



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Das Multilaterale Instrument als multilaterales Recht
Eine Analyse des BEPS MLI aus völkerrechtlicher Perspektive“**

Dissertation vorgelegt von Christian Jung

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Das Multilaterale Instrument als multilaterales Recht

Eine Analyse des BEPS MLI aus völkerrechtlicher Perspektive

Christian Jung

Zusammenfassung der Dissertation

„*The Multilateral Instrument – A turning point in tax treaty history[?]*”¹

Mit diesen Worten kommentiert *Angel Gurría*, Generalsekretär der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), die Unterzeichnung der „*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*“, kurz *Mehrseitiges Übereinkommen*, *Multilaterales Instrument* oder *MLI* durch 76 Staaten und Jurisdiktionen am 7. Juni 2017. Das Mehrseitige Übereinkommen bildet einen vorläufigen Schlussstein des BEPS-Projektes von OECD und G20, das am 12. Februar 2013 mit dem von der OECD veröffentlichten Bericht „*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*“ seinen offiziellen Anfang nahm.

Die Dissertation untersucht das Multilaterale Übereinkommen im Kontext des internationalen Steuerrechts und dessen Auswirkungen auf die bilateralen Steuerabkommen. Sie greift die Frage auf, ob das MLI eine weitergehende "Multilateralisierung des Abkommensrechts" darstellt und ob es als "Meilenstein" oder "Quantensprung" im internationalen Steuerrecht angesehen werden kann. Dabei werden die völkerrechtlichen Implikationen des Mehrseitigen Übereinkommen untersucht und die Herausforderungen im Zusammenspiel zwischen dem Mehrseitigen Übereinkommen und den Doppelbesteuerungsabkommen beleuchtet.

Die Antwort auf die Forschungsfrage lautet, wie so oft: ja, aber. Das Mehrseitige Übereinkommen wirkt als multilaterales Völkerrecht und fasst mit seinen, nach momentanem Stand 103 Parteien eine deutlich größere Anzahl an Staaten als das OECD-Musterabkommen. Es versammelt zudem Industriestaaten und Entwicklungsländer unter dem Dach eines gemeinsamen, formellen Rahmenrechts und schafft damit eine gemeinsame Basis für weitere Zusammenarbeit. Das Mehrseitige Übereinkommen bewegt sich dabei in einem Kompromiss zwischen bilateraler Flexibilität auf der einen Seite und multilateraler Vereinheitlichung auf der anderen Seite. Das Zusammenwirken der beiden Ebenen ist sehr differenziert geregelt und wirkt jenseits jeglicher schematischer Lösungen, wie die Arbeit dezidiert zeigt. Dennoch geht das MLI im Ergebnis über den bestehenden Grad multilateraler Koordination hinaus, um das Ziel, künstliche Gewinnverlagerungen zu vermeiden, effektiver zu erreichen.

¹ *Angel Gurría*, zitiert nach OECD, *Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide*, Mitteilung v. 7. Jun. 2017, online.

I. Überblick über den Inhalt

Die Arbeit beginnt in **Kapitel I** mit einem Überblick über die historische Entwicklung und die bestehenden Bemühungen zur multilateralen Koordination im Bereich der DBA. Dabei werden die Vorherrschaft bilateraler DBA und die Probleme des bilateralen Abkommensnetz diskutiert. Die Analyse zeigt, dass es zwar eine erstaunliche Vielzahl multilateraler Steuerübereinkommen gab. Diese waren historisch gesehen aber schwierig umzusetzen. An deren Stelle trat daher als „zweitbeste Lösung“ die Erarbeitung einheitlicher Grundsätze für die Auslegung und Anwendung von DBA. Dargestellt werden zudem die einheitlichen Grundsätze der DBA-Anwendung, insbesondere die Geltung der Grundsätze der Wiener Vertragsrechtskonvention, aus völkerrechtlicher Sicht, die die methodische Grundlage für die weitere Arbeit bilden.

