

35. Jahrgang / Jänner 2025 / Nr. 1

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Sabine Schmidjell-Dommes

Das Abänderungsprotokoll zum DBA Neuseeland

The Amending Protocol to the Tax Treaty with New Zealand

Dominic Krenn

Besteuerung einer Dividende bei Doppelansässigkeit

Taxation of Dividend Income in the Case of Dual Residency

Veronika Daurer / Stefanie Gombotz

VN-Resolutionsentwurf zur Zusammenarbeit in Steuerfragen

UN Draft Resolution on International Tax Cooperation

Michael Lang

Unbewegliches Vermögen im UN-Musterabkommen

Immovable Property in the UN Model Convention

Benjamin Beer / Kilian Posch

Aktivitätsvorbehalte und ausländische Betriebsstätteneinkünfte

Activity Clauses and Foreign PE Income

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang^{*)}

Neue Definition des unbeweglichen Vermögens in Art 6 Abs 2 UN-Musterabkommen

NEW DEFINITION OF IMMOVABLE PROPERTY IN ART 6 PARA 2 UN MODEL CONVENTION

Recently, the UN Committee of Experts in International Cooperation in Tax Matters discussed an amendment of the definition of immovable property under Art 6(2) UN Model Convention. As the Committee considered the approach for the reference to domestic law in Art 3(2) UN Model Convention instructive, the phrase “*unless the context otherwise requires*” might be inserted into Art 6(2) UN Model Convention. *Michael Lang* analyzes the questions arising from this possible amendment.

I. Der Vorschlag des UN-Subkomitees

Das UN Committee of Experts in International Cooperation in Tax Matters hat bei seiner 29. Session von 15. bis 18. 10. 2024 in Genf den Vorschlag diskutiert, die Definition des unbeweglichen Vermögens in Art 6 Abs 2 UN-MA und dem dazugehörigen Kommentar zu ändern. Die Hintergründe dafür sind in einem Report des *Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries* dargelegt,¹⁾ der in der Folge auszugsweise wiedergegeben werden soll:

- „4. *The definition of immovable property in paragraph 2 of Article 6 is somewhat unusual in that it begins with a reference to the situs State’s domestic law, but then includes a list of types of property that will ‘in any case’ constitute immovable property. The Commentary explains that the reference to the domestic law of the situs state is intended to alleviate difficulties of interpretation with regard to whether an asset or a right is to be regarded as immovable property. The positive and negative lists in the second sentence provide some uniformity across countries. Issues have arisen with respect to both parts of the definition.*
5. *The reference to domestic law may give rise to unintended results. For instance, where the law of a Contracting State has a wide range of items defined or deemed as immovable property, including properties which are normally recognized as movable properties, the income derived from such properties would fall under paragraph 1 of Article 6, and that from the alienation of shares which derived more than 50 per cent of their value from such properties would fall under paragraph 4 of Article 13. In both situations, the income or gains from properties which are normally recognized as movable properties would be taxed, which may not have been intended by the negotiators.*
6. *A possible reason for such an outcome may be that the definition of immovable property in the domestic law of the Contracting State is not designed for income tax purposes. For example, some property tax regimes provide special rules or rates for real property used in farming. Such concessions may apply to not only the real property itself, but also property that is erected on the land (such as buildings) or affixed to the land (such as milking equipment and seed cleaning equipment). Such exemptions may also apply to tangible personal property related to farming while the same*

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Benjamin Beer danke ich für die Unterstützung.

¹⁾ *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, E/C.18/2024/CRP.30 (27. 9. 2024).

property may be subject to the ad valorem tax when used for some other purpose, such as processing of agricultural products.

7. *A similar problem arises when one Contracting State has modified its domestic law, after a treaty has come into force, to include in the definition of 'immovable property' ownership interests in entities that own immovable property located in that State. The intention may be to allow that State to exercise taxing rights under Article 13(4). However, does that change in domestic law also create taxing rights under Article 13(1) even in the absence of Article 13(4)?*
8. *Article 3(2) of the UN Model includes a reference to a Contracting State's domestic law, but also imposes some limits on that Contracting State's application of its domestic law. It reads:*
 - *As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.*
9. *Article 3(2) does not apply to Article 6(2) because the term 'immovable property' is not an undefined term. However, participants in the Subcommittee found the approach of Article 3(2) instructive. Accordingly, the Subcommittee proposes a small change to Article 6(2) to adopt a similar approach. The revised Article 6(2) would read:*
 - *The term 'immovable property' shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated unless the context otherwise requires. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships and aircraft shall not be regarded as immovable property.*
10. *The Commentary to the paragraph would also be modified. The Subcommittee proposes the following changes:*
 6. *This paragraph, which gives the term 'immovable property' the meaning that it has under the law of the Contracting State in which the property is situated, is intended to alleviate difficulties of interpretation with regard to whether an asset or a right is to be regarded as immovable property by deferring to the law of that State. However, the situs State's definition of immovable property must be consistent with the context in which a bilateral treaty was negotiated and is interpreted. That is, the relevant definition is one used for income tax purposes, such as any definition applicable to rules regarding taxation of non-residents on the gain from the sale of immovable property, not for property tax or other purposes. Moreover, the definition should not include property that generally is viewed as 'movable property', unless such movable property is permanently attached to immovable property (sometimes known as a "fixture"), as in the case of built-in bookshelves or a central heating and air conditioning system."*

Die für Art 6 Abs 2 UN-MA vorgeschlagenen Änderungen sind daher vor dem Hintergrund zu verstehen, dass die Mitglieder des Subcommittee das Modell des Art 3 Abs 2 UN-MA und die darin enthaltene Erwähnung des Zusammenhangs „instructive“ fanden und sich daher für seine Übernahme in Art 6 Abs 2 UN-MA aussprachen. Um die Bedeutung der vorgeschlagenen Änderungen zu erfassen, ist es einerseits sinnvoll, die Vorschrift des Art 3 Abs 2 UN-MA näher zu erläutern und andererseits den Inhalt des bisherigen Art 6 Abs 2 UN-MA darzulegen. Denn die Neufassung soll die Kontextklausel in

Art 6 Abs 2 UN-MA integrieren. Die Interpretation dieser Vorschrift macht es erforderlich, diese beiden Hintergründe zu beleuchten.

