

einzelne aber nicht dem OECD-IF angehören und deshalb die Übernahme einer STTR in das DBA mit Österreich nicht mit verbindlicher Wirkung fordern können. Angesichts der Komplexität der Regelung und des aufwändigen Berechnungsmodus nach Ablauf des Steuerjahres bleibt zu hoffen, dass der „STTR-Kelch“ an Österreich vorübergeht.

Sollte die STTR jedoch in das österreichische DBA-Netz übernommen werden, kann die Regelung auch Auswirkungen auf das österreichische Steueraufkommen haben. Soweit Österreich als Quellenstaat nach nationalem Steuerrecht die in Abs 4 OECD-STTR genannten Einkünfte besteuern darf, ein DBA dieses Besteuerungsrecht eliminiert oder begrenzt und der andere Staat auf diese Einkünfte einen Steuersatz von weniger als 9 % erhebt, was zB aus Gründen der Investitionsförderung in einem „*developing country*“ und zwecks Stärkung des Wirtschaftsstandortes durchaus der Fall sein kann, könnte Österreich den Differenzbetrag erheben.

Michael Lang*)

Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars

SWISS FEDERAL COURT RULES ON THE RELEVANCE OF OECD COMMENTARIES

The Swiss Federal Court had to decide on the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation. The Court distinguished between the version of the Commentaries that was already available when the treaty was concluded and later versions. The version already existing at the time the treaty was concluded is highly relevant. However, the Court did not leave much room for later Commentaries. *Michael Lang* analyzes the judgment.

I. Sachverhalt

Das Schweizer Bundesgericht hatte in seinem Urteil vom 23. 6. 2023, 9C_682/2022, über den Fall eines in der Schweiz ansässigen Sportlers zu entscheiden, der bis zur Vertragsauflösung als professioneller Sportler in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) tätig war. Basis der strittigen Zahlung war die Vertragsauflösungsvereinbarung. Diese Vereinbarung spezifiziert nicht ausdrücklich, wofür der Sportclub den Steuerpflichtigen entschädigte. Das Bundesgericht interpretierte die Vereinbarung so, dass – soweit sich ihr eine konkrete Gegenleistung des Steuerpflichtigen für die Entschädigung entnehmen lässt – diese in der Aufgabe sämtlicher Ansprüche gegen den Sportclub bestand. Ein Zusammenhang mit Auftritten, die der Steuerpflichtige in den VAE erst nach dem Abschluss der Vertragsauflösungsvereinbarung absolviert hätte, wird von dem Steuerpflichtigen weder behauptet noch ist ein solcher ersichtlich. Ebenso wenig gibt es für das Bundesgericht Anlass zur Annahme, die Zahlung hätte der zusätzlichen Entschädigung für bereits geleistete Auftritte für den Sportclub gedient. Vielmehr ist die ratenweise Streckung der Entschädigung über beinahe die gesamte Restlaufzeit des Arbeitsvertrags ein starkes Indiz dafür, dass die Entschädigung den künftigen Lohnausfall des Steuerpflichtigen kompensieren sollte. Zu einer solchen Entschädigung war der

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Für die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur danke ich Herrn Dominik *Hemmelmeyer*, LL.B. (WU).

Sportclub nach Auffassung des Bundesgerichts im Übrigen bereits nach den Bestimmungen des Arbeitsvertrags verpflichtet.

Das Schweizer Bundesgericht nahm diesen Fall zum Anlass, grundlegende Aussagen über die Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung der DBA zu treffen, und differenzierte dabei zwischen dem beim Abschluss des DBA bereits vorliegenden OECD-Kommentar und später veröffentlichten Fassungen des OECD-Kommentars. Auf Basis der dabei bezogenen Auffassungen nahm das Bundesgericht auch zur Abgrenzung zwischen den Art 15 und Art 17 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensnormen Stellung.

II. Die Bedeutung des OECD-Kommentars in der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegenden Fassung

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass sich die Auslegung von DBA nach der WVK und insbesondere nach deren Art 31 ff richtet. Unter Berufung auf das Gutachten des IGH vom 9. 7. 2004 erachtet das Bundesgericht – jedenfalls soweit im Fall relevant – die Grundsätze der WVK als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht:¹⁾ *„Sie sind deshalb für die Auslegung des DBA CH-VAE zu beachten, obschon die VAE nicht Vertragsstaat des Wiener Übereinkommens sind.“*

Daraus leitete das Bundesgericht folgende Konsequenzen ab:²⁾ *„Elemente der allgemeinen Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 WVK sind der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäß seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang. Diese vier Elemente sind gleichrangig (BGE 147 V 387 E. 3.3). Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist demnach aus sich selbst heraus gemäß seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags und gemäß Treu und Glauben zu eruieren (BGE 147 V 387 E. 3.3 m.w.H.). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte (BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2). Auf den Vertragswillen der Vertragspartner stellen die völkerrechtlichen Auslegungsregeln nur insoweit ab, als dieser seinen Niederschlag im Abkommen selbst gefunden hat. Vorbehalten bleibt freilich nach Art. 31 Abs. 4 WVK eine klar manifestierte, einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BGE 147 V 387 E. 3.3 m.w.H.). Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 WVK sodann ergänzende Auslegungsmittel und können – nur, aber immerhin – herangezogen werden, um die nach Art. 31 WVK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder diese zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a WVK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b WVK; vgl. BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2). Diesfalls ist der auszulegenden Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht („effet utile“; vgl. BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2; vgl. kritisch dazu ODILE AMMANN, Domestic Courts*

¹⁾ Gutachten des Internationalen Gerichtshofs [IGH] vom 9. 7. 2004, Conséquences juridiques de l'édification d'un mur dans le territoire palestinien occupé, C.I.J. Recueil 2004, 174 (§ 94).

