

## 6. Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

von Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang, Wien \*

### Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| A. Auslegung und Planungssicherheit  | durch den "Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts"   |
| B. Bedeutung der Kommentare zum OECD-MA für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen                                     | II. Bessere Planungssicherheit durch autonome Interpretation   |
| I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Heranziehung der jeweils jüngsten Fassung des Kommentars des OECD-MA        | D. Bedeutung unterschiedlicher verwaltungsbehördlicher und gerichtlicher Instanzenzüge in beiden Staaten               |
| II. Bessere Planungssicherheit durch Heranziehung der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden Fassung des OECD-MA | I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Fehlen von übergeordneten gemeinsamen Instanzen                       |
| C. Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen                           | II. Verbesserte Planungssicherheit durch Einrichtung von Schiedsinstanzen oder Schaffung gerichtlicher Zuständigkeiten |
| I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit   | E. Zusammenfassung und Würdigung   |

### Literatur:

**Aigner/Züger**, Die jüngste Revision des OECD-Musterabkommens, SWI 1998, 225 ff.; **Ault**, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *intertax* 1994, 144 ff.; **Avery Jones**, Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation, *ET* 1993, 252 ff.; **ders.**, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, *BIFD* 2002, 102 ff.; **Avery Jones u. a.**, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD-Model, *British Tax Review* 1984, S. 14 ff., 90 ff.; **Bachmayr**, Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, *StuW* 1984, 885 ff.; **Bricker**, Arbitration Procedures in Tax Treaties, *intertax* 1998, 97 ff.; **Debatin**, Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, *AWD* 1969, 477 ff.; **ders.**, Prinzipien der Abkommensinterpretation im zwischenstaatlichen Steuerrecht, *RIW* 1982, 803 ff.; **ders.**, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, *FR* 1979, 493 ff.; **Engelen**, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004; **ders.**, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, *BIFD* 2006, 105 ff.; **Gassner/Lang**, Treaty Shopping, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 43 ff.; **Gloria**, Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung, *RIW* 1986, 970 ff.; **Ellis**, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel, *BIFD* 2000, 617 ff.; **Heinrich/Moritz**, Interpretation of Tax Treaties, *ET* 2000, 142 ff.; **Hill**, The Interpretation of Double Taxation Agreements – the Australian Experience, *BIFD* 2003, 320 ff.; **Hinneken**, The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law, *EC Tax Review* 1992, S. 70 ff.; **Hummer**, "Ordinary" versus "Special Meaning", *ZÖR* 26/1975, 87 ff.; **Jirousek**, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *SWI* 1998, 112 ff.; **Karl**, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht, Berlin 1983; **Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi**, Staaten und Steuern, FS f. K. Vogel zum 70. Geb.; **Lang**, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des "Verständigungsverfahrens", *Juristische Blätter* 1989, 365 ff.; **ders.**, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 11 ff.; **ders.**, Grundsatzerkennnis des VwGH zur DBA-Auslegung, *SWI* 1996, 427 ff.; **ders.**, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung, *SWI* 1995, 412 ff.; **ders.**, VwGH zu Treaty

\* Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien. Frau Mag. Elke Aumayr und Herrn Mag. Florian Brugger danke ich sehr herzlich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

*Shopping*, SWI 1998, 216; *ders.*, *Irrwege der DBA-Auslegung am Beispiel der Besteuerung von Lehrbeauftragten*, SWI 1998, 508 ff.; *ders.*, *Wer hat das Sagen im Steuerrecht? Die Bedeutung des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties*, *Österreichische Steuerzeitung* 2006, 203 ff.; *ders.*, *Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH*, SWI 2007, 199 ff.; *Lang/Brugger*, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, *Australian Tax Forum* 2008, 95 ff.; *Loukota*, *Die aktuelle österreichische DBA-Politik*, *Österreichische Steuerzeitung* 1995, 249 ff.; *ders.*, *Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch*, ÖJT 1997, III/1, S. 5 ff.; *ders.*, *Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?*, ÖJT 1997, III/1, S. 114 ff.; *ders.*, *Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren*, SWI 1998, 456 ff.; *Prokisch*, *Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1994, 52 ff.; *Ress*, *Wechselwirkungen zwischen Völkerrecht und Verfassung bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge*, *Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht*, Heft 23/1982, S. 7 ff.; *Rill*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, ZfV 1985, 461, 577; *Runge*, *Buchbesprechung zum Kommentar zum DBA Deutschland-Österreich (Lang/Schuch)*, *IStR* 1998, 2/X (X); *ders.*, *The German View of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law*, *intertax* 1997, 3 ff.; *Sinclair*, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, *Manchester* 1984; *Stefaner*, *Die Sportlerklausel im alten DBA Deutschland-Österreich im Lichte der neuen Judikatur des BFH*, SWI 2002, 125 ff.; *Steurer*, *Richtungweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur DBA-Auslegung?*, SWI 2002, 7 ff.; *Tipke*, *Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?*, *AWD* 1972, 589 ff.; *Vann*, *Interpretation of tax treaties in new holland*, in *van Arendonk/Engelen/Jansen*, *A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J. Ellis*, *Amsterdam* 2005, 144 ff.; *Vogel*, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *BIFD* 2000, 612 ff.; *Vogel/Prokisch*, *Generalbericht zum Thema "Interpretation of Double Taxation Conventions"*, *CDFI LXXVIIa*, *Deventer/Boston* 1993, S. 19 ff.; *Ward*, *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, *Kingston* 2005; *ders.*, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, *BIFD* 2006, 97 ff.; *Wassermeyer*, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof*, *StuW* 1990, 405 ff.; *Wattel/Marres*, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *ET* 2003, 222 ff.; *Waters*, *The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties*, in *Lang/Jirousek*, *Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*, *Wien* 2005, 671 ff.; *Züger*, *Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich-Deutschland*, SWI 1999, 19; *ders.*, *Das Schiedsverfahren nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland*; *ders.*, *Das Inkrafttreten der Schiedskonvention in Österreich*, SWI 1999, 393 ff.

## A. Auslegung und Planungssicherheit

Planungssicherheit setzt Sicherheit über den Inhalt der maßgebenden Rechtsvorschriften voraus. Sie kann immer nur annäherungsweise erreicht werden. Auslegung ist nämlich ein komplexer Vorgang.<sup>1</sup> Der Wortlaut einer Vorschrift steht am Anfang – und nicht am Ende – der Auslegung. Der Wortlaut ist oft mehrdeutig. Daher müssen systematische, teleologische und historische Anhaltspunkte einbezogen werden. Auch ein scheinbar eindeutiger Wortlaut kann durch überzeugende systematische, teleologische oder historische Argumente, die in eine andere Richtung deuten, verdrängt werden.<sup>2</sup> Ob der Wortlaut überhaupt von den anderen bei der Auslegung zu beachtenden Argumenten isoliert werden kann, ist fraglich. Auch der bloße Wortlaut kann nämlich nur unter Berücksichtigung des Sinnzusammenhangs ermittelt werden.<sup>3</sup> All dies zeigt, dass Auslegung kein formalisierbarer Vorgang ist, sondern immer nach Wertungen verlangt.<sup>4</sup> Das Ergebnis der dabei erforderlichen Abwägung hängt von der Überzeugungskraft der Argumente ab. Daher besteht auch beim Abschätzen steuerlicher Folgen niemals absolute Planungssicherheit. Keineswegs kann nämlich völlig ausgeschlossen werden, dass die den Sachverhalt im Nachhinein beurteilenden Verwaltungsbehörden oder Höchstgerichte andere Argu-

<sup>1</sup> Vgl. *Walter/Mayer*, *Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts*, Rn. 122.

<sup>2</sup> *Bydlinski*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, S. 441 ff.

<sup>3</sup> *Lang*, *Hybride Finanzierungen*, S. 23.

<sup>4</sup> Vgl. *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 319 f.

mente in den Vordergrund rücken und daher zu einem anderen Auslegungsergebnis gelangen als der Steuerpflichtige im Zeitpunkt seiner Planung.