II. Die Bedeutung des Zusammenhangs nach Art 3 Abs 2 UN-MA

Der Inhalt des Art 3 Abs 2 UN-MA ist umstritten. Im Mittelpunkt der Kontroversen steht die Frage, welche Bedeutung der Wortfolge „*unless the context otherwise requires*“ zukommen soll. Die Auffassungen sind völlig unterschiedlich: Am einen Ende des Spektrums steht die Position, wonach dieser Einschub fast völlig zu ignorieren ist, und nicht im Abkommen definierte Ausdrücke nahezu immer nach dem Recht der Anwendestaaten verstanden werden sollen.²⁾ Dem gegenüber steht die Auffassung, wonach diese Wortfolge von zentraler Bedeutung ist, und auf das nationale Recht des Anwendestaates – wenn überhaupt – nur im Ausnahmefall zurückgegriffen werden darf.³⁾ Vermittelnde Positionen betonen das Wort „*requires*“ und vertreten die Auffassung, dass nur unter der besonderen Voraussetzung der Erforderlichkeit der Zusammenhang des Abkommens ins Spiel kommt, sonst aber das nationale Recht des Anwendestaates maßgeblich ist.⁴⁾

Gefühlsmäßig würden viele Juristen in einer derartigen Situation zu einer vermittelnden Lösung neigen. Die besseren Argumente sprechen aber dennoch für eine Interpretation, nach der der Zusammenhang des Abkommens klaren Vorrang vor dem nationalen Recht der beiden Vertragsstaaten hat.⁵⁾ Denn das Ziel der DBA ist die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten.⁶⁾ Im Anwendungsbereich eines solchen Abkommens soll weder Doppelbesteuerung möglich sein, noch – wenn jeder der beiden Staaten das ihm zugestandene Besteuerungsrecht ausschöpft – doppelte Nichtbesteuerung entstehen.⁷⁾ Dies setzt voraus, dass die Abkommensvorschriften in beiden Vertragsstaaten gleich verstanden werden. Wenn jeder der beiden Anwendestaaten zur Abkommensinterpretation auf sein nationales Recht zurückgreift und folglich ein und dieselbe Abkommensvorschrift im jeweiligen Anwendestaat unterschiedlich interpretiert wird, wäre dieses Ziel gefährdet.

Es hat immer wieder Bemühungen gegeben, auf die Qualifikation in einem der beiden Vertragsstaaten abzustellen, der dann die Behörde des anderen Staates folgen sollte. Auf diese Weise wäre auch ein einheitliches Abkommensverständnis sichergestellt. Aber Art 3 Abs 2 UN-MA stellt auf den *Anwendestaat* ab. *Avery Jones* hat zwar für den Quellenstaat als alleinigen Anwendestaat plädiert,⁸⁾ sich damit aber aus naheliegenden Gründen nicht durchgesetzt:⁹⁾ Der Ansässigkeitsstaat, an den der Methodenartikel ad-

²⁾ So zuletzt etwa *Loukota*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und seine Mythen, TPI 2024, 148 (148 ff); *Avery Jones*, A Fresh Look at Article 3(2) of the OECD Model, BIT 2020, 654 (654 ff).

³⁾ So zuletzt etwa *Lang/Beer*, The Relation Between Article 3(2) OECD MC and the Interpretation Rules of the Vienna Convention on the Law of Treaties, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties (2025) 283 (283 ff).

⁴⁾ Grundlegend *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung (II), Steuer und Wirtschaft 1982, 286 (297 f).

⁵⁾ Dazu ausführlich *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (283 ff).

⁶⁾ *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) 9.

⁷⁾ Genauer zur Frage, wann die doppelte Nichtbesteuerung als Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen angesehen werden kann, *Lang*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in *Haarmann*, Auslegung und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 83 (92 ff).

⁸⁾ Siehe etwa *Avery Jones*, Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It – Treaty Interpretation, ET 1993, 252 (255).

⁹⁾ Vgl die Begründung in *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (306 ff). Siehe außerdem etwa *Baker*, Double Taxation Conventions (2001) E 21; *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 3 Rz 111. Selbst *Avery Jones*, BIT 2020, 654 (657), erkennt an, dass die Annahme der Abkommensanwendung beider Staaten einem „*literal reading*“ des Art 3 Abs 2 entspricht.

ressiert ist, hat ebenfalls die Verteilungsnormen anzuwenden. Auch das von *Resch* ins Treffen geführte Argument, wonach der Quellenstaat aus zeitlicher Sicht den Vorrang hätte,¹⁰⁾ ist nicht überzeugend: Beide Staaten haben unabhängig voneinander ihre Besteuerungsrechte auszuüben.¹¹⁾ Selbst im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode braucht die Behörde des Ansässigkeitsstaates nicht auf jene des Quellenstaates zu warten: Wenn der Steuerbetrag im Quellenstaat sich noch ändert oder überhaupt erst später festgesetzt wird, muss der Ansässigkeitsstaat seine Steuer anpassen.¹²⁾

Die OECD selbst geht übrigens auch davon aus, dass *beide* Vertragsstaaten für Zwecke des Art 3 Abs 2 das Abkommen anwenden: Denn nach Auffassung des OECD-Kommentars sollen durch die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften des nationalen Rechts in beiden Staaten entstehende Auslegungskonflikte durch Anwendung des Methodenartikels gelöst werden.¹³⁾ Dass diese Position aus ganz anderen Gründen nicht überzeugend ist, steht auf einem anderen Blatt.¹⁴⁾ Die OECD bräuchte diesen Kunstgriff über Art 23 jedenfalls gar nicht, wenn sie davon ausginge, dass bereits nach Art 3 Abs 2 das Recht eines Staates für beide Seiten maßgebend wäre.¹⁵⁾

An der autonomen Interpretation der Abkommensvorschriften führt ohnehin kein Weg vorbei, und dies aus mehreren Gründen: Oft sind schon die Sprachen des Abkommens und des nationalen Rechts verschieden. Beispielsweise ist nach dem DBA Tunesien Französisch die einzige authentische Vertragssprache.¹⁶⁾ Würde man daher für einen im Abkommen verwendeten Ausdruck nach einer passenden österreichischen Steuervorschrift suchen wollen, müsste man zuerst klären, welchen Inhalt der französischsprachige Rechtsbegriff hat, um ihm den Inhalt einer österreichischen Norm zuzuordnen zu können. Meist kommen für einen Ausdruck mehrere Alternativen in Betracht, die wiederum selbst unterschiedliche Bedeutungen haben. Um feststellen zu können, welcher Ausdruck am ehesten in Betracht kommt, ist bereits in einem ersten gedanklichen Schritt die französischsprachige Abkommensvorschrift – losgelöst vom nationalen Recht – auszulegen. Denn Übersetzung ist kein Automatismus, sondern macht die Klärung der Frage erforderlich, welcher Ausdruck in der anderen Sprache am besten passt. Dies setzt die Interpretation des zu übersetzenden Wortes voraus.¹⁷⁾

Selbst wenn die Vertragssprache auch jene ist, in der die nationalen Gesetze verfasst sind, ist dies nicht anders: Der Ausdruck „*Unternehmen*“, wie er in Art 7 UN-MA verwendet wird, findet sich in Österreich beispielsweise im Umsatzsteuerrecht. Zu Recht wird das umsatzsteuerliche Verständnis für diese Zwecke aber nicht als maßgebend erachtet. Wer zu diesem Ergebnis gekommen ist, muss aber schon die hinter Art 7 UN-MA stehenden Wertungen aufgespürt und festgestellt haben, dass der umsatzsteuerliche Unternehmensbegriff von anderen teleologischen und systematischen Erwägungen als Art 7 UN-MA getragen ist.¹⁸⁾

Mitunter werden aber in nationalen Rechtsordnungen die zu interpretierenden Ausdrücke des Abkommens gar nicht verwendet. Diese Erfahrung musste beispielsweise der australische High Court in der Rs *Thiel* machen, als er den Ausdruck „*enterprise*“ auszulegen

¹⁰⁾ Vgl *Resch*, Tax Treaty Interpretation – A Response to Michael Lang, British Tax Review 2021, 598 (620 ff).