In **Kapitel II** wird das Mehrseitige Übereinkommen als vorläufiger Schlusspunkt des BEPS-Projekts erläutert. Das Kapitel beleuchtet die Entwicklung und Historie des Mehrseitigen Übereinkommen, seine Struktur und die technischen Mechanismen zur Verknüpfung mit den bilateralen DBA. Es wird die Frage aufgeworfen, ob das Mehrseitige Übereinkommen als multiples Änderungsprotokoll oder als eigenständiges Übereinkommen wirkt. Die Notwendigkeit eines bilateralen Konsenses für die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen aber auch das übergreifende Ziel einer einheitlichen Umsetzung wird herausgearbeitet und der Zielkonflikt hervorgehoben.

Kapitel III zeigt, dass das Mehrseitige Übereinkommen formal multilaterales Rechts setzt und zieht daraus die Konsequenzen. Die Untersuchung zeigt, dass die Bestimmungen des Mehrseitigen Übereinkommen neben oder anstelle der DBA angewendet werden; es hat damit dauerhaften Charakter. Im Rahmen dessen wird die Funktionsweise des Mehrseitigen Übereinkommens im Einzelnen untersucht und geklärt, wie normative Konflikte zwischen dem Mehrseitigen Übereinkommen und den DBA gelöst werden können. Dies betrifft zum einen Änderungen des Mehrseitigen Übereinkommens selbst. Zum anderen wird die Möglichkeiten analysiert, wie die Vertragsstaaten untereinander die Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens modifizieren oder seine Anwendung beenden können.

Die Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommens ist Gegenstand von **Kapitel IV**. Die Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommen wird im Kontext der Wiener Vertragsrechtskonvention analysiert. Dabei kommt Art. 2 Abs. 2 MLI eine Schlüsselrolle zu, der für Zwecke der Auslegung auf die bilateralen DBA verweist, „soweit der Zusammenhang nicht etwas anderes erfordert“. Es wird argumentiert, dass die BEPS-Bestimmungen in vielen Fällen multilateral-autonom auszulegen sind, um eine einheitliche Umsetzung zu gewährleisten. Die Arbeit hebt die Bedeutung der Berichte des BEPS-Projektes, des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars für die Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommen hervor.

Das **Kapitel V** behandelt die Möglichkeit späterer bilateraler oder plurilateraler Auslegungsvereinbarungen und deren Vereinbarkeit mit dem Mehrseitigen Übereinkommen. Dabei wird zunächst grundsätzlich dargelegt, inwieweit völkerrechtliche Verträge als „living instruments“ überhaupt dynamisch ausgelegt werden können und müssen. Insgesamt wird mit Art. 32, 33 und 38 MLI gezeigt, dass bilaterale Verständigungen – wie andere ergänzende Auslegungsmittel – nur, aber immerhin lückenfüllend und ergänzend zur Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommens beitragen, das Mehrseitige Übereinkommen also zwar konkretisieren, seinen Gehalt aber nicht ins Gegenteil verkehren können. Diese Grundsätze werden dann anhand des Beispiels späterer OECD-Musterkommentare konkretisiert.

Die mittelbaren Effekte des MLI auf das bilaterale Steuerabkommensnetz werden in **Kapitel VI** analysiert. Es wird diskutiert, wie das MLI als "einschlägiger Völkerrechtssatz" zur Koordination zukünftiger Steuerabkommen dienen kann und welche Rolle das Prinzip der systemischen Integration dabei spielt, die multilaterale Ebene des Mehrseitigen Übereinkommens in die Anwendung der bilateralen DBA zu integrieren.

Die Dissertation schließt in **Kapitel VII** mit der Zusammenfassung der ausgearbeiteten Thesen.

II. Zentrale Erkenntnisse der Arbeit

Das Mehrseitige Übereinkommen dient der schnellen und einheitlichen Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets in die bilateralen DBA. Dabei haben die Parteien mehr ins Werk gesetzt als ein bloßes Umsetzungsinstrument. Vielmehr erweist sich das Mehrseitige Übereinkommens seiner Konzeption nach als Übereinkommen zur multilateralen Koordination bestehender und zukünftiger DBA.