Diese Überlegungen kommen auch bei der Auslegung von DBA zum Tragen: Völkerrechtliche Verträge sind nach denselben Grundsätzen auszulegen wie innerstaatliches Recht.<sup>5</sup> Völkerrechtliche Auslegungsmethoden unterscheiden sich nämlich nicht grundlegend von denen des innerstaatlichen Rechts.<sup>6</sup> Auch dem Völkerrecht ist die grammatische, systematische, teleologische und historische Auslegung bekannt.<sup>7</sup> Es gibt keine besonderen Methodologien für einzelne Rechtsgebiete oder bestimmte Normentypen.<sup>8</sup> Auch bei der völkerrechtlichen Auslegung kann es nur darum gehen, nach den Regeln der Konvention zu ermitteln, was der Autor der Rechtsnorm als von ihm gemeint gegen sich gelten lassen muss.<sup>9</sup> Die in der WVK festgehaltenen Auslegungsregeln ändern daran nichts. Die Angabe der Auslegungskomponenten in Art. 31 ff. WVK darf nämlich nicht dazu verleiten, die einzelnen Komponenten isoliert zu prüfen und ihren Zusammenhang zu vernachlässigen.<sup>10</sup> Völkerrechtliche Interpretation ist ebenfalls kein formalisierter und schematisierbarer Vorgang.<sup>11</sup> Auch wenn positiviertere Interpretationsregeln – wie Art. 31 ff. WVK – die maßgebenden Auslegungselemente formulieren, darf nicht vergessen werden, dass die menschliche Sprache in ihrer Unzulänglichkeit keine Möglichkeit bietet, den Vorgang der Interpretation in seiner gesamten Komplexität einzufangen und in Worte zu fassen.<sup>12</sup> Jede Interpretation – und somit auch die völkerrechtliche – dient der Sinnermittlung.<sup>13</sup> Daher muss ebenso wie bei der Auslegung originär innerstaatlicher Vorschriften die gesamte Vielfalt der methodischen Möglichkeit einfließen.<sup>14</sup>

Die durch die völkerrechtliche Vertragspraxis im Allgemeinen und die Praxis beim Abschluss von DBA im Besonderen bedingten Spezifika ändern an diesem Befund nichts Grundsätzliches: So muss beispielsweise dem Vertragscharakter der DBA Rechnung getragen werden. Der zu ermittelnde Inhalt der DBA-Regelungen liegt in einer Willenseinigung zwischen den Vertragsstaaten begründet. Dies bedarf besonderer Berücksichtigung bei der Sinnermittlung.<sup>15</sup> Ebenso wie im originär innerstaatlichen Recht die Absicht der Gesetzesverfasser entscheidend ist, sind bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge jene Materialien heranzuziehen, die über die Intention **beider** Vertragsparteien Aufschluss geben. Bei DBA, die einem der OECD-MA folgen, gehören dazu die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten, vom OECD-Steuerausschuss verfassten Kommentare zum OECD-MA.<sup>16</sup> Weiter ist zu beachten, dass in völkerrechtlichen Verträ-

<sup>5</sup> *Wassermeyer* in: Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), DBA und nationales Recht, S. 21.

<sup>6</sup> Lang, Einführung in das Recht der DBA, Rn. 76.

<sup>7</sup> *Bleckmann*, Grundprobleme und Methoden des Völkerrechts, S. 89; *Hummer*, ZÖR 26, 1975, 96 ff.; *Lang* in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue DBA Österreich-USA, S. 27; *Heinrich/Moritz*, ET 2000, 144, 147.

<sup>8</sup> *Rill*, ZfV 1985, 590; *Lang* a. a. O. (oben Fn. 3), S. 21 f.; *Wassermeyer* a. a. O. (oben Fn. 5), S. 19 ff.

<sup>9</sup> Vgl. dazu grundsätzlich *Rill*, ZfV 1985, 466; *Lang* a. a. O. (oben Fn. 7), S. 27.

<sup>10</sup> *Lang*, DBA und innerstaatliches Recht, S. 95.

<sup>11</sup> *Karl* in: Schreuer (Hrsg.), Autorität und internationale Ordnung, S. 9 ff.

<sup>12</sup> *Lang* in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 21; *Karl* in: Bieber/Ress (Hrsg.), Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 81 f.

<sup>13</sup> *Zemanek* in: Neuhold/Hummer/Schreuer (Hrsg.), Österreichisches Handbuch des Völkerrechts, Rn. 344; *Lang* a. a. O. (oben Fn. 7), S. 28.

<sup>14</sup> *Lang* a. a. O. (oben Fn. 7), S. 28.

<sup>15</sup> *Lang* a. a. O. (oben Fn. 4), S. 22.

<sup>16</sup> *Lang* in: Gassner/Lang/Lechner a. a. O. (oben Fn. 13), S. 19 ff.

gen oft nicht nur eine, sondern zwei oder mehrere Sprachen für authentisch erklärt werden. War das OECD-MA Vorbild für ein bestimmtes bilaterales DBA, muss der zu diesem Zeitpunkt vorliegende Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses ebenfalls sogar dann in den Originalsprachen herangezogen werden, wenn diese Sprachen im bilateralen Vertrag selbst nicht für authentisch erklärt werden. Dies ergibt sich aus der Einsicht, dass Auslegung der Sinnermittlung dient.<sup>17</sup> Es handelt sich dabei um keine Besonderheiten der DBA-Auslegung, sondern um die Auswirkungen der Anwendung allgemeiner Auslegungsgrundsätze.

Daneben können allerdings in der Praxis Besonderheiten der DBA-Auslegung angetroffen werden, die sich nicht durch allgemeine Grundsätze rechtfertigen lassen und die zu einer Planungsunsicherheit führen, die weit über jenes Maß hinausgeht, das sonst mit Auslegung verbunden ist. Dabei handelt es sich um die gelegentlich gewählte Vorgangsweise, bei der Auslegung eines bilateralen DBA jeweils die jüngste Fassung des Kommentars des OECD-MA auch dann heranzuziehen, wenn sie beim Vertragsabschluss noch gar nicht vorlag. Weiters wird vielfach das originär innerstaatliche Recht bei der Auslegung der DBA für maßgeblich erachtet. Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts wird ebenfalls dynamisch verstanden, so dass innerstaatliche Vorschriften herangezogen werden, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses mitunter noch gar nicht existent waren. Sowohl die Heranziehung der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars als auch der jeweils jüngsten Fassung des originär innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates beeinträchtigt die Planungssicherheit erheblich, da die zum Tragen kommenden Rechtsfolgen einem Wandel unterworfen werden können. Aus dem Blickwinkel der Planungssicherheit ist auch problematisch, dass die Auslegung von DBA-Vorschriften in den beiden Anwenderstaaten im Regelfall keiner gemeinsamen übergeordneten Instanz unterliegt, so dass nicht nur – wie bei der Auslegung originär innerstaatlicher Rechtsvorschriften – Rechtsprechungsänderungen erfolgen können, sondern es auch zusätzlich zu einem Auseinanderdriften von höchstgerichtlicher Rechtsprechung in beiden Staaten kommen kann. Diese auch in Hinblick auf die Planungssicherheit problematischen Konsequenzen sollen daraufhin untersucht werden, ob sie überhaupt mit dem geltenden Recht in Einklang gebracht werden können und welche Änderungen der DBA-Vorschriften gegebenenfalls zweckmäßig sind, um die angesprochenen Probleme zu vermeiden.

## **B. Bedeutung der Kommentare zum OECD-MA für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen**

### **I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Heranziehung der jeweils jüngsten Fassung des Kommentars des OECD-MA**

Eine erhebliche Beeinträchtigung der Planungssicherheit ist durch die Auffassung der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung bedingt, wonach "der OECD-Musterkommentar in seiner jeweiligen Fassung für die Auslegung und die Anwendung der bilateralen Verträge heranzuziehen ist, soweit die jeweiligen Bestimmungen des MA mit dem Wortlaut der vergleichbaren Bestimmungen des betroffenen DBA zumindest sinngemäß übereinstimmen".<sup>18</sup> Die dadurch entstehende Problematik ist in den letzten Jahren verschärft worden: Früher waren Änderungen des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses selten: Auf das OECD-MA 1963 folgte das OECD-MA 1977 und dann erst das OECD-MA 1992.

