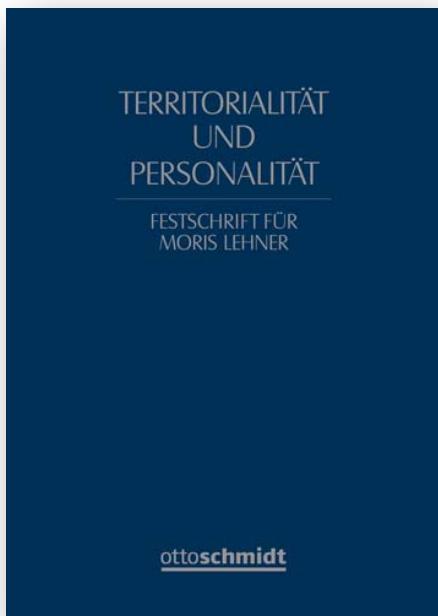


Leseprobe zu



Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff

Territorialität und Personalität

Festschrift für Moris Lehner

2019, 570 Seiten, gebunden, Festschrift, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-06057-2

229,00 €

Vorwort

Moris Lehner durchdringt in seinem wissenschaftlichen Werk das Steuerrecht in all seinen Facetten. Er betont die verfassungs- und verwaltungsrechtsdogmatische Einbindung des Steuerrechts und dessen Bezüge zu den Nachbarrechtsgebieten, insbesondere zum Sozialrecht. Vor allem aber liegen Moris Lehner die europäischen und internationalen Bezüge des Steuerrechts am Herzen. Personalität und Territorialität bezeichnen zentrale Kategorien seines Werkes.

Im Zentrum steht für Moris Lehner die Person mit ihrer Würde und ihrem daraus fließenden Anspruch auf rechtliche Gleichheit. Sensibilisiert durch seine Vielsprachigkeit und seinen internationalen Horizont interessiert er sich besonders für die Probleme grenzüberschreitend tätiger Individuen. Der personale Zugriff dient Moris Lehner stets dazu, die verfassungsrechtlichen wie ethischen Konsequenzen zu beleuchten und um ein menschengerechtes Steuerrecht zu ringen.

Gleichermaßen prägt sein Werk die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der Territorialität der Besteuerung. Die Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten ist gekennzeichnet durch ein Nebeneinander der Zugriffe verschiedener Staaten, angereichert und zugleich kompliziert durch das von Moris Lehner früh in seiner weitreichenden Bedeutung für das Steuerrecht erkannte supranationale Recht einerseits und das Völker(vertrags-)recht andererseits. Wesentlich sind ihm dabei stets die Rückbindung des Internationalen und Europäischen Steuerrecht an das innerstaatliche Verfassungs- und Steuerrecht und die Verbindungslien zwischen den verschiedenen Ebenen des Rechts.

Die Verbindung von Personalität und Territorialität im Steuerrecht erlaubt es Moris Lehner, an konkrete Rechtsregime einschließlich ihrer verfassungsrechtlichen Basis anzuknüpfen. Die Fundierung in der Verfassungsordnung, ebenso aber auch in den Grundfreiheiten, der Europäischen Grundrechtecharta und der Europäischen Menschenrechtskonvention ermöglichen bis in Detailfragen hinein anspruchsvolle und kontrollierbare Argumentationen. Wegweisend war dabei Moris Lehnners tiefe Durchdringung des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen. Ebenso prägend ist sein Bestreben, auch bei grenzüberschreitenden steuerlichen Sachverhalten verfassungsrechtliche Maßstäbe hochzuhalten und damit das Internationale Steuerrecht auf die Entscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit auszurichten. Die Brücke bilden die personale und die territoriale Verortung von Besteuerungsvorgängen: Auch in der grenzüberschreitenden Besteuerung bleibt die Person, die insoweit unteilbar ist, Anknüpfungspunkt. Personen sind auch in der globalisierten Welt bei aller Mobilität stets territorial radiziert – die virtuelle natürliche Person existiert jedenfalls im Steuerrecht nicht.

Moris Lehnners großes wissenschaftliches Anliegen ist die verfassungsrechtliche und damit mittelbar auch die ethische Fundierung nicht nur des Internationalen und Europäischen, sondern des gesamten Finanz- und Steuerrechts. Ihn faszinieren aber

auch die Verbindung des Steuerrechts mit anderen Teilen des öffentlichen Finanzrechts, namentlich dem Sozialrecht, die wechselseitige Überlagerung innerstaatlicher, europäischer und internationaler Rechtsregime oder in jüngster Zeit die Chancen und Gefahren der Digitalisierung. Dieser Blick in die Zukunft ruht auf seinem Interesse für historische Zusammenhänge; Moris Lehner hat sich bereits mit den Wurzeln des Internationalen Steuerrechts im biblischen und talmudischen Recht auseinandergesetzt. Dass der Schwerpunkt seiner Publikationen auf dem Gebiet des Steuer- und Finanzrechts liegt, darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass Moris Lehner sich in seiner Lehrtätigkeit – zunächst in Heidelberg, dann an der Freien Universität Berlin und seit 1998 in München – stets auch den öffentlich-rechtlichen Grundvorlesungen mit großem Engagement und Erfolg gewidmet hat.

Wir Schüler Moris Lehnners haben seinerzeit seinen 50. Geburtstag 1999 zum Anlass genommen, ihn durch die Herausgabe der bis dahin unveröffentlichten Habilitationschrift eines der Väter des Steuerrechts in Deutschland zu erfreuen*. Zu seinem 60. Geburtstag erschien 2009 ein Sonderheft der Zeitschrift „Internationales Steuerrecht“**. Heute, anlässlich seines 70. Geburtstags, möchten Schüler, Freunde, Kollegen und Wegbegleiter ihn mit einer Festschrift ehren und ihre wissenschaftliche Verbundenheit und persönliche Wertschätzung bekunden. Wir stellen die Festschrift unter die Leitbegriffe seiner wissenschaftlichen Arbeit.

Dank gebührt den Nürnberger Steuergesprächen e.V. für die Gewährung eines großzügigen Druckkostenzuschusses und den studentischen Hilfskräften in Nürnberg für ihr sorgfältiges Korrekturlesen, vor allem aber Frau Julia Ruß für ihre engagierte Koordinationsarbeit. Des Weiteren möchten wir Herrn Michael Kunze vom Verlag Dr. Otto Schmidt und dessen Verleger Prof. Dr. Felix Hey für die Möglichkeit, diese Festschrift zu publizieren, sowie für die hervorragende Zusammenarbeit herzlich danken.

Moris Lehner und seiner lieben Frau rufen wir zu: ad multos annos!

Erlangen/Nürnberg, Heidelberg, Wien, Berlin, im Juni 2019

Roland Ismer Ekkehart Reimer Alexander Rust Christian Waldhoff

* Albert Hensel, System des Familiensteuerrechts und andere Schriften (2000).

** Internationales Steuerrecht Heft 11/2009 mit Laudatio von Wolfgang Spindler (S. 365 f.).

Inhalt

	Seite
Vorwort	V
Autorenverzeichnis	XI

I. Laudatio

Rudolf Mellinghoff Weltoffener Steuerrechtswissenschaftler, kritischer Beobachter und großer Lehrer: Moris Lehner zum 70. Geburtstag	3
--	---

II. Internationales Steuerrecht

Paul Kirchhof Konkurrierende Steuerhoheit der Staaten und Wettbewerb der Unternehmen	11
Roland Ismer Was ist internationale Doppelbesteuerung?	27
Alexander Rust Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	47
Tracy Kaye The U.S. Nexus Debate and its Implications for International Tax Policy....	59
Johanna Hey / Sven Härtwig US-Steuerreform 2017: „Dritter Weg“ zwischen Territorialitätsprinzip und Welteinkommensprinzip	75
Luís Eduardo Schoueri / Mateus Calicchio Barbosa Territorial and Worldwide Taxation in Brazil.....	95
Ekkehart Reimer Personalität: Prägendes Prinzip des Internationalen Steuerrechts.....	111
Wolfgang Schön Staatsbürgerliches Wahlrecht und internationale Steuerpflicht	125
Klaus-Dieter Drüen Grund- und Methodenfragen des steuerpflichtbegründenden Wohnsitzbegriffs	143