1. Die formelle Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens

Durch seine Funktionsweise setzt das Übereinkommen formal multilaterale Bestimmungen. Kompatibilitäts- und Notifizierungsklauseln normieren ein koexistierendes Instrument, dessen BEPS-Bestimmungen neben die Regelungen der erfassten DBA (Covered Tax Agreements, CTA) treten. Das Mehrseitige Übereinkommen bildet damit im Ausgangspunkt einen selbständigen, von den bilateralen Abkommen losgelösten Rechtskreis, der dauerhaft neben den CTA anzuwenden ist.

Art. 2 Abs. 2 MLI vermag es nicht, von dieser Autonomie abweichend die Auslegung des Übereinkommens vollständig nach bilateralen Grundsätzen zu prägen. Zwar findet in Teilen eine Adaption der bilateralen Steuerabkommen und damit eine Diversifizierung der Auslegungsgrundlagen statt. Der Anwendungsbereich ist jedoch nicht umfassend ausgestaltet. Die Ermangelung von Ausdrücken in den CTA sowie die Ausnahme „*soweit der Zusammenhang etwas anderes erfordert*“ führen weiterhin zu einer signifikant autonomen, von den bilateralen CTA losgelösten Übereinkommensanwendung. Der abschließende Charakter des Art. 2 Abs. 2 MLI verwehrt es zudem, außerhalb seiner Anwendung von den bilateralen CTA zum Zwecke der Auslegung Gebrauch zu machen. Art. 2 Abs. 2 MLI beschränkt insoweit die Autonomie der BEPS-Bestimmungen, sichert ihr aber auch einen eigenständigen Anwendungsbereich und hebt sie im Ergebnis nicht auf.

Im Rahmen dieser autonomen Vertragsauslegung leiten verschiedene Instrumente die Operation an. Die Aufnahme in den Inhalt des *Explanatory Statements* durch Verweis mündet für das OECD-Musterabkommen in seiner durch das BEPS-Projekt gefundenen Form sowie die zugehörigen Kommentierungen in der Einordnung als Parteivereinbarung über die Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens.

Diese Verbindung zwischen der Autonomie des Mehrseitigen Übereinkommens und dem OECD-Musterabkommen in seiner durch das BEPS-Projekt gefundenen Fassung ist in zweierlei Hinsicht bedeutsam: Zum einen schließt eine autonome Auslegung die Berücksichtigung

bilateraler Spezifika bei der Übereinkommensdurchführung aus. Zum anderen lässt die enge normative Anknüpfung an die gemeinsamen Vorarbeiten und die hierdurch mögliche Verortung in den Grundsätzen der Wiener Vertragsrechtskonvention eine konsistentere Anwendung dieser Bestimmungen erwarten, als es in der bisherigen Praxis zu den bilateralen Steuerabkommen der Fall war. Dies wird dadurch verstärkt, dass sich die BEPS-Bestimmungen, die als partielle Einzelmaßnahmen oftmals nur Fragmente einer Bestimmung, geschweige denn eines DBA enthalten, in den übergeordneten Kontext des gemeinsamen OECD-Musterabkommens in seiner durch das BEPS-Projekt gefundenen Form einfügen. Hierdurch prägt das OECD-Musterabkommen in seiner durch das BEPS-Projekt gefundenen Form das autonome Verständnis der BEPS-Bestimmungen.

Die formal multilateralen Bestimmungen sowie die durch die gemeinsamen Materialien geleitete in großen Teilen autonome Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommens bewirken somit ein Set universell geltender Bestimmungen, dessen Auslegung einheitlichen Grundsätzen folgt. Auch wenn die BEPS-Bestimmungen nur in bilateralen Verhältnissen zur Anwendung kommen, setzt das Mehrseitige Übereinkommen damit formell multilaterales Recht.