²⁾ Das Bundesgericht hat das „Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge“ mit „VRK“ abgekürzt. Aus Gründen der Einheitlichkeit wurde diese Abkürzung auch in Originalzitationen durch die in Österreich gebräuchliche Abkürzung „WVK“ ersetzt. Weiters wurden in Originalzitationen Spezifika der Schweizer Rechtschreibung an die in Österreich übliche Schreibweise angepasst.

and the Interpretation of International Law – Methods and Reasoning Based on the Swiss Example. Leiden/Boston 2020, S. 253).“

In weiterer Folge beschäftigte sich das Bundesgericht mit der Frage, aufgrund welcher Regelung der WVK der zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA vorliegende Kommentar verwendet werden kann: „Die Praxis des Bundesgerichts zur Frage, unter welche Kategorie der Auslegungsmittel von Art. 31 und 32 WVK das OECD-MA und der OECD-MK fallen, ist uneinheitlich. In BGE 143 II 136 hat das Bundesgericht den OECD-MK im Kontext der Steueramtshilfe als wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 WVK bezeichnet (BGE 143 II 136 E. 5.2.3). Im Urteil BGE 144 II 130, das ebenfalls die Steueramtshilfe betraf, hat das Bundesgericht den OECD-MK dagegen als ‚Soft-Law‘-Instrument unter Art. 31 Abs. 3 lit. c WVK (zwischen den Parteien anwendbarer einschlägiger Völkerrechtssatz) subsumiert (BGE 144 II 130 E. 8.2.2). Zumindest der erstgenannte Ansatz wird zwar auch in der Lehre vertreten (vgl. etwa MATTEOTTI/KRENGER, in: Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 162 zu Einleitung; ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, FStR 2013 S. 130); herrschend ist jedoch die Auffassung, dass das OECD-MA und der OECD-MK die gewöhnliche Bedeutung gemäß Art. 31 Abs. 1 WVK oder allenfalls eine besondere, von den Parteien beabsichtigte Bedeutung gemäß Art. 31 Abs. 4 WVK zum Ausdruck bringen, wenn und soweit ein DBA auf der Basis dieser Dokumente verhandelt worden ist und sich die Vertragsstaaten in der Formulierung des DBA an die Vorlage des OECD-MA gehalten haben (vgl. aus der hiesigen Literatur etwa PETER HONGLER, in: Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, § 3 N. 36; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 70; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5. Aufl. 2022, S. 46; STEFAN OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80 S. 379 f.; vgl. aus der internationalen Literatur statt vieler HUGH J. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 22/1994 S. 146 f.; LANG/BRUGGER, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, Australian Tax Forum 23/2008 S. 99 f.; MORIS LEHNER, in: Vogel/Lehner [Hrsg.], DBA, Kommentar, 7. Aufl. 2021 [nachfolgend: Vogel/Lehner], N. 126 ff. zu Grundlagen; KLAUS VOGEL, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation 2000 S. 615). Einig sind sich die Praxis des Bundesgerichts, die zitierte Literatur und der Fiskalausschuss der OECD darüber, dass der OECD-MK für die Auslegung zwar nicht bindend, aber grundsätzlich doch ein wichtiges Auslegungsmittel ist (vgl. – neben der bereits zitierten Rechtsprechung und Literatur – BGE 148 II 336 E. 9.2; 142 II 161 E. 2.1; OECD-MK, N. 29 und 29.3 zu Introduction).“

III. Die Bedeutung späterer OECD-Kommentare

Das Bundesgericht beschäftigt sich auch mit der Frage, welchen Stellenwert spätere Fassungen des OECD-MK für die Auslegung eines DBA haben können: „Das Bundesgericht hat zu dieser Frage bislang keine einheitliche Praxis entwickelt. In seiner älteren Rechtsprechung hat es nach dem Vertragsschluss ergangene Fassungen des OECD-MK beachtet, ohne sich mit der Problematik vertieft auseinanderzusetzen (vgl. etwa BGE 142 II 161 E. 2.1; 141 II 447 E. 4.4.3; Urteile 2C_276/2007 vom 6. Mai 2008 E. 5.3 und 5.6, in: StE 2008 A 32 Nr. 10; 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.5, in: StR 61/2006 S. 217). Im Urteil BGE 144 II 130 hat das Bundesgericht erwogen, dass der OECD-MK gerade dank der regelmäßigen Änderungen eine evolutive (dynamische) Auslegung der DBA erlaubt (BGE 144 II 130 E. 8.3.2 und 8.3.3). Im Urteil 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 hat das Bundesgericht die Berücksichtigung der aktuellen Fassung des OECD-MK für zulässig erachtet, weil bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des

DBA für die Vertragsstaaten erkennbar gewesen war, dass der offene Begriff des Nutzungsberechtigten („beneficial owner“) einem zeitlichen Wandel unterliegen werden würde (Urteil 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 E. 4.1). In einem anderen Urteil ist es derweil davon ausgegangen, dass die Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses heranzuziehen ist (Urteil 2C_452/2012 / 2C_453/2012 vom 7. November 2012 E. 4.6, in: StE 2013 A 32 Nr. 19).“

Dazu gab das Bundesgericht zunächst den Stand der Fachdiskussion wieder: „Die ESTV und die Kantonale Steuerverwaltung vertreten in ihren Vernehmlassungen die Ansicht, dass die Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses maßgebend sei. Spätere Kommentierungen seien grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Die ESTV und die Kantonale Steuerverwaltung verweisen auf entsprechende Meinungsäußerungen in der schweizerischen Literatur (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., S. 70 f.; MATTEOTTI/KRENGER, a.a.O., N. 160 zu Einleitung OESTERHELT, a.a.O., S. 380 ff.; vgl. außerdem MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentseide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 402; HONGLER, a.a.O., § 3 N. 38 ff.; OBERSON, a.a.O., S. 47 f.; DE VRIES REILINGH/CHILLÀ, Droit fiscal international, 2022, S. 51 f.). Diese Auffassung herrscht auch in der Rechtsprechung und der Literatur anderer europäischer Länder vor (vgl. etwa Urteile des deutschen Bundesfinanzhofes I R 1/19 vom 13. April 2022 Rz. 21; I R 44/16 vom 11. Juli 2018 Rz. 16 m.w.H.; des französischen Conseil d'État Nr. 233894 vom 30. Dezember 2003; des österreichischen Verfassungsgerichtshofes V 41/2015 vom 25. September 2015 E. 2.2.3 Rz. 45; des niederländischen Hoge Raad 21/00747 vom 14. Oktober 2022 Rz. 3.2.2 und 3.2.3 [wobei der Hoge Raad spätere Kommentierungen als ergänzende Auslegungsmittel gem. Art. 32 WVK berücksichtigen will, wenn sie bloß klarstellender Natur seien]; vgl. aus der Literatur MICHAEL LANG, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in: Festschrift Gosch, 2016, S. 238 ff.; LEHNER, a.a.O., N. 127 zu Grundlagen; vgl. zudem die zahlreichen Hinweise bei JOHANN HATTINGH, The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation 2020 S. 183 f. Fn. 19).