Christian Waldhoff § 2 Abs. 1 AO zwischen juristischer Methodenlehre, (Außen-)Verfassungsrecht und unmittelbarer Anwendbarkeit der Doppelbesteuerungsabkommen	171
Rainer Prokisch Die Auslegung von DBA im Lichte des Multilateralen Abkommens	195
Michael Lang Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen nach Art. 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen 2017	209
Alexander Hemmelrath Die Zuordnung des Rechts zur Besteuerung von Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen in der historischen Entwicklung zwischenstaatlicher Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	227
Gerrit Frotscher Der „beneficial owner“ – eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift?	237
Roland Wacker Ausfall grenzüberschreitender Konzerndarlehen – Vorüberlegungen zu einem Neuansatz der Rechtsprechung	247
Franz Wassermeyer Die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG vor dem Hintergrund der ab dem 1.1.2019 in Österreich geltenden Rechtslage	261
Setsuo Taniguchi Grenzen der Hinzurechnungsbesteuerung im Internationalen Steuerrecht aus der Sicht der japanischen Rechtsprechung	271
Tetsuya Watanabe The Hometown Tax System in Japan: Current Issues.....	279

III. Europäisches Steuerrecht

Rudolf Streinz Gebrauch oder Missbrauch der Grundfreiheiten? Zum Problem des Gestaltungsmisbrauchs im Steuerrecht in einem Raum ohne Binnengrenzen mit beschränkt einheitlicher Rechtsordnung	297
Jörg Manfred Mössner Konstanz oder Brüche in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern?	309
Axel Cordewener Die grenzüberschreitende Berücksichtigung von („finalen“) Verlusten im EU-Binnenmarkt – eine primärrechtliche Sackgasse?.....	329

Heribert M. Anzinger Völker- und unionsrechtliche Rahmenbedingungen für exterritorial wirkende Finanztransaktionssteuern	355
 IV. Verfassungsrecht	
Michael Rodi Der Steuerstaat	377
Daniel Dürrschmidt „Additiver“ bzw. „kumulativer“ Grundrechtseingriff bei einer Kumulation von Belastungen	393
Monika Jachmann-Michel Folgerichtigkeit in der Schedule	417
Jens Kersten KI-Kunst – Künstliche Intelligenz und künstlerische Freiheit	437
Christian Walter Der Nichtanwendungserlass – ein rechtsstaatlich zweifelhafter Export aus dem Finanzverwaltungsrecht	453
Eckehard Schmidt Steuern im föderalen Staat – ein spannungsreiches Thema	467
Stefan Korioth Kapitalismus und Demokratie	487
Hanno Kube Steuerrechtfertigung und Steuerverteilung	495
Hans-Jürgen Papier Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung	511
Christian Seiler Das „örtliche Aufkommen“ als territorial und personal anknüpfender Indikator der ländereigenen Steuerkraft (Art. 107 Abs. 1 GG)	517
Markus Heintzen Die Umsetzung der Schuldenbremse des Grundgesetzes in den Bundesländern, unter besonderer Berücksichtigung von Bayern und Berlin	533
Schriftenverzeichnis Moris Lehner	547

Autorenverzeichnis

Prof. Dr. Heribert M. Anzinger

Universität Ulm, Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, Fachgebiet
Wirtschafts- und Steuerrecht

Mateus Calicchio Barbosa, M.Sc. and LL.B.

University of São Paulo, Lawyer

Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M.

Rechtsanwalt, Dipl.-Finw. (FH), Of Counsel bei Flick Gocke Schaumburg, Professor
für Steuerrecht an der Katholieke Universiteit Leuven

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Ludwig-Maximilians-Universität München, Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches
und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht; Richter am Finanzgericht
Düsseldorf im Nebenamt

Dr. Daniel Dürrschmidt, LL.M. (Univ. Sydney)

Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Gerrit Frotscher

International Tax Institut (IIFS), Universität Hamburg

Prof. Dr. Markus Heintzen

Freie Universität Berlin, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Staats-, Verwaltungs-
und Steuerrecht

Prof. Dr. Alexander Hemmelrath

Hemmelrath Steuerberatungsgesellschaft mbH, Honorarprofessor, Universität
Osnabrück

Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln, Direktorin des Instituts für Steuerrecht

Sven Härtwig

Universität zu Köln

Prof. Dr. Roland Ismer, MSc Econ. (LSE)

Friedrich-Alexander Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Steuerrecht
und öffentliches Recht

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel

Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, Honorarprofessorin Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Tracy Kaye

Seton Hall University, School of Law

Prof. Dr. Jens Kersten

Ludwig-Maximilians-Universität München, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Verwaltungswissenschaften

Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D., Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg Seniorprofessor distinctus für Staats- und Steuerrecht,

Prof. Dr. Stefan Korioth

Ludwig-Maximilians-Universität München, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Kirchenrecht, Deutsches Staats- und Verwaltungsrecht

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang

Wirtschaftsuniversität Wien, Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht

Prof. (em.) Dr. Jörg Manfred Mössner

Universitäten Osnabrück / Paris I Sorbonne

Prof. Dr. Dres. h.c. Hans-Jürgen Papier

Präsident des Bundesverfassungsgerichts a.D., Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Rainer Prokisch

Universität Maastricht, Lehrstuhl für Steuerrecht

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht

Prof. Dr. Michael Rodi, M.A.

Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanzrecht, Umwelt- und Energierecht, Direktor des Instituts für Klimaschutz, Energie und Mobilität (IKEM), Berlin

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. (NYU)

Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht

Eckehard Schmidt

Ministerialdirigent a.D., München

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön

Direktor am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München, Honorarprofessor Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri

Full Professor of Tax Law at the University of São Paulo, Vice-president of the Brazilian Institute of Tax Law, Lawyer

Prof. Dr. Christian Seiler

Eberhard-Karls-Universität Tübingen, Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht, Mitglied des Verfassungsgerichtshofs Baden-Württemberg

Prof. Dr. Rudolf Streinz

Ludwig-Maximilians-Universität München, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Europarecht

Prof. Dr. Setsuo Taniguchi

Osaka University Law School

Prof. Dr. Roland Wacker

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Honorarprofessor Universität Hohenheim

Prof. Dr. Christian Waldhoff

Humboldt-Universität zu Berlin, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Finanzrecht, Richter im Nebenamt am Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg

Prof. Dr. Christian Walter

Ludwig-Maximilians-Universität München, Lehrstuhl für Völkerrecht und Öffentliches Recht

Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D., Rechtsanwalt und Steuerberater, Honorarprofessor an der Rheinischen-Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Prof. Dr. Tetsuya Watanabe

Waseda University School of Law

Die Auslegung von DBA im Lichte des Multilateralen Abkommens¹

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	1. Allgemeines
II. Die Bedeutung der Präambel für die Auslegung der DBA	2. Die Reichweite des „Zusammenhangs“
III. Der Auslegungsprozess	V. Die Bedeutung des <i>Explanatory Statement</i>
IV. Die speziellen Auslegungsbestimmungen in Art. 2 Abs. 2 MLI und Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	VI. Schlussfolgerungen

I. Einleitung

Die Auslegung internationaler Verträge ist im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV) geregelt. Die Regelungen zur Auslegung stellen internationales Gewohnheitsrecht dar und kommen daher auch dann zur Anwendung, wenn ein Staat das WÜRV nicht unterschrieben oder ratifiziert hat². Das Multilaterale Übereinkommen (Multilateral Instrument – MLI) von 2017³, erläutert durch ein parallel erarbeitetes Explanatory Statement, soll die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen durch bestimmte Regelungen ergänzen ohne dass es einer Neuverhandlung der Abkommen bedarf, wie auch die Doppelbesteuerungsabkommen selbst sind internationale Verträge, auf die das WÜRV Anwendung findet.

