

Olga Milanin

Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars
für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen
am Beispiel des Nutzungsberechtigten (Beneficial Owner)



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Schumacher,
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

VRiBFH Michael Wendt, München

Band 22

Olga Milanin

Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars
für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen
am Beispiel des Nutzungsberechtigten (Beneficial Owner)



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugleich Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde der Hohen Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität; 2020.

ISBN 978-3-8487-7724-2 (Print)

ISBN 978-3-7489-2120-2 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit hat eine Thematik zum Gegenstand, die nicht veraltet, sondern sich stets fortentwickelt. Das kam der Verfasserin mehrmals zu Gute. Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen wurde in der Literatur nicht umsonst als die „Suche nach dem heiligen Gral“ bezeichnet und entsprechend seit dem Erscheinen der ersten Musterabkommen intensiv untersucht.

Die Grundzüge der Arbeit sind während der Tätigkeit der Verfasserin am Lehrstuhl von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke am International Tax Institute der Universität Hamburg in den Jahren 2012 bis 2015 entstanden. Der weiterbildende Master of International Taxation, den die Verfasserin am selben Institut absolvierte, lieferte außerdem systematisches Wissen im internationalen Steuerrecht. Endgültig strukturiert und fertig gestellt wurde die Arbeit nach Eintritt der Verfasserin ins Bundesministerium für Wirtschaft und Energie im Jahr 2016, in dem sie weiterhin als Referentin tätig ist. Die Arbeit wurde im Juli 2020 sowohl inhaltlich als auch im Hinblick auf die Quellen aktualisiert.

Bedanken möchte ich mich zuallererst posthum bei meinem ursprünglichen Doktorvater, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, für die Denkanstöße und die Einblicke in die länderübergreifend vernetzte, wissenschaftliche Arbeit auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts. Bedauerlicherweise erkrankte Herr Lüdicke schwer und verschied vor der Zeit.

Vor dem Hintergrund der besonderen Situation möchte ich mich insbesondere bei meinem Doktorvater, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, für die Übernahme als Doktorandin an der Ludwig-Maximilians-Universität, die hervorragende Betreuung bei der Korrektur der Dissertation sowie bei der Verteidigung herzlich bedanken. Herrn Dr. Erik Röder danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Außerdem gilt mein Dank Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, der Zweitprüfer bei der Verteidigung war.

Tina Neskovic verdanke ich eine äußerst gründliche sprachliche Korrektur des Textes.

Meinen Eltern bin ich für die fortwährende Unterstützung dankbar.

Für das bedingungslose Verständnis und den stetigen Zuspruch danke ich meinem Mann, Georg Milanin, der selbst ein Promotionsverfahren durchlaufen hat.

Vorwort

Die Arbeit ist unserer Tochter Agnes gewidmet, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung ein Jahr alt ist. Ihr sollen alle Möglichkeiten im Leben offenstehen.

One of the very first points preliminary to making international conventions or agreements on double taxation is to define the terms so that there will be no possibility of misinterpretation.

*Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp, in: Report on Double Taxation
(League of Nations 1923, Doc. E.F.S. 73 F. 19, S. 25)*

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
I. Problemstellung	15
II. Gang der Untersuchung	19
III. Grundlagen	20
1. Funktion der Auslegung	20
2. Rechtsnatur und Zustandekommen von DBA	22
a) Rechtsnatur und Regelungsinhalt von DBA	22
b) Zustandekommen von DBA	24
c) Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Recht	27
A. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	30
I. Regeln der DBA-Auslegung	31
1. Definitionen und Verweisungen auf innerstaatliches Recht	34
2. Auslegung nach Art. 31 f. WÜRV	37
a) Art. 31 WÜRV	40
aa) Wortlaut im Zusammenhang	40
bb) Teleologie	43
cc) Systematik	46
(1) Zusammenhang gemäß Art. 31 Abs. 2 WÜRV	46
(2) Weitere Mittel gemäß Art. 31 Abs. 3 WÜRV	47
dd) Verhältnis der Auslegungsmethoden	50
b) Art. 32 WÜRV	50
c) Zwischenergebnis	54
3. Weitere Auslegungsgrundsätze	54
a) Entscheidungsharmonie	55
b) Effektivitätsgrundsatz	60
c) Zwischenergebnis	64
4. Sprache, Art. 33 WÜRV	65
II. Bedeutung von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (sog. lex-foi-Klausel) für die Auslegung	71
1. Wortlaut und Systematik	71
2. Teleologie und Historie	73
3. Ergebnis zum Regelungsgehalt des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	78

III. Fazit	80
B. Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von DBA	83
I. Völkerrechtssubjektivität und Kompetenzen der OECD	84
1. Rechtliche Grundlagen und Organisation der OECD	85
2. Kompetenzen der OECD	87
3. Fehlende internationale Steuergerichtsbarkeit	90
4. Fazit	92
II. Musterabkommen und Musterkommentar als Empfehlung der OECD	93
1. Zustandekommen des OECD-MA und -MK	96
2. OECD-MA als Grundlage für deutsche DBA	98
III. Verbindlichkeit des OECD-Musterkommentars	100
1. Verbindlichkeit von Empfehlungen	100
2. Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars im Rahmen der WÜRV-Auslegungsmethoden	104
a) Der OECD-Musterkommentar als eigenständige internationale Übereinkunft oder Urkunde der OECD-Mitgliedstaaten	105
b) Bestandteil durch Inkorporierung in DBA	107
c) Internationales Verwaltungsübereinkommen zeitgleich mit dem DBA-Abschluss	110
d) Duldung oder Rechtsverwirkung	112
e) Völkergewohnheitsrecht	115
aa) Gewohnheitsrecht auf Ebene der internationalen Organisation	116
bb) Gewohnheitsrecht auf innerstaatlicher Ebene	118
f) Die Auswirkung des Fehlens von Vorbehalten und Bemerkungen auf die Rechtsqualität des OECD-Musterkommentars	121
g) Soft Law	125
aa) Gründe der Entstehung von Soft Law	126
bb) OECD-MK als Soft Law	128
cc) Soft Law als weitere Völkerrechtsquelle	131
dd) Fazit	135
h) Ergänzendes Auslegungsmittel	137

i) Gewöhnliche oder besondere Bedeutung	139
aa) Berücksichtigung des OECD-MK durch die Verwaltung	142
bb) Berücksichtigung des OECD-MK durch die Rechtsprechung	143
cc) Folgerung	147
j) Fazit	149
3. Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars auf Englisch und Französisch	151
4. Dynamische versus statische Heranziehung des OECD- Musterkommentars	153
a) Spätere Übereinkunft oder Praxis im Sinne des Art. 31 Abs. 3 lit. a und b WÜRV	159
b) Verweis im DBA	162
c) Klarstellung	164
d) Ergänzendes Auslegungsmittel	165
e) Fazit	167
5. Bedeutung des OECD-Musterkommentars für Nicht- Mitgliedstaaten	168
a) Rechtliche Stellung der Nicht-Mitgliedstaaten	168
b) Prägung der gewöhnlichen Bedeutung durch den OECD- MK	169
6. Vergleich mit dem UN-Musterabkommen	170
7. Fazit	172
IV. Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars in Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen gemäß Art. 25 OECD-MA	172
1. Rechtsgrundlagen der Verständigungs- und Konsultationsvereinbarung	174
2. Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars in der Konsultationsvereinbarung	175
3. Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars in der Verständigungsvereinbarung sowie im Schiedsspruch	181
4. Folgerung	183
V. Fazit	184