Dieser national und international wohl dominierenden Meinung steht die Haltung der OECD selbst gegenüber, wonach Änderungen des Musterabkommens und des Kommentars zu berücksichtigen seien, soweit die Bestimmungen eines DBA von den geänderten Artikeln des Musterabkommens nicht substantiell abweichen (OECD-MK N. 35 zu Introduction; der OECD folgend Urteil der italienischen Corte Suprema di Cassazione No. 36679 vom 14. Dezember 2022 Ziff. 5). Auch in der Literatur gibt es Autoren, die es für zulässig halten, zumindest unter gewissen Umständen spätere Kommentierungen zu berücksichtigen, namentlich wenn nach den allgemeinen völkerrechtlichen Regeln eine dynamische Auslegung angezeigt sei (vgl. STEFFEN LAMPERT, Die dynamische Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Beachtung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen, iStR 2012, S. 516 ff.; LINDERFALK/HILLING, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, Nordic Tax Journal 2015 S. 54 ff.; vgl. auch JACQUES SASSEVILLE, Temporal Aspects of Tax Treaties, in: Tax Polymath: A Life in International Taxation, Essays in Honour of John f. Avery Jones, 2010, S. 46 ff.; MICHAEL WICHMANN, Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik, FR 2011 S. 1083 f.). Gewissermaßen vermittelnd erwägen gewisse Autoren, spätere Kommentierungen in der Auslegung zumindest das Gewicht von regulärem Schrifttum zu geben (vgl. BRIAN J. ARNOLD, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, Bulletin for International Taxation 2004 S. 260; JOHN AVERY JONES, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin for International Taxation 2002 S. 103; VOGEL, a.a.O., S. 616; vgl.

auch Urteile des UK Supreme Court vom 20. Mai 2020 *Fowler V Revenue and Customs*, [2020] UKSC 22 Rz. 18; des Supreme Court of Canada vom 26. November 2021 *Canada V Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49 Rz. 40 ff.; 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.).“

Schließlich legte das Bundesgericht seine eigene Auffassung dar: „Spätere Fassungen des OECD-MK, die den Abkommensparteien bei Abschluss des DBA nicht vorgelegen haben, könnten höchstens dann im Rahmen von Art. 31 Abs. 1 oder 4 WVK für die Ermittlung der gewöhnlichen oder besonderen Bedeutung einer Bestimmung relevant sein, wenn nicht die Bedeutung im Abschlusszeitpunkt, sondern die Bedeutung im Anwendungszeitpunkt zu ermitteln wäre. Nach der Rechtsprechung des Internationalen Gerichtshofs und der herrschenden völkerrechtlichen Lehre, auf die das Bundesgericht bereits im Urteil 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 E. 4.1 verwiesen hat, sind völkerrechtliche Verträge jedoch grundsätzlich statisch auszulegen. Maßgebend ist demnach gewöhnlich die Bedeutung der im Vertrag verwendeten Begriffe und Bestimmungen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses (vgl. Urteil des IGH vom 13. Juli 2009 *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes* [Costa Rica gegen Nicaragua], C.I.J. Recueil 2009, S. 242 § 63; DUPUY/KERBRAT, *Droit international public*, 14. Aufl. 2018, § 314; MAX SORENSEN, *Le problème dit du droit intertemporel dans l'ordre international*, *Annuaire de l'Institut de Droit international* 55/1973 S. 13 ff.; VERDROSS/SIMMA, *Universelles Völkerrecht*, 3. Aufl. 1984, § 782). Eine dynamische Auslegung kommt nur in Betracht, wenn in völkerrechtlichen Verträgen, die für eine sehr lange oder unbestimmte Dauer eingegangen werden, offene Begriffe verwendet werden, deren Bedeutung für die Parteien erkennbar einem zeitlichen Wandel unterliegen wird. Diesfalls gilt nach der Rechtsprechung des Internationalen Gerichtshofs die Vermutung, dass die Parteien diesen Begriffen eine sich wandelnde Bedeutung zumessen wollten (Urteil des IGH vom 13. Juli 2009 *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes* [Costa Rica gegen Nicaragua], C.I.J. Recueil 2009, S. 243 § 66; vgl. auch JAMES CRAWFORD, *Brownlie's Principles of International Law*, 9. Aufl. 2019, S. 365 f.; DUPUY/KERBRAT, a.a.O., § 314; RICHARD GARDINER, *Treaty Interpretation*, 2. Aufl. 2015, S. 467 ff.; VERDROSS/SIMMA, a.a.O., § 782; ähnlich auch DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM, *Völkerrecht*, Bd. I/3, 2. Aufl. 2002, S. 649).“