Nach Artikel 31 Abs. 1 WÜRV ist ein internationales Abkommen nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem

1 Diesen Beitrag habe ich parallel zu einem anderen Beitrag in englischer Sprache, letzterer in Zusammenarbeit mit meinem Kollegen Fernando Souza de Man, erarbeitet. Bei dem hier vorliegenden Text handelt es sich jedoch nicht um eine reine Übersetzung, vielmehr gibt er öfters meine ganz persönliche Meinung wider.

2 Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 105; Vogel/Prokisch, Generalbericht: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 78a, 1993, S. 19 (32).

3 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung); ich benutze im Folgenden die Abkürzung MLI, da sie sich international eingebürgert hat. Das Abkommen wurde am 7. Juni 2017 unterzeichnet und trat am 1.7.2018 in Kraft. Deutschland hat im Gegensatz zu einer Vielzahl von Ländern das MLI noch nicht ratifiziert.

Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zweckes auszulegen. Die Konvention erlaubt somit neben der im Vordergrund stehenden Wortlautauslegung auch eine Berücksichtigung von Zweck, Zusammenhang und historischem Hintergrund⁴. Damit verfolgt die Konvention den Zweck, einer subjektiven Auslegung zugunsten einer objektiven Auslegung eine Absage zu erteilen. Der Wortlaut einer Vorschrift ist der authentische Ausdruck des Willens der Vertragsparteien. Subjektive Vorstellungen beim Abschluss eines Vertrages sind nur dann von Belang, wenn sie im Text selbst ihren Ausdruck finden. Die gewöhnliche Bedeutung eines Begriffs ist damit auch die Grenze jeder Auslegung internationaler Verträge.

Die Auslegung des MLI wie auch der „unter das Übereinkommen fallenden Abkommen“ (Covered Tax Agreement – CTA) folgt damit den allgemeinen Grundsätzen, irgendwelche Besonderheiten existieren insofern nicht⁵. Probleme bei der Auslegung ergeben sich vielmehr daraus, dass beide Instrumente nebeneinander zur Anwendung kommen und dass die Abkommensberechtigung mit der Ergänzung durch eine allgemeine Missbrauchsklausel intensiver zu prüfen ist⁶. Das Übereinkommen hat den Zweck, die Ergebnisse des BEPS-Projekts so umzusetzen, dass es keiner aufwendigen Neuverhandlung der bestehenden DBA bedarf⁷. Da die Änderungen aber nicht automatisch geschehen, sondern es vielmehr der Entscheidung der Unterzeichnerstaaten bedarf, welche Abkommen betroffen sein sollen und welche Regelungen in die jeweiligen DBA aufgenommen werden sollen, bedeutet dies für die Auslegung zwangsläufig eine gewisse neue Komplexität. Das Multilaterale Abkommen legt besonderen Wert auf Flexibilität und diese war wohl auch nötig, um die Unterzeichnung des Übereinkommens für möglichst viele Staaten attraktiv zu machen. Andererseits führt diese Flexibilität dazu, dass verschiedene Auslegungsquellen Berücksichtigung finden müssen und die Inkorporation der Regelungen in die bestehenden DBA neue Auslegungsfragen aufwirft. Auslegungsfehler und Irrtümer sind daher schwieriger zu vermeiden.

Die „unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen“ werden durch das MLI nicht automatisch geändert, so dass der Interpret nachforschen muss, inwieweit ein spezielles Doppelbesteuerungsabkommen durch das MLI Änderungen erfährt. Bis-her wurden nur etwa die Hälfte der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen durch die Unterzeichnerstaaten als „Erfasste Abkommen“ notifiziert⁸. Das Multilaterale Abkommen enthält einige Minimumstandards, die zu einer Änderung aller

4 Vogel/Prokisch (Fn. 2), S. 34 ff.

5 So auch das Explanatory Statement zum Multilateralen Abkommen, Tz. 12.

6 S. Polatzky/Balliet/Steinau, IStR 2017, 226.

7 Das MLI ist zwar im Moment eine einmalige Modifikation der erfassten Abkommen, es kann aber auch für zukünftige Änderungen und damit für die Weiterentwicklung des internationalen Steuerrechts genutzt werden. Die Unterzeichnerstaaten sind aber auch nicht an Modifikationen durch das MLI gebunden, sie können also in zukünftigen bilateralen Verhandlungen solche Regelungen wieder ändern oder gar ganz wieder abschaffen (Art. 30 MLI).

8 Für eine Übersicht der von Deutschland notifizierten Abkommen s. Gradl/Kiesewetter, IStR 2018, 1 und Chroustovsky/Petutschnig, SWI 2019, 2.

erfassten Abkommen führen, bei denen also die Unterzeichnerstaaten keine Abwahlmöglichkeit haben. Dazu gehören die Artikel 6 (Präambel), Artikel 7 (Abkommensmissbrauch) sowie Artikel 16 (Verständigungsverfahren), wobei den Unterzeichnerstaaten auch innerhalb der Minimumstandards Optionen offenstehen. In allen anderen Fällen haben die Unterzeichnerstaaten die Möglichkeit, Regelungen des MLI zu übernehmen oder auch nicht, ob sie dann tatsächlich in das jeweilige DBA einfließen hängt davon ab, ob auch der andere Unterzeichnerstaat die nämliche Regelung aufgenommen haben will. Es kann sogar vorkommen, dass ein Unterzeichnerstaat die Anwendung einer MLI-Regelung nicht will mit der Folge einer asymmetrischen Anwendung der Regelung⁹. Zudem können die Unterzeichnerstaaten bei denjenigen Regelungen, die nicht Minimumstandards sind, Vorbehalte anbringen, die unter Umständen so weit gehen, dass das DBA letztlich keine Änderung erfährt, obwohl das Abkommen als „erfasst“ notifiziert worden ist. Diese Vielzahl von Möglichkeiten lässt erkennen, wie wichtig es in Zukunft sein wird, der Herkunft der Regelung nachzugehen. Die erhöhte Komplexität liegt auf der Hand.

Allerdings bedeutet eine solche erhöhte Komplexität nicht, dass eine sinnvolle Auslegung von DBA nicht mehr möglich wäre. Vielmehr bildet die Komplexität einen großen Anreiz, konsolidierte Fassungen der DBA zu erstellen, was den Auslegungsvorgang erleichtern wird¹⁰. Darin liegt aber auch eine Gefahr. Wenn neben dem Multilateralen Abkommen auch die konsolidierten Fassungen der DBA ratifiziert werden, erhalten die Änderungen der DBA bindende Gesetzeskraft. Sollten bei der Integration der MLI-Regelungen Fehler geschehen sein oder Abweichungen vom MLI-Text erfolgen, so kann eine Auslegung gegen den Wortlaut des DBA problematisch werden. Das kann vor allem dann eine Rolle spielen, wenn die DBA weder eine englische oder französische Sprachfassung haben und die deutsche Übersetzung zu Missverständnissen führt. Darauf wird noch zurück zu kommen sein.

Das Multilaterale Abkommen ist im Verhältnis zu den DBA keine „spätere Übereinkunft“ im Sinne des Artikel 31 Abs. 3 Buchst. a WÜRV. Gemeint sind damit nur solche Übereinkünfte, die sich auf die Auslegung des ursprünglichen Vertrages beziehen¹¹. Das ist aber nicht der Zweck des MLI. Was die Auslegung anbetrifft enthält das MLI nur die dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Vorschrift des Art. 2 MLI, die sich jedoch lediglich auf die Auslegung des MLI selbst bezieht und einen Verweis auf die existierende Auslegungsregelung der DBA enthält. Artikel 6 MLA enthält lediglich eine Verdeutlichung der allgemeinen Zielstellungen von DBA, die Vorschrift hat aber keine rechtlich verbindlichen Folgen für die Auslegung von DBA. Auch darauf wird noch zurückzukommen sein.

Vorab lässt sich auch feststellen, dass das MLI zu den DBA nicht im Verhältnis „lex posterior“ oder „lex specialis“ steht. Beide Prinzipien erfordern einen nicht aufgelösten Konflikt zwischen beiden internationalen Vertragsregelungen, die anhand dieser

9 So erlaubt beispielsweise Art. 5 MLI teilweise eine asymmetrische Anwendung.

10 So auch Austry et al., BfIT 2016, 685.

11 International Law Commission, Commentary to Article 27 Final Draft VCLT, Yearbook of the International Law Commission (1966-II), Tz. 14.

