

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Hrsg)
Fachsenat für Steuerrecht

Personengesellschaften

und andere Mitunternehmerschaften
sowie ihre Gesellschafter

Gedenkschrift für Karl Bruckner

UB-WU WIEN



+J34875010X

Linde

Doppelbesteuerungsabkommen und Redaktionsfehler

*Michael Lang**

1. **Die Unvollkommenheit menschlichen Schaffens**
2. **Schwierigkeiten der Auslegung einiger von den Regelungen der Musterabkommen abweichender DBA-Vorschriften**
 - 2.1. Art 14 DBA Österreich-Korea
 - 2.2. Art 7 DBA Österreich-Indonesien
 - 2.3. Art 12 DBA Österreich-Uzbekistan
3. **Würdigung**

* Herrn *Erik Pinetz, LL.M.*, danke ich herzlichst für die Anregungen und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1. Die Unvollkommenheit menschlichen Schaffens

Karl Bruckner war ein faszinierender Mensch, dessen irdisches Leben leider so früh zu Ende gegangen ist und den wir in dieser Welt vermissen. Er war nicht nur ein renommierter Praktiker und herausragender Fachautor, sondern hat auch über viele Jahre die Steuerpolitik Österreichs entscheidend mitgeprägt. Unter seiner Führung ist der Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhandler zu einem maßgebenden Mitgestalter des österreichischen Steuerrechts geworden. Die Stellungnahmen des Fachsenats werden weit über Expertenkreise hinaus geschätzt und konnten häufig auch dazu beitragen, handwerkliche Fehler im Gesetzgebungsverfahren zu vermeiden. *Karl Bruckners* fachliche Kompetenz umfasste die gesamte Breite des Steuerrechts und ich habe bei Diskussionen im Fachsenat oft bewundert, wie schnell er sich in eine Auslegungsfrage einarbeiten und mit einer fundierten Lösung aufwarten konnte.

Das galt auch für das Internationale Steuerrecht. Um dessen Weiterentwicklung ging es häufig bei Gesprächen im Vorstand der österreichischen Landesgruppe der International Fiscal Association (IFA), dem *Karl Bruckner* viele Jahre angehörte. Im Fachsenat für Steuerrecht kommt mir als Leiter der Arbeitsgruppe Internationales Steuerrecht die Aufgabe zu, Vorschläge für die Stellungnahmen zu neuen DBA zu erstatten, die ich dann *Karl Bruckner* als dem Vorsitzenden des Fachsenats vorlegen und erläutern durfte. Er teilte die Auffassung unserer Arbeitsgruppe, dass nicht nur der Inhalt der einzelnen DBA-Vorschriften, sondern auch deren legistische Qualität wichtig ist. Handwerkliche Fehler in den DBA können aber trotz großer Mühen bei den Verhandlungen und in der Begutachtung nie völlig vermieden werden: Menschliches Schaffen – und damit auch der Text von Rechtsvorschriften – ist letztlich immer unvollkommen. Die Praxis muss mit diesem Ergebnis leben und hat daher auch fehlerhafte Vorschriften anzuwenden.

Ich möchte gerne in der Folge anhand einiger Beispiele der Frage nachgehen, wie derartige Redaktionsfehler auf dem Gebiet der DBA identifiziert und gegebenenfalls bereinigt werden können. Diese Überlegungen möchte ich in dankbarer Erinnerung an die gemeinsame Arbeit in der International Fiscal Association und im Fachsenat für Steuerrecht dem Gedenken an den Steuerpolitiker, Steuerwissenschaftler und Steuerpraktiker – und vor allem Freund – *Karl Bruckner* widmen.

Redaktionsversehen sind „Erklärungsirrtümer“ der Normsetzer, die einen anderen Wortlaut der Norm beschlossen haben als sie wollten.¹ In diesen Fällen können sich die Gesetzesredaktoren im Ausdruck vergriffen haben. Mitunter wählten sie eine andere Wendung, als sie beabsichtigten, oder beließen eine für einen früheren Entwurf der Vorschrift passende Formulierung versehentlich im Text.² Lässt sich ein derartiger Irrtum nachweisen, ist der Rechtsanwender gefordert, das Redaktionsversehen im Wege der Auslegung zu berichtigen und der wirklichen Absicht des Normsetzers zum Durchbruch zu verhelfen. Selbst jene Interpreten, die sich sonst nicht überwinden können, einer Vorschrift einen über den „äußerst möglichen Wortsinn“ hinausgehenden Inhalt beizumessen,³ setzen sich in diesen Fällen über diese vermeintliche Grenze der Auslegung hin-

¹ *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff (1982), 393.

² *Engisch*, Einführung in das juristische Denken¹⁰ (2005), 227.

³ Kritisch zur Bedeutung der „Wortlautgrenze“ bei der Interpretation zB *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2009), 15 (48).

weg.⁴ Voraussetzung ist aber, dass es sich um einen *nachweislichen* Irrtum der Redaktoren handelt.

Für Doppelbesteuerungsabkommen gilt nichts anderes. Legt der Wortlaut einer Regelung ein Auslegungsergebnis nahe, das als überraschend empfunden wird, drängt sich mitunter der Verdacht auf, dass dies auf ein Redaktionsversehen zurückgeht. Der Nachweis dafür ist oft nicht einfach zu führen: Weichen die in einem DBA enthaltenen Formulierungen vom Wortlaut jenes Musterabkommens ab, das Ausgangspunkt für die Vertragsverhandlungen war, muss dies nicht immer bedeuten, dass die Normsetzer auch vom Inhalt der im Musterabkommen enthaltenen Vorschrift abgehen wollten. Die unterschiedliche Formulierung kann den unterschiedlichen Gesellschafts- oder Rechtssystemen der Vertragsstaaten oder besonderen Umständen der Verhandlungssituation geschuldet sein. Häufig wollen die Vertragsverfasser durch abweichende Formulierungen jedoch zum Ausdruck bringen, gerade eine von der Vertragsschablone abweichende Anordnung zu treffen. Wer in solchen Fällen ein Redaktionsversehen aufspüren will, wird sich auch mit den Fassungen des Vertragstextes in den anderen authentischen Vertragssprachen zu befassen haben: Findet sich eine als überraschend empfundene Wendung in nur einer der Fassungen des Vertrags, kann dies ihre Ursache in einem Redaktionsversehen haben. Faktisch wird aber auch dann, wenn mehrere Sprachen authentisch sind, oft nur in einer Sprache verhandelt und der Text dann in weiterer Folge in die anderen authentischen Sprachen übersetzt. Eine versehentlich in den Vertrag aufgenommene oder irrtümlich herausgenommene Passage kann auf diese Weise auch Eingang in die Fassungen des Vertrages in den anderen authentischen Sprachen finden oder dort genauso sinnstörend fehlen.