¹¹⁾ Vgl *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (308).

¹²⁾ Näher *Lang*, What Is a “Tax Paid in That Other State” under Article 23 of the OECD Model? BIT 2021, 656 (657 ff).

¹³⁾ Vgl Tz 32.1 OECD-MK zu Art 23A und 23B OECD-MA.

¹⁴⁾ Ausführlich *Lang*, The application of the OECD model tax convention to partnerships – a critical analysis of the report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000) 39 ff.

¹⁵⁾ *Lang*, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, BIT 2020, 660 (664).

¹⁶⁾ BGBl 1978/516.

¹⁷⁾ Zu dieser Problematik bereits *Lang*, BIT 2020, 660 (661 ff).

¹⁸⁾ *Lang*, BIT 2020, 660 (662 f).

hatte.¹⁹⁾ Dann kann allerdings nur auf den abkommensrechtlichen Kontext zurückgegriffen werden. Wenn aber in solchen Fällen eine Auslegung aus dem Zusammenhang gesucht und gefunden werden kann, gibt es keinen Grund, nicht auch dann, wenn derselbe oder ein ähnlicher Ausdruck zufällig doch im nationalen Recht verwendet wird, genauso vorzugehen.

Avery Jones hat auch eingewendet, dass die Verwendung des Ausdrucks „*unless*“ darauf hindeutet, dass die Kontext-Klausel nur im Ausnahmefall herangezogen werden soll. Wäre beispielsweise stattdessen das Wort „*if*“ verwendet worden, wäre dies anders.²⁰⁾ Ein Blick in den OECD-Kommentar zeigt aber, dass die OECD die beiden Worte offenbar für austauschbar hält. Im OECD-Kommentar findet sich folgende Formulierung:²¹⁾ „[...] *paragraph 2 specifies that the domestic law meaning of an undefined term applies only if the context does not require an alternative interpretation [...].*“ Diese Passage ist auch im UN-Kommentar zu Art 3 UN-MA wiedergegeben.²²⁾ Somit sollte dieses Argument jedenfalls für die Abkommen, die auf Grundlage des OECD-MA seit 1992 und des UN-MA seit 2001 geschlossen wurden, keine Rolle spielen.

Die Geschichte des Art 3 Abs 2 UN-MA ist ambivalent: Die Kontextklausel dürfte aus dem UK-Rechtsbereich stammen. Dort dient sie offenbar primär dazu, dem Richter die Möglichkeit zu geben, sich im Ausnahmefall über ein seines Erachtens nicht angestrebtes Auslegungsergebnis hinwegsetzen zu können.²³⁾ Als die Vorläufervorschrift zu Art 3 Abs 2 UN-MA aber erstmals in ein DBA – und zwar 1945 in jenes zwischen Großbritannien und den USA – aufgenommen wurde, geschah dies „geräuschlos“: In den in den National Archives in London zugänglichen Verhandlungsunterlagen findet sich keine Begründung für die Aufnahme dieser Vorschrift in das Abkommen.²⁴⁾ Offenbar war nicht intendiert, mit dieser Vorschrift die sonst maßgebenden Grundsätze der Interpretation völkerrechtlicher Verträge, die die Auslegung von Abkommen aus ihrem Kontext heraus erfordern und daher gerade nicht den Rückgriff auf nationales Recht als Regelfall ansehen, für dieses Abkommen aus den Angeln zu heben.²⁵⁾ Sonst hätte das zumindest in den Unterlagen der Verhandler seinen Niederschlag gefunden. Der Kommentar zum OECD-MA 1963 ließ auch nicht erkennen, dass Art 3 Abs 2 MA nun eine ganz andere Vorgangsweise erfordere, als dies sonst bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge üblich ist.²⁶⁾ Daher sprechen auch historische und insgesamt die überzeugenderen Argumente dafür, Art 3 Abs 2 MA als Vorschrift zu verstehen, die die Interpretation aus dem Zusammenhang noch zusätzlich betont und nur im seltenen Ausnahmefall die Heranziehung nationalen Rechts zulässt.²⁷⁾

Der Inhalt des Ausdrucks „*context*“ ist dabei keineswegs mit dem Inhalt des gleichlautenden Ausdrucks in Art 31 WVK identisch. Vielmehr ist er viel weiter zu verstehen und umfasst neben dem Wortlaut auch Ziel und Zweck der Regelungen sowie die Entste-

¹⁹⁾ High Court of Australia 22. 8. 1990, *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* (1990) 171 CLR 338.

²⁰⁾ *Avery Jones*, BIT 2020, 654 (656).

²¹⁾ Tz 12 OECD-MK 1992 zu Art 3 OECD-MA.

²²⁾ Tz 21 UN-MK 2001 zu Art 3 UN-MA.

²³⁾ So etwa *Avery Jones*, *The UK's Influence on the OECD Model Tax Convention*, *British Tax Review* 2011, 653 (661 ff.).

²⁴⁾ *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, *Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 283 (286 ff.).

²⁵⁾ *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, *Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 283 (288).