Prinzipien aufgelöst werden können bzw. müssen. Ein Konflikt besteht hier jedoch nicht. Das MLI kann zu einer Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens führen, kann aber auch das DBA unberührt lassen. Es kann sich dann die Frage stellen, welche Auswirkungen dies auf den Auslegungsprozess hat. Etwaige Überschneidungen sind aber im MLI ausdrücklich und erschöpfend geregelt, so dass es der Auflösung eines nicht gelösten Konflikts nicht bedarf.

II. Die Bedeutung der Präambel für die Auslegung der DBA

Artikel 6 MLI sieht die Aufnahme (bzw. die Änderung) einer Präambel in die erfassten Abkommen vor. Ziel ist es, den Zweck der Abkommen erweitert zu definieren und insbesondere deutlich zu machen, dass die Abkommen neben der Verteilung der Besteuerungsbefugnisse und der Vermeidung der Doppelbesteuerung auch der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs dienen, wobei Nicht- und Niedrigbesteuerung ausdrücklich genannt werden¹².

Die Präambel zum MLI enthält eine Aussage zur Bedeutung des Art. 6 MLI für die Auslegung von DBA:

„.... angesichts der Notwendigkeit, sicherzustellen, dass bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen so ausgelegt werden, dass in Bezug auf die unter diese Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung beseitigt wird, ohne Möglichkeit zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung ... zu schaffen.“

Diese Aussage soll es den Vertragsstaaten ermöglichen, bei der Auslegung von DBA die doppelte Nichtbesteuerung (oder eine besonders niedrige Besteuerung) zu berücksichtigen. Die OECD setzt hier ihre Bemühungen fort, den vermuteten Missbrauch in den Auslegungsprozess einfließen zu lassen. Schon früher hat die OECD unter Heranziehung der Überschrift der Abkommen darauf hingewiesen, dass ein Abkommen nicht nur der Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch der Bekämpfung der doppelten Nichtbesteuerung diene¹³. Zum ersten Mal versuchte die OECD diese Interpretationsweise im Partnership-Report von 1999 unterzubringen, in dem das Argument, dass doppelte Nichtbesteuerungen nicht mit dem Zweck der DBA vereinbart werden können, dazu dient, dass die Vertragsstaaten in bestimmten Fällen unterschiedlicher Einkünftezurechnung das DBA nicht anwenden müssen¹⁴. Dieser Versuch war schon in der Vergangenheit kaum erfolgreich. Zwar haben Finanzverwaltungen den Gedanken gelegentlich aufgegriffen, sind aber regelmäßig vor Gericht mit dem Argument gescheitert.

12 Insofern ist darauf hinzuweisen, dass Art. 6 MLI die erste Vorschrift des Teils III darstellt, der mit Abkommensmissbrauch überschrieben ist.

13 OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen, Introduction Tz. 16, Art. 23A/B Tz. 32.1ff.

14 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999), Tz. 51ff.

Es gibt gute Gründe für die ablehnende Haltung der Gerichte. Auch wenn ein Vertrag als seinen Zweck angibt, dass er die doppelte Nichtbesteuerung vermeiden will, bedeuten solche allgemeinen Zielbestimmungen noch nicht, dass sie auch bei der Auslegung der einzelnen DBA-Regelungen rechtlich relevant sind. Nach Art. 31 Abs. 1 WÜRV muss die Zielsetzung der Vertragsparteien Ausdruck finden im Wortlaut der Abkommensregelung. Auch wenn Art. 31 Abs. 2 WÜRV die Präambel als Teil des Zusammenhangs ansieht, so kann sie doch nur insoweit relevant sein, als der Rechtsanwender mehr über Motive und Absichten der Vertragspartner wissen will. Das ist dann auch der Grund, warum im Rahmen von BEPS beschlossen worden war, Abkommen zum einen mit einer allgemeinen oder speziellen Missbrauchsklausel zu ergänzen (Art. 7 MLI) und zum anderen den Unterzeichnerstaaten die Möglichkeit zu geben, die Freistellung ausländischer Einkünfte von einer (Mindest-) Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig zu machen. Die Unterzeichnerstaaten können sich insoweit auf Qualifikationskonflikte beschränken (Art. 5 Abs. 2 MLI – Option A) oder sie nehmen auch Korrespondenzregelungen bei hybriden Finanzierungen auf (Art. 5 Abs. 4 MLI – Option B), aber sie können auch allgemein die Freistellung der ausländischen Einkünfte durch die Anrechnungsmethode ersetzen, sofern der andere Vertragsstaat damit einverstanden ist (Art. 5 Abs. 6 MLI – Option C).

Dass der Abkommenszweck der Vermeidung von Missbrauch nunmehr in die Präambel aufgenommen wird, ändert nichts daran, dass ein allgemeiner Abkommenszweck seinen Niederschlag in den Abkommensregelungen finden muss. Präambeln haben zum Ziel, über die Motive und Absichten der Vertragspartner zu informieren. Nach der Diskussion über die aggressive Steuerplanung von Multinationals, dem Abschluss des darauffolgenden BEPS-Projekts und dem Vorhaben, die Abkommen durch Missbrauchstatbestände zu ergänzen, besteht sicherlich ein Bedarf, auf die Änderung der Funktionsweise von DBA hinzuweisen. Dennoch kann die Präambel allein nicht dazu dienen, die Auslegung von Abkommensregelungen zu verändern¹⁵. Auch umgekehrt kann der allgemeine Zweck der Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht dazu führen, dass die Doppelbesteuerung im Wege der Auslegung vermieden wird, wenn die Abkommensregelungen die Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht vorsehen. Die Präambel kann auch nicht dazu dienen, die Abkommen im Lichte der neu aufgenommenen Präambel auszulegen, soweit sie die neuen Missbrauchsregelungen noch nicht im Text aufweisen.

III. Der Auslegungsprozess

Das MLI enthält Abkommensregelungen, die einerseits Teil der erfassten Abkommen werden, andererseits aber auch selbständig Teil des MLI bleiben. Im Prinzip bedarf es keiner konsolidierten Fassungen der DBA, auch ohne Konsolidierung sind die MLI-Regelungen im Falle der beiderseitigen Übereinstimmung in die erfassten Ab-

15 Zum Abkommenszweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung s. allgemein Lang, SWI 2000, 63; Lang, IStR 2000, 129 (130); Lang, Doppelte Nichtbesteuerung, CDFI Bd. 89a, 2004, 21 (29 ff.).

kommen hineinzulesen¹⁶. Die in diesen Regelungen verwendeten Ausdrücke kommen somit sowohl im MLI wie auch in den erfassten DBA vor und sind gleichzeitig Teil des Zusammenhangs beider rechtlicher Instrumente (Parallelität). Das bedeutet jedoch nicht, dass beide Instrumente getrennt ausgelegt werden müssten. Trotz der Parallelität bilden beide Rechtsinstrumente, soweit Übereinstimmung zwischen den Vertragsparteien des MLI besteht, systematisch ein kohärentes Ganzes (Integration).

Man könnte daher das MLI als eine Art von Protokoll ansehen, das ein Abkommen nachträglich ändert. Allerdings wird im Explanatory Statement deutlich gemacht, dass das MLI unabhängig neben den bestehenden DBA Anwendung finden soll¹⁷, was eher gegen den Protokollcharakter spricht. Man muss jedoch berücksichtigen, dass es für die Betonung der Selbständigkeit einen wichtigen Grund gibt. Das MLI kann nämlich auch in Zukunft zur Änderung von DBA benutzt werden, es ist somit kein einmalig wirkendes Instrument. In seiner ersten Anwendung ist es aber in der Tat mit einem Änderungsprotokoll vergleichbar.