2. Die materielle Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens

Die durchgeführte Untersuchung hat zudem gezeigt, dass die Parteien mit dem Mehrseitigen Übereinkommen auf eine harmonisierte Maßnahmenumsetzung hingewirkt haben. Für diesen Befund ist es entscheidend, zwischen denjenigen Bestimmungen zu trennen, die die Frage des „ob“ der Umsetzung betreffen und denjenigen, die den Inhalt der BEPS-Maßnahmen bestimmen.

Hinsichtlich des „ob“ gewährt das Mehrseitige Übereinkommen hohe Flexibilität:

- Aus der Unterzeichnung und Ratifizierung des Übereinkommens folgt *ipso facto* die Anwendung keiner einzigen der BEPS-Bestimmungen. Hierzu bedarf es der beiderseitigen Notifizierung eines DBA als CTA. Selbst dann ist lediglich die Anwendung des Art. 6 MLI auf dieses Steuerabkommen vorbehaltlos vorgezeichnet. Für alle anderen Bestimmungen müssen beide Seiten auf die Formulierung eines Vorbehaltes verzichtet haben. In einigen Fällen bedarf es zusätzlich der übereinstimmenden Hineinoptierung in eine zur Wahl gestellte Option.
- Ebenso lassen sich das Verbot späterer Vorbehalte, die Begrenzung der Rücktrittsklausel (Art. 37 MLI) auf eine Wirkung *ex nunc*, das Verbot der Denotifizierung von DBA sowie die Erlaubnis weiterer Notifizierungen systematisch als Maßnahmen einordnen, die lediglich die Beständigkeit der eingegangenen Verpflichtungen in der Zeit betreffen. Wo das Mehrseitige Übereinkommen bereits zu rechtsverbindlichen Verpflichtungen zwischen Vertragsstaaten führte, können sich die Vertragsstaaten hiervon, wie von einem klassischen DBA, nur durch bilateralen Konsens oder durch Kündigung des gesamten CTA lösen.
- Ebenso ist Art. 30 MLI der Gruppe der übereinkommensanwendenden bzw. -beendenden Instrumente zuzurechnen. Art. 30 MLI bezieht sich nicht auf das

Mehrseitige Übereinkommen, sondern behandelt die Fortschreibung der CTA. Eine Modifizierung der CTA hat wiederum die Rechtsfolge der Schaffung einer neuen CTA-Vorschrift und der Beendigung der BEPS-Bestimmung. Dieser Mechanismus ist die beendende Entsprechung der zuvor anordnenden Bestimmungen. Sie sichert den bilateralen Konsens in dieser Frage ab, was durch die Erlaubnis der Rücknahme von Vorbehalten oder CTA-Notifizierungen nicht gewährleistet wäre.

Da all diese Aspekte lediglich den (temporalen) Anwendungsbereich der BEPS-Bestimmungen betreffen, sagen sie über die Rechte und Pflichten bei der Durchführung der Bestimmungen jedoch nichts aus. Die für die Durchführung der BEPS-Bestimmungen geltenden Maßnahme sind vielmehr aus den diese Durchführung betreffenden Normen zu gewinnen. Dabei zeigt sich, dass sich das Ziel einer gemeinsamen, harmonisierten Umsetzung, wie es im BEPS-Abschlussbericht benannt wurde, im gesamten Übereinkommen niedergeschlagen hat.

