Entwicklungen, Trends, Analysen

**Praxis & Wissenschaft**  
Fundierte Fachinformation

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



[shop.lindeverlag.at/swi](http://shop.lindeverlag.at/swi)



## SWI – Jahresabonnement 2025

### Bestellen unter:

- [shop.lindeverlag.at/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 350,30** (statt € 467,10)

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 Abo-preisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[shop.lindeverlag.at/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)