C. Anwendung der Auslegungsmethoden auf den Begriff des Beneficial Owner unter Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars	185
I. Auslegung des Begriffs des Beneficial Owner	188
1. Definitionen in einzelnen DBA	188
2. Gewöhnliche Bedeutung, Art. 31 WÜRV	190
a) Wortlaut und Systematik der Art. 10 bis 12 OECD-MA	190
b) Teleologie	192
aa) Rückgriff auf die innerstaatliche Bedeutung über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	196
(1) Bedeutung des Beneficial Owner im Common Law	197
(2) Bedeutung des Beneficial Owner im Civil Law	200
(3) Erörterung der Berücksichtigung des innerstaatlichen Rechts	204
bb) Anknüpfung an die innerstaatliche Einkünftezurechnung	208
cc) Abkommensautonome Auslegung unter Berücksichtigung der Entwicklung des OECD-Musterkommentars	213
(1) Bevorzugung rechtlicher Kriterien in der Literatur	215
(2) Heranziehung rechtlicher und wirtschaftlicher Kriterien durch die Rechtsprechung und Verwaltung	217
dd) Beneficial Owner als Missbrauchsvermeidungsnorm	220
ee) Zwischenergebnis	222
ff) Prägung der gewöhnlichen Bedeutung durch den OECD-Musterkommentar 2014	223
c) Bewertung	225
3. Übertragung der Definitionen aus EU-Richtlinien	226
4. Anwendung auf DBA, die die Voraussetzung des Beneficial Owner nicht enthalten	229
5. Anwendung auf andere Verteilungsartikel	231
II. Verhältnis des Konzepts des Beneficial Owner zu Missbrauchsvermeidungsvorschriften	232
III. Fazit	235

D. Vorschläge zur Effektivitätssteigerung des OECD-Musterkommentars	237
I. Multilaterales Instrument	238
II. Weitere Vorschläge zur Erhöhung der Bedeutung des OECD-MK	241
Fazit	245
Literaturverzeichnis	249

Einleitung

I. Problemstellung

Die Wirtschaftstätigkeit gewinnt zunehmend an Internationalität, multinationale Konzerne, aber auch natürliche Personen investieren und tätigen Finanzierungsgeschäfte grenzüberschreitend. Dabei bieten internationale Sachverhalte zwei oder mehr Rechtsordnungen Anknüpfungspunkte zur Besteuerung, so dass für grenzüberschreitend erzielte Einkünfte Doppelbesteuerung droht.¹ Ursache hierfür ist häufig die Kollision des Territorialitätsprinzips, das die Besteuerung durch den Staat der Einkunftsquelle erfasst, mit der Besteuerung des Welteinkommens durch den Ansässigkeitsstaat. Die Lösung liegt im Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Indem sie die juristische Doppelbesteuerung beseitigen, sorgen DBA für Wettbewerbsneutralität zwischen den Staaten und fördern internationale Wirtschaftstätigkeit.² DBA haben eine bemerkenswerte Entwicklung zu verzeichnen. Seit dem Abschluss des ersten DBA zwischen Preußen und Sachsen 1869³ hat ihre Zahl nach dem Ersten Weltkrieg, bedingt

-
- 1 Juristische Doppelbesteuerung entsteht, „wenn wegen desselben Tatbestands für denselben Zeitraum durch mehrere Staaten dieselbe oder eine gleichartige Steuer bei ein und demselben Steuerpflichtigen anfällt.“, statt vieler vgl. schon: Dorn, VJ-SchrStuFR 1927, 189 (190); anknüpfend auch: Bühler, Prinzipien, 32; OECD, Model Convention, Condensed Version, 2017, Einl. Nr. 1 MK; zur Abgrenzung der Definition von anderen Formen der Doppelbesteuerung: Wassermeyer, in: Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 MA, Rn. 1 f.; krit. zur Genauigkeit der Def.: Flick, StuW 1960, Sp. 329 (334 ff.); zum zusätzlichen Merkmal der „als unangemessen hoch empfundenen Belastung“: Frotscher, Int. Steuerrecht, Rn. 5.
 - 2 Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem, 92, 133; zur Vermeidung der Steuerflucht als Motivation zum Abschluss von DBA: Bräunig, Dorn, 109 ff.; zum Nachteil der fehlenden Koordination unilateraler Maßnahmen: Prang, RIW 1983, 355 (356).
 - 3 Prot. Nr. 64 Sitzungsperiode 1869-70 des. Preuß. Abgeordnetenhauses, abgedr. in IStR 24/2006, III; zur zeitgleichen Entwicklung entsprechender DBA innerhalb der Schweizerischen Eidgenossenschaft sowie in Österreich-Ungarn: Mühlhausen, Verständigungsverfahren, 65; vgl. Bräunig, Dorn, 61 ff. auch zum Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung des Norddeutschen Bundes, BGBl. 1870, 119.

durch die steigenden Steuersätze, einen ersten Schub erlebt.⁴ Heute gibt es weltweit über 3.000 DBA, die für den Steuerpflichtigen im Zusammenwirken mit dem jeweiligen nationalen Steuerrecht Anwendung finden.⁵ Deutschland hat mehr als 90 Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen abgeschlossen und ist damit einer der Staaten mit den meisten DBA.⁶ Diese Entwicklung führt wiederum dazu, dass sich Steuerpflichtige auf das bestehende DBA-Netz eingerichtet haben. Insbesondere durch den Einsatz von Kapitalgesellschaften lassen sich DBA gestalterisch zur Erlangung von Abkommensvorteilen nutzen, sog. Treaty Shopping.⁷

Dabei kommt der Auslegung von DBA eine große Bedeutung zu, die sich mit zunehmender Internationalisierung komplexer gestaltet.⁸ Werden DBA-Begriffe von den Staaten unterschiedlich ausgelegt, kann Doppel- oder auch Nichtbesteuerung durch nicht beabsichtigte Freistellung eintreten. Daraus können wiederum negative Auswirkungen auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb resultieren.⁹ Die einheitliche DBA-Auslegung ist wichtig für die Rechts- und Planungssicherheit einerseits des Steuerpflichtigen, andererseits des Fiskus im Hinblick auf die Sicherung der Steuereinnahmen. Bei der Auslegung wird häufig der Musterkommentar herangezogen, der vom Steuerausschuss der OECD¹⁰ erarbeitet wird. Mit ihrer

4 Bühler, Prinzipien, 50 f.: etwa 30 DBA wurden in der Zeit zwischen den beiden Weltkriegen zwischen europäischen Staaten abgeschlossen, während sich England und die USA auf Teilabkommen über Einkünfte aus Schifffahrt beschränkten; zum historischen Hintergrund von Doppelbesteuerung und DBA: von Roenne, in: Ecker/Ressler, History of Tax Treaties, 17 (20 ff.); zu den ersten Abkommen: Dorn, VJSchrStuFR 1927, 189 (241 f.); zur Erhöhung der Steuersätze und Ausweitung der Bemessungsgrundlage: Bräunig, Dorn, 52 f.