Nach Auffassung des Bundesgerichts bleibt aber für eine dynamische Auslegung, die noch dazu die Berücksichtigung späterer Fassungen des OECD-Kommentars ermöglichen würde, kaum Platz: „Die dynamische Auslegung völkerrechtlicher Verträge birgt die Gefahr, dass sich die Rechtsanwendung vom Konsens der Vertragsstaaten entfernt und der Wille der Vertragsstaaten untergraben wird (vgl. statt vieler HONGLER, a.a.O., § 3 N. 38; vgl. zur analogen Problematik im Zusammenhang mit späterer Anwendungspraxis nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK UN-Völkerrechtskommission, a.a.O., Kommentar zu Conclusion 7 Rz. 37). Zuweilen wird deshalb gefordert, die dynamische Auslegung auf völkerrechtliche Verträge zu beschränken, die Verfassungs- oder zumindest Gesetzescharakter hätten und Mechanismen wie etwa ein Vertragsgericht oder eine Vertragsinstitution vorsähen, die Veränderungen der Verhältnisse Rechnung tragen können, ohne auf das Einverständnis aller Vertragsstaaten angewiesen zu sein (MÖCKLI/WHITE, *Treaties as 'Living Instruments'*, in: *Conceptual and Contextual Perspectives on the Modern Law of Treaties*, 2018, S. 170). Der für den OECD-MK verantwortliche Fiskalausschuss der OECD ist jedenfalls für die bilateral verhandelten DBA kein solcher Mechanismus; geschweige denn ist die OECD Abkommensrechtssetzerin (LANG, FS Gosch, a.a.O., S. 242). [...] 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. Wenn die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind, stellen spätere Kommentierungen des OECD-MK

jedenfalls kein wichtiges Auslegungsmittel nach Art. 31 WVK dar, das die gewöhnliche oder eine besondere Bedeutung einer Vertragsnorm bestimmen könnte.“

Eine überzeugende Absage erteilte das Bundesgericht auch der Berücksichtigung späterer Fassungen des OECD-Kommentars als „*subsequent practice*“ nach Art 31 Abs 3 lit b WVK: „*Theoretisch könnten spätere Fassungen des OECD-MK in der Auslegung auch berücksichtigt werden, falls sie eine spätere Übung bei der Anwendung des DBA belegen, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Auslegung hervorgeht (Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK). Vorliegend lässt sich aus einer späteren Kommentierung allerdings bereits deshalb keine Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Auslegung ableiten, weil einer der Vertragsstaaten – die VAE – nicht Mitgliedstaat der OECD und im Fiskalausschuss der OECD nicht vertreten ist. 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 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).“*

Zurecht hielt das Bundesgericht aber auch fest: „*Umgekehrt ist nicht ersichtlich, weswegen es den rechtsanwendenden Behörden und Gerichten gänzlich verboten sein soll, spätere Kommentierungen als Auslegungshilfe zu konsultieren. Im Unterschied zur Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA können spätere Kommentierungen aber nur aus der Stichhaltigkeit ihrer Argumentation Überzeugungskraft ziehen (vgl. ähnlich auch Urteil des UK Supreme Court vom 20. Mai 2020 Fowler V Revenue and Customs Comrs, [2020] UKSC 22 Rz. 18, m.H. auf Urteil des UK Court of Appeal vom 8. Juli 2010 Revenue and Customs Comrs V Smallwood, [2010] EWCA Civ 778 Rz. 26.5; vgl. auch Urteil des französischen Conseil d'État Nr. 420174 vom 11. Dezember 2020 Rz. 4 i.V.m. den Schlussanträgen des Rapporteur public Laurent Cytermann in derselben Sache S. 15 f.). Der Stellenwert späterer Kommentierungen für den Auslegungsprozess ist also vergleichbar mit jenem anderen Schrifttums oder von Gerichtsurteilen (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, 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.).“*

In der Praxis enthält der OECD-Kommentar fast nie Begründungen für die dort vertretenen Auffassungen.³⁾ Die Verfasser der OECD-Kommentare beschränken sich darauf,

³⁾ Dazu auch schon Lang, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 (110): „*Gerichtsentscheidungen aus den verschiedenen Staaten in den letzten Monaten haben gerade am Beispiel der im Jahr 2000 in den OECD-Kommentar aufgenommenen Ausführungen zur Behandlung von Partnerships gezeigt, dass sich die meisten Gerichte zwar mit den Überlegungen der OECD auseinandersetzen, ihnen aber letztlich einen ähnlichen Stellenwert wie Fachaufsätzen beimessen und den dort enthaltenen Ausführungen*

festzuhalten, wie sie eine bestimmte Vorschrift des OECD-MA verstanden haben wollen, ohne aber unter Berufung auf die nach den Art 31 ff VVK maßgebenden Argumente darzulegen, warum dieser schon zuvor bestehenden Vorschrift des OECD-MA dieser Inhalt beizumessen wäre. Möglicherweise ist das nun vorliegende Urteil des Bundesgerichts Anlass für die OECD, die derzeitige Vorgangsweise zu überdenken und künftig darzulegen, warum sich die von ihr präferierte Interpretation aus Wortlaut, Systematik, Teleologie und Rechtsentwicklung der Vorschrift ableiten lässt. Dies könnte dann dazu führen, dass spätere OECD-Kommentare in gleicher Weise wie Urteile anderer Gerichte und Äußerungen in der Fachliteratur bei der Interpretation von DBA berücksichtigt werden könnten. Klarerweise kann aber auch dann der Fall eintreten, dass eine von einem anderen Gericht oder Fachautor vertretene Auffassung für das zuständige Gericht noch immer überzeugender ist als die des OECD-Kommentars.

IV. Die Anwendung von Art 17 und Art 15 Abs 1 OECD-MA

Die zur Bedeutung der OECD-Kommentare gewonnenen Einsichten hatten im vorliegenden Streitfall folgende weitere Konsequenzen. Das Bundesgericht prüfte zunächst die Anwendung der Art 17 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift: *„Art. 17 Abs. 1 DBA CH-VAE setzt für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats voraus, dass die fragliche Einkunft von der steuerpflichtigen Person als Sportler aus ihrer im Tätigkeitsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezogen wird. Soweit vorliegend relevant, stimmt diese Bestimmung vollständig mit der Regelung des OECD-MA überein, wie sie zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA CH-VAE bestand (vgl. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA i.d.F. vom 29. April 2000). Obschon die VAE nicht Mitgliedstaat der OECD sind, kann angesichts dieser Übereinstimmung auslegungswise auf den OECD-MK zurückgegriffen werden, zumal keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Vertragsstaaten entgegen der Übereinstimmung nicht dem OECD-Standard folgen wollten (vgl. MICHAEL LANG, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von ‚Reservations‘, ‚Observations‘ und ‚Positions‘ für die DBA-Auslegung, SWI 2023 S. 116 f. m.H. auf Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs [BFH] I R 1/19 vom 13. April 2022; LEHNER, a.a.O., N. 134 zu Grundlagen; MICHAEL SCHWENKE, in: Wassermeyer, EL 155 [Oktober 2021], N. 54 zu Vorb. Art. 1 OECD-MA; VOGEL/RUST, in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, N. 104 zu Introduction). Der OECD-MK setzt einen engen Zusammenhang zwischen der Einkunft und der im fraglichen Staat ausgeübten Tätigkeit voraus. Daran fehle es etwa bei Zahlungen, die ein Sportler für den Ausfall einer Vorstellung erhält. Diese fallen nicht unter die Art. 17 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm, aber allenfalls unter eine andere Abkommensbestimmung (z.B. die Art. 15 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm). Dies gilt sowohl für die aktuelle Fassung des OECD-MK als auch die Fassung, die in Kraft stand, als das DBA CH-VAE abgeschlossen wurde (vgl. OECD-MK, N. 9 zu Art. 17 OECD-MA i.d.F. vom 29. April 2000 sowie i.d.F. vom 15. Juli 2014).“*