Dieses „Protokoll“, um dessen Auslegung es letztlich geht, legt nahe, zwischen formellen und materiellen Normen des MLI zu unterscheiden. Formelle Normen des MLI sind vor allem Definitionen der im MLI verwendeten Begriffe wie „covered tax agreement“, „party“, „contracting jurisdiction“ oder „signatory“. Materielle Normen sind solche, die sich auf die erfassten Abkommen auswirken können, sollten sich die Unterzeichnerstaaten auf die Integration der MLI-Regelungen einigen. Nur letztere sind für die Auslegung von DBA von besonderer Bedeutung, während die formellen Normen selbstständig bestehen bleiben. Beide Normgruppen unterliegen unterschiedlichen Auslegungsregeln. So kann die Auslegungsvorschrift des Art. 2 Abs. 2 MLI bei formellen Normen nicht zur Anwendung kommen, da hier der Verweis auf Art. 3 Abs. 2 der dem OECD Musterabkommen nachgebildeten DBA-Regelungen nicht nutzbringend ist. In den Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 2 DBA fallen somit nur materielle Normen des MLI. Demgegenüber hat der Vorbehalt des Zusammenhangs in Art. 2 Abs. 2 MLI keine eigenständige Bedeutung¹⁸.

Die materiellen Normen des MLI sind denn auch die Vorschriften, die bei der Auslegung von DBA besondere Schwierigkeiten bereiten. Beide Rechtsinstrumente enthalten, wie bereits aufgezeigt, spezielle Auslegungsregelungen, die den allgemeinen Auslegungsregeln der WÜRV vorgehen. Dementsprechend muss die Auslegung mit Artikel 2 Abs. 2 MLI beginnen und in einem nächsten Schritt Artikel 3 Abs. 2 OECD

16 „Integrationslösung“ (*Reimer, IStR 2017, 1 [2]*). Es steht den Ländern natürlich offen, konsolidierte Fassungen zu erstellen und sie sind sicherlich auch hilfreich bei der Anwendung der geänderten DBA. Die OECD hat ein Dokument veröffentlicht, das bei der Konsolidierung helfen soll: *OECD, Guidance for the development of synthesised texts* (Paris, November 2018).

17 Explanatory Statement, Tz. 13.

18 Anders aber *Lang, SWI 2017, 11* (13 ff.), der die Ansicht vertritt, dass der Zusammenhang des MLI primär zu prüfen sei bevor auf die DBA abgehoben wird; *Blum, BfIT 2018, 131* (136), hingegen will den Zusammenhang des MLI sehr weit fassen, so dass es zu keinem Konflikt kommen kann. Das scheint mir allerdings nicht nötig und macht die Auslegung nur noch komplizierter.

MA ins Auge fassen. Art. 2 Abs. 2 MLI verweist nicht unmittelbar ins Recht des Anwenderstaates, wenn ein Begriff nicht definiert ist und die Bedeutung des Begriffs sich nicht aus dem Zusammenhang erschließen lässt. Der Verweis auf Art. 3 Abs. 2 OECD MA vermeidet demnach die Anwendung zweier Auslegungsregeln gleichzeitig und vermeidet so auch jegliche Divergenzen beim Verständnis des jeweiligen Zusammenhangs. Der Verweis zeigt aber auch, dass MLI und erfasste Abkommen als Einheit anzusehen sind. Auch Art. 32 Abs. 1 MLI bestätigt diese integrative Sichtweise. Letztlich ist die Verweisungstechnik des Art. 2 Abs. 2 MLI konsequent. Es ist das jeweilige DBA, das den Steuerpflichtigen Abkommenvorteile einräumt, während das MLI als allgemeiner völkerrechtlicher Vertrag nur die Unterzeichnerstaaten bindet und den Betroffenen unmittelbar keine Rechte einräumt. Bei der Auslegung ist deshalb immer und nach wie vor von den Abkommenvorschriften auszugehen.

Unterschiede zur herkömmlichen Auslegung von DBA ergeben sich dementsprechend nur dann, wenn ein Begriff oder eine Regelung des DBA seinen Ursprung im MLI hat. In solchen Fällen erweitert sich der „Zusammenhang“, der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA angesprochen ist, um das MLI selbst, möglicherweise um das Explanatory Statement zum MLI und den zugrundeliegenden Berichten zu den verschiedenen Actions des BEPS-Projekts. Es ist daher äußerst wichtig, in Zukunft die Herkunft der jeweiligen Abkommensbestimmungen zu bestimmen. Das ist allerdings nicht ganz neu. Auch früher hatten Abkommensbegriffe manchmal ihren Ursprung im nationalen Recht, so dass auch deren nationale Begriffsbedeutung Eingang in das Abkommen fand und bei der Auslegung zu berücksichtigen war¹⁹.

Die Identifikation von Abkommensregelungen mit Ursprung im MLI kann in manchen Fällen schwierig sein. Im Prinzip ist die Implementierung des MLI in die erfassten Abkommen durch das MLI und insbesondere die Kompatibilitätsbestimmungen abschließend geregelt, so dass Konflikte vermieden werden. Man kann hier unterscheiden zwischen Fällen, in denen die bisherige Abkommensregelung ersetzt wird, in denen dem Abkommen die MLI-Bestimmung hinzugefügt wird, wenn sie noch nicht vorhanden war, oder in denen die bisherigen Abkommensbestimmungen geändert werden²⁰. Diese Kompatibilitätsbestimmungen sind ausreichend bestimmt und werden durch die Notifikation realisiert, so dass es keinen Raum geben wird für die Anwendung der Grundsätze *lex posterior* oder *lex specialis*. Der potentielle Konflikt zwischen MLI und erfassten Abkommen wird schon durch das MLI selbst aufgelöst.

19 Ein Beispiel ist der Begriff des Nutzungsberechtigten („beneficial owner“), der aus dem englischen Recht stammt. Der Begriff hat seine Bedeutung nach Ansicht der OECD und einiger Gerichte durch die Eingliederung ins Abkommensrecht gewandelt („internationaler Begriff“), aber es stellt sich dann natürlich die Frage, warum man nicht einen anderen neutralen Begriff gewählt hat. Das MLI klärt im Übrigen die Frage des Verhältnisses zwischen abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen und der Bedeutung des Nutzungsberechtigten nicht. Auch das OECD MA 2017 hat insofern keine Klarstellung gebracht. Man wird aber wohl davon ausgehen können, dass der Missbrauchscharakter, der dem Begriff des Nutzungsberechtigten zugeschrieben wurde, durch die Einfügung des Principal Purpose Tests weggefallen ist.

20 Zu weiteren Einzelheiten s. *Govind/Pistone* in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: analysis and effects*, 2018, S. 111ff.

Allerdings besteht – zumindest in der Theorie – die Gefahr, dass bei der Implementierung etwas falsch läuft. So lässt sich vorstellen, dass etwaige Protokollbestimmungen der bisherigen DBA übersehen werden, so dass Normenkonflikte entstehen können. Oder das bisherige DBA ist nicht in Übereinstimmung mit dem OECD-MA formuliert und dennoch wird eine MLI-Bestimmung übernommen, ohne die Unterschiede zu berücksichtigen. Denkbar ist auch, dass spezielle Missbrauchsklauseln in den DBA verbleiben, obwohl mit dem MLI die allgemeine Missbrauchsklausel eingeführt wird. Kommen die Gerichte dann zu dem Ergebnis, dass die speziellen Normen die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsklausel ausschließen, wird letztere nicht wirksam.

Besondere Probleme werden sich bei DBA stellen, die nicht in englischer oder französischer Sprache²¹ verfasst sind. Die Implementierung wird dann leicht zu Übersetzungsfehlern oder Unschärfen führen, die sich kaum vermeiden lassen²². So legt beispielsweise Art. 4 Abs. 1 MLI den Vertragsstaaten im englischen Wortlaut („shall endeavour“) eine relativ strenge Verpflichtung auf, möglichst alles zu tun um zu einer Übereinstimmung über die Ansässigkeit der Gesellschaft zu gelangen. Der Wortlaut der inoffiziellen deutschen Übersetzung („werden ... sich bemühen“) klingt demgegenüber wesentlich harmloser und so kann es zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen führen, wenn unterschiedliche Sprachfassungen verwendet werden. Besonders problematisch werden solche Übersetzungsprobleme, wenn die Unterzeichnerstaaten nicht nur das MLI, sondern auch die konsolidierten Fassungen der DBA ratifizieren. Die konsolidierte Fassung des DBA wird dann rechtlich bindend und es kann dazu kommen, dass eine abweichende DBA-Fassung nicht mit dem MLI vereinbart werden kann²³. In manchen Fällen kann eine MLI-freundliche Auslegung von DBA hier möglicherweise weiterhelfen.