- Dies beginnt bei der Präambel des Übereinkommens, das die möglichst einheitliche Maßnahmenumsetzung als Gegenstand und Zweck des Übereinkommens benennt. Die Umsetzung dieses Ziels setzt sich fort bei der Wahl für ein solch autonomes, koexistierendes Übereinkommen anstatt eines Vertragswerkes, das alleinig die einmalige Modifikation der DBA zur Aufgabe hat.
- Weiterhin hätte die bloße Implementierung der BEPS-Bestimmungen die Modifizierung von Steuerabkommen, die eine den BEPS-Bestimmungen entsprechende oder ähnliche Regelung bereits enthalten, nicht notwendig gemacht. Das Übereinkommen verwirklicht aber ein Opt-Out Modell und überschreibt damit auch bilaterale „BEPS-Bestimmungen“ mit den multilateralen Normen des Mehrseitigen Übereinkommens. Die Bewahrung bilateraler Spezifika wird damit zur Ausnahme, gewährt durch die zugelassenen Bestandsschutz-Vorbehalte, degradiert.
- Schließlich zeigt sich die angestrebte Harmonisierung der Wortlaute in aller Deutlichkeit am Ausschluss willkürlicher und, mit Ausnahme des Art. 4 Abs. 3(e) MLI, gelisteter Vorbehalte zum Inhalt der Maßnahmen. Dies gilt umso mehr im Kontrast mit der Zulässigkeit solcher Vorbehalte in Bezug auf die Einführung verbindlicher Schiedsgerichte zeigt. In einem rein auf schnelle Umsetzung in bilaterale Bestimmungen gerichteten Übereinkommen bestünde kein Bedürfnis nach einer solchen Beschränkung der Souveränität der Vertragsstaaten. Deren Existenz zeigt auf, dass die BEPS-Bestimmungen der Kapitel II bis VI des Mehrseitigen Übereinkommens durchaus von der im Rahmen des BEPS-Projektes erzielten multilateralen Verständigung getragen sind.
- Dass den Parteien neben einem einheitlichen Wortlaut auch an einer harmonisierten Auslegung gelegen ist, verdeutlicht des Weiteren der nur partielle Verweis auf die bilateralen Abkommen und die fehlende direkte Verweisung auf das nationale Steuerrecht der Parteien, wie es in DBA regelmäßig der Fall ist. Hinzukommt die Einbeziehung von Teilen der BEPS-Abschlussberichte, des OECD-Musterabkommens 2014 durch das Explanatory Statement sowie die Niederlegung eines gemeinsamen Verständnisses zu den neu entwickelten Bestimmungen des Teiles VI in ebenjenem Instrument.

- Folgerichtig lässt das Mehrseitige Übereinkommen auch nicht explizit eine bilaterale Verständigung über die Auslegung seiner Bestimmungen zu. Auch die Systematik der Art. 31 bis 33 sowie 38 MLI spricht dafür, dass es den Parteien darauf ankam, eine Fortentwicklung der BEPS-Bestimmungen nur gemeinsam zu ermöglichen.

Die Gesamtschau all dieser Aspekte konstituieren den Befund: *Das Mehrseitige Übereinkommen setzt multilaterales Recht, das auf die Schaffung multilateral harmonisierter Bestimmungen gerichtet ist.* Das Mehrseitige Übereinkommen setzt die Pflicht zur Schaffung einheitlichen Rechts zwar nicht explizit. Jedoch ist dieser nur *gemeinsam* zu verwirklichende Gegenstand und Zweck bei der gesamten Übereinkommensdurchführung im Rahmen der Bestimmungen zu achten. In dieser Gestalt wirkt er mittelbar als eine Art „Nebenpflicht“ auf die Übereinkommensdurchführung und damit auch auf die Anwendung der BEPS-Bestimmungen ein. Die Nebenpflicht besteht gegenüber allen Parteien zum Mehrseitigen Übereinkommen. In diesem Umfang setzt das Mehrseitige Übereinkommen auch materiell multilaterales Recht.

Diese Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens beeinflusst das Recht der DBA auf verschiedenen Ebenen: Es prägt seine Auslegung und Anwendung und schafft erstmals eine direkte normative Verbindung in diesem Rechtsgebiet zwischen allen Parteien.