---

<sup>17</sup> Lang in: Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, S. 28.

<sup>18</sup> Runge, IStR 1998, 2/X.

Das OECD-MA 1992 wurde allerdings als Loseblattsammlung herausgegeben.<sup>19</sup> Damit brachte der OECD-Steuerausschuss schon seine Absicht zum Ausdruck, das MA und vor allem den dazu gehörigen Kommentar häufig zu ändern. Dementsprechend erfolgten schon Änderungen in den Jahren 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 und 2008. Folgt man der Auffassung der österreichischen<sup>20</sup> und der deutschen Finanzverwaltung, wäre einzig die letzte Fassung des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung aller DBA heranzuziehen, soweit der Wortlaut der Abkommensvorschrift mit der des OECD-MA "zumindest sinngemäß" übereinstimmt. Offenbar soll dies sogar für DBA – wie z. B. für das frühere DBA zwischen Österreich und Deutschland – gelten, die keinem der OECD-MA folgen.<sup>21</sup> Die österreichischen Abkommensverhandler versuchten sogar, eine dynamische Interpretation im Vertragstext von neu ausverhandelten DBA zu verankern.<sup>22</sup> Die Auffassung hat zur Konsequenz, dass es die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses in der Hand haben, den Inhalt der DBA durch weitere Änderungen in Hinkunft zu modifizieren.<sup>23</sup> Zur Begründung dieser Auffassung von der Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars wird der OECD-Kommentar selbst herangezogen:<sup>24</sup> In der Einleitung zum OECD-Kommentar finden sich folgende Ausführungen:<sup>25</sup>

*"Bei der Ausarbeitung des MA von 1977 hat der Fiskalausschuss die Auslegungsprobleme untersucht, die sich aus den Änderungen des Wortlauts der Artikel oder des Kommentars zum MA von 1963 ergeben können. Nach der damaligen Auffassung des Ausschusses sollten die damals bestehenden Abkommen soweit wie möglich i. S. d. neuen Kommentars ausgelegt werden, auch wenn die Bestimmungen der Abkommen noch nicht den verbesserten Wortlaut des MA von 1977 enthalten. ... Der Ausschuss ist der Auffassung, dass die Änderungen der Artikel des MA oder seiner Kommentare entsprechend zu verstehen sind."*

Nach der Verwaltungsauffassung hat dies erhebliche Konsequenzen: Die österreichische Finanzverwaltung erachtet sich aus diesem Grund für legitimiert, als "Treaty Shopping" bezeichneten Gestaltungen abkommensrechtlich die Anerkennung zu verweigern.<sup>26</sup> Die von der Verwaltung für maßgebend erachtete Formulierung, wonach nach der Mehrheitsauffassung des OECD-Steuerausschusses Antimissbrauchsbestimmungen durch Abkommen nicht berührt werden, findet sich erst seit 1992 im Kommentar zum OECD-MA. Ob diese Formulierungen überhaupt derart weitreichende Folgerungen zulassen, haben Gassner und ich bereits an anderer Stelle in Zweifel gezogen.<sup>27</sup> Die Finanzverwaltung zieht jedenfalls diese Formulierung des OECD-Kommentars auch für früher abgeschlossene DBA heran, obwohl der Kommentar zum

<sup>19</sup> Krit. dazu: Vogel, BFD 2000, S. 615 f.

<sup>20</sup> Vgl. Erl. d. BM. f. Finanzen v. 27. 10. 1995, Z 04 0610/286-IV4/95, in: AÖF 284/1995.

<sup>21</sup> Runge, IStR 1998, 2/X. Ablehnend BFH-Urt. v. 11. 10. 2000, IR 44-51/99; vgl. Stefaner, SWI 2002, 125 ff.

<sup>22</sup> Z. B. Protokoll zum DBA Österreich-Ukraine: "... Die Kommentare – die von Zeit zu Zeit überarbeitet werden können – stellen eine Auslegungshilfe i. S. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 dar."; ähnlich das Verständigungsprotokoll zum DBA Österreich-USA; krit. dazu: Hofbauer, in: Lang (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation, S. 28; vgl. zuletzt DBA Österreich-Bosnien-Herzegowina (dazu Dommes, Revidierte DBA mit Griechenland und der Türkei und neue DBA mit Bosnien-Herzegowina und Vietnam, SWI 2009, S. 170).

<sup>23</sup> Krit. Lang, SWI 1995, 414 ff.

<sup>24</sup> Loukota, ÖJT 1997, III/1, 114 ff.; Jirousek, SWI 1998, 112 ff.

<sup>25</sup> Rn. 33 f. der Einleitung zum Kommentar zum OECD-MA.

<sup>26</sup> Loukota, ÖJT 1997, III/1, 26 ff.

<sup>27</sup> Gassner/Lang, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, S. 63 ff.

OECD-MA 1963 diese Problematik überhaupt noch nicht angesprochen und der Kommentar zum OECD-MA 1977 eine Formulierung beinhaltet hat, die eher in die andere Richtung – nämlich auf ein Verbot der Verweigerung von Abkommensvorteilen ohne ausdrückliche Regelung – hat schließen lassen.<sup>28</sup>

Der BFH hat in seinem Urteil v. 8. 4. 1997 ebenfalls anklingen lassen, dass Änderungen des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars offenbar Rückwirkungen auf früher abgeschlossene Abkommen haben können.<sup>29</sup> Er hat nämlich seine Auffassung zu einer Vorschrift des DBA Deutschland-Großbritannien geändert und dies insbesondere damit begründet, dass er “nicht zuletzt vor dem Hintergrund der zwischenzeitlichen Entwicklung der abkommensrechtlichen Auslegung zu der . . . Vorschrift in Art. 17 des OECD-MA von 1977 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens (OECD-MA) – nicht länger” an seinem früher eingenommenen gegenteiligen Standpunkt festhält. Diese Rechtsauffassung hat der BFH in seinem Urteil v. 18. 7. 2001 bestätigt, da er für die Auslegung des Künstlerbegriffes im DBA Deutschland-Österreich aus 1954 den aktuellen Musterkommentar heranzog.<sup>30</sup>

## II. Bessere Planungssicherheit durch Heranziehung der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden Fassung des OECD-MA

Für die die Planungssicherheit beeinträchtigende Praxis der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltungen besteht m. E. keine Rechtsgrundlage. Der in der Einleitung zum OECD-Kommentar enthaltene Hinweis auf die Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Fassung auch für die Auslegung früherer Abkommen alleine ist zu wenig. Auch die zitierte Passage der Einleitung zum Kommentar weist darauf hin, dass die jüngere Fassung des Kommentars nur “so weit wie möglich” für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA herangezogen werden kann.<sup>31</sup> In einem Rechtsstaat ist es eben nicht möglich, dass ein wie der OECD-Steuerausschuss ausschließlich von den Verwaltungen beschicktes Gremium, das zur Rechtssetzung nicht legitimiert ist, durch bloße Änderung eines von ihm verfassten “Kommentars” den Inhalt der parlamentarisch genehmigten DBA verändern kann.<sup>32</sup> Selbst wenn die entsprechende Passage des Kommentars nicht die Formulierung “so weit wie möglich” enthielte, wäre es undenkbar, dass ein nicht vom Verfassungsgesetzgeber explizit oder implizit dazu ermächtigtes Organ auf den Inhalt von sowohl in Österreich als auch in Deutschland letztlich den Gesetzen gleichgestellten DBA Einfluss nimmt.<sup>33</sup> Keineswegs kann der nicht zur Normsetzung befugte OECD-Steuerausschuss die Maßgeblichkeit seiner eigenen Enuntiationen bestimmen.