5 Zu dieser Zahl der am OECD-Musterabkommen ausgerichteten DBA: <https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>, letzter Aufruf 1.6.2020.

6 BMF-Schreiben v. 15.1.2020, IV B 2 -S 1301/07/10017-11, Stand der DBA am 1.1.2020; im Vergleich dazu gibt es lediglich wenige Erbschaftsteuerabkommen und weitere Sonderabkommen betreffend Einkünfte und Vermögen von Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sowie Informationsaustauschabkommen.

7 Vgl. OECD, Model Convention, Condensed Version 2017, Art. 1, Nr. 55 f. MK.

8 Friedlander/Wilkie, CTJ 2006, 907 (910); vgl. auch Schön, IStR 2017, 681 (685) in Bezug auf das Multilaterale Instrument.

9 Vogel/Prokisch, Generalbericht, CDFI LXXVIIIa (1993), 19.

10 Organisation for Economic Co-operation and Development, dt. Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

„Rechtsetzung“¹¹ durch Musterabkommen (MA) und Musterkommentar (MK) ist die OECD aus dem Steuerrecht nicht mehr wegzudenken.¹² Dabei ist die Grundlage für die Heranziehung des Musterkommentars umstritten¹³ und wird in der vorliegenden Arbeit im Detail untersucht. Konkret wird dabei auf die Auslegung des Beneficial Owner abgestellt, der im Musterkommentar zu den Art. 10 bis 12 OECD-MA 2014 eine erhebliche Ergänzung erfahren hat.¹⁴ Nicht nur aufgrund der vergleichsweise aktuellen Änderung, sondern auch aufgrund der häufigen Verwendung in DBA sowie der schädlichen Wirkung einer hohen Quellensteuer auf grenzüberschreitende Investitionen¹⁵ eignet sich der Begriff des Beneficial Owner besonders als Beispiel bei der Untersuchung der Bedeutung des MK für die Auslegung durch die nationale Finanzverwaltung und Gerichte.

Insgesamt ist zu beobachten, dass als Reaktion auf internationale Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht auch Gegenmaßnahmen intensiver international abgestimmt werden.¹⁶ Im Vordergrund steht insbesondere in den letzten Jahren die Arbeit der OECD. Nachdem die Praxis, Niedrigbesteuerung als Standortfaktor einzusetzen und Gewinne unter Vermeidung

-
- 11 Hier ist der Begriff der Rechtsetzung nicht als *terminus technicus* zu verstehen, sondern wird in Ermangelung eines feststehenden Begriffs für die Handlungsweise der OECD im Rahmen der Untersuchung verwendet, s. u. auch „Rechtsakte“; zu den Begrifflichkeiten vgl. Frenzel, Sekundärrechtsetzungsakte, 9 m.w.N.; Weiß, Kompetenzlehre, 372; Lang, in: FS für den BFH, 983 (984) bezeichnet die OECD als „faktischen Rechtssetzer“; den Begriff „Gesetzgebung“ verwendet Aston, Sekundärgesetzgebung, 37 ff. m.w.N.; Danilenko, Law-Making, 6f. spricht von „Legislation“.
 - 12 Aktuell arbeitet die OECD insbesondere an der Besteuerung der digitalen Wirtschaft und der dafür erforderlichen Fortentwicklung internationaler Besteuerungsprinzipien, zum aktuellen Stand: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>, letzter Aufruf 1.6.2020.
 - 13 Vgl. die Publikation zur Konferenz Douma/Engelen, Legal Status of the OECD Commentaries, IBFD 2008: auf S. 2 und 3 der Einleitung bezeichnen die Herausgeber die Rechtsform des OECD-MK als eine der größten ungelösten Fragen im modernen internationalen Steuerrecht, zum einen als „Evergreen“ des internationalen Steuerrechts und zum anderen als die Suche nach dem heiligen Gral; vgl. auch Beiträge in Maisto, Tax Treaties and Domestic Law, IBFD 2006.
 - 14 OECD, 2014 Update, Nr. 34, 41, 48; <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>, letzter Aufruf 1.6.2020.
 - 15 OECD, Model Convention, Condensed Version 2017, Einl. Nr. 15.4 MK,
 - 16 Vgl. nur die Gestaltung des Double-Irish-with-a-Dutch-Sandwich sowie die Aufdeckung der Lux-Leaks 2014 und Panama-Papers 2016; zur Internationalisierung der Inhalte im Steuerrecht: Schön, in: FS für den BFH, 923 (931 ff.); eine Regelung gegen Treaty Shopping wurde im neuen Art. 29 OECD-MA 2017 und entsprechend in Art. 7 des Multilateralen Instruments eingefügt.

von Steuerverkommen zu verlagern, nach der Finanzkrise 2008 zunehmend in Kritik geriet, setzten die G20 die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung auf die Tagesordnung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) und beauftragten die OECD mit der Erarbeitung eines Aktionsplans mit prioritären Maßnahmen.¹⁷ Diesen Aktionsplan mit 15 Punkten legte die OECD im Februar 2013 vor und erarbeitete zu diesen jeweils Handlungsempfehlungen in Rekordzeit bis Ende 2015.¹⁸ Diese Empfehlungen wurden in gewohnter Weise im letzten Update des OECD-MA und -MK vom 21.11.2017 umgesetzt.¹⁹ Neu sind dabei die weiteren eingesetzten Instrumente. Um eine entsprechend rasche Anwendbarkeit zu gewährleisten, hat die OECD zum einen zusätzlich ein Multilaterales Instrument (MLI) entwickelt, das den konsentierten BEPS-Standard des OECD-MA durch „Überschreibung“ bestehender DBA ab 1.1.2019 einführt, wenn Staaten diesen multilateralen Vertrag unterzeichnet und ratifiziert haben.²⁰ Zum anderen wird die OECD seit 2016 durch ein Inclusive Framework on BEPS unterstützt, das mittlerweile aus 137 Staaten besteht.²¹ Dadurch sollen möglichst viele Staaten, einschließlich der Entwicklungsländer an der Ausarbeitung von Maßnahmen beteiligt werden und den Fortschritt der Umsetzung evaluieren. Damit hat die internationale Kooperation unter Führung der OECD eine neue Dimension und Geschwindigkeit angenommen.

17 G20, Los Cabos, Mexiko, 19.6.2012, final declaration, Ziff. 48 am Ende, <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.html>, letzter Aufruf 1.6.2020.

18 <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>; letzter Aufruf 1.6.2020; vgl. zu diesem straffen Zeitplan des Großprojektes: Fehling/Kampermann, IStR 2017, 638 (642).

19 Zitiert als OECD, Model Convention, Condensed Version, 2017, zu den vorherigen Änderungen seit Umstellung auf die Loseblattsammlung im 2-3 Jahresrhythmus: a.a.O., Einleitung Nr. 11.2 MK, zu finden auf https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page13, letzter Aufruf 1.6.2020.