Nur selten geben die Materialien über die Hintergründe der Vertragsverhandlungen Aufschluss. Außer dem Vertragstext sind nämlich meist keine Unterlagen zugänglich, die auf die gemeinsamen Intentionen der beiden Verhandlungsteams hinweisen. Zwar werden die Vertragstexte von den Regierungen in den meisten Staaten mit Erläuterungen versehen und an die gesetzgebenden Organe, deren Zustimmung für den völkerrechtlichen Abschluss des Vertrages Voraussetzung ist, weitergeleitet. Doch handelt es sich dabei um Dokumente, die nur erkennen lassen, welche Vorstellungen *eine* Vertragsseite hatte und die daher nicht einmal zu den nach Art 32 WVK ohnehin nur subsidiär, aber immerhin völkerrechtlich relevanten vorbereitenden Materialien gehören.⁵ Allenfalls könnten derartige Unterlagen für die Auslegung von Bedeutung sein, wenn die entsprechenden Erläuterungen im anderen Staat auf dasselbe Verständnis der Vorschrift schließen lassen.⁶ Dazu kommt, dass die in Österreich dem Gesetzgeber zugeleiteten Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Doppelbesteuerungsabkommen meist kaum aussagekräftig sind, sondern nur den groben Inhalt der Abkommensvorschrift beschreiben

⁴ F. Bydlinski, *Juristische Methodenlehre*, 393; Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*⁶ (1991), 400.

⁵ Lang, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs*, in Lang/Mössner/Waldburger, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs* (1998), 117 (125).

⁶ Dazu Lang, *Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich Schweiz*, SWI 2011, 192 (198).

und jedenfalls nicht schwerpunktmäßig die Abweichungen von den Musterabkommen analysieren.⁷ Wer Näheres über die Gründe wissen will, warum ein DBA von einer Regelung eines Musterabkommens abweicht, ist nach deren Lektüre oft enttäuscht.

Art 31 Abs 3 WVK scheint der späteren Praxis der Vertragsparteien für die Interpretation völkerrechtlicher Verträge Bedeutung beizumessen. Daraus könnte gefolgert werden, dass sich eben die Frage, ob im Falle einer von einem Musterabkommen abweichenden Regelung ein Redaktionsversehen vorliegt, darin zeigt, welchen Inhalt die Behörden der beiden Vertragsstaaten dieser Vorschrift beilegen. Dagegen spricht aber, dass Art 31 Abs 3 WVK gerade auf dem Gebiet des zum Eingriffsrecht gehörenden Abgabenrechts – wenn überhaupt – nur eingeschränkte Bedeutung hat.⁸ Wäre der von den Verwaltungsbehörden angenommene Inhalt einer DBA-Regelung für die Gerichte bindend und daher im Ergebnis nicht mehr auf seine Übereinstimmung mit dem DBA überprüfbar, hätten die Gerichte auf diesem Gebiet weitgehend ihre Zuständigkeit verloren und die Gewaltentrennung wäre insoweit beseitigt.⁹ Darüber hinaus ließe sich eine übereinstimmende Praxis der beiden Vertragsstaaten nur selten nachweisen: Es käme ja nicht auf die Auffassung an, die die – in Österreich für Sachentscheidungen in aller Regel gar nicht zuständigen – obersten Behörden vertreten, sondern auf eine flächendeckend übereinstimmende Praxis der in beiden Staaten erstinstanzlich zuständigen Abgaben- und gegebenenfalls der Rechtsmittelbehörden.¹⁰ Auf österreichischer Seite könnte daher nur von Interesse sein, ob die Finanzämter und der UFS österreichweit die fragliche Abkommensvorschrift übereinstimmend anwenden. Gerade die erstinstanzlichen Entscheidungen aber sind nur den Parteien und nicht den Rechtsanwendern allgemein zugänglich.

Schließlich lässt sich ein Redaktionsversehen auch nicht durch Befragung der seinerzeitigen Vertragsverhandler nachweisen. Gerade in den Fällen, in denen die Verhandler nach Inkrafttreten des DBA laufend mit den Vorschriften befasst sind – etwa im Rahmen von Verständigungsverfahren, der Erteilung von Rechtsauskünften oder im Rahmen der Aufsicht über die erstinstanzlich zuständigen Behörden –, kann es für sie selbst schwierig sein einzuschätzen, ob sie eine bestimmte Auffassung zum Inhalt einer Abkommensvorschrift bereits bei den Verhandlungen vertraten oder sie sich erst im Laufe der Zeit gebildet hatten. Als Auskunftsperson wären sie auch angreifbar, da gerade hinter strittigen Abkommensvorschriften oft divergierende Interessenlagen stehen: Jede der Behörden der beiden Vertragsstaaten kann daran interessiert sein, dem eigenen Fiskus das Besteuerungsrecht zu sichern. Ebenso können die Behörde und der Steuerpflichtige unterschiedlicher Meinung sein, ob das DBA in diesem Staat zur Steuerfreiheit führt. Gehören die Vertragsverhandler der obersten Abgabenbehörde eines Vertragsstaates an, stehen sie den Parteien zumindest dem Anschein nach nicht neutral gegenüber. Aber selbst dann, wenn die seinerzeitigen Vertragsverhandler in der Lage sind, überzeugend

⁷ Kritisch Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (126 ff).