Das Bundesgericht setzt sich dann mit seinem zu Recht kritisierten Urteil vom 6. 5. 2008, 2C_276/2007, auseinander,⁴⁾ und weist darauf hin, dass sich für den vorliegenden Fall auch nach Auffassung der meisten Kritiker keine Anwendung der Art 17 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift ergeben würde. Zusammenfassend hält das Bundesgericht fest, dass die streitbetreffene Zahlung funktionell einer Entschädigung entspricht, die ein Sportler für den Ausfall eines oder mehrerer Auftritte erhält. Sie steht nach Auffassung des Bundesgerichts höchstens in einem mittelbaren Zusammenhang mit der früheren Tätigkeit des Sportlers. Unter Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars erscheint dieser Zusammenhang nicht als eng genug, als dass sich noch sagen ließe,

nur dann folgen, wenn sie die darin enthaltenen Argumente überzeugend finden. Dementsprechend sind etliche Gerichte den Überlegungen der OECD zu den Partnerships nicht gefolgt.“

⁴⁾ Kritisch bereits Lang, Schweizer Bundesgericht zur DBA-Auslegung, in Brähler/Lösel, Deutsches und internationales Steuerrecht, FS Djanani (2008) 495 (497 ff).

der Sportler habe die Zahlung aus der im anderen Staat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezogen. Daher scheiterte die Anwendung der Art 17 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift.

Das Bundesgericht widmet sich daher angesichts der fehlenden Selbständigkeit des Sportlers in der Folge der Art 15 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift: *„Die Begriffe ‚Gehälter‘, ‚Löhne‘ und vor allem ‚ähnliche Vergütungen‘ wären für sich genommen zwar offen und eine abkommensautonome dynamische Auslegung demnach nicht von vornherein ausgeschlossen. Sie sind jedoch nach praktisch einhelliger Lehre gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 3 Abs. 2 DBA CH-VAE unter Rückgriff auf das Recht des Anwendestaats auszulegen, um eine lückenlose Erfassung der steuerbaren Arbeitseinkünfte zu ermöglichen (vgl. SAMUEL DÜRR, in: Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 20; ROBERT WALDBURGER, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 1990, S. 38; WASSERMEYER/SCHWENKE, a.a.O., N. 54 zu Art. 15 OECD-MA, sowie die weiteren Hinweise in BGE 143 II 257 E. 6.4).“*

Diese Passage des Urteils provoziert zwar nicht im Ergebnis, aber von der Begründung her zum Widerspruch: Die Worte „Gehälter“, „Löhne“ und „ähnliche Vergütungen“ in Art 15 OECD-MA erfüllen denselben Zweck wie die Worte „Gewinne“, „Zahlungen“ oder „Einkünfte“ in den anderen Verteilungsnormen: Sie stellen sicher, dass jede Verteilungsnorm an die Bemessungsgrundlage des nationalen Steuerrechts der Vertragsstaaten anknüpft, damit dann die Verteilungsnorm – entweder alleine oder im Zusammenwirken mit dem Methodenartikel – gegebenenfalls entsprechend einschränkt. DBA verteilen die Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten und müssen daher nicht nur in persönlicher Hinsicht – durch die „ansässige Person“, sondern auch in sachlicher Hinsicht auf dem nationalen Steuerrecht aufbauen. So gesehen kann die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift nur insoweit relevant sein, als der Zusammenhang des Abkommens die Heranziehung der Bemessungsgrundlage nach innerstaatlichem Recht erfordert, also im Wege der abkommensautonomen Auslegung. Völlig zutreffend ist, dass mit all diesen genannten Ausdrücken die jeweilige Bemessungsgrundlage zu dem Zeitpunkt, zu dem sich der Sachverhalt ereignet, maßgebend ist.

Überzeugend setzt das Bundesgericht fort und legt dar, dass es um den Zusammenhang zwischen Tätigkeit und Vergütung geht: *„Ohnehin bezwecken die neuen Ausführungen im OECD-MK nicht, ‚Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen‘ zu definieren. Vielmehr sollen sie helfen, die konkrete Gegenleistung einer Vergütung zu identifizieren, damit bestimmt werden kann, ob bzw. gegebenenfalls inwieweit diese für die Ausübung von Arbeit im Tätigkeitsstaat bezogen wurde (vgl. OECD-MK, N. 2.3 zu Art. 15 i.d.F. vom 15. Juli 2014). Mithin betrifft diese Ergänzung die Auslegung von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-VAE bzw. OECD-MA, wo der Zusammenhang zwischen Vergütung und ausgeübter Arbeit vorausgesetzt wird ([...] die dafür bezogenen Vergütungen‘; in den französischen und englischen Originalfassungen: ‚Si l’emploi y [d.h.: dans l’autre État contractant] est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.‘; ‚If the employment is so [d.h.: in the other Contracting State] exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.‘). Insoweit sind jedoch keine offenen Begriffe ersichtlich, deren Bedeutung sich im Lauf der Zeit voraussehbar wandeln würde und deren dynamische Auslegung die Vertragsstaaten des DBA CH-VAE hätten beabsichtigen können.“*