Daran kann auch Art. 31 Abs. 3 WVK, wonach sowohl “jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung der Bestimmungen” als auch “jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht”, Bestandteil der “general rule of interpretation” ist, nichts ändern. Zum einen kann weder das OECD-MA selbst noch der dazugehöri-

---

<sup>28</sup> Näher *Gassner/Lang* a. a. O. (oben Fn. 29), S. 61 ff.

<sup>29</sup> BFH-Urt. v. 8. 4. 1997, I R 51/96 BStBl 1997 II 679.

<sup>30</sup> BFH-Urt. v. 18. 7. 2001, I R 26/01, abgedr. in IStR 2001, 653 ff.

<sup>31</sup> *Lang*, SWI 1998, 222 f.

<sup>32</sup> Näher *Lang* a. a. O. (oben Fn. 13), S. 11 ff.; *ders.*, SWI 1998, 223; *Hofbauer* in: *Lang*, a. a. O. (oben Fn. 24), S. 27 f.

<sup>33</sup> *Lang*, SWI 1998, 223.

ge Kommentar als "Übereinkunft" i. S. d. Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK bezeichnet werden.<sup>34</sup> Vor allem aber gilt sowohl für Art. 31 Abs. 3 Buchst. a als auch für Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK, dass diese Regelung verstanden als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden sowohl angesichts der deutschen als auch angesichts der österreichischen Verfassungsrechtslage problematisch wäre.<sup>35</sup> Auch nach den Verfassungsrechtsordnungen zahlreicher anderer Staaten ergäben sich Schwierigkeiten.<sup>36</sup> Die Verwaltungen wären weitgehend zur Änderung von im Gesetzesrang stehenden Vorschriften ermächtigt. Dies wäre nicht nur in Hinblick auf den Gewaltenteilungsgrundsatz, sondern auch in Hinblick auf das Legalitätsprinzip problematisch. Allerdings hieße es, den Sinngehalt der Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 3 WVK zu verkennen, würde man dieser Norm eine unbegrenzte Ermächtigung zur Rechtsfortbildung unterstellen.<sup>37</sup> Nach der WVK ist auch die Möglichkeit der tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis nicht ausgeschlossen.<sup>38</sup> Dies wird als Anwendungsfall einer konkludenten völkerrechtlichen Handlung gesehen. Die Vertragsauslegung nach Art. 31 Abs. 3 WVK ist daher von der Vertragsänderung zu unterscheiden. Eine Vertragsänderung selbst kann aber nur dann bewirkt werden, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann.<sup>39</sup> Da den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden keine Kompetenz zu einer derartigen Vertragsänderung zukommt, kann von ihnen jedenfalls keine Vertragsänderung bewirkt werden. Somit ist der Spielraum der Verwaltungsbehörden nach Art. 31 Abs. 3 WVK jedenfalls eingeschränkt. Bei der Anwendung der Auslegungsregeln des Art. 31 WVK muss darüber hinaus auch zwischen den einzelnen Typen der völkerrechtlichen Verträge unterschieden werden.<sup>40</sup> Da das Abgabenrecht in sehr vielen Staaten strengen rechtsstaatlichen Bindungen unterliegt, spricht viel dafür, Art. 31 Abs. 3 WVK bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auf dem Gebiet des Abgabenrechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen.<sup>41</sup> Dementsprechend ist *Wassermeyer* skeptisch, ob Art. 31 Abs. 3 WVK bei der Auslegung von DBA überhaupt anzuwenden ist.<sup>42</sup> Jedenfalls kann unter Berufung auf Art. 31 Abs. 3 WVK keine nach Abschluss eines bilateralen DBA ergangene Äußerung des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung des früher abgeschlossenen bilateralen DBA Bedeutung haben.

Die hier vertretene Auffassung kann auch anhand allgemeiner Auslegungsgrundsätze verprobt werden: Geht man davon aus, dass es Aufgabe des Interpreten ist zu ermitteln, was der Normsetzer nach den Regeln der Konvention als gemeint gegen sich gelten lassen muss<sup>43</sup>, unterstreicht dies die Irrelevanz jüngerer Regelungen. Die Vertragsparteien als Normsetzer des jeweiligen DBA können nämlich den Inhalt späterer Änderungen des MA nicht vorhersehen. Ihnen kann daher bloß unterstellt werden, das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehende

<sup>34</sup> Ausführlich *Lang* a. a. O. (oben Fn. 13), S. 25 f.; *Vogel*, BIFD 2000, S. 614.

<sup>35</sup> *Barfuß* in: Mayer u. a. (Hrsg.), FS f. Walter, S. 32 ff.; *Thaler* in: Mayer u. a. (Hrsg.), FS f. Walter, S. 693 f. *Lang*, SWI 1995, 413 ff.; *Hofbauer* in: *Lang* a. a. O. (oben Fn. 24), S. 22 ff.; vgl. z. B. für die deutsche Rechtsordnung *Wassermeyer* a. a. O. (oben Fn. 6), S. 85 f.

<sup>36</sup> Vgl. *Lang* a. a. O. (oben Fn. 13), S. 26.

<sup>37</sup> *Lang* a. a. O. (oben Fn. 7), S. 28 f.; *ders.* a. a. O. (oben Fn. 13), S. 27.

<sup>38</sup> Dazu *Karl* a. a. O. (oben Fn. 12), S. 31.

<sup>39</sup> Dazu *Lang* a. a. O. (oben Fn. 11), S. 89.

<sup>40</sup> Näher *Ress*, Wechselwirkungen zwischen Völkerrecht und Verfassung bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge, S. 13 ff.; *Klein*, Statusverträge im Völkerrecht, S. 330 f.

<sup>41</sup> *Lang* a. a. O. (oben Fn. 11), S. 90; *ders.* in: *Mössner/Blumenwitz* (Hrsg.), DBA und nationales Recht, S. 87.

<sup>42</sup> *Wassermeyer* a. a. O. (oben Fn. 6), S. 85 f.

<sup>43</sup> Dazu *Rill*, ZfV 1985, 590.

Verständnis der in den DBA übernommenen Formulierungen gemeint zu haben. Auch bei der historischen Interpretation originär innerstaatlicher Vorschriften ist ausschließlich die Auffassung des **damaligen** Gesetzgebers relevant.<sup>44</sup> Selbst wenn der Gesetzgeber bei der Erlassung **späterer** Vorschriften von einer anderen Auffassung ausging, hat dies für die Interpretation der bis dahin **älteren** Vorschrift regelmäßig keine Bedeutung. Im Abgabenrecht zeigt sich dies besonders deutlich: Der Gesetzgeber geht bei der Schaffung einer neuen Regelung häufig davon aus, ohnehin nur eine "Klarstellung" bewirkt zu haben, und bringt damit zum Ausdruck, dass bereits die zuvor bestehenden Vorschriften den nunmehr ausdrücklich angeordneten Inhalt hatten. Sofern der Gesetzgeber aber keine ausdrückliche Rückwirkung anordnet, wird dieser jüngeren Auffassung bei der Interpretation der älteren Vorschriften für die bis dahin bestehende Rechtslage keine Bedeutung beigemessen.<sup>45</sup> Während die Änderung des innerstaatlichen Rechts unter Umständen für die **zukünftige** Interpretation der – formal unverändert gebliebenen – älteren Vorschrift Relevanz haben kann<sup>46</sup>, wirkt die bloße Änderung des MA nicht auf die Vertragsinterpretation ein: Die Beschlussfassung des OECD-Steuerausschusses über ein neues MA und einen neuen Kommentar bringt nämlich nicht einmal ein jüngeres Verständnis der Normsetzer, also der Vertragsparteien, zum Ausdruck, sondern gibt lediglich die neue Auffassung des OECD-Steuerausschusses wieder.<sup>47</sup>

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat sich dieser Auffassung ausdrücklich angeschlossen:<sup>48</sup> Er hatte Art. 16 DBA-Österreich-Schweiz auszulegen. Diese Vorschrift beruhte auf dem OECD-MA 1963. Er stützte sich nicht auf den jüngsten Kommentar des OECD-Steuerausschusses, sondern auf den Kommentar zum OECD-MA 1963 und begründete dies wie folgt:

*"Bei der Interpretation von DBA ist zu beachten, dass Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-MA in ein DBA übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beimessen; dadurch erlangt der bei Abschluss des DBA bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen MA für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl. Lang, Die Bedeutung des MA und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von DBA, in: Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 22 und 30 ff)."*

Damit ist klar, dass der VwGH der von der österreichischen – und auch von der deutschen – Finanzverwaltung vertretenen Auffassung von der Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars eine Absage erteilt hat.<sup>49</sup>

Diese von der österreichischen Rechtsprechung vertretene Auffassung sollte auch den BFH zu einer Änderung seiner Rechtsprechung bewegen, zumal der BFH die gegenteilige Position nur anklingen hat lassen<sup>50</sup> und auf eine ausführliche Begründung bisher verzichtet hat. Geht man davon aus, dass nur die jeweils zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars für die Auslegung des jeweiligen bilateralen DBA Bedeutung haben

<sup>44</sup> Bydlinski a. a. O. (oben Fn. 3), S. 449.