20 OECD, Model Convention, Condensed Version 2017, Einl. Nr. 39 MK; Multilaterales Instrument, Volltext unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, letzter Aufruf 1.6.2020; auf Deutsch: „Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“; entscheidend sind die BEPS-Aktionspunkte 6 (Vermeidung von Abkommensmissbrauch) und 14 (Verbesserung der Streitbeilegung).

21 OECD, Background brief, <https://www.oecd.org/ctp/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, letzter Aufruf 1.6.2020.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist eine strukturierte Darstellung der bisherigen Diskussion über die Bedeutung des MK für die Auslegung von DBA am konkreten Beispiel des Beneficial Owner sowie die Untersuchung der aktuellen Entwicklungen im BEPS-Prozess, auf Möglichkeiten, die Bedeutung des MK zu erhöhen.

II. Gang der Untersuchung

Die Auslegung von DBA erfolgt grundsätzlich nach Art. 31 bis 33 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV)²², weshalb diese und weitere Auslegungsgrundsätze sowie Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, der in die meisten DBA übernommen wurde, im ersten Kapitel behandelt werden (A.). Im zweiten Kapitel wird – nach einer kurzen Darstellung der Funktionsweise der OECD – das Zustandekommen von OECD-MA und -MK veranschaulicht (B). Untersucht wird, ob der MK für deutsche Finanzbehörden und -gerichte verbindlich sein kann, obwohl er lediglich als Empfehlung gemäß Art. 5 lit. b OECD-Übereinkommen erlassen wird. Als Strukturierung dienen dabei die Art. 31 und 32 WÜRV, die vorgeben, welche Grundsätze und Dokumente bei der Auslegung heranzuziehen sind. An dieser Stelle wird hinterfragt, unter welchen Umständen Rechtsakte internationaler Organisationen über rechtlich unverbindliche Instrumente hinausgehen können. Dabei erfolgt eine Auseinandersetzung mit dem Begriff „Soft Law“²³. Vor diesem Hintergrund wird außerdem die Bedeutung von Vorbehalten und Bemerkungen im OECD-MA und -MK untersucht. Darüber hinaus wird der Möglichkeit einer dynamischen Wirkung des OECD-MK auf bereits geltende DBA nachgegangen. Zuletzt soll untersucht werden, ob zwischenstaatliche Konsultationsvereinbarungen die Geltung des OECD-MK verstärken können.

Das dritte Kapitel vollzieht die Bedeutung des Musterkommentars für die Auslegung am Beispiel des Beneficial Owner in den Art. 10 bis 12 OECD-MA nach (C.). Im Anschluss soll insbesondere die Frage beantwortet werden, ob die rechtliche Einkleidung des OECD-MK dessen Bedeu-

22 Vom 23.5.1969, BGBl. II 1985, 926; Inkrafttreten in Deutschland am 20.8.1987, BGBl. II 1987, 757.

23 Vgl. Ward, Interpretation, 38 m.w.N.: „ein unverbindliches schriftliches Dokument, das internationale Grundsätze prägt“; zu abweichenden Definitionen: Vega, International Governance, 6: Einfluss auf Staaten soll zwar bestehen, es fehlt aber an der Genauigkeit oder der Möglichkeit der rechtlichen Durchsetzung.

tung gerecht wird oder ob es einer Änderung der Rechtsqualität bedarf, etwa durch Herstellung einer völkerrechtlichen Bindung durch Vertrag entsprechend dem am 1.7.2018 in Kraft getretenen Multilateralen Instrument oder durch Umsetzung in nationales Recht (D.).

Im Fazit werden die durch die Untersuchung erzielten Ergebnisse im Hinblick auf die durch die Arbeit aufgeworfene Fragestellung nach der Bedeutung des Musterkommentars für die DBA-Auslegung zusammengefasst.

III. Grundlagen

Als Ausgangspunkt für die nachfolgende Untersuchung werden Rechtsnatur und Zustandekommen von DBA sowie deren Verhältnis zum nationalen Recht kurz dargestellt. Letzteres ist für die Wahl der Auslegungsmethoden entscheidend. Vorweg wird die Funktion der Rechtsauslegung betrachtet.

1. Funktion der Auslegung

Die Aufgabe der Auslegung ist in allen Rechtsbereichen dieselbe: Sie besteht darin, den Gehalt der Rechtsvorschrift festzustellen,²⁴ bevor unter eine Norm richtig subsumiert werden kann.²⁵ Dabei ist eine Auslegung bei der Anwendung von Normen nur dann erforderlich, wenn Begriffe nicht selbsterklärend sind.²⁶ Allerdings ist die Frage, ob dem klareren Begriff der Vorrang zukommt, etwa weil er einen Rechtsbegriff verkörpert, bereits Teil des Auslegungsvorgangs.²⁷

24 Bernhardt, Auslegung, 1; Larenz, Methodenlehre, 120; Rill, ZfV 1985, 461 (466) spricht von Sinnermittlung; auch Kelsen, Rechtslehre, 2. Aufl., 349, der über die Auslegung zur Bestimmung des Geltungsbereichs einer Norm kommt, der als Rahmen mehrere Möglichkeiten erfassen kann.

25 Vgl. Larenz, Methodenlehre, 57; auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1595.

26 Zum Prinzip des Verbots der Auslegung bei selbsterklärenden Begriffen (*in claris non fit interpretatio*): Vattel, Le Droit des Gens, Bd. II § 263; Rousseau, Principes, Bd. 1, Rn. 418; Rest, Interpretation, 110; Hahn, ZfRV, 2003, 163 (164) mit Kritik an der heute herrschenden Lehre; zur Schwierigkeit der Unterscheidung von Auslegung und Anwendung: Gardiner, Treaty Interpretation, 26 ff. m.w.N.

27 Hilf, Auslegung, 94 f.; Bernhardt, Auslegung, 67 ff.; Dörr, in: Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention, Art. 31 Rn. 14; zur Definition der Auslegung im enge-

Bei der Auslegung sind die Sachverhalte in den Blick zu nehmen, auf die sich die Norm bezieht.²⁸ Dabei handelt es sich einerseits um objektivierbare, für andere nachprüfbare Rechtsprozesse.²⁹ Andererseits ist die Auslegung kein logisch-mathematischer Vorgang, sondern ein schöpferischer Akt.³⁰ „Ein Verständnis der Auslegung als reine Technik macht blind für die Sachgründe und Prinzipien, die letztlich die Wahl des jeweiligen Auslegungselements [...] bestimmen.“³¹ Eine Definition des Auslegungsvorgangs findet sich in den meisten Werken, die sich mit der Thematik befassen, deshalb nicht, weil unterschiedliche Ansätze vertreten werden.³² Letztlich ist es Aufgabe der Auslegung, die zweifache Umsetzung des Denkens in Sprache und der Sprache wiederum in Denken nachzuvollziehen.³³ Aus der sprachlichen Äußerung ist ein normativer Gehalt zu destillieren. Der Begriff „Interpretation“ leitet sich vom Lateinischen „*interpretare*“ ab, und bedeutet so viel wie „Vermittler, Erklärer“.³⁴ Gegenstand der Auslegung sind dabei meist einzelne Begriffe einer Norm.³⁵ Regeln der Auslegung können je nach Rechtsnatur der auszulegenden Norm unterschied-

ren und im weiteren Sinne: Köck, Vertragsinterpretation, 60 f.; Weber-Fas, RIW 1982, 803 (806) hält nach dieser Erkenntnis den Rückgriff auf weitere Auslegungsmethoden für nicht geboten.