²⁶⁾ Nur das Folgende wurde im OECD-MK 1963 zu Art 3 Abs 2 OECD-MA angeführt: „*The rule of interpretation laid down in paragraph 2 corresponds to similar provisions normally appearing in double taxation Conventions. The rule of interpretation in paragraph 2 of Article 6 on the taxation of income from immovable property, which has to be regarded as ‚lex specialis‘ is in no way affected by the present general rule of interpretation.*“

²⁷⁾ So im Ergebnis *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, *Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 283 (290, 313).

hungsgeschichte.²⁸⁾ Zweifeln kann man allerdings daran, ob auch die in Art 31 Abs 3 WVK genannten „*subsequent agreements*“ und die „*subsequent practice*“ erfasst sind. Denn Handlungen der Verwaltung bei der Auslegung Bedeutung beizumessen, wäre auf dem Gebiet der Steuern, wo in vielen Staaten strenge rechtsstaatliche Vorgaben bestehen, zumindest ein Fremdkörper.²⁹⁾ Daher könnte dies dafür sprechen, spätere Übereinkünfte und Praxis aus dem „*context*“ des Art 3 Abs 2 UN-MA ausgeklammert zu sehen.³⁰⁾

III. Die bisherige Definition des unbeweglichen Vermögens

Die Definition des Art 6 Abs 2 UN-MA lautet wie folgt: „*The term ‘immovable property’ shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships and aircraft shall not be regarded as immovable property.*“

Die Vorschrift beinhaltet einen weitgehenden Verweis auf das nationale Recht. Anders als Art 3 Abs 2 UN-MA kannte diese Vorschrift – bisher – keine Kontextklausel. Sie unterscheidet sich auch insoweit von Art 3 Abs 2 UN-MA, als die Positiv- und die Negativliste des Art 6 Abs 2 Satz 2 UN-MA bestimmtes Vermögen explizit der Regelung durch das nationale Recht entzieht, indem es entweder jedenfalls oder keinesfalls unter das unbewegliche Vermögen fällt.³¹⁾ Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass Art 6 Abs 2 Satz 1 UN-MA auf das Recht des Belegenheitsstaates – und nicht des Anwendestaates – verweist. In diesem Fall ist explizit geregelt, dass die Qualifikation des Quellenstaates auch für den Ansässigkeitsstaat maßgebend ist. Art 6 Abs 2 UN-MA hat Vorrang gegenüber Art 3 Abs 2 UN-MA: Aufgrund der Regelung des Art 6 Abs 2 UN-MA ist unbewegliches Vermögen kein im Abkommen nicht definierter Ausdruck und fällt daher nicht unter Art 3 Abs 2 UN-MA.³²⁾

Der Verweis auf das Recht des Belegenheitsstaates wird zu Recht als dynamisch angesehen.³³⁾ Dies ergibt sich auch aus dem systematischen Zusammenhang zu den anderen Verweisen des UN-MA auf das nationale Recht.³⁴⁾ Der Umstand, dass Art 3 Abs 2 UN-MA eine ausdrückliche Regelung enthält, wonach das jeweils geltende nationale Recht maßgebend ist, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, rechtfertigt es nicht, für Zwecke des Art 6 Abs 2 UN-MA den Umkehrschluss zu ziehen. Denn die Änderung des Art 3 Abs 2 MA war nur die Reaktion darauf, dass ein kanadisches Gericht den Verweis überraschenderweise statisch verstand.³⁵⁾ Bis dahin war es nahezu

²⁸⁾ Lang/Beer in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (301 ff).

²⁹⁾ Lang/Beer in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (302 f).

³⁰⁾ Lang/Beer in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (302 f).

³¹⁾ Näher Lang, The Relation between Tax Treaty Law and National Law in the Definition of Immovable Property under Article 6(2) of the OECD Model, in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2015) 57 (71); vgl aber Reimer in Vogel/Lehner, DBA*, Art 6 Rz 76, der in diesen Konstellationen nach Art 3 Abs 2 UN-MA die Heranziehung nationalen Rechts für denkbar erachtet.

³²⁾ Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (72).

³³⁾ So Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (67 f).

³⁴⁾ Dazu Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (67).

³⁵⁾ Supreme Court of Canada, *The Queen v. Melford Developments, Inc.*, 1982 DTC 6281, 6285. Vgl dazu genauer Mössner, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Böckstiegel/Folz/Mössner/Zemanek, Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaftsrecht, FS Seidl-Hohenveldern (1988) 403 (407 ff).

unbestritten, dass der Verweis in Art 3 Abs 2 MA – soweit er überhaupt Bedeutung hat – dynamisch zu verstehen ist.³⁶⁾

Die Frage, welche Grenzen der Verweis auf das nationale Recht des Belegenheitsstaates hat, wird im Schrifttum gelegentlich vor dem Hintergrund eines Beispiels diskutiert, das vor vielen Jahren Gegenstand eines – erfolglosen – Verständigungsverfahrens zwischen Österreich und Belarus war:³⁷⁾ Der Gesetzgeber von Belarus schuf eine ausdrückliche Regelung, der zufolge Glückspielautomaten als unbewegliches Vermögen gelten. Aufgrund dessen berief sich die Steuerbehörde von Belarus im Fall eines österreichischen Unternehmens, das in Belarus solche Geräte betrieb, auf die Art 6 Abs 2 UN-MA entsprechende Vorschrift des DBA und nahm das Besteuerungsrecht für die daraus erzielten Gewinne in Anspruch.

Das österreichische BMF sah in dieser Vorgangsweise eine Umgehung der DBA-Regelung. Dieses Argument ist aber nicht überzeugend.³⁸⁾ Art 29 Abs 9 UN-MA kennt zwar nunmehr eine eigene Missbrauchsvorschrift. Sie lässt sich als Hinweis an die Verwaltungsbehörden interpretieren, in den Fällen, in denen Steuerpflichtige die Grenzen eines abkommensrechtlichen Tatbestands zu ihrem eigenen Vorteil auszureizen trachten, den Sachverhalt besonders sorgfältig zu ermitteln und die Abkommensvorschriften nicht bloß aufgrund ihres Wortlauts zu interpretieren.³⁹⁾ Eine eigenständige Rechtsgrundlage, Steuerpflichtigen Abkommensvorteile abzuerkennen, ist diese Vorschrift aber nicht.⁴⁰⁾ Sie richtet sich außerdem nicht an die Vertragsstaaten selbst: Wann immer der Vorwurf – sei es gegen einen Vertragsstaat oder einen Steuerpflichtigen – erhoben wird, jemand würde eine Abkommensvorschrift zu seinem Vorteil „missbrauchen“, sollte diese Frage im Wege der Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Vorschrift geklärt werden, und nicht unter Berufung darauf, dass Umgehungsabsicht bestanden hätte.⁴¹⁾

Gelegentlich findet sich in der Fachliteratur der Ansatz, den Verweis des Art 6 Abs 2 UN-MA auf das nationale Recht unter Berufung auf den Grundsatz von „good faith“, wie er in Art 26 oder auch in Art 31 Abs 1 WVK erwähnt ist, einzuschränken:⁴²⁾ *Reimer* zufolge „setzt die Bona-fide-Klausel in Art 31 Abs 1 [WVK] einer willkürlichen oder überraschenden Ausdehnung des innerstaatlichen Begriffsverständnisses durch den jeweiligen Belegenheitsstaat Grenzen. Diese Grenzen sind erreicht, wenn der Belegenheitsstaat – und sei es bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – aus fiskalischen Gründen Gegenstände dem unbeweglichen Vermögen gleichstellt, die faktisch keinerlei Bodenbezug aufweisen: werden Luxusgegenstände, Kulturgüter, Kunstgegenstände oder Kraftfahrzeuge innerstaatlich pauschal als unbewegliches Vermögen behandelt, dürfte dies entgegen dem Wortlaut von Art 6 Abs 2 Satz 1 OECD-MA nicht auf die Abkommensebene durchschlagen.“⁴³⁾

³⁶⁾ Vgl die Nachweise bei *Lang/Beer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (311, FN 205).