<sup>45</sup> Vgl. Lang a. a. O. (oben Fn. 13), S. 31.

<sup>46</sup> Zur systematisch-logischen Auslegung vgl. Bydlinski a. a. O. (oben Fn. 2), S. 442 ff.

<sup>47</sup> Lang a. a. O. (oben Fn. 13), S. 31.

<sup>48</sup> VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; vgl. auch Lang, SWI 1996, 427 ff.

<sup>49</sup> Vgl. ebenso das Urt. des VwGH v. 20. 9. 2001, 2000/15/0116; Steurer, SWI 2002, 7 ff.; relativierend aber Loukota, ÖJT 1997, III/1, 114 ff.

<sup>50</sup> BFH 8. 4. 1997 a. a. O. (oben Fn. 31); BFH 18. 7. 2001 a. a. O. (oben Fn. 32).

kann, bewirkt dies erhebliche Verbesserungen in Hinblick auf die Planungssicherheit: Die Unternehmen und ihre Berater brauchen dann nicht die Sorge zu haben, von einer Auffassungsänderung des OECD-Steuerausschusses überrascht zu werden. Die Rechtsfolgen eines langfristig geplanten oder etwa gar schon in der Vergangenheit liegenden Sachverhalts bleiben auch bei Auffassungsänderungen des OECD-Steuerausschusses bestehen. Änderungen in der Auffassung des OECD-Steuerausschusses haben dann lediglich für danach abgeschlossene DBA Bedeutung. Wenn sich diese in Österreich bereits herrschende Auffassung auch international durchsetzt, wird dies die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses auch von häufigen Änderungen des OECD-MA und des Kommentars abhalten und somit ein künftiges Auseinanderdriften des Inhalts der verschiedenen bilateralen Abkommen, die auf Basis der OECD-MA abgeschlossen werden, verhindern.

## C. Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

### I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch den “Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts”

In der Praxis zahlreicher Finanzverwaltungen ist es weit verbreitet, DBA unter Heranziehung des innerstaatlichen Rechts des Anwendestaates auszulegen.<sup>51</sup> Abkommensrechtliche Begriffe, die nicht eigens definiert sind, werden häufig i. S. gleich lautender Begriffe des originär innerstaatlichen Rechts des Anwendestaates verstanden. Mitunter werden auch bloß ähnliche Begriffe des originär innerstaatlichen Rechts herangezogen, wie das Beispiel der “Unternehmensgewinne” i. S. d. Art. 7 OECD-MA, die in Deutschland und Österreich häufig mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gleichgesetzt werden<sup>52</sup>, zeigt. Die österreichische Finanzverwaltung hat für diese Praxis sogar das Schlagwort von der “Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts” für die Abkommensauslegung geprägt.<sup>53</sup>

Obwohl die Finanzverwaltungen dazu neigen, das innerstaatliche Recht sogar dann heranzuziehen, wenn ein DBA nicht dem OECD-MA entspricht<sup>54</sup>, wird als Rechtsgrundlage meist Art. 3 Abs. 2 OECD-MA genannt. Diese Regelung hat in seiner 1995 beschlossenen Fassung folgenden Wortlaut:

*“Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.”*

Die Vertreter der Auffassung von der “Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts” für die Abkommensauslegung messen der Formulierung “wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert” offenbar keine oder kaum eine Bedeutung bei und gehen daher davon aus, dass bei

<sup>51</sup> Z. B. Loukota, Internationale Steuerfälle, Rn. 506; vgl. auch Lang in: Lang/Mössner/Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von DBA, S. 133 ff.

<sup>52</sup> Loukota a. a. O. (oben Fn. 53), Rn. 573; Wassermeyer, StuW 1990, 406; ders., a. a. O. (oben Fn. 6), S. 68.

<sup>53</sup> Loukota a. a. O. (oben Fn. 53), Rn. 714 ff.

<sup>54</sup> Runge, IStR 1998, X; s. weiter Lang in: Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, S. 302.

fehlender Definition eines Ausdrucks im Abkommen sogleich auf das originär innerstaatliche Recht des Anwendestaates zurückzugreifen ist.

Die Konsequenz dieser Auffassung liegt auf der Hand: Wenn das Recht der jeweiligen Anwendestaaten den Inhalt zahlreicher DBA-Normen weitgehend determiniert, hat dies zur Folge, dass ein- und dieselbe DBA-Norm in beiden Vertragsstaaten unterschiedlichen Inhalt hat. Dies kann entweder zur Doppelbesteuerung oder zur doppelten Nichtbesteuerung führen. Soll die Konsequenz der Doppelbesteuerung vermieden werden, müssen bereits im Planungsstadium das Recht beider Vertragsstaaten in Betracht gezogen und die Konsequenzen abgeschätzt werden. Führt die "Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts" bei der Abkommensauslegung zu doppelter Nichtbesteuerung, muss allerdings damit gerechnet werden, dass die Finanzverwaltungen dies zu verhindern wissen und in diesem Fall dann doch der Formulierung "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert" Bedeutung beimessen.

Die Planungssicherheit wird noch weiter dadurch beeinträchtigt, dass der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Verweis auf das innerstaatliche Rechts des Anwendestaates dynamisch verstanden wird.<sup>55</sup> Eindeutig ergibt sich dieses dynamische Verständnis aus dem Wortlaut des OECD-MA 1995. Allerdings entsprach dies auch schon der völlig herrschenden Auffassung zu den Vorgängerbestimmungen.<sup>56</sup> Dies bedeutet aber, dass die durch den Verweis auf innerstaatliches Recht bewirkten Rechtsfolgen nicht vorher abgeschätzt werden können. Vielmehr können sich durch Änderungen des originär innerstaatlichen Rechts die DBA-Rechtsfolgen grundlegend ändern. Von Planungssicherheit kann bei dieser Auffassung nicht mehr die Rede sein.

Unterschiedliche Auslegungen in den beiden Vertragsstaaten könnten dadurch vermieden werden, indem man nur das originär innerstaatliche Recht eines der beiden Vertragsstaaten für die Auslegung von Abkommensbestimmungen heranzieht. In diese Richtungen gehen Überlegungen der OECD, das Recht des Quellenstaates für maßgebend zu erachten.<sup>57</sup> Die Rechtsgrundlage dafür wird zum Teil im Art. 23 OECD-MA, zum Teil in einer 2000 in das OECD-MA eingefügten Ergänzung des Art. 23 gesehen.<sup>58</sup> Die österreichische Finanzverwaltung will beispielsweise auch nur wenige Tage an einer inländischen Universität in Form einer Blockveranstaltung tätige Gastprofessoren originär innerstaatlich als Dienstnehmer behandeln, subsumiert deren Einkünfte unter Art. 15 OECD-MA oder unter Art. 19 OECD-MA und erwartet, dass die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates dieser Beurteilung folgt.<sup>59</sup> Angesichts des Umstandes, dass dies im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode für den Ansässigkeitsstaat einen Verlust des Besteuerungsrechts zur Folge hat, ist fraglich, ob diese Erwartung realistisch ist.<sup>60</sup> Umgekehrt wehrt sich gerade auch die österreichische Finanzverwaltung gegen die Position Weißrusslands, Einkünfte aus Glücksspielautomaten als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren. Die weißrussische Verwaltung stützt dies auf innerstaatliches Recht, wonach Glücksspielautomaten als unbewegliches Vermögen gelten. Die österreichische Verwaltung weigerte sich in diesem Fall, der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen und die Einkünfte frei zu stellen.