28 Larenz, Methodenlehre, 190.

29 Larenz, Methodenlehre, 80.

30 Larenz, Methodenlehre, 6; Bernhardt, Auslegung, 51; UN, YBILC 1966-II, 218, WÜRV-Kommentar; de Visscher, *Interprétation*, 13 spricht von einem Zusammenspiel von Logik und Intuition; UN, YBILC 1964-II, 54, 200: Berichterstatter Waldlock: „Interpretation is to some extent art, not exact science.“; so auch Rousseau, *Principes*, Bd. 1, Rn. 438; vgl. auch: Rocha, *Interpretation*, 66 f.

31 Weber-Grellet, DStR 1991, 438; vgl. auch Kriele, *Recht und prakt. Vernunft*, 13, 19, 71, 78 f.

32 Vgl. Köck, *Vertragsinterpretation*, 22 f. m.w.N., der eine eigene Definition beisteuert, 60 ff.; Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 3, 1589 lehnt das Vorhandensein einer speziellen Methodenlehre für die Auslegung im Steuerrecht ab; zur Schwierigkeit Auslegung zu definieren: Berner, *Subsequent Agreements*, 10 ff.

33 Vgl. Hilf, *Auslegung*, 21; zur Bedeutung der Sprache auch im Recht: Arginelli, *Multilingual Tax Treaties*, 35 ff.

34 Zur Auslegung in anderen Bereichen wie der Literatur und der Kunst: Rest, *Interpretation*, 5 f.; zur Abgrenzung der juristischen Auslegung: Vogel, *SWI 2000*, 103 (104).

35 Vgl. Rest, *Interpretation*, 9; häufig wird von „Ausdruck“ statt von Begriff gesprochen: Lehner, in: V/L, *DBA, Grundl.* Rn. 106 unter Rückgriff auf das OECD-MA (engl.: *Terms*, franz.: *Termes*).

lich sein, weshalb hier die Rechtsnatur und Anwendung von DBA im innerstaatlichen Recht zu betrachten sind.³⁶

2. Rechtsnatur und Zustandekommen von DBA

a) Rechtsnatur und Regelungsinhalt von DBA

DBA sind völkerrechtliche Verträge,³⁷ so dass auf sie das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV) vom 23.5.1969³⁸ Anwendung findet, das in Deutschland am 20.8.1987 in Kraft getreten ist.³⁹ Protokolle und Briefwechsel sind Bestandteile des DBA und können auch materiell-rechtliche Regelungen enthalten.⁴⁰ Ursache hierfür ist, dass die von Deutschland abgeschlossenen Abkommen vom äußeren Aufbau noch weitgehend dem OECD-MA entsprechen, inhaltlich aber immer mehr von diesem abweichen.⁴¹

36 Reimer, in: Lang, Tax Treaty Interpretation, 119 (121); Vogel/Rust, in: Rust/Reimer, Vogel on Double Taxation, Intr. Rn. 73; Vogel, SWI 2000, 103 (104); nur den Grundsatz von Treu und Glauben als verbindend ansehen will: Köck, Vertragsinterpretation, 23 f.; 75 f.; 98 f.; zur Entwicklung der Auslegung völkerrechtl. Verträge unter Nennung der wichtigsten Autoren: Bernhardt, Auslegung, 5 ff.

37 Art. 2 Abs. 1 lit. a WÜRV: „eine in Schriftform geschlossene und vom Völkerrecht bestimmte internationale Übereinkunft zwischen Staaten, gleichviel ob sie in einer oder in mehreren zusammengehörigen Urkunden enthalten ist und welche besondere Bezeichnung sie hat“; zu beachten ist, dass es auch ungeschriebene Verträge geben kann, die jedoch nicht in den Anwendungsbereich des WÜRV fallen, vgl. die Definition der UN, Office of Legal Affairs, Treaty Handbook, Glossary Treaty; auf Englisch werden alternativ die Bezeichnungen: Convention, Treaty, Agreement gebraucht, vgl. Shelton, Interpretation, Rn. 1.12 ff.; nach Mössner, RIW 1968, 258 (259) liegt ein völkerrechtlicher Vertrag nur dann vor, wenn souveräne Rechte betroffen sind, was bei DBA unstreitig der Fall ist.

38 BGBl. II 1985, 926; in Kraft getreten gemäß Art. 84 WÜRV nach dem Beitritt des 35. Staates am 27.1.1980.

39 BGBl. II 1987, 757.

40 Vgl. zur Heranziehung einer Protokollbestimmung zur Auslegung des DBA-Schweiz 1971: BFH, v. 15.9.2004, I R 67/03, BStBl. II 2010, 155 (156); Protokoll zum DBA-Österreich 1954: BFH v. 11.10.2000, I R 44-51/99, BStBl. II 2002, 271 (272).

41 Schaumburg/Häck, in: Schaumburg, Int. Steuerrecht, Rn. 19.30; vgl. auch die dt. Verhandlungsgrundlage, die ein Protokoll enthält, v. 22.8.2013, nun auch mit englischer Übersetzung http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standartartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Allgemeine_Informa

Das Hauptfeld der DBA ist die Einkommensteuer, da sie als zentrale Steuer zahlreicher Staaten die Doppelbesteuerung verursacht. Denn sie führt eine wesentliche Modifizierung des Territorialitätsprinzips herbei, indem sie durch Anknüpfung an Kriterien wie Ansässigkeit eine entsprechende materielle Wirkung grenzüberschreitender Steuerentstehung entfaltet.⁴² Dagegen ist die Durchsetzung der Steueransprüche auf das eigene Staatsgebiet beschränkt, es sei denn, es wurde die Vollstreckung im anderen Staat in einem DBA vereinbart oder ein entsprechendes Rechtshilfeabkommen geschlossen.⁴³

DBA enthalten als Begrenzung innerstaatlichen Steuerrechts unmittelbar anwendbare Regelungen für den Steuerpflichtigen (self-executing), die keines weiteren Konkretisierungsaktes bedürfen.⁴⁴ Vor diesem Hintergrund ist das Bestreben von Staaten verständlich, die Bindungswirkung völkerrechtlicher Verträge nicht weiter gehen zu lassen, als es zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist. Finanzen sind der Lebensnerv eines jeden Staates, sodass sie immer das Letzte sind, was die Staaten hinzugeben bereit sind.⁴⁵ So könnte zum Beispiel die Verhandlung von DBA mit Nicht-EU-Staaten aus Vereinheitlichungsgründen von Seiten der

tionen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-Doppelbesteuerungsabkommen-Steuer-vom-Einkommen-und-Vermögen.html, letzter Aufruf 1.6.2020.