⁸ Lang, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, 573 (575).

⁹ Lang, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 (110).

¹⁰ Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? Die Bedeutung des OECD-Ausschusses und seiner Working Parties, ÖStZ 2006, 203 (208).

über die seinerzeit verfolgten Intentionen beider Seiten Auskunft zu geben und keine Zweifel an der Objektivität ihrer Aussage bestehen, wären derartige Hinweise nicht für die Auslegung des DBA maßgebend: Bei der Interpretation geht es nicht darum, was die Vorschriftenverfasser *tatsächlich gemeint hatten*, sondern was die Normsetzer nach den Regeln der Konvention *als gemeint gegen sich gelten lassen müssen*.¹¹ Lässt sich daher die tatsächliche Intention der Vertragsparteien nicht aus Unterlagen ableiten, auf die im Rahmen der völkerrechtlichen Auslegung zulässigerweise zurückgegriffen werden kann, kann sie für die Interpretation der fraglichen DBA-Vorschriften auch nicht herangezogen werden.

2. Schwierigkeiten der Auslegung einiger von den Regelungen der Musterabkommen abweichender DBA-Vorschriften

2.1. Art 14 DBA Österreich-Korea

Wie schwierig die Auslegung von DBA-Vorschriften sein kann, die von den Abkommensentwürfen der OECD und der UN abweichen und deren Wortlaut zumindest bei erster Betrachtung ein abweichendes Ergebnis nahelegt, soll in der Folge anhand einzelner Regelungen österreichischer DBA exemplarisch gezeigt werden. Die im BGBl 1987/486 veröffentlichte deutschsprachige Übersetzung der damaligen Fassung des Art 14 Abs 1 DBA Österreich-Korea hatte folgenden Wortlaut:

„Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden; bei Vorliegen nachstehender Voraussetzungen dürfen solche Einkünfte im anderen Vertragsstaat besteuert werden:

- a) wenn der Empfänger sich im anderen Vertragsstaat insgesamt mindestens 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält; oder*
- b) wenn die Vergütung von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt oder von einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte getragen wird.“*

Ihrem Wortlaut nach kam dieser Vorschrift weitreichende Bedeutung zu. Dies soll am Beispiel der Ansässigkeit in Österreich erläutert werden: Hielt sich der in Österreich ansässige selbständig Tätige mindestens 183 Tage während eines Steuerjahres in Korea auf, dann hatte Korea das Besteuerungsrecht für alle Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, und zwar unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt wurde: Das Besteuerungsrecht Koreas bestand daher nicht nur für die in Korea, sondern auch für die in Drittstaaten ausgeübten Tätigkeiten und sogar für selbständige Tätigkeit in Österreich. Art 23 des DBA sah im Falle der Ansässigkeit in Österreich für derartige Einkünfte die Freistellungsmethode vor. Österreich durfte daher – sieht man vom Progressionsvorbehalt ab – im Falle eines sich mindestens 183 Kalendertage im betreffenden Steuerjahr in Korea aufhaltenden Steuerpflichtigen nicht einmal jene Einkünfte des in Österreich ansässigen Selbständigen besteuern, die auf die Tätigkeit in Österreich entfallen. Dass Korea diese Einkünfte tatsächlich besteuert, war nicht gefordert. Fehlte es an einer Steuerpflicht

¹¹ Rill, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985, 461 (466).

nach koreanischem Recht, nahm das Abkommen daher offensichtlich die doppelte Nichtbesteuerung in Kauf.

Umgekehrt schien Österreich weitreichende Besteuerungsbefugnisse bei in Korea ansässigen Selbständigen zu haben, die sich mindestens 183 Tage im Kalenderjahr in Österreich aufhalten: Hatten diese Steuerpflichtigen einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich, konnte Österreich dem Abkommen zufolge die innerstaatlich bei unbeschränkter Steuerpflicht vorgesehene Besteuerung aller auf Tätigkeiten in Österreich, in Drittstaaten und sogar im Ansässigkeitsstaat Korea entfallenden Einkünfte durchsetzen. Die österreichische Steuer war dann auf die in Korea zu zahlende Einkommensteuer nach Maßgabe des Art 23 Abs 1 des DBA anzurechnen.

Gegen diese sich aus dem deutschsprachigen Text ergebende Auslegung lässt sich auf den ersten Blick einwenden, dass die deutsche Version des Abkommens nur eine Übersetzung ist. Authentisch und daher rechtlich verbindlich ist einzig die englischsprachige Fassung des Abkommens. Der Wortlaut dieser Version legt aber dasselbe Ergebnis nahe:

„Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may be taxed in the other Contracting State:

- a) if the recipient is present in the other Contracting State for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in the taxable year concerned, or*
- b) if the remuneration is paid by a resident of that other Contracting State or is borne by a permanent establishment situated in the other Contracting State.”*

Die Regelung dürfte teilweise durch Art 14 UN-MA inspiriert gewesen sein. Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

“Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:

- a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or*
- b) If his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performed in that other State may be taxed in that other State.”*

Art 14 Abs 1 lit a UN-MA ergänzt dabei die für Unternehmensgewinne maßgebende Vorschrift des Art 7 UN-MA und entspricht der früheren Regelung des Art 14 OECD-MA. Sie weist dem Staat der festen Einrichtung das Besteuerungsrecht für jene Einkünfte zu, die der festen Einrichtung zugerechnet werden können. Für die im UN-MA vorgeschlagenen Vorschriften ist charakteristisch, dass sie dem Quellenstaat in größerem Um-

fang Besteuerungsrecht belassen, als dies im OECD-MA vorgesehen ist. Vor diesem Hintergrund ist Art 14 Abs 1 lit b UN-MA zu verstehen: Der Quellenstaat soll nicht nur insoweit das Besteuerungsrecht haben, als die Einkünfte einer dort befindlichen festen Einrichtung zugerechnet werden können. Zusätzlich darf der Quellenstaat auch besteuern, wenn sich der selbständig Tätige dort mindestens 183 Tage aufhält, auch wenn er keine feste Einrichtung begründet.