- Zum einen prägt er die Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommen selbst. So kann die Frage, ob das Mehrseitige Übereinkommen im Zweifel zu Gunsten einer multilateral einheitlichen, oder bilateral souveränen Variante auszulegen ist, im Sinne der ersten Variante entschieden werden. Nur hierdurch verwirklichen die Parteien ihrer Pflicht zur möglichst harmonisierten Umsetzung, um BEPS möglichst effektiv zu bekämpfen und erhöhte Rechtssicherheit zu schaffen. Zu Erreichung diese Gegenstand und Zweckes gehört auch, dass sich nationale Stellen bei der Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommen– im Rahmen der verfassungs- und einfachgesetzlichen Grenzen – um eine *Harmonie der Entscheidungen* bemühen. In Verbindung mit den multilateral einheitlichen Auslegungsgrundlagen ermöglicht und sogar fordert das Mehrseitige Übereinkommen damit einen *direkten* Multilog zwischen den Rechtsanwendern in den Einzelstaaten. Der Steuerpflichtige kann sich unmittelbar auf die multilaterale Praxis anderer nationaler Gerichte beziehen, da deren Entscheidungen zu denselben, nach gleichen Grundsätzen auszulegenden Normen ergangen sind. Verwaltungen und Gerichte wiederum sind verpflichtet, die internationale Praxis bei der Durchführung des Vertrages zur Erreichung des Vertragszwecks jedenfalls zu berücksichtigen. Diese Kommunikation könnte ein Forum schaffen, in dem sich einheitliche Auffassungen ausbilden können, die sodann die erhoffte Harmonisierung zur effektiven Bekämpfung von BEPS sowie zur Schaffung von Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung für den Steuerpflichtigen ins Werk setzt.
- Zum anderen prägt die materielle Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens prägt die Zusammenarbeit der Parteien normativ und potenziell faktisch. Er schränkt die Möglichkeiten bilateraler Zusammenarbeit ein, gleichzeitig wirkt die Verständigung des Mehrseitigen Übereinkommens auch auf die Schaffung neuer, zukünftiger Beziehungen ein.

3. Das Zusammenspiel von autonomem, multilateralem Übereinkommen und bilateralen Abkommen

Die durch die Autonomie des Mehrseitigen Übereinkommens entstandene Trennung von multilateralen Bestimmungen und den übrigen Regelungen eines CTA sowie die Unterschiede in den dogmatischen Grundlagen – hinzutreten multilateraler Interessen bei der Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommen – verlangen nach einem Weg, beide Ebenen aufeinander abzustimmen. Sollen Inkonsistenzen zwischen Mehrseitigem Übereinkommen und den bilateralen Steuerabkommen vermieden werden und soll der engen Verbindung beider Vertragsarten Rechnung getragen werden, sind beide Regelungskreise als integrales Regime zur Geltung zu bringen. Das völkergewohnheitsrechtliche Prinzip der systemischen Integration ist das fehlende Verbindungselement, das dies erlaubt. Es schlägt eine normative Brücke zwischen Mehrseitigem Übereinkommen und CTA, die ein solch integratives Zusammenwirken ermöglicht.

Kommt der Verweis des Art. 2 Abs. 2 MLI zum Tragen, ordnet sich die Auslegung des Mehrseitigen Übereinkommens den Grundsätzen der CTA unter. Das Mehrseitige Übereinkommen passt sich an die CTA an. Andernfalls ist der Inhalt der BEPS-Bestimmungen multilateral-autonom zu bestimmen. Der dergestalt ermittelte Inhalt des Mehrseitigen Übereinkommens ist sodann wiederum in die Auslegungsoperation der übrigen Bestimmungen eines CTA zu integrieren.

Das Prinzip systemsicher Integration erlaubt im Rahmen der Auslegung Inkonsistenzen mit den CTA zu vermeiden. Erst durch diese systemische Integration, wird ein vollständiges Zusammenspiel der multilateralen und bilateralen Ebene erreicht und eine Isolierung beider Ebenen voneinander vermieden. Dadurch bilden Mehrseitiges Übereinkommen und CTA auch nach erfolgter Multilateralisierung einiger Bereiche der CTA normativ ein gemeinsames Regelwerk zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, in dessen Rahmen bilaterale Spezifika und vereinbarte Multilateralisierung jeweils nach den dargestellten Grundsätzen zu berücksichtigen sind.² Die Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens führt somit kein disruptives Element in das bestehende System der DBA ein. Auf Grundlage anerkannter völkerrechtlicher Grundsätze kann eine schrittweise und flexible Multilateralisierung des Abkommensrechts mittels des Mehrseitigen Übereinkommens rechtstechnisch vielmehr gelingen.