Das Bundesgericht gibt sodann die erst nach Abschluss des relevanten Abkommens veröffentlichte Auffassung des OECD-Kommentars wieder: *„Soweit vorliegend relevant, hält der OECD-MK in der Fassung seit dem 15. Juli 2014 einen hinreichenden Zusammenhang mit der Arbeit im Tätigkeitsstaat für gegeben bei Abfindungen für Lohnausfall (Lohnfortzahlungen), die ein freigestellter Arbeitnehmer für die Dauer der Kündigungsfrist erhält (OECD-MK, N. 2.6 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom 15. Juli 2014). Abfindungen,*

die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses von Gesetzes oder Vertrags wegen ausrichten muss, sollen nach Ansicht des Fiskalausschusses der OECD im Zweifelsfall als Vergütung für die letzten zwölf Monate des Arbeitsverhältnisses betrachtet werden und demnach unter Art. 15 Abs. 1 OECD-MA fallen (OECD-MK, N. 2.7 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom 15. Juli 2014). Auch Schadenersatzzahlungen wegen rechts- oder vertragswidriger Kündigung verschaffen dem Tätigkeitsstaat laut dem OECD-MK ein Besteuerungsrecht, soweit sie einen Lohnausfall kompensieren (OECD-MK, N. 2.8 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom 15. Juli 2014).“

Der vom Bundesgericht wiedergegebene Diskussionsstand ist kontrovers: „Bereits in BGE 143 II 257 hat das Bundesgericht darauf hingewiesen, dass sich die Lehre in der Qualifikation von Abfindungen nicht einig ist: Teilweise wird unter ähnlichen Voraussetzungen wie im aktuellen OECD-MK dem (vormaligen) Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht an Abfindungen zugestanden, während andere Autoren ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates aus unterschiedlichen Gründen ablehnen (vgl. Hinweise in BGE 143 II 257 E. 6.9; vgl. außerdem WASSERMEYER/SCHWENKE, a.a.O., N. 56e und 79 ff. zu Art. 15 OECD-MA). Angefügt werden kann, dass auch die Rechtsprechung der Höchst- und Fachgerichte anderer Länder zu dieser Frage gespalten ist, wobei teilweise zwischen verschiedenen Arten von Abfindungen differenziert wird (vgl. gegen ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats: Urteile des BFH I R 8/13 vom 24. Juli 2013 Rz. 15 m.w.H.; des französischen Conseil d'État Nr. 351065 vom 4. Oktober 2013 E. 4 und 5; des britischen Special Commissioner vom 10. April 2008 Resolute Management Services Ltd V R & C Comms [2008] Sp C 710 Rz. 37 ff.; für ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats: Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes Ro 2014/15/0050 vom 23. Februar 2017 Rz. 30 und 44; des britischen Special Commissioner vom 23. Juni 2005 Squirrel V HMRC, [2005] Sp C 493 Rz. 11 ff.). [...] Das Bundesgericht hat ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats in BGE 143 II 257 E. 7.2 abgelehnt, weil bei Abfindungen regelmäßig ein Zusammenhang zwischen der Einkunft und der tatsächlichen Ausübung von Arbeit im Tätigkeitsstaat fehlt (vgl. ähnlich Urteil des BFH I R 8/13 vom 24. Juli 2013 Rz. 15; [...]).“

An dieser Sichtweise hält das Bundesgericht fest: „Die maßgebenden französischen und englischen Sprachfassungen von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-VAE (vgl. oben E. 10.1: ‚les rémunérations reçues à ce titre‘; ‚such remuneration as is derived therefrom‘; Auszeichnungen durch das Bundesgericht) setzen wie die deutsche Übersetzung (‚die dafür bezogenen Vergütungen‘) einen Zusammenhang zwischen der Einkunft und der effektiven Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat voraus. Dieser Zusammenhang fehlt auch dann, wenn die Zahlung zwar ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis hat, aber damit nicht eine tatsächlich im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit vergütet wird. In Anbetracht der Übereinstimmung der englischen und französischen Fassungen und des Umstands, dass Art. 15 DBA CH-VAE auf dem OECD-MA beruht, das seinerseits in englischer und französischer Sprache abgefasst ist, bleibt ohne praktische Bedeutung, ob sich aus der ebenfalls im Sinne von Art. 33 Abs. 1 WVK authentischen Fassung in Arabisch etwas anderes ergeben könnte, zumal in diesem Fall die englische Fassung maßgebend wäre (vgl. Schlussklausel des DBA CH-VAE; MICHAEL LANG, Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung, SWI 2021 S. 582 f.).“

Der Ausschluss des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaats steht zudem im Einklang mit der Fassung des OECD-MK, die im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA CH-VAE Bestand hatte. Dem Grundsatz nach geht nämlich auch der OECD-MK davon aus, dass die Arbeit dort ausgeübt wird, wo sich der Arbeitnehmer physisch aufhält, während er die Tätigkeiten betreibt, für die er entschädigt wird (vgl. OECD-MK, N. 1 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom bzw. seit dem 22. Juli 2010). [...] Der Zusammenhang mit den übrigen Be-

stimmungen des DBA CH-VAE gebietet ebenfalls kein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates. Im Gegenteil verwendet etwa Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA CH-VAE ähnlich wie Abs. 1 die physische Präsenz als Kriterium, um das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats einzuschränken. Es erscheint durchaus als sachgerecht, das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats davon abhängig zu machen, dass sich der Arbeitnehmer effektiv in seinem Staatsgebiet aufhält. Denn in diesem Fall besteht zumindest eine erhöhte Wahrscheinlichkeit dafür, dass der Arbeitnehmer die öffentliche Infrastruktur und andere öffentliche Güter des Tätigkeitsstaats benutzt.“