Das WÜRV regelt im Übrigen das Verhältnis zwischen dem früheren Abkommen und dem Änderungsabkommen in Art. 30 Abs. 3 WÜRV. Danach bleiben die Vorschriften des früheren Abkommens nur insoweit anwendbar als sie mit den Vorschriften des Änderungsabkommens vereinbar sind. Die Vorschrift ist allerdings für das Verhältnis zwischen DBA und MLI kaum von Bedeutung, da es anders als das WÜRV annimmt zu einer Inkorporation der MLI-Bestimmungen kommt. Sollten jedoch im Einzelfall ältere DBA-Regelungen in Widerspruch zu den inkorporierten MLI-Bestimmungen stehen, wird man aufgrund von Art. 30 Abs. 3 WÜRV annehmen kön-

21 Das MLI wie auch das OECD Musterabkommen sind nur in englischer und französischer Sprache authentisch abgefasst. Die deutschen Übersetzungen sind inoffiziell.

Häufig wird neben den nationalen Fassungen der DBA noch eine englische Fassung stehen, die möglicherweise sogar im Zweifelsfall ausschlaggebend sein kann. In diesen Fällen lässt sich eine Divergenz in den meisten Fällen über Art. 33 WÜRV auflösen. Es gibt aber auch Fälle, in denen weder eine englische noch eine französische Fassung existiert, man denke etwa an das DBA Deutschland/Niederlande von 2012. Von allen Abkommen, die gegenwärtig in der Welt bestehen, sind es aber nur etwa 10%, die ohne englische oder französische authentische Sprachfassung auskommen (*Austry et al.* BfIT 2016, 685 (686)).

22 So auch *Austry et al.*, BfIT 2016, 685 (683 ff.).

23 S. auch *Blum*, BfIT 2018, 131 (132).

nen, dass die älteren Regelungen nicht mehr anwendbar sein werden. Dem Interpret bleibt allerdings immer noch die Aufgabe zu untersuchen, ob solche Widersprüche bestehen oder nicht. Solche Fragen lassen sich möglicherweise in Verständigungsverfahren lösen, wenn es zu unterschiedlichen Auffassungen zwischen den Vertragsstaaten kommen sollte.

IV. Die speziellen Auslegungsbestimmungen in Art. 2 Abs. 2 MLI und Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

1. Allgemeines

Art. 2 Abs. 2 MLI bestimmt, dass jeder nicht im MLI definierte Ausdruck, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert, die Bedeutung nach dem einschlägigen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen zukommt. Demnach verweist die Vorschrift des MLI auf das erfassste DBA und bringt so auch die notwendige einheitliche Betrachtungsweise zum Ausdruck.

Damit überträgt das MLI allerdings auch die unterschiedlichen Sichtweisen der Auslegung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf die Ausdrücke, die mit dem MLI in die Abkommen fließen. Aus der Sicht der OECD bestand wohl kein Anlass, insofern Klarheit zu schaffen, aber für die Auslegung der DBA ist die Situation doch ein Hindernis. Es ist hier nicht der Platz, um die verschiedenen Auffassungen zu diskutieren, aber ein paar Hinweise scheinen doch nötig. Es geht vor allem um zwei Fragen. Erstens ist immer noch umstritten, welche Rolle der Zusammenhang in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA spielt. Manche Autoren und Gerichte messen dem Zusammenhang nahezu keine Rolle bei und verstehen die Vorschrift als Verweis auf das nationale Recht. Andere wiederum verstehen die Vorschrift als Indiz für eine vorrangig autonome Auslegung der DBA²⁴. Eine vermittelnde Meinung rät zu einer Abwägung zwischen dem Auslegungsergebnis nach nationalem Recht und der sich aus dem Zusammenhang ergebenden Auslegung²⁵. Der Meinungsstreit ist schon deshalb zu beklagen, da die unterschiedlichen Auffassungen zu Doppelbesteuerungen bzw. Doppelrichtbesteuerung führen können. Auch einige Ausdrücke im MLI sind dieser Gefahr ausgesetzt. Man denke etwa an den Begriff „Inhaberin“ in Art. 8 Abs. 1 MLI (Mindesthaltedauer).

Der zweite große Meinungsstreit betrifft die Frage, welcher Staat das Abkommen anwendet: beide, der Wohnsitzstaat oder der Quellenstaat. Nach wie vor ist es nicht allgemein anerkannt, dass nur der Quellenstaat das Abkommen anwendet, während der Wohnsitzstaat lediglich auf der Grundlage der Qualifikation durch den Quellenstaat die Doppelbesteuerung gem. Art. 23A oder 23B OECD-MA vermeidet. Vor allem im deutschen Sprachbereich wird immer noch davon ausgegangen, dass beide Staaten

24 Für eine Übersicht über die verschiedenen Auffassungen s. Wakounig in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: analysis and effects*, 2018, S. 26 ff.

25 Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3. Aufl. 1997, Article 3 OECD MC, Rz. 68 ff.

das Abkommen anwenden und nehmen die möglicherweise daraus folgenden unterschiedlichen Qualifizierungen in Kauf²⁶. Diese Auffassungen wenden sich gegen die von *Avery Jones* und *Ward* entwickelte Meinung²⁷, der sich die OECD angeschlossen hat, dass die Qualifikation des Quellenstaats bindend für den Wohnsitzstaat sei. Interessanterweise verweisen einige der deutschsprachigen Autoren als Beleg für ihre Meinung auf *Klaus Vogel* kritische Anmerkungen zur bindenden Qualifikation durch den Quellenstaat²⁸. Sie sehen allerdings nicht, dass *Klaus Vogel* seine Meinung später geändert hat und für die bindende Qualifikation durch den Quellenstaat eintrat²⁹.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass nationales Recht auch ohne die Verweisungsnormen bei der Auslegung des MLI eine Rolle spielt. Einige MLI-Bestimmungen verweisen direkt auf nationales Recht oder setzen die Anwendung nationalen Rechts voraus. Letzteres ist etwa im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 MLI relevant, der „transparente Rechtsträger“ zum Gegenstand hat. Die Transparenz bestimmt sich hier allein nach nationalem Recht. Abgesehen von diesen Fällen gilt aber, dass das MLI den bilateralen Charakter der DBA aufrechterhält und es von der Auslegung der jeweiligen DBA abhängt, inwieweit nationales Recht berücksichtigt werden muss.

2. Die Reichweite des „Zusammenhangs“

Bei der Auslegung von Ausdrücken, die ihren Ursprung im MLI haben, kommen wir dem Vorbehalt des „Zusammenhangs“ zweimal entgegen: zunächst in Art. 2 Abs. 2 MLI und sodann in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Es stellt sich die Frage, ob in beiden Fällen derselbe Bedeutungsinhalt bezweckt wird. Jedenfalls weicht in diesen beiden Fällen der Bedeutungsinhalt vom Begriff des Zusammenhangs, wie er von Art. 31 Abs. 1 WÜRV verwendet wird, ab. Letztere Vorschrift erlaubt bei der Auslegung eines Begriffs in einem völkerrechtlichen Vertrag die Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem die jeweilige Norm steht. Um der Rechtssicherheit willen bestimmt Art. 31 Abs. 2 WÜRV welche Dokumente dem Zusammenhang zugerechnet werden. MLI und DBA sind dementsgegen nicht begrenzt, d.h. der Abkommenszusammenhang ist weiter als der Zusammenhang des WÜRV.