Die Regelung des Art 14 DBA Österreich-Korea unterschied sich aber wesentlich von Art 14 UN-MA. Zum einen fehlte in Art 14 DBA Österreich-Korea die in Art 14 Abs 1 lit a UN-MA enthaltene Vorschrift, die auf die feste Einrichtung abstellt. Zum anderen sah Art 14 Abs 1 lit b dieses DBA ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates auch dann vor, wenn die Vergütung von einer im Quellenstaat ansässigen Person gezahlt oder sogar nur von einer dort gelegenen Betriebsstätte getragen wird. Eine derartige Vorschrift ist dem UN-MA unbekannt. Weitgehende Übereinstimmung bestand bloß zwischen Art 14 Abs 1 lit b UN-MA und Art 14 Abs 1 lit a DBA Österreich-Korea. Allerdings gibt es auch hier einen wesentlichen Unterschied: Während im UN-MA die einschränkende Wortfolge „in that case only so much of the income as is derived from the activities performed in that other State may be taxed in that other State“ enthält, fehlte in Art 14 Abs 1 lit a des DBA Österreich-Korea der Hinweis, dass für das Besteuerungsrecht des Quellenstaates die Tätigkeit *dort auch ausgeübt werden muss*.

Für das DBA Österreich-Korea gilt wie für die meisten österreichischen DBA, dass keine öffentlich zugänglichen Unterlagen existieren, aus denen auf die seinerzeitige Intention *beider* Verhandlungsteams geschlossen werden könnte. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, die dem österreichischen Nationalrat zugeleitet wurden, können nur die österreichische Sichtweise illustrieren und sind daher schon aus diesem Grund für die Auslegung des völkerrechtlichen Vertrages nicht relevant.¹² Im hier vorliegenden Fall kommt noch hinzu, dass sie offenkundig eine Regelung beschreiben, die im DBA gar nicht enthalten war:¹³ „Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat bezieht, dürfen dort nur besteuert werden, wenn sie entweder einer in diesem Staat gelegenen festen, für die Berufsausübung dienenden Einrichtung zuzurechnen sind oder wenn sich diese Person im anderen Vertragsstaat mindestens 183 Tage im Kalenderjahr aufhält.“ Wie gerade dargelegt, enthielt Art 14 DBA Österreich-Korea – anders als Art 14 UN-MA – keine auf die feste Einrichtung abstellende Vorschrift. Die im Unterschied zu Art 14 UN-MA im DBA Österreich-Korea enthaltene Regelung über die die Vergütung zahlende Person und die die Vergütung tragende Betriebsstätte wurde von den Erläuterungen ignoriert. Den Verfassern der Erläuterungen dürfte entgangen sein, dass Art 14 DBA Österreich-Korea fast zur Gänze von Art 14 UN-MA abweicht. Daher war die – ohnehin schon für sich unklare – einleitende Wendung der Erläuterungen zu Art 14 UN-MA, wonach es um Einkünfte geht, die eine ansässige Person „aus dem anderen Vertragsstaat bezieht“, ohne jeden Erklärungswert.

Ein Vergleich der Regelungen dieses DBA mit anderen österreichischen DBA half nicht viel weiter: Unterschiede zwischen DBA haben nämlich von vornherein nur be-

¹² Lang, SWI 2011, 198.

¹³ ErlRV 792 BlgNR 16. GP, 24.

grenzten Erkenntniswert:¹⁴ Wenn Formulierungen in verschiedenen DBA voneinander abweichen, lässt dies nicht unbedingt vermuten, dass damit abweichende Norminhalte verbunden sind. Schließlich sind die DBA das Ergebnis bilateraler Verhandlungen, das auch den Besonderheiten des Gesellschafts- und Rechtssystems Rechnung tragen muss, was sich manchmal nur in unterschiedlicher Terminologie und nicht immer in inhaltlichen Unterschieden niederschlägt.¹⁵ Oft stehen am Ende dieser Verhandlungen auch gesichtswahrende Kompromisse zwischen den Delegationen. Der Umstand, dass andere österreichische DBA, die von Art 14 UN-MA geprägt sind, ausdrücklich die Ausübung der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat verlangen, um diesem Staat das Besteuerungsrecht zu belassen, darf daher nicht überbewertet werden. Schon eher ist erheblich, dass Art 14 Abs 1 lit a des DBA Österreich-Korea den erwähnten in Art 14 Abs 1 lit b UN-MA enthaltenen Zusatz nicht kannte. Daraus könnte die Vermutung abgeleitet werden, dass die Normsetzer im DBA Österreich-Korea eben die Ausübung der Tätigkeit im Quellenstaat nicht für erforderlich hielten. Da sich aber gezeigt hat, dass Art 14 des DBA Österreich-Korea auch in anderen wesentlichen Regelungen von Art 14 UN-MA abwich, trat der Vorbildcharakter des Art 14 UN-MA generell in den Hintergrund. Dies relativierte auch die Bedeutung der Unterschiede in Art 14 Abs 1 lit a des DBA Österreich-Korea.