4. Die Weiterentwicklung des Mehrseitigen Übereinkommens

Die normative Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens weist den Inhalt der BEPS-Bestimmungen grds. als rechtsverbindliche Verständigung zwischen allen Parteien aus. Abweichungen hiervon durch Übereinkunft zwischen nur einigen Parteien sind dennoch möglich. Sie müssen sich aber an den allgemeinen, hierfür geltenden Prinzipien messen lassen. Art. 41 WVRK enthält dabei als Konkretisierung des allgemeingültigen Prinzips der

² Daher könnten materielle Gesetze (bspw. Verordnungen) mit synthetischen Fassungen, die den Ursprung einiger Bestimmungen aus dem Mehrseitigen Übereinkommen offen legen (vgl. OECD, *Guidance for the development of synthesised texts*) eine taugliche normative Grundlage für den Rechtsanwender darstellen.

Vertragsanwendung nach Treu und Glauben Rechtsgedanken, die sich für die Beurteilung der Zulässigkeit von Übereinkünften *inter se* heranziehen lassen.

Demnach ist eine Modifizierung multilateraler Übereinkommen *inter se* durchaus denkbar. Ausgangspunkt ist die aus der staatlichen Souveränität entspringenden Kompetenz zum Abschluss zwischenstaatlicher Vereinbarungen. Allerdings verlangt eine Abkommensdurchführung nach Treu und Glauben, basierend auf dem Grundsatz *pacta sunt servanda*, dass eine solche Übereinkunft weder verboten ist, die Rechte oder Erfüllung der Pflichten anderer Parteien nicht beeinträchtigt sowie dem Gegenstand und Zweck des Übereinkommens nicht zuwiderläuft. Das Mehrseitige Übereinkommens folgt damit den allgemeinen völkergewohnheits- und -vertragsrechtlichen Grundsätzen multilateraler Verträge. Spezialvertragliches und allgemeines Völkerrecht stehen im Einklang. Letztlich gilt unter beiden Regimen: *Bi- oder plurilaterale Vereinbarungen bleiben rechtmäßig, soweit ihnen die multilateralen, explizit oder implizit erklärten Ziele nicht entgegenstehen*. Für das Mehrseitige Übereinkommen bedeutet dies: Bi- oder plurilaterale Verständigungen über den Inhalt des Mehrseitigen Übereinkommens dürfen die Harmonisierungsinteressen der Parteien nicht berühren.

Damit aber im Kern dieselbe Frage gestellt, wie sie auch für spätere OECD-Musterkommentare sowohl völkerrechtlich als auch mit Bezug auf nationales Verfassungsrecht identifiziert wurde: Ist es möglich, dass späteren Auslegungsmitteln eine interpretatorische Bedeutung zukommt, indem sie die Auslegungsmittel zu Bestimmungen eines bestehenden Übereinkommens klarstellen oder ergänzen, ohne den bestehenden Konsens zu modifizieren? Aus völkerrechtlicher Sicht ist die Frage zu bejahen. Die Art. 31 Abs. 3 (a) und (b) WVRK zeigen dies auf.

Daher kann aus völkerrechtlicher Sicht mit Blick auf das Mehrseitige Übereinkommen ebenfalls davon ausgegangen werden, dass spätere Auslegungsmittel zur Klarstellung oder Ergänzung von Auslegungserwägungen beitragen können, ohne dass eine Übereinkommensmodifikation im engeren Sinne stattfindet. Hiervon ausgehend sprechen sodann die nicht unbeschränkt verwirklichte Multilateralität sowie die Ausführungen des *Explanatory Statements*, die auf Art. 32, 33 und 38 MLI gestützte Systematik und schließlich die Tatsache, dass die späteren OECD-Musterkommentar zu einer verstärkten Harmonisierung beitragen könnten, für eine subsidiäre Zulässigkeit späterer Auslegungsmittel *inter se*.