Insbesondere stellt sich die Frage, inwieweit das Explanatory Statement zum MLI sowie die Ergebnisse des BEPS-Projekts dem Zusammenhang des MLI und der DBA zuzurechnen sind. Das MLI ist eine unmittelbare Folge des BEPS-Projekts und seine Aufgabe ist es, dessen Ergebnisse umzusetzen. Allerdings bestehen gelegentlich Unterschiede zwischen dem Wortlaut der in den BEPS-Berichten vorgeschlagenen Normen und den Vorschriften des MLI. Die OECD hat das Problem gesehen und stellt fest, dass die späteren Modifikationen keine materiell-rechtlichen Änderungen be-

26 So etwa *Lang*, SWI 2017, 11 (13); *Wakounig* (Fn. 25), S. 26.

27 S. *Avery Jones*, Treaty Interpretation, Global Tax Treaty Commentaries (IBFD), Stand 1.5.2018, Tz. 4.5.

28 So etwa *Lang*, SWI 2017, 11 (13); *Wakounig* (Fn. 25), dort in Fn. 31.

29 S. *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 3 Rz. 113; *Dürrschmidt*, der die Kommentierung des Art. 3 OECD-MA in der 6. Aufl. von *Vogel* übernahm, führt Vogels geänderte Auffassung fort (6. Aufl. 2015), Art. 3 Rz. 125 ff.

zwecken, sondern nach wie vor der Umsetzung der BEPS-Berichte dienen³⁰, mit anderen Worten befürwortet die OECD im Zweifel eine an den BEPS-Berichten orientierte Auslegung³¹. Das scheint eine sachgerechte Lösung etwaiger Divergenzen, die auf diese Weise vor allem in der Rechtsprechung einer eindeutigen Auslegung zugeführt werden können.

Interessante Probleme ergeben sich, wenn ein Vertragsstaat die Ansicht vertritt, dass eine bestehende DBA-Vorschrift die einschlägige MLI-Bestimmung bereits enthält, so dass es keiner Änderung des DBA bedarf. Zwar muss der Vertragsstaat eine entsprechende Notifikation abgeben (z.B. im Fall des Art. 8 Abs. 4 MLI i.V.m. Art. 29 Abs. 1 Buchst. g MLI³²), die OECD wird aber nicht in der Lage sein, in allen Fällen die Richtigkeit der Notifikation nachzuprüfen. In solchen Fällen führt das MLI, obwohl das DBA unverändert bleibt, doch zu einer Änderung des Abkommenszusammenhangs, sowohl die Ergebnisse des BEPS-Projekts wie auch das MLI selbst fließen in den Zusammenhang ein³³.

Sollten die Vertragsparteien ein DBA, das zunächst nicht vom MLI erfasst wird oder dessen Änderung durch das MLI nicht von beiden Staaten vorgesehen ist, später im Rahmen bilateraler Verhandlungen ändern und den Wortlaut einer Vorschrift an das MLI anpassen, so zeigen die Vertragspartner damit, dass die Vorschrift im Sinne des MLI/BEPS verstanden werden soll, so dass sich auch so der Zusammenhang erweitert³⁴. Allerdings scheint Art. 32 Abs. 1 MLI diesem Schluss zu widersprechen. Danach sollen im Fall der Auslegung oder Implementierung von MLI-Bestimmungen Fragen der Auslegung oder der Anwendung des erfassten DBA durch Verständigung entschieden werden. Wörtlich genommen hieße das also, dass die Bedeutung von Ausdrücken in DBA, die ihren Ursprung im MLI haben, (möglicherweise nur) im Wege eines Verständigungsverfahrens bestimmt werden soll. Die Bestimmung könnte sogar als eine Delegation der letztgültigen Auslegungsbefugnis an die Finanzverwaltungen verstanden werden³⁵. Ein Blick in das Explanatory Statement legt jedoch ein anderes Verständnis nahe. Tz. 315 bestätigt, dass die Auslegung von erfassten Abkommen durch das MLI unberührt bleibt und dass Verständigungsverfahren nicht über den Wortlaut der Abkommensbestimmungen hinausgehen dürfen. Dementsprechend hat Art. 32 Abs. 1 MLI nur eine deklaratorische Bedeutung in dem Sinne,

30 Explanatory Statement, Rz. 12.

31 S. auch *Blum*, BfIT 2018, 131 (138 f.) Tz. 3.5.

32 Man könnte beispielsweise an die Situation denken, dass das DBA eine Mindesthaltezeit von einem Jahr vorsieht, während Art. 8 MLI von 365 Tagen spricht. Die Vertragsstaaten sollten aber wohl auch in solchen Fällen den Wortlaut der erfassten Abkommen an das MLI anpassen.

33 Anders aber *Schön*, IStR 2017, 681 (687), der in solchen Fällen unveränderter Abkommen das MLI und BEPS nicht berücksichtigen will, anderenfalls würde das Vertrauen des Stpl. enttäuscht.

34 Das gilt im Übrigen auch, wenn der neue Wortlaut der Vorschrift auf dem OECD Musterabkommen 2017 beruht. Da dieses die Ergebnisse des BEPS-Projekts ebenfalls inkorporiert hat, muss auch in solchen Fällen dem Ursprung der Norm nachgegangen werden.

35 Was aber wohl nach dem Verfassungsrecht vieler Länder rechtswidrig wäre; eine eingehende Diskussion dieser Frage findet sich bei *Lang*, SWI 2017, 11 (17).

dass es auf die Verständigungsverfahren als ein Mittel hinweist, mit dessen Hilfe Auslegungsfragen einer Lösung zugeführt werden können.

Andererseits begrenzt die Vorschrift die Befugnisse der Konferenz der Vertragsparteien (siehe Art. 31 MLI)³⁶. Die Auslegung von DBA soll im Grundsatz nicht über Beschlüsse dieser Konferenz erfolgen. Das gilt auch für die Frage, inwieweit eine DBA-Regelung ihren Ursprung im MLI hat. Damit soll denn auch verhindert werden, dass sich die Konferenz der Vertragsparteien hin zu einer Art oberster Schiedsrichter im internationalen Steuerrecht entwickelt. Die Kompetenz der Konferenz der Vertragsparteien bleibt daher auf die Auslegung und Anwendung der MLI-Bestimmungen begrenzt (Art. 32 Abs. 2 MLI). Insoweit hat das Internationale Steuerrecht aber ein neues Instrument gewonnen, mittels dessen ein gemeinsames Verständnis von Abkommensbegriffen, die im MLI wurzeln, gewonnen werden kann. Dazu müssen sich die Vertragsparteien nicht einmal persönlich treffen, auch in einem schriftlichen Verfahren oder in Videokonferenzen können Entscheidungen getroffen werden³⁷. Eine permanent tagende Konferenz ist jedoch nicht vorgesehen (Art. 31 und 33 MLI). Es bedarf der Einsetzung der Konferenz entweder durch die OECD oder auf spezifischem Antrag einer Vertragspartei mit der Unterstützung eines Drittels aller Unterzeichnerstaaten. Die Entscheidungen über eine bestimmte Auslegung eines Begriffs sind wohl Teil des Zusammenhangs, zumindest aber stellen sie spätere Übereinkünfte im Sinne des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WÜRV dar und sind deshalb in jedem Fall zu berücksichtigen³⁸, auch wenn sie rechtlich nicht bindend sein sollten³⁹.

Auch der OECD-Kommentar zum Musterabkommen stellt einen Teil des Zusammenhangs im Sinne des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dar⁴⁰. Allerdings bedarf es hier einiger Einschränkungen und Differenzierungen. Der Kommentar 2017 wurde erst nach der Unterzeichnung des MLI (aber vor Inkrafttreten und vor der deutschen Ratifizierung) veröffentlicht, so dass er wohl keine unmittelbaren Auswirkungen auf Abkommensausdrücke haben kann, die ihren Ursprung im MLI haben⁴¹. Allerdings beruhen die Änderungen im OECD Kommentar 2017 zum großen Teil auf den finalen BEPS-Berichten, so dass die Frage nur theoretischer Natur sein wird, da die BEPS-Berichte zum Zusammenhang zählen. Im Einzelnen können sich ansonsten interessante Probleme ergeben. Entscheidet sich beispielsweise ein Unterzeichnerstaat für eine Option, die das MLI vorsieht, und ist diese Option nicht vereinbar mit einer Bemerkung oder einem Vorbehalt, die bzw. den dieser Staat schon früher zum OECD Musterkommentar eingebracht hat, so stellt sich die Frage, ob die Bemerkung oder der Vorbehalt nicht gegenstandslos wird. Im Einzelnen wird es auch darauf ankommen,

36 So bereits *Lang*, SWI 2017, 11 (18 f.).

37 Explanatory Statement, Tz. 312.

38 Nicht geregelt ist, welche Voraussetzungen für die Verbindlichkeit der Entscheidungen der Konferenz gegeben sein müssen. Möglicherweise kann man sich an Art. 9 Abs. 2 WÜRV orientieren, der eine Zweidrittelmehrheit der anwesenden und stimmberechtigten Staaten vorsieht; zur Diskussion s. noch *Lang*, SWI 2017, 11 (19 f.).