Die Stammfassung des Art 14 DBA Österreich-Korea war jedenfalls alleine aufgrund des Umstands, dass die Zurechnung der Einkünfte zu einer festen Einrichtung nicht verlangt war und es bereits genügte, wenn die Vergütung durch eine im Quellenstaat ansässige Person gezahlt oder durch eine dort gelegene Betriebsstätte getragen wird, noch deutlich „quellenstaatsfreundlicher“ als Art 14 UN-MA. Art 14 Abs 1 lit b des DBA Österreich-Korea verlangte – ähnlich wie es Art 12 UN-MA für Lizenzen regelt – keinen Zusammenhang der Tätigkeit zum Quellenstaat, um diesem das Besteuerungsrecht zu belassen. Vor diesem Hintergrund ist auch das auf den ersten Blick ausufernde Besteuerungsrecht des Quellenstaates im Falle des Aufenthalts von mindestens 183 Tagen auch für jene Tätigkeiten, die in Drittstaaten oder sogar im Ansässigkeitsstaat ausgeübt werden, weniger überraschend. Darüber hinaus ist mit einem Aufenthalt von mindestens 183 Tagen im Steuerjahr ein enger Nahebezug zum Quellenstaat gefordert, der nach manchen Rechtsordnungen – wie das Beispiel des § 26 BAO zeigt – nach innerstaatlichem Recht zur Welteinkommensbesteuerung führen kann. Vor diesem Hintergrund wird eine Regelung, die diesem Aufenthaltsstaat das primäre Besteuerungsrecht zuweist, auch rechtspolitisch besser verständlich. War Korea der Ansässigkeitsstaat, ergaben sich dadurch auch keine Besteuerungslücken, denn nach Art 23 des DBA ist für in Korea ansässige Personen die Anrechnungsmethode vorgesehen. Machte Österreich daher von seinem Recht nicht Gebrauch, auch Tätigkeiten in Korea oder einem Drittland entfallende Einkünfte zu besteuern, blieb es bei der alleinigen Besteuerung in Korea. Lediglich für in Österreich ansässige Personen bedeutete dies, dass Österreich die auf österreichische, koreanische oder Drittlandsaktivitäten entfallende Einkünfte zu befreien hatte, wenn sich der selbstständig Tätige zumindest 183 Tage in Korea aufhielt und dies unabhängig davon, ob diese Einkünfte in Korea besteuert werden. Dass sich der österreichische Fiskus mit der

¹⁴ Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung (II), *StuW* 1982, 286 (298).

¹⁵ Philipp, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Sowjetunion, *ÖStZ* 1982, 278 (278 f).

Begründung über dieses Ergebnis hinwegsetzen hätte dürfen, dass diese Regelung auf einem nachweislichen Redaktionsversehen beruhe, ist jedenfalls nicht erkennbar.

Die Vertragsparteien haben selbst erkannt, dass die in der Stammfassung des DBA Österreich-Korea enthaltene Regelung für selbständige Arbeit unbefriedigend ist. Die Vorschrift wurde geändert.¹⁶ Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Änderungsprotokoll machen deutlich, dass der Wunsch nach Änderung dieser Vorschrift von österreichischer Seite ein Hauptgrund für die Revisionsverhandlungen war.¹⁷ Die zuvor geschilderten Besonderheiten der Regelung für selbständige Arbeit gehörten mit dem Inkrafttreten der Neuregelung der Vergangenheit an:¹⁸ *„Die Neufassung des Art. 14 des Abkommens und die damit verbundene weitgehende Angleichung des Art. 14 an das OECD-Musterabkommen (insbesondere durch Aufhebung des Abs. 3) bewirkt, dass das bisherige weit reichende Quellenbesteuerungsrecht für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Engineering-Leistungen), das unabhängig vom Vorliegen einer festen Einrichtung im Quellenstaat ist, beseitigt wird. Somit hat der Quellenstaat die Besteuerungskompetenz nur noch im Falle einer festen Einrichtung im Quellenstaat bzw. in Fällen, in denen in Ermangelung einer festen Einrichtung Einkünfte aus einer im Quellenstaat ausgeübten selbständigen Arbeit dort auch dann besteuert werden dürfen, wenn sich die Person in diesem Staat 183 Tage oder länger im jeweiligen Steuerjahr aufhält.“* Somit dürften auch die Vertragsparteien akzeptiert haben, dass die äußerst quellenstaatsfreundliche Regelung der Stammfassung des DBA – unabhängig davon, ob sich seinerzeit beide Seiten über deren ungewöhnliche Reichweite im Klaren waren – bis zum Inkrafttreten der Neuregelung anzuwenden war und im Auslegungswege keine Handhabe dagegen bestand.

2.2. Art 7 DBA Österreich-Indonesien

Ein vergleichsweise einfach zu lösendes Auslegungsproblem wirft Art 7 Abs 1 des DBA Österreich-Indonesien auf. Die im BGBl 454/1988 kundgemachte Übersetzung dieser Vorschrift lautet wie folgt:

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit als sie a) dieser Betriebsstätte, b) dem Verkauf von Gütern und Waren gleicher oder ähnlicher Art wie jene, welche durch die Betriebsstätte verkauft werden, oder c) anderen Geschäftstätigkeiten, die im an-

¹⁶ BGBl III 2002/68.

¹⁷ Vgl dazu den „Allgemeinen Teil“ der Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErlRV 698 BlgNR 21. GP, 8): *„Ein Revisionserfordernis hat sich vor allem auch dadurch ergeben, dass der bestehende Vertragszustand in einigen Bereichen nicht mehr den heute international anerkannten Grundsätzen des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entspricht. Aus österreichischer Sicht erschien insbesondere eine Änderung des Art. 14 Abs. 3 des Abkommens erforderlich, der ein weit reichendes Quellenbesteuerungsrecht für Einkünfte aus selbständiger Arbeit unabhängig vom Vorliegen einer festen Einrichtung im Quellenstaat vorsieht.“*

¹⁸ ErlRV 698 BlgNR 21. GP, 8; vgl Art 14 DBA Österreich-Korea idF BGBl III 2002/68.

deren Staat ausgeübt werden und die gleicher oder ähnlicher Art wie die durch die Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten sind, zugerechnet werden können.“

Nimmt man diesen Wortlaut zum Ausgangspunkt der Interpretation, so fällt auf, dass Art 7 Abs 1 lit b – im Unterschied zu lit c – keinen Bezug zum „anderen Staat“ enthält. Daraus könnte geschlossen werden, dass immer dann, wenn eine Betriebsstätte im Quellenstaat vorliegt, der andere Staat auch das Besteuerungsrecht für den „Verkauf von Gütern und Waren gleicher oder ähnlicher Art wie jene, welche durch die Betriebsstätte verkauft werden“, hat, und zwar unabhängig davon, wo dieser Verkauf erfolgt. Ein österreichisches Unternehmen könnte demzufolge auch dann in Indonesien besteuert werden, wenn in Österreich, in den USA oder in jedem anderen Drittland Verkäufe von Maschinen erfolgen, und zwar auch dann, wenn dieser Verkauf mit der Betriebsstätte in Indonesien überhaupt nicht im Zusammenhang steht, solange dieses Unternehmen nur eine Betriebsstätte in Indonesien hat, durch die ebenfalls Verkäufe gleicher oder ähnlicher Güter oder Waren erfolgen. Das Ergebnis wäre ein extrem weit verstandenes Attraktionsprinzip, das im Falle einer Betriebsstätte im Quellenstaat diesen zur Besteuerung weltweiter Aktivitäten ermächtigen würde.