Dies sichert zum einen das multilaterale Ziel *dauerhafter* Harmonisierung dort, wo mit einer substanziellen Koordination zu rechnen ist und bietet Vertragsstaaten auf der anderen Seite die Möglichkeit neue Entwicklungen im Rahmen des geltenden Vertrags, insbesondere der Wortlautgrenze, schnell zu antizipieren. Als *ultima ratio* steht den Parteien stets die Beendigung des Übereinkommensregimes durch eine Modifizierung der CTA offen. In eingeschränktem Rahmen führt das Mehrseitige Übereinkommen aber auch unter seiner Geltung keine Verknöcherung des Abkommensrechts herbei. Das Mehrseitige Übereinkommen etabliert vielmehr einen Ausgleich zwischen dem Interesse an einer beständigen, multilateralen Koordination und Harmonisierung und der bilateralen Souveränität und Flexibilität.

5. Die Bedeutung für den Inhalt zukünftiger DBA

Neben den Grenzen, die die Bindung an die gemeinsame Verständigung für die Durchführung des Mehrseitigen Übereinkommens selbst setzt, führt die materielle Multilateralität des Mehrseitigen Übereinkommens dazu, dass sein Inhalt auch für die Zukunft normativ und faktisch prägend sein kann.

Das Mehrseitige Übereinkommen prägt normativ, indem es die Auslegung zukünftiger DBA anleitet. Die mehrseitige Verständigung auf ein dem Wortlaut nach gemeinsames Regelwerk und das Bekenntnis zu einer multilateral harmonisierten Auslegung bringt aus sich heraus ein gemeinsames Normverständnis der Parteien zum Ausdruck, das gerade nicht an bestehende bilaterale Beziehungen geknüpft ist. Das Prinzip systemischer Integration, Art. 31 Abs. 3(c) WVRK, verbindet dieses multilaterale Vorverständnis auf Auslegungsebene mit zukünftigen DBA zwischen den Parteien. Diese normative Multilateralität des Übereinkommens erlaubt es, die BEPS-Bestimmungen auch dann als zwischen den Parteien anwendbaren Völkerrechtssatz zu verstehen, wenn zwischen Parteiparen kein CTA notifiziert wurde.

Die BEPS-Bestimmungen bilden insoweit nicht nur in den Beziehungen zwischen CTA-Staaten den multilateralen Standard, sondern zwischen allen Parteien, die ein bestehendes DBA notifiziert oder in einem späteren DBA die BEPS-Bestimmungen mit identischem Wortlaut umgesetzt haben. Von diesem Standard mögen die Parteien bei Bedarf abweichen. Kommt dieser Wille jedoch nicht zum Ausdruck, ist die Erfüllung dieses Standard zu vermuten. Die koordinierende Wirkung des Mehrseitigen Übereinkommens greift auf diesem Weg noch über die notifizierten DBA hinaus.

Aus heutiger Sicht ungewiss aber potenziell möglich ist aber auch, dass das Mehrseitige Übereinkommen faktisch die zukünftigen bilateralen Beziehungen prägen wird. Erstmals haben sich Staaten multilateral auf verbindliche gemeinsame Regeln verständigt. Auch wenn mit diesen Bestimmungen unmittelbar nur Rechte und Pflichten *inter partes* verbunden sind – die Parteien haben sich nur untereinander und nur im Rahmen der notifizierten CTA und Bestimmungen zur harmonisierten Umsetzung verpflichtet – so lässt doch die Verbindlichkeit der multilateralen Verständigung zwischen einem überwiegenden Teil der Staatengemeinschaft eine „faktische Kraft des Normativen“ vermuten, aufgrund derer die Staaten auch in Bezug zu „Drittstaaten“ diese Bestimmungen in homogenisierter Weise umsetzen werden.

Die Arbeit erscheint im Nomos Verlag voraussichtlich im Sommer 2025.