- 42 Bühler, Prinzipien, 14; gg. das Prinzip der Begrenzung der Besteuerung im Sinne einer „materiellen“ Territorialität: Vogel, Verwaltungsrechtsnorm, 114 ff.; ders., DStR 1968, 427 (429 f.); Herzfeld, VRSchrStuFR 1932, 423 (430 ff., 437 m.w.N.); ausführl. zur Territorialität: Mössner, ÖZöR 1974, 255 (262 ff.)
- 43 BVerfG, v. 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (361 ff.); zur Voraussetzung der Zustellung von Hoheitsakten im Ausland: BFH, v. 11.2.1959, II 15/58 U, BStBl. III 1959, 181 (182); Herzfeld, VRSchrStuFR 1932, 423 (437 ff.); Rudolf, Territoriale Grenzen, 18, 25 f., 33; vgl. auch Weber-Fas, Staatsverträge, 35 f.; letzteres ist jedoch selten, vgl. Vogel, DStZ 1997, 269 (271); zur Bedeutung der Rechtshilfe in DBA: Bräunig, Dorn, 109 ff., 219 ff.
- 44 Ausführlich: Gloria, Verständigungsverfahren. 45 ff., der auf das Vorliegen eines subjektiven Rechts abstellt, a.a.O., 57 f.; vgl. Bühler, ZaöRV 1958, 668 (691 f.); Debatin, DStR-Beihefter 1992, 1 f.; mit Beispielen auch für mögliche Umsetzungserfordernisse wie den Progressionsvorbehalt: Frotscher, Int. Steuerrecht, Rn. 258 f.; zur Entwicklung hin zur unmittelbaren Anwendbarkeit: Pijl, in: Douma/Engelen, The Legal Status, 95 (106 f.); davon zu unterscheiden ist die innerstaatliche Wirkung völkerrechtlicher Verträge (siehe c).
- 45 Bühler, Prinzipien, 17; Jeffery, Impact of State Sovereignty, 22; die Hoheitsgewalt eines Staates umschließt auch die Steuerhoheit: BFH, v. 20.3.1952, IV 480/51 S, 56, 329 (331).

EU als Vertragspartei vorteilhaft sein, würde wegen der Fiskalhoheit der Mitgliedstaaten jedoch kaum akzeptiert.⁴⁶

b) Zustandekommen von DBA

Im Prozess ihres Zustandekommens auf völkerrechtlicher Ebene und später auf nationaler Ebene zeigt sich die zweiseitige Struktur von DBA.⁴⁷ Während der Abschluss völkerrechtlicher Verträge in Deutschland Aufgabe der Exekutive ist, soll die Umsetzung in innerstaatliches Recht „die Brücke zum Bereich der Gesetzgebung schlagen“.⁴⁸ Art. 59 Abs. 2 GG statuiert zugleich auch die Grenze des Beteiligungsrechts der Gesetzgebung an der auswärtigen Gewalt.⁴⁹

Die Vertragsverhandlungen werden in der Regel unter Ausschluss der Öffentlichkeit durch Ministerialbeamte des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) geführt, die dazu vom Bundespräsidenten bevollmächtigt werden. Letzterer ist gemäß Art. 59 Abs. 1 S. 1 und 2 GG zum Abschluss

46 Jeffery, Impact of State Sovereignty, 161; Arnold/Sasseville/Zolt, CTJ 2002, 65 (70 f.); zur Entwicklung eines multilateralen DBA der EWG noch optimistisch: van den Tempel, Beseitigung der Doppelbesteuerung, 54; offen für die EU: Thronyi, BJIL 2001, 1641 (1643, 1665); Manke, 1983, 69 (77); Prang, RIW 1983, 355 (357 Fn. 26) plädiert für eine europ. Rahmengesetzgebung; zu Vorteilen der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage: Roin, Journal of Legal Studies, 2002, 61 (63).

47 Übersicht über die Verfahrensschritte für völkerrechtliche Verträge bei Heintschel von Heinegg, in: Ipsen, Völkerrecht, § 13; vgl. Art. 6 ff. WÜRV; vgl. zur Regelung der Zuständigkeiten: Bleckmann, Grundgesetz und Völkerrecht, 25; gemäß Art. 32 GG ist der Bund für den Abschluss von DBA zuständig.

48 Hummel, IStR 2011, 397 (198 m.w.N.); BVerfG, v. 22.11.2001, 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, 151 (210) zum Nato-Vertrag; vgl. zur Lösung des Konflikts durch Regelungen in den europäischen Verfassungen: Boehmer, Der völkerrechtl. Vertrag, 12; zum österreichischen Recht: Öhlinger, Der völkerrechtl. Vertrag, 166 f.; zur Umsetzung völkerrechtl. Verpflichtungen durch Gesetz vgl. schon Triepel, Völkerrecht, 300, 419; zur Umsetzung in Kanada, USA und UK: Osgood, Cornell ILJ 1984, 255 (261 ff.).

49 BVerfG, v. 18.12.1984, 2 BvE 13/83, BVerfGE 68, 1 (86 f.) zur Auslegung des Art. 59 Abs. 2 GG i.S.d. Gewaltenteilung gemäß Art. 20 Abs. 2 GG; v. 12.7.1994, 2 BvE 3/92 u.a., BVerfGE 90, 286 (358); v. 22.11.2001, 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, 151 (194, 206 f.); von Bogdandy/Venzke, ZaöRV 2010, 1 (21); ausführlich: Möllers, Gewaltengliederung, 358 ff. mit Erklärung auch zum Fehlen einer gerichtlichen Überprüfung *ex ante*.

völkerrechtlicher Verträge befugt.⁵⁰ DBA-Verhandlungen werden regelmäßig mit der Paraphierung abgeschlossen, die mangels Unterzeichnungsbezugnis der Unterhändler die Authentizität des Textes belegen soll.⁵¹ Mit der Unterzeichnung gehen die Staaten die Verpflichtung ein, das nach innerstaatlichem Recht erforderliche Verfahren einzuleiten, um den verbindlichen Vertragsabschluss herbeizuführen.⁵²

DBA bedürfen in Deutschland gemäß Art. 59 Abs. 2 S. 1 2. Alt. GG der parlamentarischen Zustimmung, da sie sich stets auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen.⁵³ Die Bundesregierung legt den Entwurf eines Vertragsgesetzes⁵⁴ dem Bundestag und wegen der Betroffenheit des Steueraufkommens der Länder gemäß Art. 105 Abs. 3 GG auch dem Bundesrat vor. Zu beachten ist die Besonderheit, dass das Vertragsgesetz ohne Änderungsmöglichkeiten nur als Ganzes angenommen oder abgelehnt werden kann.⁵⁵ So musste das DBA mit der Türkei von 1974 neu verhandelt werden, nachdem es nicht die Zustimmung des Bundesrates gefunden hatte, und wurde erst 1989 ratifiziert.⁵⁶ De facto bestehen zwar weitere Einflussnahmemöglichkeiten des Bundestags, die in der Praxis jedoch un-