<sup>55</sup> Vogel, DBA, Art. 3 Rn. 67; Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 3 MA Rn. 92.

<sup>56</sup> Lang a. a. O. (oben Fn. 17), S. 33 ff; vgl aber ders., SWI 2007, 199 ff m.w.N. zur Rechtsprechung des VwGH, der auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehende innerstaatliche Rechtslage abstellt, wenn das DBA noch nicht der seit 1995 bestehenden Fassung folgt.

<sup>57</sup> Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 23 Rz 32.2-32.4.

<sup>58</sup> Krit. Schuch/Bauer in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 32 ff.

<sup>59</sup> Loukota, SWI 1998, 456 ff.

<sup>60</sup> Lang, SWI 1998, 509.

Insgesamt ist nicht zu erwarten, dass Ansässigkeitsstaaten eine Ausdehnung der Besteuerungsrechte der Quellenstaaten, die zu Lasten der Ansässigkeitsstaaten führen, hinnehmen werden.<sup>61</sup> Deshalb und auf Grund der Fragwürdigkeit der gesamten Rechtsgrundlage ist nicht zu erwarten, dass die Anknüpfung an die Beurteilung durch die Behörden des Quellenstaates zur Planungssicherheit beiträgt.

## II. Bessere Planungssicherheit durch autonome Interpretation

Die These von der "Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts" für die DBA-Auslegung steht der in Lehre und Rechtsprechung anerkannte Grundsatz der Eigenständigkeit des originär innerstaatlichen Rechts auf der einen Seite und des DBA-Rechts auf der anderen Seite gegenüber.<sup>62</sup> Die Verschiedenartigkeit der beiden rechtlichen Ebenen wird dadurch ausgedrückt, dass DBA-Recht und nationales Recht als "zwei in sich geschlossene Rechtskreise" bezeichnet werden.<sup>63</sup> DBA können nur aus sich selbst heraus ausgelegt werden. Wertungen, die das nationale Recht durchziehen, müssen daher für die Auslegung des DBA-Rechts außer Betracht bleiben.<sup>64</sup> In gleicher Weise darf das DBA-Recht für die Interpretation des nationalen Rechts nicht berücksichtigt werden. Die Eigenständigkeit der Rechtskreise schlägt sich nicht nur in unterschiedlichen Wertungen, sondern auch in einer eigenen "Begriffswelt" nieder.<sup>65</sup> DBA-Recht und nationales Recht müssen bei der Bedeutungsermittlung eines Begriffs vollkommen voneinander isoliert werden. Ein Ausdruck muss jeweils aus dem Sinnzusammenhang des Rechtskreises ausgelegt werden, in den er eingebettet ist. Findet sich ein gleich lautender Ausdruck sowohl im nationalen Recht als auch im DBA-Recht, gebietet die Eigenständigkeit der Rechtskreise, dass ihm nicht grundsätzlich der gleiche Inhalt beigelegt werden kann.

Die zentrale Frage ist nun, ob Art. 3 Abs. 2 OECD-MA diese Grundsätze durchbricht. Dies hängt entscheidend davon ab, wie man die Wortfolge "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert" versteht. Die den DBA zugrunde liegenden Zielsetzungen legen nahe, dieser Wortfolge großes Gewicht beizumessen: Wären die Fälle des Rückgriffs auf das originär innerstaatliche Recht des Anwendestaates häufig, wären sowohl Doppelbesteuerungen als auch doppelte Nichtbesteuerungen vorprogrammiert.<sup>66</sup> Das Verständnis, das einem Abkommensbegriff in den innerstaatlichen Rechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten zukommt, kann nämlich völlig unterschiedlich sein. Würden die Vertragsstaaten das jeweilige innerstaatliche Verständnis eines Begriffs in das Abkommen hineinragen, wäre die einheitliche Abkommensaussage gefährdet. Eine dem Ziel und Zweck von DBA Rechnung tragende Interpretation des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA darf daher einen vorschnellen Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht der Anwendestaaten nicht zulassen.<sup>67</sup> Der Wortlaut ist jedenfalls einer die Einheitlichkeit der Abkommensaussage sicherstellenden Auslegung zugänglich: Der Begriff des "Zusammenhangs" kann sehr weit verstanden werden. Nach überwiegender Auffassung geht der Begriff des "Zu-

<sup>61</sup> Lang in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), FS K. Vogel, S. 922 ff.

<sup>62</sup> Lang a. a. O. (oben Fn. 7) Rn. 82 ff.

<sup>63</sup> *Debatin*, FR 1979, 493; *Wassermeyer*, Stuw 1990, 405; *Kerath*, Maßstäbe zur Auslegung von DBA unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens, S. 189.

<sup>64</sup> Lang a. a. O. (oben Fn. 4), S. 23.

<sup>65</sup> *Debatin*, AWD 1969, 479.

<sup>66</sup> Vgl. etwa *Debatin*, RIW 1982, 807; *Loukota* in: Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), a. a. O. (oben Fn. 18), S. 70.

<sup>67</sup> Ausführlich Lang in: Burmester/Endres (Hrsg.), FS f. *Debatin*, S. 285 ff.; zur Auseinandersetzung mit den von *Avery Jones* u. a., *British Tax Review* 1984, 14 ff., 90 ff. vorgetragenen Argumenten, die hier aus Platzgründen unterbleibt, näher Lang a. a. O., S. 286 f.

sammenhangs" in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA weit über den gleich lautenden Begriff in Art. 31 Abs. 1 und Abs. 2 WVK hinaus.<sup>68</sup> Der "Zusammenhang" des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfasst demnach jedenfalls das gesamte nach Art. 31 und 32 WVK maßgebende Auslegungsmaterial. Der historische, systematische und teleologische Kontext, in dem die auszulegende Abkommensvorschrift steht, kann daher berücksichtigt werden, bevor auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates zurückgegriffen werden kann.<sup>69</sup> Dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA der "Zusammenhang" auch noch seine Heranziehung "erfordern" muss, ändert daran nichts. Die von *K. Vogel* vertretene Auffassung, wonach dies bedeutet, dass der "Zusammenhang" nur dann maßgebend sein kann, wenn er "besonderes Gewicht" hat<sup>70</sup>, teile ich nicht.<sup>71</sup> Zieht man Ziel und Zweck der DBA heran, spricht dies dagegen, dem Ausdruck "erfordern" besonderes Gewicht beizumessen.<sup>72</sup> Könnten nämlich die nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen ermittelten Ergebnisse nur bei besonderer Überzeugungskraft herangezogen werden und wäre sonst das originär innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates maßgebend, würde dies der einheitlichen Auslegung von DBA entgegenstehen und somit zu Fällen von Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung trotz Anwendbarkeit eines DBA führen. Aus diesem Blickwinkel darf der Ausdruck "erfordert" nicht überbetont werden.<sup>73</sup> Dafür sprechen auch historische Argumente: Eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift wurde zum ersten Mal im Abkommen zwischen Großbritannien und den USA vom 16. 4. 1945 verwendet.<sup>74</sup> Seitdem, und vor allem seit der Aufnahme in das erste OECD-MA 1963, ist die Regelung weltweit Teil nahezu aller DBA geworden. *K. Vogel* und *Prokisch* verweisen darauf, dass der Grund dieses "Siegeszugs" nicht recht klar ist.<sup>75</sup> Da schon die Aufnahme dieser Vorschrift in das erste MA der OECD aus 1963 ohne besondere Reflexion ihres Inhaltes erfolgte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine gravierende Änderung der sonst bestehenden völkerrechtlichen Auslegungsregeln bewirken wollte.<sup>76</sup>

All diese hier nur kurz angedeuteten Überlegungen zeigen, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den Grundsatz der autonomen Auslegung von DBA in Wahrheit nicht durchbricht, sondern bestätigt.<sup>77</sup> Damit können aber auch bei bilateralen DBA, die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthalten, die nach dem von den Verwaltungen gelegentlich vertretenen Grundsatz von der "Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts" für die DBA-Auslegung zum Tragen kommenden Konsequenzen vermieden werden. Fälle von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung müssen nicht hingenommen werden. Vielmehr führt eine Interpretation der Abkommen aus sich selbst heraus im Regelfall dazu, dass die Abkommensaussage in beiden Staaten einheitlich ist. Qualifikationskonflikte können somit vermieden werden.