Gerichte urteilen im Regelfall nur über die entscheidungserheblichen Rechtsfragen. Daher konnte das Bundesgericht offen lassen, ob es einen Unterschied gemacht hätte, wenn das DBA bereits eine dem OECD-MA 2017 entsprechende Präambel enthalten hätte: „Das Ziel und der Zweck eines DBA könnten allenfalls für ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates sprechen, falls das DBA auch die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung bezweckte und ohne ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates regelmäßig eine doppelte Nichtbesteuerung drohte (vgl. etwa Präambel des OECD-MA i.d.F. vom 21. November 2017). Vorliegend ist jedoch weder das Eine noch das Andere ersichtlich.“

Dass auch die Existenz einer dem OECD-MA 2017 entsprechenden Präambel nichts an der vom Bundesgericht überzeugend vorgenommenen Beurteilung ändern sollte, ergibt sich aus mehreren Gründen: Zunächst haben Formulierungen in einer Präambel keine selbständige normative Bedeutung. Es handelt sich um keine Subject-to-Tax-Klausel.⁵⁾ Dazu kommt, dass die Präambel auch missverständlich formuliert ist:⁶⁾ Neben dem allgemeinen – und offenbar nicht näher determinierten – Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung spricht die Präambel davon, dass ein DBA nicht „*creating opportunities for non-taxation or reduced taxation*“ intendiert. Diese Zielsetzung steht aber unter der Einschränkung, dass die Schaffung dieser Möglichkeiten nur dann verpönt sein soll, wenn sie „*through tax evasion or avoidance*“ erfolgt. „*Creating opportunities for non-taxation*“ als generell nicht erwünscht zu beschreiben, wäre auch zu weit gegangen. Denn die DBA sind nach wie vor so gestaltet, dass sie Besteuerungsrechte zuordnen, ohne die Staaten zu verpflichten, diese Rechte auszuüben. Eine Zielsetzung, die durch die Abkommensvorschriften selbst widerlegt werden könnte, wäre schon deshalb bedeutungslos. Der in der Einschränkung enthaltene Hinweis auf „*tax evasion*“ lässt den Rechtsanwender allerdings ratlos zurück: Dass doppelte Nichtbesteuerung, die dadurch entsteht, dass sich der Steuerpflichtige außerhalb des geltenden Rechts bewegt, indem er die ihn treffenden Pflichten ignoriert, nicht zu den Zielen eines Abkommens gehört, hätte wohl keiner besonderen Erwähnung bedurft: Nur wer vom Anwendungsbereich einer DBA-Vorschrift umfasst ist, kann von ihren Rechtsfolgen profitieren. Diese Aussage ist so banal wie überflüssig. Der Hinweis auf „*avoidance*“ ist wiederum aus einem anderen Grund wenig hilfreich: Ob eine Vorschrift gegen ihre eigene Umgehung gewappnet ist, hängt nicht von der allgemeinen Zielsetzung des Abkommens, sondern von den tatbestandlichen Voraussetzungen der Anwendung der entsprechenden Vorschriften und ihren Rechtsfolgen ab. Es ist zB eine Erfahrungstatsache, dass formal anknüpfende Regelungen dem Steuerpflichtigen bei seinen Gestaltungen oft eine größere Zahl anderer Wege offenlassen, zum selben oder zumindest einem ähnlichen wirtschaftlichen Ergebnis zu gelangen als Regelungen, die von vornherein wirtschaftlich anknüpfen.⁷⁾ Ein Staat, der in seinen Abkommen für bestimmte Einkünfte konsequent dieselbe Quellensteuer-

⁵⁾ Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63).

⁶⁾ Dazu Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 62 (63 f).

⁷⁾ Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 62 (63 f).

beschränkung vorsieht, wird seltener Bemühungen von Steuerpflichtigen ausgesetzt sein, mit ihren Gestaltungen in den Anwendungsbereich einer bestimmten DBA-Regelung zu gelangen, als Staaten, die in ihren DBA für vergleichbare Einkünfte unterschiedliche Quellensteuerhöchstsätze vorsehen. Ob also der Versuch, eine Vorschrift zu „umgehen“, gelingt, ist keine Frage der Präambel eines DBA, sondern hängt davon ab, wie umgehungssicher – und damit: wie konsistent – eine konkrete Vorschrift ausgestaltet und mit anderen Vorschriften abgestimmt ist.⁸⁾

Für die Position des Bundesgerichts lässt sich auch die Nähe der Abfindungen zu Versorgungsleistungen bis zum Antritt eines neuen Arbeitsverhältnisses bei einem anderen Arbeitgeber ins Treffen führen.⁹⁾ Derartige Zahlungen fallen nach vielen DBA unter die Art 18 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift und können daher nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.¹⁰⁾ Bei den von Art 18 OECD-MA erfassten Ruhegehältern handelt es sich um Zahlungen „für frühere unselbständige Tätigkeit“. Die Kausalität zum früheren Arbeitsverhältnis ist daher auch Voraussetzung für die Subsumtion unter diese Vorschrift. Zahlungen, die der Versorgung des Dienstnehmers nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere bis zum Antritt der eigentlichen Pension dienen, sind abkommensrechtlich als Ruhegehälter zu qualifizieren.¹¹⁾ Abfindungen, die bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, werden oft ebenfalls auch der weiteren Versorgung des Dienstnehmers dienen.¹²⁾ Die Abgrenzung zwischen Art 15 und Art 18 OECD-MA ist vielfach schwierig. Sie wird aber dann bedeutungslos, wenn auch Abfindungen, die nicht bloß nachträglich für eine konkrete Tätigkeit gezahlt werden, ohnehin von Art 15 Abs 1 Satz 1 erster Satzteil OECD-MA erfasst werden und damit ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können.