Schon bei etwas genauerer Betrachtung fällt auf, dass lediglich in der deutschsprachigen Übersetzung des Art 7 Abs 1 lit b die Wendung „in diesem Staat“ fehlt. Die deutschsprachige Fassung ist aber überhaupt nicht relevant, da englisch die einzige authentische Vertragssprache des DBA Österreich-Indonesien ist. Art 7 Abs 1 lit b lautet: *„sales in that other state of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment“*. Damit entspricht die Regelung zur Gänze Art 7 Abs 1 lit b UN-MA: Das DBA ordnet zwar ein Attraktionsprinzip an, allerdings eingeschränkt auf die im Betriebsstättenstaat erfolgten Verkäufe. Nicht bei der Formulierung des Abkommens, sondern bei der Übersetzung der Vorschrift des Art 7 des DBA in die deutsche Sprache ist ein Fehler unterlaufen.

Wäre der offenkundige Übersetzungsfehler für die Interpretation von Bedeutung, ist er durch einen Hinweis im – ebenfalls zum Abkommen gehörenden – Protokoll zu Art 7 relativiert: *„Es besteht Einvernehmen, dass Absatz 1 lit b und c nur in Fällen missbräuchlicher Gewinnverlagerungen aus einer Betriebsstätte anwendbar ist.“* Ob diese Einschränkung zu mehr Rechtssicherheit führt, ist aber eine andere Frage. Die aus dem UN-MA stammende Regelung des Art 7 Abs 1 lit b des DBA Österreich-Indonesien ist zweifellos von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt, zumal mit den Tätigkeiten der Betriebsstätte vergleichbare im Betriebsstättenstaat erfolgte Verkäufe dort auch dann besteuert werden können, wenn sie nicht der Betriebsstätte zurechenbar sind. Umgehungsversuche werden durch die Regelung des UN-MA von vornherein vereitelt. Unter welchen Voraussetzungen derartige Verkäufe als „missbräuchliche[r] Gewinnverlagerung aus einer Betriebsstätte“ zu werten sind und wie der aus dem UN-MA stammende Tatbestand durch diese Regelung eingeschränkt sein soll, bleibt unklar. Eindeutig ist bloß, dass es sich bei der im Protokoll enthaltenen Regelung jedenfalls nicht um ein Redaktionsversehen handelt und die Rechtsanwender vor der Herausforderung stehen, die Konturen des nach der Einschränkung verbliebenen Besteuerungsrechts des Quellenstaates zu ermitteln.

2.3. Art 12 DBA Österreich-Uzbekistan

Ein nicht einfach zu lösendes Interpretationsproblem werfen Art 11 und Art 12 DBA Österreich-Uzbekistan auf: Dieses DBA basiert weitgehend auf dem OECD-MA. Nach Art 11 Abs 2 des DBA dürfen die Zinsen „in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen“, einer 10% des Bruttobetragtes nicht übersteigenden Steuer unterworfen werden. Diese Vorschrift entspricht im Wesentlichen – sieht man von den Ausnahmen des Art 11 Abs 3 ab – dem OECD-MA. Art 12 des DBA Österreich-Uzbekistan weicht vom OECD-MA aber insoweit ab, als für Lizenzgebühren „dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen“, ein 5%iges Besteuerungsrecht belassen wird. Weder in Art 11 noch in Art 12 DBA Österreich-Uzbekistan findet sich aber eine ausdrückliche Regelung, unter welchen Voraussetzungen die Einkünfte für abkommensrechtliche Zwecke als aus dem anderen Staat stammend gelten. Die Vorschrift des Art 11 Abs 5 OECD-MA fehlt im DBA Österreich-Uzbekistan. Art 11 Abs 5 OECD-MA legt den Quellenstaat folgendermaßen fest: *„Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.“* Art 12 OECD-MA kennt keine vergleichbare Quellenregelung, was im Falle des OECD-MA auch nicht notwendig ist, da nach dieser Vorschrift der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht hat. Es macht daher für Zwecke dieser Vorschrift keinen Unterschied, aus welchem Staat die Einkünfte stammen. Der andere Vertragsstaat hat unter keinen Umständen das Besteuerungsrecht. Im Falle des DBA Österreich-Uzbekistan ist hingegen von Bedeutung, aus welchem Staat die Zinsen und die Lizenzgebühren stammen. Das DBA enthält dazu keine explizite Regelung.