39 S. dazu *Lang*, SWI 2017, 11 (21).

40 *Dürrschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 Rz. 121a.

41 S. dazu auch *Blum*, BfIT 2018, 131 (139).

welchen Zweck die Bemerkung bzw. der Vorbehalt verfolgt. Möglicherweise weicht auch der Wortlaut des OECD-Kommentars von der Sprache der BEPS-Berichte ab. In solchen Fällen wird man versuchen, eine einheitliche gemeinsame Auslegung zu finden⁴². Sollte der OECD-Kommentar in Zukunft in Hinblick auf Ausdrücke mit Ursprung im MLI geändert werden, so stellt sich die Frage, ob der Kommentar „rückwirkend“ von Bedeutung sein kann. Die OECD tritt seit langem für eine retroaktive Wirkung ein⁴³, während Literatur und Rechtsprechung dem entschieden entgegentreten⁴⁴. Allerdings erscheinen mir beide Gegenpole zu dogmatisch, letztlich wird es darauf ankommen, ob eine Änderung des OECD-Kommentars die berechtigten Erwartungen des Steuerpflichtigen enttäuscht oder allgemein als Rechtsfortentwicklung akzeptiert werden kann. Andernfalls würde der Kommentar jede Bedeutung verlieren, da es praktisch ausgeschlossen ist, den jeweils relevanten Kommentar eindeutig zu bestimmen.

V. Die Bedeutung des *Explanatory Statement*

Es wurde schon mehrmals auf des Explanatory Statement hingewiesen, das parallel zum MLI von der OECD erarbeitet worden ist⁴⁵. Das MLI selbst enthält keinen Verweis auf das Explanatory Statement, so dass die Unterzeichnung und Ratifizierung des MLI nicht bedeutet, dass auch das Explanatory Statement gleichzeitig akzeptiert worden wäre. Auch haben die Vertragsparteien das Explanatory Statement nicht ausdrücklich angenommen, so dass es nicht als Übereinkunft oder Urkunde im Sinne des Art. 31 Abs. 2 WÜRV angesehen werden kann und es deshalb nicht zum Zusammenhang im Sinne des Art. 31 Abs. 1 WÜRV gehört⁴⁶. Die Auslegung des MLI ist ausdrücklich im Statement nicht angesprochen, vielmehr bleibt sie den allgemeinen Regeln des WÜRV überlassen⁴⁷. Auch sonst ist nicht ersichtlich, dass die Vertragsparteien des MLI auch Notiz vom Explanatory Statement genommen hätten, insbesondere die Ratifizierungsnoten der Länder, für die das MLI bereits in Kraft getreten ist, enthalten keinen Hinweis auf das Explanatory Statement. Dementsprechend sehen die meisten Autoren das Explanatory Statement als ergänzendes Auslegungsmittel im Sinne des Art. 32 WÜRV.

Man wird allerdings das Explanatory Statement dem Zusammenhang des Art. 2 Abs. 2 MLI bzw. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zurechnen können, soweit DBA-Regelun-

42 S. dazu auch *Blum*, BfIT 2018, 131 (139).

43 Vgl. OECD Model Commentary, Introduction, Tz. 9.

44 S. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Tz. 127 ff. m.w.N.; *Wattel/Marres*, European Taxation 2003, 222 ff.

45 Im Explanatory Statement, Tz. 11, wird ausgeführt, dass die Ad hoc Gruppe bei der OECD MLI und Explanatory Statement am selben Tag verabschiedet haben und dass es von den Mitgliedern der Gruppe erarbeitet worden ist, um in verschiedenen Fragen die MLI-Bestimmungen zu erläutern.

46 Das sehen anders *Avery Jones*, Treaty Interpretation, Global Tax Treaty Commentaries (IBFD), Stand 1.5.2018, Tz. 5.3.3, *Hattingh*, BfIT 2017, Tz. 6.3 und *Bosman*, Intertax 2017, 647; wie hier *Brauner*, Intertax 2018, S. 16, *Schoueri/Gallendi Junior*, BfIT 2017, 341.

47 Explanatory Statement, Tz. 12.

gen ihren Ursprung im MLI haben. Allerdings ist diese Erkenntnis für die Auslegung der DBA kaum von praktischer Bedeutung, da das Explanatory Statement kaum Hinweise auf die Auslegung der materiellen MLI-Bestimmungen enthält. Das mag auch erklären, warum dem Statement offensichtlich wenig Bedeutung zugemessen wird. Die Bedeutung des Statements ist jedenfalls eine völlig andere als die des Kommentars zum OECD-Musterabkommen.

VI. Schlussfolgerungen

„Es gibt nichts Neues unter der Sonne“: Im Grundsatz ändert das MLI nichts an den grundlegenden Prinzipien der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. Hat jedoch ein Ausdruck in einem Abkommen seinen Ursprung im MLI, wird der Auslegungsprozess komplexer und erfordert vom Auslegenden besondere Sorgfalt („multi-stage interpretation process“). Insbesondere kann es vermehrt zu Problemen kommen, wenn MLI-Bestimmungen in Verträge implementiert werden müssen, deren authoritative Sprachfassungen weder englisch noch französisch sind. Nach wie vor beginnt jedoch jede Auslegung mit dem DBA selbst und nicht mit dem MLI. Es ist besonders wichtig, dass zwischen materiellen und formellen Normen des MLI unterschieden wird. Nur erstere werden in die DBA implementiert und nur insofern hat Art. 2 Abs. 2 MLI eine echte Bedeutung, der wiederum auf die Auslegungsbestimmung in den DBA verweist (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA). Das bedeutet, dass insoweit DBA und MLI als eine Einheit angesehen werden müssen und es hat Einfluss auf die Reichweite des „Zusammenhangs“ wie ihn Art. 2 Abs. 2 MLI und Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verwenden. Soweit Abkommensausdrücke ihren Ursprung im MLI haben, erweitert sich die Reichweite des Zusammenhangs, er umfasst das MLI, möglicherweise auch das Explanatory Statement zum MLI, sowie die BEPS-Berichte, auf denen das MLI beruht. Auch der Kommentar zum OECD-Musterabkommen gehört zum Zusammenhang, im Grundsatz auch die Fassung von 2017, da diese hauptsächlich die Ergebnisse des BEPS-Projekts in Abkommensrecht transferiert und somit keine neuen Auslegungsinhalte enthält.

Wichtig ist zu erkennen, dass mit der neuen Präambel für die Auslegung nicht viel gewonnen ist. Die dort zum Ausdruck kommenden Absichten der Vertragsparteien haben nur dann rechtliche Relevanz, wenn sie auch im Text der Abkommen selbst ihren Ausdruck finden. So bietet Art. 5 MLI die Möglichkeit, in Zukunft Doppel-nichtbesteuerung effektiv zu vermeiden.

Interessant wird es sein zu beobachten, welche Rolle die Konferenz der Vertragsparteien in Zukunft spielen wird. Im Prinzip könnte sie auch dafür genutzt werden, Auslegungsprobleme einer gemeinsamen Lösung zuzuführen. Die OECD zögert allerdings so weit zu gehen und räumt Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsparteien einen Vorrang ein. So wird die Konferenz wahrscheinlich allenfalls für Weiterentwicklungen des MLI genutzt werden. Das ist zu bedauern, denn anderenfalls hätte die Konferenz einen ersten Schritt hin zu einem internationalen Steuerschiedsgericht bedeuten können. Es wäre nur die logische Folge des multilateralen Ansatzes des MLI gewesen.