---

<sup>68</sup> Vgl. auch *Vogel*, DBA, Art. 3 Rn. 72; *Vogel/Prokisch*, Generalbericht zum Thema "Interpretation of Double Taxation Conventions", CDFI LXXVIIa, S. 50; *Lang* a. a. O. (oben Fn. 13), S. 34.

<sup>69</sup> Vgl. *Lang* a. a. O. (oben Fn. 4).

<sup>70</sup> *Vogel*, DBA, Art. 3 Rn. 71; *Vogel/Prokisch* a. a. O. (oben Fn. 69), S. 49; zustimmend *Avery Jones* u. a., *Britisch Tax Review* 1984, 108.

<sup>71</sup> Ausführlich *Lang* a. a. O. (oben Fn. 69), S. 288.

<sup>72</sup> Vgl. auch *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, Rn. 16.59.

<sup>73</sup> *Gloria*, *Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz*, S. 98.

<sup>74</sup> *Avery Jones* u. a., *Britisch Tax Review* 1984, 18.

<sup>75</sup> *Vogel/Prokisch* a. a. O. (oben Fn. 70), S. 44.

<sup>76</sup> Dazu *Lang* a. a. O. (oben Fn. 69), S. 289.

<sup>77</sup> *Lang* a. a. O. (oben Fn. 69), S. 302.

Auf dem Boden dieser Auslegung kommt dem von der herrschenden Lehre vertretenen dynamischen Verständnis des Verweises des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Anwendestaates nur geringe Bedeutung zu. Der Verweis auf das originär innerstaatliche Recht des Anwendestaates kommt nur dann zum Tragen, wenn aus dem Abkommen selbst – unter Ausschöpfung aller Auslegungsmethoden – kein Ergebnis gewonnen werden kann. Bei sorgfältiger Interpretation wird dies in der Praxis nur äußerst selten der Fall sein. Die Gefahr, dass spätere Änderungen des innerstaatlichen Rechts auf die Abkommensauslegung durchschlagen und somit die Planungssicherheit wesentlich beeinträchtigen, ist dadurch gebannt. Auch aus diesem Blickwinkel ist zu hoffen, dass in der Praxis das Bemühen um die Erzielung eines Auslegungsergebnisses aus dem Abkommen selbst heraus größere Bedeutung erlangt als bisher und die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften nicht zum Vorwand genommen werden, die durchaus anspruchsvolle Interpretation des Abkommens unter Berücksichtigung seiner historischen, systematischen und teleologischen Bezüge frühzeitig abzubereiten.

## D. Bedeutung unterschiedlicher verwaltungsbehördlicher und gerichtlicher Instanzenzüge in beiden Staaten

### I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Fehlen von übergeordneten gemeinsamen Instanzen

Die Planungssicherheit im Bereich der DBA-Auslegung kann auch dadurch beeinträchtigt sein, dass zur Auslegung von ein und denselben DBA-Vorschriften im Regelfall die Verwaltungsbehörden und Gerichte zweier verschiedener Staaten zuständig sind. Eine einheitliche Oberinstanz fehlt. Dies bedeutet, dass die Steuerplanungsüberlegungen an der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung beider Staaten orientiert werden müssen. Ist es im originär innerstaatlichen Recht schon schwierig genug, künftige Entwicklungen der Rechtsprechung vorherzusehen, so kommt im Recht der DBA die Gefahr dazu, dass Verwaltungspraxis und Rechtsprechung in den beiden Staaten auseinander driften kann. Dies erschwert die Steuerplanung.

Das in den meisten DBA enthaltene Verständigungsverfahren kompensiert diesen Mangel nicht. Nach den in den meisten DBA enthaltenen Regelungen haben sich die zuständigen Behörden beider Staaten entweder über Antrag des Steuerpflichtigen oder aus eigenem Antrieb über Schwierigkeiten, die sich bei der Abkommensauslegung und Abkommensanwendung ergeben, zu beraten. Ob der Steuerpflichtige aber überhaupt einen Rechtsanspruch hat, um die Einleitung eines Verständigungsverfahrens durchzusetzen, ist umstritten.<sup>78</sup> Dazu kommt, dass Verständigungsverfahren sehr lange dauern können und im Regelfall von den Verwaltungsbehörden ohne Beteiligung des Steuerpflichtigen durchgeführt werden.<sup>79</sup> Ein entscheidender Nachteil besteht darin, dass eine Einigung zwischen den Verwaltungsbehörden auch nicht zwingend durchgesetzt werden kann.<sup>80</sup> Daher kann keineswegs ausgeschlossen werden, dass ein Verständigungsverfahren zwar lange dauert, die Verwaltungsbehörden aber dennoch ohne Erzielung

<sup>78</sup> Dafür *Bachmayr*, *StuW* 1964, 894; *Tipke*, *AWD* 1972, 592; *Lang*, *Juristische Blätter* 1989, 366 f.; *Hofbauer* in: *Lang* (Hrsg.), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, S. 51 ff.; dagegen *Koch*, *Generalbericht zum Thema "Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung"*, *CDFI LXVIa*, S. 30, 38; *Runge* in: *Kley/Sünner/Willemsen* (Hrsg.), *FS f. W. Ritter*, S. 480.

<sup>79</sup> *Lang* in: *Gassner/Lechner* (Hrsg.), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration*, S. 233; *Hinneken*, *EC Tax Review* 1992, 96; *Hofbauer* in: *Lang a. a. O.* (Fn. 80); *Züger*, *Schiedsverfahren für DBA*, S. 25 ff.

<sup>80</sup> *Lang a. a. O.* (oben Fn. 69), S. 233.

eines Kompromisses wieder auseinander gehen. Aus all diesen Gründen kann im Rahmen der Steuerplanung meist nicht darauf vertraut werden, dass eine allfällige Divergenz zwischen den Auffassungen der Finanzverwaltungen oder der Gerichte beider Staaten im Wege eines Verständigungsverfahrens bereinigt werden kann.

## II. Verbesserte Planungssicherheit durch Einrichtung von Schiedsinstanzen oder Schaffung gerichtlicher Zuständigkeiten

In der internationalen Abkommenspraxis ist dieses rechtspolitische Problem bereits erkannt worden.<sup>81</sup> Im neu eingeführten Art 25 Abs 5 OECD-MA 2008 ist erstmals die Möglichkeit der Einleitung eines Schiedsverfahrens vorgesehen. Dieses kann auf Antrag eingeleitet werden, wenn es den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht gelingt, sich innerhalb von zwei Jahren nach Einleitung eines Verständigungsverfahrens über die strittigen Fragen zu einigen. Die Entscheidung des Schiedsgerichts ist für beide Vertragsstaaten bindend und muss umgesetzt werden.<sup>82</sup>

Auch in den bilateralen DBA finden sich in immer stärkerem Ausmaß Schiedsklauseln. Die Aufnahme von Schiedsklauseln gehörte schon vor der Änderung des OECD-MA 2008 zur erklärten deutschen Abkommenspolitik.<sup>83</sup> Österreich hat seine Abkommenspolitik in diese Richtung geändert.<sup>84</sup> Die Regeln sehen meist vor, dass die in den Abkommen schon zuvor vorgesehenen Vorschriften über das Verständigungsverfahren ergänzt werden. Kann ein Verständigungsverfahren binnen bestimmter Frist nicht erfolgreich beendet werden, geht die Zuständigkeit zur Klärung der Auslegungsfrage auf eine von beiden Seiten beschickte Schiedsinstanz über. Diese Schiedsinstanz besteht zusätzlich auch aus einem oder mehreren unabhängigen Mitgliedern. Die Entscheidung der Schiedsinstanz ist zwingend umzusetzen, sofern sich die Verwaltungsbehörden nicht noch vorbehalten, auch nach Ergehen der Entscheidung einer Schiedsinstanz zu einem abweichenden Verständigungsergebnis zu gelangen, durch das aber auch die Doppelbesteuerung vermieden wird.<sup>85</sup>