Das Bundesgericht lässt es – weil in Hinblick auf das Ergebnis irrelevant – offen, ob Art 15 Abs 1 Satz 1 oder Art 21 Abs 1 OECD-MA anwendbar ist: *„Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass kein Raum für die Annahme eines Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaates aus Art. 15 Abs. 1 DBA CH-VAE besteht, wenn eine Abfindung nicht effektiv im Tätigkeitsstaat geleistete Arbeit abgilt, selbst wenn sie ihren Grund in einem (früheren) Arbeitsverhältnis hat. Das Urteil BGE 143 II 257 ist demnach im Ergebnis zu bestätigen. Es spielt keine Rolle, ob die streitbetreffende Zahlung gar nicht erst unter Art. 15 Abs. 1 OECD-MA fällt, sondern als andere Einkunft im Sinne von Art. 21 OECD-MA zu behandeln ist, wie das Bundesgericht in BGE 143 II 257 E. 7.2 angenommen hat (vgl. ebenso Urteil des britischen Special Commissioner vom 10. April 2008 Resolute Management Services Ltd V R & C Commrs [2008] Sp C 710 Rz. 38; wohl auch Urteil des französischen Conseil d'État Nr. 351065 vom 4. Oktober 2013 E. 4 und 5), oder in der Abfindung eine Einkunft im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA gesehen wird, die die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA nicht erfüllt (so die zitierte langjährige Rechtsprechung des BFH). Entscheidend ist nämlich aus Sicht des Ansässigkeitsstaats bereits, dass Art. 15 DBA CH-VAE dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat für*

⁸⁾ Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 62 (63).

⁹⁾ So bereits Lang, Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr, Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn (2022) 369 (372 f), in Hinblick auf die gleichlautende Rechtsprechung des BFH.

¹⁰⁾ Näher Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 42.

¹¹⁾ Dazu Dommes, Pensionen, 38 ff mwN; anderer Ansicht zB Toifl, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 287 (302).

¹²⁾ Dazu schon Lang/Siller/Zolles, Chapter 19 Austria: Termination Payments, in Kemmerer et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2016 (2017) 227 (231 ff); so auch Knotzer, Die Auszahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“ bei deutsch-österreichischen Grenzgängern, SWI 2022, 17 (20); kritisch sehen die Zuordnung einer Abfindung anhand des Versorgungsscharakters zB Schuch/Stefaner, Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 251 (261 ff).

die Abfindung kein Besteuerungsrecht zuteilt und der Ansässigkeitsstaat dem Steuerpflichtigen folglich keine Entlastung nach Art. 22 DBA CH-VAE zu gewähren braucht.“

Interessant ist auch die vom Bundesgericht hier nicht zu behandelnde Frage, wie eine Art 15 OECD-MA nachgebildete Vorschrift eines DBA auszulegen wäre, das bereits in Kenntnis der Fassung des OECD-Musterkommentars 2014 abgeschlossen wurde. In diesem Fall ist der OECD-Kommentar wohl ein „*wichtiges Auslegungsmittel*“, aber nicht alleine für die Auslegung ausschlaggebend. Nach der 2014 vom OECD-Kommentar bezogenen Auffassung sollen Abfindungen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zahlt, im Zweifelsfall als Vergütung für die letzten zwölf Monate des Arbeitsverhältnisses betrachtet werden, und dementsprechend je nachdem nach Art 15 Abs 1 OECD-MA im Tätigkeits- oder im Ansässigkeitsstaat oder in beiden Staaten anteilig besteuert werden.¹³⁾ Der Abkommenstext selbst lässt aber nicht erkennen, dass hier eine Zwölfmonatsfrist ausschlaggebend sein soll.

V. Zusammenfassende Würdigung

Das Schweizer Bundesgericht hat die Frage der Behandlung von Abfindungszahlungen von Sportlern zum Anlass genommen, sich mit grundlegenden Fragen der DBA-Auslegung und insbesondere mit der Bedeutung des OECD-Kommentars auseinanderzusetzen und ist dabei in den wesentlichen Teilen seiner Entscheidung zu äußerst überzeugenden Ergebnissen gekommen: Die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits vorhandene Fassung des OECD-Kommentars ist für Abkommensvorschriften, die dem OECD-MA nachgebildet sind, ein „*wichtiges Auslegungsmittel*“. Gleichzeitig hat das Bundesgericht klar gemacht, dass auch in diesen Fällen der OECD-Kommentar keineswegs bindend ist, und dass bei der Auslegung eines DBA der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäß seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang gleichrangig sind.

Für die Berücksichtigung späterer Fassungen des OECD-Kommentars hat das Bundesgericht kaum Raum gelassen. Explizit hat es die Qualifikation des OECD-Kommentars als „*subsequent practice*“ nach Art 31 Abs 3 lit b VVK verneint. Die Tür hat das Bundesgericht in eine Richtung etwas aufgemacht: Spätere Fassungen des OECD-Kommentars könnten in gleicher Weise wie sonstiges Schrifttum und Gerichtsurteile berücksichtigt werden. Sie können aber dabei „*nur aus der Stichhaltigkeit ihrer Argumentation Überzeugungskraft ziehen*“. Derzeit würde die Heranziehung der späteren Kommentare fast immer daran scheitern, dass dort nur Rechtsauffassungen zu den Vorschriften des OECD-MA, aber praktisch nie Begründungen dafür angeführt werden. Für die OECD kann dies ein Fingerzeig sein, ihre derzeitige Praxis zu überdenken und dazu überzugehen, ihre Auffassungen vor dem Hintergrund der jeweils auszulegenden Vorschrift zu begründen.

Die hohe Qualität des Urteils des Bundesgerichts ist jedenfalls beeindruckend: Das Schweizer Höchstgericht reflektiert nicht nur seine eigene Rechtsprechung und setzt sich selbstkritisch mit im Schrifttum bezogenen Gegenpositionen auseinander, sondern berücksichtigt auch Literatur und Rechtsprechung anderer Staaten, weit über den deutschen Sprachraum und auch Europa hinaus. Ebenso greift das Bundesgericht auf völkerrechtliches Schrifttum und Rechtsprechung umfassend zurück. Die aus diesen Publikationen gewonnenen Argumente nutzt das Bundesgericht, um seine bisherige Rechtsprechung zu präzisieren. Schon aufgrund der Tiefe der Begründung ist zu erwarten, dass dieses Urteil weit über die Schweiz und den deutschsprachigen Raum hinaus Beachtung finden wird und sich Gerichte in aller Welt bei ihren Entscheidungen zu DBA-Fragen mit dem Urteil auseinandersetzen werden.

¹³⁾ Tz 2.7 OECD-MK 2014 zu Art 15 OECD-MA 2014.