Die österreichischen DBA belassen häufig dem anderen Vertragsstaat ein prozentmäßig beschränktes Besteuerungsrecht für Zinsen und Lizenzgebühren. In aller Regel findet sich daher die Quellenregelung des Art 11 Abs 5 OECD-MA für Zinsen in diesen DBA. Für Zwecke der Lizenzgebühren nehmen die Abkommensverhandler dann meist bei Art 11 Abs 5 OECD-MA oder Art 12 Abs 5 UN-MA Anleihe. Art 12 UN-MA lässt nämlich die Besteuerung im anderen Vertragsstaat zu, sodass die Frage zu klären ist, unter welchen Voraussetzungen die Lizenzgebühren aus dem anderen Vertragsstaat stammen. Art 12 Abs 5 UN-MA sieht dafür folgenden – erkennbar an Art 11 Abs 5 OECD-MA angelehnten – Formulierungsvorschlag vor: *„Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.“*

Art 11 und Art 12 DBA Österreich-Uzbekistan enthalten keine Art 11 Abs 5 OECD-MA und Art 12 Abs 5 UN-MA vergleichbare Vorschrift. Die – für die Interpretation des DBA Österreich-Uzbekistan ohnehin nicht relevanten – Erläuterungen zur Regierungs-

vorlage begnügen sich mit einer nichtssagenden Kurzfassung der Art 11 und 12 des DBA und sind daher wiederum wenig hilfreich: „Das Besteuerungsrecht für Zinsen wird OECD-konform dem Wohnsitzstaat des Zinsempfängers zugewiesen. Dem Quellenstaat ist allgemein ein den OECD-Grundsätzen entsprechendes auf 10% des Bruttobetrags der Zinsen eingeschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt. [...] Das Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren wird grundsätzlich dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebührenempfängers überlassen. Daneben besteht ein auf 5% eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht.“ Sie enthalten keinen Hinweis, warum Art 11 Abs 5 OECD-MA nicht aufgenommen wurde und in Art 12 keine eigene Regelung eingefügt wurde, unter welchen Voraussetzungen Lizenzgebühren aus dem anderen Staat stammen.

Die Bestimmung der abkommensrechtlichen Quelle von Einkünften ist aber für die Abkommensanwendung von großer Bedeutung. Die in Art 11 Abs 5 OECD-MA und Art 12 Abs 5 UN-MA enthaltene Quellenregelung ist alles andere als selbstverständlich. Die beiden Vorschriften enthalten eine weite Definition: Die für Zinsen maßgebende Regelung des OECD-MA und jene des UN-MA für Lizenzgebühren belassen dem anderen Vertragsstaat nicht nur dann das Besteuerungsrecht, wenn der Schuldner dort ansässig ist, sondern sogar dann, wenn er bloß eine Betriebsstätte dort unterhält, für deren Zwecke die Schuld eingegangen ist. Demgegenüber beschränkt sich Art 10 Abs 3 OECD-MA darauf, als Dividenden unter anderem Einkünfte aus Anteilen an Gesellschaften, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, zu behandeln. Dies macht deutlich, dass sich der Quellenstaat auch ausschließlich nach der Ansässigkeit der zahlenden Person richten kann.

Würde dem DBA Österreich-Usbekistan bloß eine Art 12 Abs 5 UN-MA nachgebildete Vorschrift fehlen, wäre der Schluss, dass die Abkommensverhandler gerade die dort vorgesehene Regelung ausschließen wollten, keinesfalls naheliegend. Das DBA Österreich-Usbekistan ist nämlich nicht primär am UN-MA – sondern vielmehr am OECD-MA – orientiert. Unterschieden zum UN-MA können daher keine allzu große Bedeutung beigemessen werden. Im Hinblick auf die fehlende Übernahme des Art 11 Abs 5 OECD-MA ist dies aber anders: Wenn das Abkommen sonst über weite Strecken dem OECD-MA folgt, jedoch gerade Art 11 Abs 5 OECD-MA fehlt, lässt dies vermuten, dass die Abkommensverhandler von dieser Quellenregelung abweichen wollten. Allerdings fehlt jeder Hinweis darauf, welche andere Regelung den Verfassern des Abkommenstextes stattdessen vor Augen stand. Jedenfalls spricht der konsequente Verzicht auf die Quellenregelungen in Art 11 und 12 des DBA dagegen, dass es sich um einen bloßen Redaktionsfehler handelt.

Wenig naheliegend ist die Annahme, die Abkommensverhandler wollten die Frage der Quellenregelung dem nationalen Recht jedes der beiden Vertragsstaaten überlassen. Die Regelung des Art 3 Abs 2 des DBA, die das nationale Recht anzusprechen scheint, hat nach der hier vertretenen und an anderer Stelle ausführlich begründeten Auffassung den Inhalt, die Bedeutung der DBA-Auslegung aus dem Zusammenhang zu betonen und kann daher nicht als *carte blanche* für den nationalen Gesetzgeber verstanden werden, durch einseitige Regelungen den Abkommensinhalt zu determinieren.¹⁹ Vor allem ist

¹⁹ Dazu Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres*, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Debatin (1997), 283 (295 ff).

nicht anzunehmen, dass sich der jeweilige Ansässigkeitsstaat in einer derart zentralen Frage des Umfangs des Besteuerungsrechts bei Zinsen und Lizenzgebühren dem Gutdünken des anderen Staates ausliefern wollte. Der Quellenstaat hätte es dann weitgehend in der Hand zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen er Zinsen und Lizenzgebühren besteuern möchte.

Aber selbst wenn man den Begriff „stammen“ nach nationalem Recht auslegen wollte, hilft dies zumindest im Fall Österreichs nicht weiter: So enthält das EStG diesen Begriff zwar an verschiedenen Stellen, aber nicht im Zusammenhang mit einem anderen Staat oder einem Territorium. Oder sollte es etwa auf die Voraussetzungen ankommen, unter denen beschränkt Steuerpflichtige dem Quellensteuerabzug bei Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen? Aber wie wäre dann bei in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen vorzugehen, die auch im Hinblick auf Zinsen und Lizenzgebühren der Weltinkommensbesteuerung unterliegen, wenn abkommensrechtlich nach Maßgabe des Art 4 Abs 2 oder 3 des DBA Usbekistan der Ansässigkeitsstaat ist?