³⁷⁾ Dazu *Gassner/Lang*, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecturing in Vienna, in *Liber Amicorum Luc Hinnekens* (2002) 219 (225 f); *Spies/Posch*, Abkommensautonome Auslegung und unionsrechtsautonome Auslegung – zwei idente Methoden? ÖStZ 2024, 567 (573 f).

³⁸⁾ *Lang* in *Maisto*, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (69 f).

³⁹⁾ Ausführlich *Lang*, The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model – The “Principal Purpose Test”, BIT 2020, 264 (264 ff).

⁴⁰⁾ Näher *Lang*, BIT 2020, 264 (264 ff).

⁴¹⁾ *Lang* in *Maisto*, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (70); ähnlich auch in Hinblick auf Art 2 OECD-MA *Ismer/Jeschek*, Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties – Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? *intertax* 2018, 573 (575).

⁴²⁾ So etwa *Reimer* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Art 6 Rz 95.

⁴³⁾ *Reimer*, Seminar I: Unbewegliches Vermögen und DBA, IStR 2011, 677 (678).

Hinter diesem Argument steht aber letztlich wiederum der Missbrauchsvorwurf. Die vorgeschlagenen Voraussetzungen, nach denen unter Berufung auf „*good faith*“ dem Belegenheitsstaat das Recht aberkannt werden soll, von seiner Befugnis, unbewegliches Vermögen für abkommensrechtliche Zwecke zu definieren, sind problematisch:⁴⁴⁾ Nach welchen Kriterien soll bestimmt werden, dass eine Ausdehnung des innerstaatlichen Begriffsverständnisses „*willkürlich*“ ist? Soll dies am Ende davon abhängen, ob der Belegenheitsstaat andere rechtspolitische Gründe als jenen der Ausdehnung des Besteuerungsrechts ins Treffen führen kann? Wenn es darauf ankommt, wird es auch dem übelwollenden Belegenheitsstaat nicht schwerfallen, im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens eine entsprechende Argumentation aufzubauen.⁴⁵⁾ Warum soll es relevant sein, ob die Gesetzesänderung – für wen auch immer – „überraschend“ kam? Und warum soll danach differenziert werden, ob dieser Staat die Änderung aus „fiskalischen“ oder anderen Gründen vornimmt? Änderungen des Steuerrechts haben fast immer insoweit fiskalische Hintergründe, als dadurch die Steuerpflicht erweitert oder deren Durchsetzung erleichtert oder aber zurückgenommen wird.

Zuletzt haben *Moramarco/Spies* und *Gutmann* überzeugend herausgearbeitet, dass die Erwähnung von „*good faith*“ in einigen Vorschriften der WVK keine Ermächtigung darstellen kann, als politisch unerwünscht erscheinende Auslegungsergebnisse zu korrigieren.⁴⁶⁾ Dies gilt auch für Art 6 Abs 2 UN-MA: Staaten, die in ihren DBA auch dieser Regelung des UN-MA folgen, nehmen in Kauf, dass der Belegenheitsstaat weitgehende Spielräume hat, sein Besteuerungsrecht zu definieren und gegebenenfalls auch zu erweitern.⁴⁷⁾ Wer dies vermeiden möchte, ist gut beraten, stattdessen eine andere Definition in das DBA zu übernehmen. Es geht aber nicht an, diese Regelung zwar zu übernehmen, aber dann die daraus erwachsenden Konsequenzen nicht zu akzeptieren, sondern unter Berufung auf vage Prinzipien wie „*good faith*“ doch noch Grenzen der Maßgeblichkeit des Steuerrechts des Belegenheitsstaates setzen zu wollen.⁴⁸⁾

Dies bedeutet aber nicht, dass der Verweis des Art 6 Abs 2 UN-MA auf nationales Recht schrankenlos ist und dem Belegenheitsstaat beliebig Möglichkeiten bietet, sein Besteuerungsrecht auszudehnen. Die Grenzen des Anwendungsbereichs des Art 6 Abs 2 Satz 1 UN-MA müssen jedoch aus der Vorschrift selbst gewonnen werden. Daraus leitet sich beispielsweise ab, dass es sich um „*property*“ handeln muss, und dieser Begriff abkommensrechtlich vorgegeben ist.⁴⁹⁾ Die Sorge, dass ein Staat etwa Menschen und deren Tätigkeit generell für Zwecke des Art 6 Abs 2 UN-MA zum unbeweglichen Vermögen erklärt, ist daher unbegründet: Nach den international fast ausnahmslos akzeptierten Wertvorstellungen kann an Menschen kein Eigentum begründet werden.⁵⁰⁾ Der

⁴⁴⁾ Näher *Lang* in *Maisto*, *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 57 (70 f).

⁴⁵⁾ Zu einer ähnlichen Diskussion auf dem Gebiet der unionsrechtlichen Grundfreiheiten *Lang*, *Rechtsmissbrauch und subjektives Element*, TPI 2019, 227 (230 ff).

⁴⁶⁾ *Moramarco/Spies*, *Interpretation*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, *Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 45 (45 ff); *Gutmann*, *Some Thoughts about the Rule of Good Faith in Tax Treaty Interpretation*, in *Debelva*, *Liber Amicorum Luc De Broe* (2024) 259 (272); „*However, the use of the good faith concept in treaty interpretation must remain very limited. While it imposes an obligation of reasonableness in the conduct of the intellectual process of interpretation, I believe that it cannot justify reversing the outcome of the ordinary interpretative process conducted under Article 31 to 33 VCLT.*“ Vgl allerdings auch *Arruda Ferreira*, *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States – Tax Treaty Dodging* (2021) 294, derzufolge die Berufung auf „*good faith*“ doch rechtliche Relevanz haben soll.

⁴⁷⁾ *Lang* in *Maisto*, *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 57 (70 f).

⁴⁸⁾ Vgl nochmals – ohne spezifische Bezugnahme auf Art 6 Abs 2 UN-MA – *Gutmann* in *Debelva*, *Liber Amicorum Luc De Broe*, 259 (272).

⁴⁹⁾ Ausführlich *Lang* in *Maisto*, *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 57 (64 f).

⁵⁰⁾ *Lang* in *Maisto*, *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 57 (64); zustimmend *Spies/Posch*, *ÖStZ* 2024, 567 (574).

