

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 Lüdike 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 Lüdike, für die Denkanstöße und die Einblicke in die länderübergreifend vernetzte, wissenschaftliche Arbeit auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts. Bedauerlicherweise erkrankte Herr Lüdike 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-fori-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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

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