Will man daher auf den Abkommenszusammenhang zurückgreifen, liegt es zunächst nahe, die Vorschrift des Art 20 Abs 1 DBA Österreich-Usbekistan in den Blick zu nehmen, die auf Art 20 OECD-MA zurückgeht. Diese Befreiung bestimmter Zahlungen an Studenten, Praktikanten und Lehrlinge im Aufenthaltsstaat kommt nur zum Tragen, „sofern diese Zahlungen aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen“. Der OECD-Kommentar zu dieser Regelung geht auch davon aus, dass es für die Bestimmung der Quelle auf Ansässigkeit und Betriebsstätte des Schuldners ankommt²⁰: *„For the purpose of this Article, payments that are made by or on behalf of a resident of a Contracting State or that are borne by a permanent establishment which a person has in that State are not considered to arise from sources outside that State.“* Diese Formulierung wurde allerdings erst im Jahre 2005 in den OECD-Kommentar aufgenommen und kann daher für die Auslegung des bereits zuvor abgeschlossenen DBA Österreich-Usbekistan und des in diesem Abkommen enthaltenen Art 20 Abs 1 nicht herangezogen werden.²¹ Daher verbietet es sich, dieses Verständnis für die Bestimmung des Ausdrucks „stammen“ in Art 11 und Art 12 des DBA als maßgebend zu erachten.

Daher bleibt nur die Möglichkeit, auf Art 10 Abs 3 des DBA zurückzugreifen und die Ansässigkeit der ausschüttenden Gesellschaft als relevant anzusehen. Versucht man diese Regelung – trotz aller Unterschiede zu Art 11 und Art 12 des DBA – für die Interpretation des Ausdrucks „stammen“ in Art 11 und Art 12 OECD-MA fruchtbar zu machen, spricht dies dafür, die Zinsen und Lizenzgebühren nur dann als aus dem anderen Vertragsstaat stammend anzusehen, wenn der Schuldner eine dort ansässige Person ist. Letzte Zweifel an dieser Normhypothese bleiben aber. Denn es ist nicht verständlich, warum die Abkommensverfasser eine derartige Regelung nicht selbst in das Abkommen aufgenommen haben, hätten sie dieses Ergebnis herbeiführen wollen.

²⁰ OECD-Komm 2010 Art 20 Rn 4.

²¹ Vgl Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), 11 (30 ff).

3. Würdigung

Der Text etlicher österreichischer DBA weicht deutlich von den Abkommensentwürfen der OECD ab und lässt gelegentlich auf durchaus überraschende Regelungsinhalte schließen. Die Frage, ob dies von den Abkommensverhandlern beabsichtigt war oder ob es sich um Redaktionsversehen handelt, lässt sich mitunter nicht ohne weiteres klären. Unterlagen, die das übereinstimmende Verständnis der beiden Verhandlungsteams über die Hintergründe der von den Musterabkommen abweichenden Regelungen aufzeigen, sind den Rechtsanwendern nicht zugänglich. Die dadurch verursachten Auslegungsschwierigkeiten gehen zu Lasten der Rechtssicherheit.

Für die Zukunft wäre es wünschenswert, wenn die beiden Verhandlungsteams ihre Motive für Abweichungen von den Musterabkommen der OECD oder der UN in gemeinsamen Erläuterungen festhalten, die anlässlich des Abschlusses der Verhandlungen auch der Öffentlichkeit mitgeteilt werden. Ein derartiges – bereits bei Abkommensabschluss vorliegendes – Dokument, könnte anders als spätere Verständigungsvereinbarungen nach den völkerrechtlichen Grundsätzen auch bei der Abkommensauslegung berücksichtigt werden. Zwar birgt der Versuch, zusätzlich zum Vertrag selbst und zu einem allfälligen zum Vertrag gehörenden Protokoll auch über die Erläuterungen Übereinstimmung zu erzielen, die Gefahr, dass unterschiedliche Auffassungen über ein- und dieselbe Vorschrift deutlich werden oder mühsam durch bewusst unklare Vertragsformulierungen überspielte inhaltliche Divergenzen aufbrechen und die Verhandlungen dadurch in die Länge gezogen werden. Allerdings rächen sich derartige dilatorische Formelkompromisse meist später, wenn sich die unterschiedlichen Auffassungen nicht mehr verbergen lassen und unterschiedliche Interpretationen ein- und derselben Vertragsbestimmungen in beiden Vertragsstaaten drohen und die dadurch der Doppelbesteuerung ausgelieferten Steuerpflichtigen einen hohen Preis zu zahlen haben. Daher wäre es der Mühe wert, wenn die Vertragsverhandler parallel zur Paraphierung des Vertrags ein gemeinsames Dokument veröffentlichen, in dem der Inhalt der von den Musterabkommen der OECD oder UN abweichenden Vertragsbestimmungen näher dargelegt wird und das dann zumindest nach Maßgabe des Art 32 WVK von allen Rechtsanwendern einschließlich der Gerichte bei der Auslegung der Vertragsbestimmungen verwendet werden kann.

Zumindest aber sollten die dem Nationalrat zugeleiteten und der Fachöffentlichkeit zur Verfügung stehenden Erläuterungen zur Regierungsvorlage detaillierte Ausführungen zu den von den Musterabkommen abweichenden Abkommensvorschriften enthalten.²² Derartige von einem Verhandlungsteam erstellte Dokumente spiegeln zwar nur das Verständnis einer der beiden Seiten wider und können daher nach den Regeln der Art 31 f WVK für die Auslegung des Vertrags selbst nicht herangezogen werden. Den Rechtsanwendern wäre aber bereits insoweit geholfen, als die Hintergründe konkreter Vertragsbestimmungen besser verständlich werden. Die derzeit übliche Form der verkürzten Wiederholung des Inhalts aller – weitgehend ohnehin den Regelungen der Musterabkommen entsprechenden – Abkommensvorschriften bringt niemandem Erkenntnisgewinn. Insbesondere leisten sie keine Hilfe, um jene Abweichungen von den Mus-

²² So bereits *Lang*, SWI 2012, 125 ff.

terabkommen, die bloß irrtümlich erfolgten und auf einem Redaktionsversehen beruhen, von jenen Besonderheiten einer DBA-Vorschrift zu unterscheiden, durch die die Vertragsverhandler eine sich inhaltlich von den Musterabkommen unterscheidende Regelung schaffen wollten.