Verweis wird auch dadurch begrenzt, dass das Vermögen im Belegenheitsstaat „*situated*“ sein muss und auch dieser Ausdruck abkommensautonom zu interpretieren ist.⁵¹⁾

Weitere Schranken ergeben sich jedenfalls aus Art 6 Abs 2 Satz 2 UN-MA: „[...] *property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources*“ ist ungeachtet der Behandlung nach nationalem Recht Bestandteil von unbeweglichem Vermögen; „*ships and aircraft*“ sind hingegen definitiv ausgenommen. *Spies/Posch* haben zu Recht darauf hingewiesen, dass hinter diesen Sonderregelungen stehende Wertungen auch in Betracht gezogen werden müssen, wenn es darum geht, die Grenzen zu bestimmen, die dem Verweis des Art 6 Abs 2 UN-MA auf nationales Recht gesetzt sind.⁵²⁾ Soweit es dabei um die Frage geht, inwieweit auch typischerweise bewegliches Vermögen unter Art 6 UN-MA fällt, ist auch zu berücksichtigen, dass „*livestock*“ in Art 6 Abs 2 Satz 2 UN-MA explizit erwähnt ist. Darunter fallen auch Tiere.⁵³⁾

IV. Kritische Analyse der neuen Definition des unbeweglichen Vermögens

Wenn nun auch in Art 6 Abs 2 UN-MA der aus Art 3 Abs 2 UN-MA bereits vertraute Kontextvorbehalt eingefügt werden soll, stellt sich die Frage, welche Intentionen die Verfasser des geänderten Art 6 Abs 2 UN-MA damit verbinden. Im eingangs geschilderten UN-Dokument finden sich zwei Konstellationen, die nun anders beurteilt werden sollen: Es soll ausgeschlossen werden, dass „*properties which are normally recognized as movable properties*“ auch unter Art 6 Abs 2 UN-MA fallen. In der vorgeschlagenen Ergänzung zum Kommentar zu Art 6 UN-MA ist eine ähnliche, aber nicht völlig identische Formulierung verwendet: „[...] *the definition should not include property that generally is viewed as ‚movable property‘, unless such movable property is permanently attached to immovable property (sometimes known as a ‚fixture‘), as in the case of built-in bookshelves or a central heating and air conditioning system.*“ Offenbar gehen die Verfasser von einem weitgehend klaren Verständnis von beweglichem Vermögen aus. Nimmt man an, dass jedes Vermögen nur entweder unbeweglich oder beweglich sein kann – wofür im abkommensrechtlichen Kontext die in Art 2 Abs 2 UN-MA gewählte Formulierung spricht, nach der mit unbeweglichem und beweglichem Vermögen alles denkbare Vermögen erfasst ist⁵⁴⁾ –, muss dies umgekehrt auch für unbewegliches Vermögen gelten. Demzufolge wäre der Spielraum des nationalen Rechtssetzers, die ihm nach Art 6 Abs 2 UN-MA zustehenden Möglichkeiten auszuschöpfen, äußerst gering: Er könnte sich lediglich darauf beschränken, Vermögen, das allgemein als unbewegliches Vermögen angesehen wird, doch nicht als unbewegliches Vermögen zu behandeln, und auf diese Weise den Anwendungsbereich des Art 6 UN-MA einschränken. Wenn aber umgekehrt nach nationalem Recht bewegliches Vermögen als unbewegliches Vermögen gilt, wäre dies für Zwecke des Art 6 Abs 2 UN-MA bedeutungslos.

Offenbar gehen die Verfasser des Kommentars von einem weithin akzeptierten Inhalt des Begriffs des unbeweglichen Vermögens aus, dessen Maßgeblichkeit sich aus dem

⁵¹⁾ Ausführlich *Lang in Maisto*, *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 57 (65); zustimmend *Spies/Posch*, *ÖStZ 2024*, 567 (574). Zur auch im UN-Dokument gestellten, aber nicht beantworteten Frage, ob sich aus Art 13 Abs 4 UN-MA Grenzen ergeben, *Lang in Maisto*, *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 57 (65).

⁵²⁾ *Spies/Posch*, *ÖStZ 2024*, 567 (574).

⁵³⁾ *Reimer in Vogel/Lehner*, *DBA*⁷, Art 6 Rz 85.

⁵⁴⁾ Art 13 Abs 1 und Abs 2 und Art 22 Abs 1 und Abs 2 UN-MA stehen dem nicht entgegen, da diese Vorschriften nicht „*unbewegliches Vermögen*“ und „*bewegliches Vermögen*“ generell erfassen, sondern nur dann, wenn das unbewegliche Vermögen im anderen Staat liegt und das bewegliche Vermögen Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Staat hat. Ist den nachfolgenden Absätzen beider Vorschriften entweder unbewegliches oder bewegliches Vermögen zuzuordnen.

Abkommenszusammenhang ergibt. Mit der vorgeschlagenen Fassung des Art 6 Abs 2 UN-MA lässt sich dies vereinbaren, wenn man der Wortfolge „*unless the context otherwise requires*“ eine genauso weitreichende Bedeutung beimisst, wie dies – nach der von mir vertretenen Auffassung – bei Art 3 Abs 2 UN-MA der Fall ist.⁵⁵⁾ Allerdings stellt sich dann die Frage, warum die Kontextklausel nur Vorschriften des Belegenheitsstaates entgegenstehen soll, die das Verständnis von unbeweglichem Vermögen erweitern, nicht aber einschränkende Regelungen. Offenbar steht dahinter die Vorstellung, dem Belegenheitsstaat die Möglichkeit zu nehmen, seine Besteuerungsrechte zulasten des anderen Vertragsstaates auszudehnen. Ob die Bedeutung des neutral formulierten Kontextvorbehalts allerdings auf Fälle eingeschränkt werden kann, in denen der Belegenheitsstaat dem Verdacht ausgesetzt ist, sich weitere Besteuerungsmöglichkeiten zu arrogieren, ist fraglich: Soweit sich bereits aus dem Abkommenszusammenhang ergibt, was unter unbeweglichem Vermögen zu verstehen ist, dürfte das Recht des Belegenheitsstaates gar keine Bedeutung haben. Auf die Intention, die die Vertragsstaaten gehabt haben könnten, kann es auch nicht ankommen.