Innerhalb der EU ist eine Schiedskonvention in Form eines multilateralen Abkommens in Kraft.<sup>86</sup> Sie betrifft aber nur Verrechnungspreiskonflikte, die sich zwischen verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten desselben Unternehmens ergeben. Bisher hat sie keine große Bedeutung erlangt. Dies alleine spricht aber noch nicht gegen derartige Klauseln. Deren Vorteil liegt nämlich in erster Linie in der Präventivwirkung: Die Verwaltungsbehörden der betroffenen Staaten versuchen im Regelfall, das Heft in der Hand zu behalten. Daher bewirkt der mögliche Übergang einer Zuständigkeit auf eine Schiedsinstanz, dass sich die Verwaltungsbehörden schneller bemühen werden, zu einer gemeinsamen Einigung zu kommen.<sup>87</sup>

<sup>81</sup> Vgl. die Nachweise bei Züger in: Lang u. a. (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties*, S. 159 ff.; *Bricker*, *intertax* 1998, 103; *Züger* a. a. O. (Fn. 81), S. 31 ff. (ad fakultative Schiedsklauseln) und S. 73 ff. (ad obligatorische Schiedsklauseln).

<sup>82</sup> Vgl. näher *Lehner* in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>5</sup>, 2008, Art. 25 Rz 199 ff.

<sup>83</sup> BMF v. 1. 7. 1997, BStBl 1997 I 717 ff.; *Runge*, *intertax* 1997, 6.

<sup>84</sup> Vgl. *Aigner/Züger*, SWI 1998, 228.

<sup>85</sup> Näher *Lang* a. a. O. (oben Fn. 69), S. 236; *Hofbauer* in: *Lang*, a. a. O. (oben Fn. 80), S. 73 ff.; *Züger*, a. a. O. (Fn. 80), S. 108 ff.

<sup>86</sup> Ausführlich *Hinnekens*, *EC Tax Review* 1992, 70 ff.; *Menck* in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), *DBA-Kommentar*, Art. 25 OECD-MA, S. 42 ff.; *Hofbauer*, *Schiedsklauseln als Ergänzung des Verständigungsverfahrens in der jüngeren Abkommenspraxis*, SWI 2003, S. 325 ff.

<sup>87</sup> Näher *Lang* a. a. O. (oben Fn. 56), S. 310; anders *Loukota*, *Österreichische Steuerzeitung* 1995, 254.

Mitgliedstaaten der EU steht es darüber hinaus auch frei, zur Entscheidung über Auslegungsfragen eines bilateralen DBA den EuGH für zuständig zu erklären.<sup>88</sup> Art. 239 EGV sieht diese Möglichkeit ausdrücklich vor. Würden die DBA den EuGH zur Entscheidung über Auslegungsfragen von DBA zuständig machen, hätte dies große Vorteile: Zum einen handelt es sich um ein Gericht und nicht um eine bloße Schiedsinstanz. Auch wenn der Streit nicht zwischen dem Steuerpflichtigen und den beiden Staaten, sondern zwischen den beiden Staaten selbst anhängig gemacht werden muss, ist der Steuerpflichtige auch aus Rechtsschutzgründen wohl beim EuGH besser aufgehoben als bei einer bloß von den Verwaltungen beschickten Schiedsinstanz. Dazu kommt, dass der EuGH als Steuergericht bereits Erfahrung hat. Dies zeigen die zahlreichen europarechtlichen Entscheidungen, die er bereits auf dem Gebiet des Steuerrechts getroffen hat. Vor allem aber kann dadurch zumindest innerhalb der EU eine Einheitlichkeit der Rechtsprechung erreicht werden, da Entscheidungen verschiedener Schiedsinstanzen zu DBA, die überwiegend dem Vorbild der OECD-MA folgen, wiederum zur Uneinheitlichkeit führen können. Die Entscheidungspraxis des EuGH auf dem Gebiet des DBA-Rechts könnte Vorbildwirkung auch über den EU-Raum hinaus haben. Die Orientierung an Urteilen des EuGH kann daher auch eine Verbesserung der Planungssicherheit bewirken.<sup>89</sup>

## E. Zusammenfassung und Würdigung

Das Gebot der Planungssicherheit und rechtsstaatliche Postulate hängen eng miteinander zusammen. Aus rechtsstaatlicher Sicht ist es geboten, dass der Steuerpflichtige bereits zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung die Folgen seines Handelns abschätzen kann. Wenn die Beachtung dieses Grundsatzes gewährleistet ist, besteht auch Planungssicherheit. Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass derzeit die Planungssicherheit wesentlich durch abkommensrechtlich nicht gedeckte Praktiken der Finanzverwaltungen beeinträchtigt wird. Finanzverwaltungen wollen mitunter die jeweils jüngste Fassung des Kommentars der OECD-Steuerausschusses auch für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA heranziehen und damit die für den Steuerpflichtigen maßgebenden Rechtsfolgen im Nachhinein – auch noch nach Tatbestandsverwirklichung – verändern. Für diese Praxis lässt sich aber keine Rechtsgrundlage finden. Ebenso ist die mitunter gepflogene Vorgangsweise, bei der Auslegung einen Grundsatz der „Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ zu behaupten und auf diesen die Heranziehung der jeweils zum Zeitpunkt der Rechtsanwendung bestehenden innerstaatlichen Vorschriften zu stützen, abkommensrechtlich nicht gedeckt. Sowohl rechtsstaatlichen Postulaten als auch dem Gebot der Planungssicherheit kann dadurch gedient werden, wenn sich die Finanzverwaltungen verstärkt darum bemühen, DBA aus sich selbst heraus – ohne Einbeziehung der aus dem innerstaatlichen Recht der Anwendestaaten stammenden Wertungen – auszulegen.

Auf dem Boden des derzeit geltenden Rechts hingenommen werden muss der Umstand, dass eine die Einheitlichkeit der Abkommensauslegung in zwei oder mehreren Staaten sicherstellende Instanz, die über den nationalen Verwaltungen oder Gerichten steht, fehlt. Allerdings zeigt die Praxis, dass in die bilateralen Abkommen zunehmend Schiedsverfahrensregelungen aufgenommen werden. Dies verbessert auch die Planungssicherheit, da dadurch die Wahrscheinlichkeit der einheitlichen Abkommensauslegung in beiden Staaten steigt. Würde allerdings der

---

<sup>88</sup> Näher Züger a. a. O. (oben Fn. 81), S. 172 ff.

<sup>89</sup> Vgl. die vereinbarte Zuständigkeit des EuGH im DBA Österreich-Deutschland; dazu Züger, SWI 1999, 19 ff.; ders. in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), DBA Österreich-Deutschland, S. 248 ff.; ders., a. a. O. (Fn. 80), S. 123 ff.; Hofbauer in: Lang, a. a. O. (oben Fn. 80), S. 85.

EuGH zuständig gemacht werden, könnte diese Wirkung noch gesteigert werden. Zumindest innerhalb der EU bietet der AEUV dazu die Möglichkeiten. An den Abkommensverhandlern wird es liegen, davon Gebrauch zu machen. Die von einem Gericht mit der Autorität des EuGH erlassenen Urteile zu DBA-Fragen würden binnen kurzer Zeit einen international maßgebenden Standard setzen und dazu beitragen, dass auch bei Steuerplanungsüberlegungen international einheitlich die Rechtsprechung des EuGH in den Mittelpunkt gerät. Auch dies würde die Planungssicherheit wesentlich verbessern.