-
- 50 So ist wegen des Bezugs zum Steuerrecht auch in Österreich nicht das Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, sondern das Bundesfinanzministerium zuständig; siehe Stoll, BIFD 1977, 350 (352) mit Bezug auf eine Verordnung zur Delegation der Zuständigkeit; von deutscher Seite sind neben dem federführenden Bundesministerium der Finanzen außerdem das Bundesministerium für Wirtschaft sowie das Auswärtige Amt an den Verhandlungen beteiligt; zur traditionell dem Staatsoberhaupt obliegenden völkerrechtlichen Vertretung: Lampert, Doppelbesteuerungsrecht, 46; die Verbandskompetenz des Bundes ergibt sich aus Art. 32 Abs. 1 GG.
- 51 Heintschel von Heinegg, in: Ipsen, Völkerrecht, § 13 Rn. 15; auf die Unterzeichnung verzichten: Schaumburg/Häck, in: Schaumburg, Int. Steuerrecht, Rn. 19.20.
- 52 Vogel/Rust, in: Reimer/Rust, Vogel on Double Convention, Intr., Rn. 37; zur Erforderlichkeit der Unterzeichnung durch ein Mitglied der Bundesregierung ausgestattet mit einer Präsidialvollmacht des Bundespräsidenten: Nettessheim, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 74.
- 53 Vgl. Lehner in: Kirchhof/Birk/Lehner, Steuern im Verfassungsstaat, 102 ff. m.w.N.
- 54 Vgl. zur Terminologie: Boehmer, Der völkerrechtl. Vertrag, 7 f., der den innerstaatlich geprägten Begriff des Zustimmungsgesetzes im Zusammenhang mit DBA vermeidet, vgl. auch Mühlhausen, Verständigungsverfahren, 21 Fn. 11 m.w.N.
- 55 § 81 Abs. 4 S. 2 GO-BT; § 82 Abs. 2 GO-BT; zum Verfahren detailliert: Hölscheidt, IStR 2018, 918 (921 ff.); entsprechend zum UK-Recht: Schwarz, Tax Treaties, 10-100.
- 56 Vgl. Manke DStZ 1983, 69 (71); Stellungnahme des Bundesrates v. 18.12.1975, BR-Drs. 678/75, zum DBA v. 8.11.1974 lehnte die Ermächtigung zur Mitwirkung

üblich sind, etwa über vorhergehende Entschließungen in Bezug auf die Verhandlungsweise des jeweiligen DBA.⁵⁷ Zudem kann der Bundestag seine Zustimmung bedingt durch die Aufnahme eines Vorbehalts von deutscher Seite im DBA erteilen.⁵⁸ Das Vertragsgesetz wird wie jedes nationale Gesetz vom Bundespräsidenten gemäß Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt verkündet.

Als letzter Schritt ist die völkerrechtliche Ratifizierung durch formelle Erklärung erforderlich, dass der Vertragsstaat den in der Urkunde wiedergegebenen Text einzuhalten gewillt ist. Zuständig ist hierfür das Staatsoberhaupt, das diese Aufgabe wiederum an das zuständige BMF delegieren kann. Abgeschlossen wird das Verfahren durch den Austausch der Ratifikationsurkunden, vgl. Art. 31 OECD-MA, und dessen Bekanntgabe im Bundesgesetzblatt. Das Inkrafttreten fällt in aller Regel mit dem Tag zusammen, an dem die Ratifikationsurkunden ausgetauscht werden.

Diesen oft langwierigen Prozess müssen auch Änderungen bestehender DBA durchlaufen. Das macht es quasi unmöglich, DBA fortlaufend an innerstaatliche gesetzliche Änderungen sowie an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse⁵⁹ anzupassen oder eine Änderung des OECD-Musterabkommens zu berücksichtigen, es sei denn, das konkrete Abkommen sieht eine solche Anpassung in bestimmten Fällen vor.⁶⁰ Das am 1.7.2018 in Kraft getretene Multilaterale Instrument (MLI) soll diese Entwicklung beschleunigen, indem es bestehende DBA überschreibt, wenn beide Vertragsstaaten das multilaterale Übereinkommen unterzeichnet und ratifiziert sowie die entsprechenden DBA notifiziert haben.⁶¹ Allerdings enthält das MLI nur

am Verständigungsverfahren auf Beamte auszuweiten, die aus dem anderen Staat entsandt waren, ab; diese Passage wurde im aktuellen DBA nachgebessert, BGBl. II 1989, 866 (881).

57 § 88 Abs. 1 S. 1 GO-BT; vgl. zu Möglichkeiten politischer Einflussnahme des Bundestags: BVerfG, v. 19.6.2012, 2 BvE 4/11, BVerfGE 131, 152 (196); auch Höltscheidt, IStR 2017, 918 (919 f.).

58 Vogel in: Kirchhof/Birk/Lehner, Steuern im Verfassungsstaat, 126; Art. 19 ff. WÜRV, Art. 21 Abs. 1 lit. a WÜRV.

59 Höfer, in: FS Flick, 805 (808) mit konkreten Beispielen; Sasseville, in: Arnold/Sasseville/Zolt, CTJ 2002, 65 (137 f.) spricht von der Büchse der Pandora.

60 Lehner, in: V/L, DBA, Grundl. Rn. 182 führt Art. 2 Abs. 4 OECD-MA auf; Owens, ET 2006, 555 f. sieht die dünne Personalbesetzung als eine der Ursachen für die Langwierigkeit.

61 <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, letzter Aufruf 1.6.2020; erforderlich ist in Deutschland auch ein Vertragsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG, siehe oben, außerdem zur Möglichkeit der Umsetzung der Änderungen in einzelnen DBA: Schön, IStR 2017, 681 (683 f.).

punktueller Änderungen zur Einführung des BEPS-Mindeststandards und eröffnet daneben zahlreiche Wahlrechte für Staaten.⁶² In Anbetracht dessen spielt die Auslegung von DBA, die häufig 50 Jahre gelten, insbesondere auch vor dem Hintergrund des sich ständig verändernden nationalen Rechts, eine zunehmend wichtige Rolle und wird in Bezug auf das MLI noch komplexer.⁶³

c) Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Recht

Das Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Recht entscheidet darüber, ob nationale oder völkerrechtliche Auslegungsmethoden Anwendung finden.

Bei der Frage danach, ob Völkerrecht und innerstaatliches Recht eine einheitliche oder zwei getrennte Rechtsordnungen bilden, werden die monistische⁶⁴ und dualistische⁶⁵ Theorie in ihrer strengen Form heute nicht mehr vertreten.⁶⁶ In der deutschen Rechtsordnung überwiegt das gemäßigt dualistische Verständnis, wonach Völkerrecht und staatliches Recht zwei grundsätzlich getrennte Rechtsordnungen sind, die aber gewisse Beziehungen zueinander haben.⁶⁷ DBA bleiben jedoch auch nach der Umsetzung in innerstaatliches Recht völkerrechtliche Verträge, so dass es für die

62 Zu Vor- und Nachteilen der Wahlrechte nach dem „Speisekartenprinzip“: Schön, *ISrR* 2017, 681 (682, 684, 688).

63 Vgl. mit konkretem Beispiel der Erstreckung der DBA-Geltung auf die später eingeführte Capital Gains Tax in Australien: Hill, *BIT* 2003, 320 (326 f.); zum MLI siehe D.I.