Für die Konstellationen, in denen für den Verweis auf das Recht des Belegenheitsstaates überhaupt noch Platz bleibt, gehen die Verfasser des UN-Dokuments in der vorgeschlagenen Formulierung des Kommentars zu Art 6 Abs 2 UN-MA davon aus, dass mit der Aufnahme des Kontextvorbehalts in Art 6 Abs 2 UN-MA eine weitere Einschränkung einhergeht: „[...] *the situs State's definition of immovable property must be consistent with the context in which a bilateral treaty was negotiated and is interpreted. That is, the relevant definition is one used for income tax purposes, such as any definition applicable to rules regarding taxation of non-residents on the gain from the sale of immovable property, not for property tax or other purposes.*“

Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass sowohl Art 13 Abs 1 UN-MA als auch Art 22 Abs 1 UN-MA in Hinblick auf den Ausdruck „*unbewegliches Vermögen*“ auf Art 6 UN-MA verweisen. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass für Zwecke all dieser Abkommensvorschriften dasselbe Verständnis für unbewegliches Vermögen zum Tragen kommen soll.⁵⁶⁾ Daher wäre es beispielsweise nicht zulässig, für Zwecke des Art 6 UN-MA ein aus dem Einkommensteuerrecht und für Zwecke des Art 22 Abs 1 UN-MA ein aus dem Vermögensteuerrecht des Belegenheitsstaates gewonnenes Verständnis zugrunde zu legen.⁵⁷⁾ Zum anderen lässt die Maßgeblichkeit des Art 6 UN-MA auch für Art 22 Abs 1 UN-MA darauf schließen, dass in erster Linie die Steuern vom Einkommen heranzuziehen sind, um zu eruieren, was unbewegliches Vermögen für abkommensrechtliche Zwecke bedeuten soll. Aber keinesfalls können die Vermögensteuern bei der Suche nach dem maßgebenden Verständnis des Belegenheitsstaates völlig ausgeklammert werden.⁵⁸⁾ Im Gegenteil: Gerade aus dem Kontext des Abkommens ergibt sich zumindest dann, wenn sich kein einkommensteuerliches Verständnis des Ausdrucks aufdrängt, als nächstes auf die vermögensteuerlichen Regelungen des Belegenheitsstaates abzustellen. Denn nach Art 2 UN-MA ist das Abkommen auf die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anzuwenden.⁵⁹⁾

Ob die Kontextklausel ausschließt, dass das Verständnis von unbeweglichem Vermögen in anderen, nicht unter das Abkommen fallenden Steuern oder aus ganz anderen Rechts-

⁵⁵⁾ Näher Lang, Tax Treaty Interpretation and Art 3 (2) OECD Model Convention, in Maisto/Danon/Jiménez, Tax Treaty Interpretation and the Vienna Convention on the Law of Treaties (in Druck); Lang, BIT 2020, 660 (665 ff); Lang/Beer in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties, 283 (293 ff).

⁵⁶⁾ Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (66 f).

⁵⁷⁾ So Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (66 f); anders offenbar Reimer in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 6 Rz 67.

⁵⁸⁾ Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (66).

⁵⁹⁾ So schon Lang in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 57 (66).

gebieten für Zwecke des Art 6 Abs 2 UN-MA herangezogen werden kann, ist unklar. Bedeutung hat diese Frage für all jene Konstellationen, in denen sich weder in den Steuern vom Einkommen noch jenen vom Vermögen ein passendes Verständnis von unbeweglichem Vermögen finden lässt. Angesichts des Umstands, dass der Verweis auf den Belegenheitsstaat nach Art 6 Abs 2 Satz 1 UN-MA nach wie vor dessen gesamtes Recht umfasst, ist zu bezweifeln, dass aufgrund des Kontextvorbehalts diese Regelung nun so gelesen werden kann, als würde sie sich nur auf das Recht jener Steuern beziehen, die unter das Abkommen fallen. Wenn dies die Intention ist, wäre es nahegelegen, in Art 6 Abs 2 UN-MA nicht bloß die Wortfolge „*unless the context otherwise requires*“ aufzunehmen, sondern den Verweis selbst einzuschränken.

V. Zusammenfassende Würdigung

Die Analyse zeigt, dass die Aufnahme eines Kontextvorbehalts in die Definition des Art 6 Abs 2 UN-MA sicherlich nicht zur Rechtssicherheit beiträgt. Schon in Hinblick auf die beiden Beispielfälle, die dem UN-Dokument zufolge in den neugefassten Kommentar Eingang finden sollen und deren bisherige Behandlung die UN offenbar als störend angesehen hat, ist – wie dargelegt werden konnte – höchst fraglich, ob der neugefasste Wortlaut des Art 6 Abs 2 Satz 1 UN-MA tatsächlich die Auffassung trägt, die offenbar intendiert ist. Die Diskussion zu Art 3 Abs 2 UN-MA zeigt, welche diametral verschiedenen Auffassungen aus der Formulierung „*unless the context otherwise requires*“ abgeleitet werden können. Mit all diesen Unklarheiten wäre nun auch die Auslegung des Art 6 Abs 2 UN-MA belastet.

Wenn man schon Art 6 Abs 2 UN-MA ändert, hätte sich angeboten, den Verweis auf das Recht des Belegenheitsstaates ganz zu streichen und den Ausdruck „*unbewegliches Vermögen*“ ohne Rückgriff auf nationales Recht zu definieren. Im Kern stört die Verfasser des UN-Dokuments offenbar, dass der Quellenstaat über den Verweis des Art 6 Abs 2 UN-MA die Möglichkeit hat, den Umfang seines eigenen Besteuerungsrechts – gegebenenfalls zulasten des Ansässigkeitsstaates – zu beeinflussen. Solange es aber überhaupt einen solchen Verweis gibt, hat der Belegenheitsstaat solche Befugnisse. Alle Einschränkungen des Verweises bei seiner gleichzeitigen Aufrechterhaltung dem Grunde nach bleiben Stückwerk. Sie führen nur zu neuen Auslegungsfragen, ohne das zugrunde liegende rechtspolitische Problem gänzlich gelöst zu haben.

Das Verhältnis zwischen OECD und UN auf dem Gebiet der Steuerpolitik ist seit etlichen Jahren nicht mehr primär von Kooperation, sondern verstärkt von Konkurrenz gekennzeichnet. Vor diesem Hintergrund will sich offenbar die UN mit Initiativen wie dieser in diesem Wettbewerb positionieren. Klarerweise gibt es seit jeher nachvollziehbare Unterschiede zwischen den Musterabkommen beider Organisationen, die sich daraus ergeben, dass sie den Interessen der Entwicklungsländer unterschiedliches Gewicht beimessen. Soweit es aber um eher technische Fragen geht, konnten unterschiedliche Regelungen bisher weitgehend vermieden werden. Es ist schade, wenn dieser Gleichklang nun verloren gehen sollte. Konsequenz wird sein, dass die bilateralen Abkommen weltweit noch stärker auseinanderdriften und die Abkommensanwendung für alle Betroffenen noch mühsamer wird.