64 Kelsen, *Rechtslehre*, 2. Aufl., 333; ders., *Souveränität*, 204 ff.; 241 ff.; 320.

65 Triepel, *Völkerrecht* 9 f., 19; Anzilotti, *Völkerrecht*, 38, 41 f.; Walz, *Völkerrecht*, 20 f., 142, 175 bejaht die Möglichkeit von Konflikten zwischen den beiden Rechtsordnungen;

66 Vgl. zusammenfassend zum Meinungsstand Gloria, *Verständigungsverfahren*, 24 ff.; Geiger, *Staatsrecht* III, § 7 S. 14 f.; Vogel, in: Blankennagel u.a., *Liber Amicorum für Häberle*, 481 (482); Verdross/Simma, *Völkerrecht*, § 73.

67 Musil, *Treaty Override*, 46 m.w.N.; Vogel, *Verfassungsentscheidung*, 36 deutet Art. 25 GG; vgl. Rudolf, *Völkerrecht*, 142; Burmeister, *Grundlagen internationaler Regelungskumulation*, 273; Gloria, *Verständigungsverfahren*, 27; BVerfG, v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, *Görgülü*, BVerfGE 111, 307 (316 f., 324): „zwei unterschiedliche Rechtskreise“; vgl. bereits BVerfG, v. 30.7.1952, 1 BvF 1/52 BVerfGE 1, 396 (410 ff.); BFH, v. 15.1.1971, III R 125/69, *BStBl. II* 1971, 379; vgl. zu anderen dualist. Staaten: Avery Jones, in: Vann, *GTTC, Treaty Interpretation*, 2.2.1.1., der jedoch Deutschland irrtüml. als monist. Staat einstuft.

Anwendung der völkerrechtlichen Auslegungsmethoden nicht auf die Abgrenzung zwischen monistischer und dualistischer Auffassung ankommt.⁶⁸

Die Theorien zur Anwendung von DBA im nationalen Recht (Adoption, Vollzug und Transformation) kommen ebenfalls – wenn auch auf unterschiedlichem Weg – zu dem Ergebnis, dass zur Auslegung von DBA völkerrechtliche Methoden gelten.⁶⁹ Nach der monistischen Adoptionstheorie finden völkerrechtliche Verträge einschließlich der Auslegungsmethoden ohne Umsetzungsakt unmittelbar Anwendung im nationalen Recht.⁷⁰ Die Vollzugstheorie nimmt die Fortwirkung des Geltungsgrundes aus dem Völkerrecht an und erfordert lediglich einen Anwendungsbefehl im nationalen Recht.⁷¹ Dagegen verlangt die Transformationstheorie, dass das nationale Recht einen eigenen Geltungsgrund für die Wirkung des DBA gegenüber dem Steuerpflichtigen schafft,⁷² wobei sie die Verknüpfung zur Geltung des völkerrechtlichen Vertrags künstlich trennt⁷³. Abmildernd wird auch nach der gemäßigten Transformationstheorie der Systemzusammenhang zum völkerrechtlichen Vertrag durch das Transformationsgesetz nicht zerstört,⁷⁴ so dass die völkerrechtlichen Auslegungsmethoden ebenfalls Bestandteil der Transformation sind.⁷⁵ Im Ergebnis ist deshalb uner-

68 Vogel/Prokisch, Generalbericht, CDFI LXXVIIIa (1993), 19 (26); ähnl. Avery Jones, in: Vann, GTTC, Treaty Interpretation, 1.

69 J. Lang, *StuW* 1975, 285 (288); Weber-Fas, *Staatsverträge*, 77 ff.; Gloria, *Verständigungsverfahren*, 39, 71; Boehmer, *Der völkerrechtl. Vertrag*, 90 f.; Kerath, *Auslegung von DBA*, 28 f. lehnt es ab, eine Unterscheidung in der Auslegung in Abhängigkeit von der Umsetzungstheorie vorzunehmen; zum Streitstand früher: Partsch, *Bericht*, 111 f.; von der Anwendung nationaler Auslegungsmethoden ging zunächst noch Flick, in: Felix, *Von der Auslegung*, 151 (153 f.) aus, der seine Auffassung jedoch aufgibt, a.a.O., 158.

70 Vgl. Gloria, *Verständigungsverfahren*, 36 f.; Verdross/Simma, *Völkerrecht*, § 858 c).

71 Vogel, *IStR* 2003, 523 (525); vgl. BVerfG, v. 12.7.1994, 2 BvE 3/92 u.a., BVerfGE 90, 286 (357); Gloria, *Verständigungsverfahren*, 39 ff.; Schönfeld/Häck, in: *S/D, DBA, Systematik*, Rn. 75; Heun, in: Dreier, GG, Art. 59 Rn. 46; Nettessheim, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 176 f.; Partsch, *Bericht*, 143 f.; rechtsvergleichend zur Anwendung in anderen Ländern überblickartig: Vogel/Prokisch, *Generalbericht*, CDFI LXXVIIIa (1993), 19 (23).

72 Kluge, *Int. Steuerrecht*, R, Rn. 4; Bleckmann, *Grundgesetz und Völkerrecht*, 290; Geiger, *Staatsrecht III*, §§ 33, 34, S. 144 f.

73 *Krit.* Boehmer, *Der völkerrechtl. Vertrag*, 41 f.; Vogel, *BJIL* 4 (1986), 1 (21); ders., *IStR* 2003, 523 (525).

74 Rudolf, *Völkerrecht*, 171; ders., *Sprache in der Diplomatie*, 77, 82.

75 Partsch, *Bericht*, 43; Henkel, in: *GKG, DBA, Grundl.* 4, Rn. 10 sieht das DBA wegen inhaltlicher Übereinstimmung mit dem Vertragsgesetz als Auslegungsgegenstand.

heblich, dass sich weder aus Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG noch aus der Rechtsprechung ein Vorrang für die Transformations- oder die Vollzugslehre ergibt.⁷⁶ DBA sind auch nach Umsetzung in nationales Recht, das für den Steuerpflichtigen Anwendung findet, nach völkerrechtlichen Methoden auszulegen.⁷⁷

76 Partsch, Bericht, 48 ff. mit Darstellung der unterschiedlichen Ansichten; Mühlhausen, Verständigungsverfahren, 106; von Transformation sprechen: RFH, v. 7.12.1926, IV A 85/26, RFHE 21, 68 (73 f.); BVerfG, v. 30.7.1952, 1 BvF 1/52 BVerfGE 1, 396 (410 f.); später v. 21.3.1957, 1 BvR 65/54, BVerfGE 6, 290 (294 f.); v. 10.3.1971, 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272 (284); BFH, v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl. II 2011, 156 (161).

77 Schönfeld/Häck, in: S/D, DBA, Systematik Rn. 93; BFH, Urt. v. 27.1.1972, I R 37/70, BFHE 105, 8 (10); Gloria, Verständigungsverfahren, 50, geht entsprechend der Vollzugslehre von der Auslegung der Völkerrechtsnorm aus; so auch Vogel, IStR 2003, 523 (525); zur Auslegung des Vertragsgesetzes entsprechend der Transformationslehre: Triepel, Völkerrecht, 440 ff.; aufgrund inhaltlicher Übereinstimmung von DBA und Vertragsgesetz komme es auf die Unterscheidung nicht an: Lampert, Doppelbesteuerungsrecht, 58.