Wenngleich Änderungen der Musterabkommen – im Vergleich zu früher, als das OECD-MA 1963 erstmals 1977 und dann wieder 1992 und das UN-MA 1980 erst 2001 revidiert wurden – nunmehr häufiger erfolgen, waren sich die internationalen Organisationen bisher bewusst, dass solche Eingriffe in die Musterregelungen ihren Preis haben. Sie waren daher bei Änderungen meist zurückhaltend: Denn selbst wenn eine Vorschrift in der Vertragspraxis weitgehend übernommen wird, dauert es viele Jahre, bis sie sich dann wirklich nahezu lückenlos im Abkommensnetz der Staaten findet. Bis da-

hin gibt es einen jahrzehntelangen Übergangszeitraum, in dem unterschiedliche DBA-Regelungen nebeneinander anzuwenden sind. Dies erleichtert die DBA-Anwendung in der Praxis nicht unbedingt. Auch das MLI konnte die hochgesteckten Erwartungen in eine zeitnahe flächendeckende DBA-Änderung nicht erfüllen.⁶⁰⁾

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die Probleme, die durch die Neufassung des Art 6 Abs 2 UN-MA gelöst werden sollen, gravierend genug sind, um all die geschilderten Nachteile in Kauf zu nehmen. Das Diktum *Schlegelbergers*, wonach die Betriebsamkeit der Feind einer nach Menge und Gehalt guten Gesetzgebungsarbeit ist, ist fast 100 Jahre alt.⁶¹⁾ Es ist aber heute genauso richtig wie damals. Auch für Änderungen des UN-Musterabkommens und des Kommentars gilt: Weniger – und in diesem Fall auch: seltener – ist mehr!⁶²⁾

⁶⁰⁾ Kritisch *Jirousek*, Der Multilateralismus im internationalen Steuerrecht, in *Kofler/A. Mitterlehner/M. Mitterlehner*, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, FS Bendlinger (2024) 225 (228 ff).

⁶¹⁾ Zitiert nach *Schäffer*, Rationalisierung der Rechtssetzung, in *Schäffer*, Theorie der Rechtssetzung (1988) 199 (211).

⁶²⁾ So schon zu den 1995 erfolgten Änderungen des OECD-MA *Lang*, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Loukota/Lüthi*, Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1996) 25 (52).

Zinsanpassung bei Stundungs-, Anspruchs-, Aussetzungs-, Beschwerde-, Umsatzsteuer- und Rückerstattungszinsen

Erlass des BMF vom 16. 12. 2024, 2024-0.893.729, BMF-AV 2024/172.

Die Höhe der Stundungs-, Aussetzungs-, Anspruchs-, Beschwerde-, Umsatzsteuer- und Rückerstattungszinsen ist vom jeweils geltenden Basiszinssatz abhängig (§§ 212 Abs 2, 212a Abs 9, 205 Abs 2, 205a Abs 4, 205c Abs 5 BAO, § 16 COFAG-NoAG).

Ab 1. 7. 2024 betragen die Stundungszinsen gemäß § 212 Abs 2 BAO 4,5 % über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr.

Wirksamkeit ab	Basiszinssatz	Stundungszinsen	Aussetzungszinsen	Anspruchszinsen	Beschwerdezinsen	Umsatzsteuerzinsen	Zinsen gemäß § 16 Abs 1 Satz 1 COFAG-NoAG	Zinsen gemäß § 16 Abs 1 Satz 2 COFAG-NoAG
8. 2. 2023	2,38 %	4,38 %	4,38 %	4,38 %	4,38 %	4,38 %		
22. 3. 2023	2,88 %	4,88 %	4,88 %	4,88 %	4,88 %	4,88 %		
21. 6. 2023	3,38 %	5,38 %	5,38 %	5,38 %	5,38 %	5,38 %		
20. 9. 2023	3,88 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %		
1. 7. 2024	3,88 %	8,38 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %		
1. 8. 2024	3,88 %	8,38 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %	5,88 %	4,88 %
18. 9. 2024	3,03 %	7,53 %	5,03 %	5,03 %	5,03 %	5,03 %	5,03 %	4,03 %
18. 12. 2024	2,53 %	7,03 %	4,53 %	4,53 %	4,53 %	4,53 %	4,53 %	3,53 %

Dieser Erlass ersetzt den Erlass des BMF vom 13. 9. 2024, 2024-0.658.478.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht

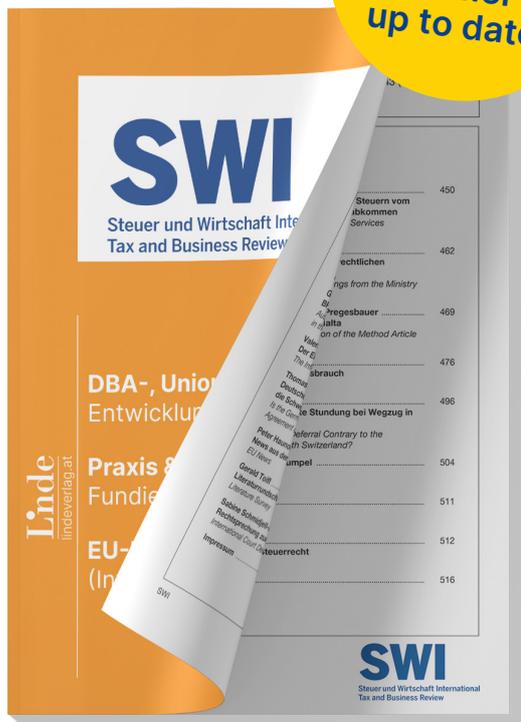
Entwicklungen, Trends, Analysen

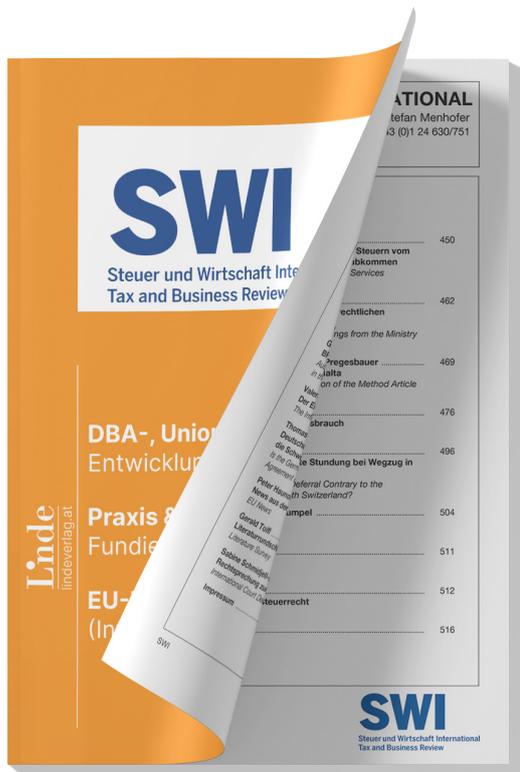
Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS

(Inter)nationale Entscheidungen





SWI – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



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

Print & Digital: **€ 373,70** (statt € 467,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi