

Festschrift

CHRISTIAN NOWOTNY

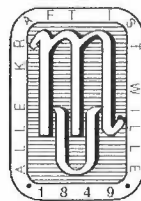
Zum 65. Geburtstag

Herausgeber

Prof. DDr. Walter Blocher

Prof. DDr. Martin Gelter, S.J.D. (Harvard)

Mag. Dr. Michael Pucher, LL.M. (Harvard)



Wien 2015

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung

Prof. DDr. Walter Blocher
Prof. DDr. Martin Gelter, S.J.D. (Harvard)
Mag. Dr. Michael Pucher, LL.M. (Harvard)

Gedruckt mit freundlicher Unterstützung der



Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

ISBN 978-3-214-0-3497-9

© 2015 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Wien

Telefon: (01) 531 61-0

E-Mail: verlag@manz.at

www.manz.at

Bildnachweis: Stephan Huger

Satzherstellung: Anita Frühwirth

Druck: Ferdinand Berger & Söhne GmbH, 3580 Horn

Der Vorschlag der OECD zur Neuregelung der Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften (Art 4 Abs 3 OECD-MA)

*Michael Lang, Wien**)

Übersicht:

- I. Der Vorschlag zur Änderung des Art 4 Abs 3 OECD-MA
- II. Die Rechtsentwicklung
- III. Die Verständigungsvereinbarung nach dem vorgeschlagenen Art 4 Abs 3 Satz 1 OECD-MA
- IV. Die Verständigungsvereinbarung nach der vorgeschlagenen Regelung des Art 4 Abs 3 Satz 2 OECD-MA
- V. Weitere Konsequenzen der Nichtanwendbarkeit des Art 4 Abs 3 OECD-MA
- VI. Verfassungsrechtliche Überlegungen
- VII. Würdigung

I. Der Vorschlag zur Änderung des Art 4 Abs 3 OECD-MA

Steuerrecht knüpft oft an das Gesellschaftsrecht an. Dies ist gerade auf dem Gebiet des Körperschaftsteuerrechts besonders häufig der Fall. In der Praxis hängt die Entscheidung für oder gegen eine bestimmte gesellschaftsrechtliche Gestaltung daher mitunter von den steuerlichen Rechtsfolgen ab, die daran knüpfen. *Christian Nowotny*, der sich als einer der führenden österreichischen Gesellschaftsrechtsexperten laufend auch mit praxisrelevanten Fragestellungen auseinandersetzt, beschäftigt sich in seiner wissenschaftlichen Arbeit daher häufig mit dem Zusammenspiel von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht. Dementsprechend verfolgt er die aktuellen Entwicklungen auf dem Gebiet des Steuerrechts mit großer Aufmerksamkeit. Ich hoffe daher, dem Jubilar eine Freude zu bereiten, wenn ich mich mit von den Arbeitsgruppen der OECD jüngst vorgeschlagenen Änderungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Doppelbesteuerung in Hinblick auf doppelt ansässige Gesellschaften beschäftige¹⁾. Die Begründung der OECD für die – einschränkende – Neuregelung der Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften liegt vor allem darin, dass die derzeit bestehenden Regelungen besonders gestaltungsanfällig ge-

*) Das Manuskript habe ich am 27. 12. 2014 abgeschlossen. Frau *Petra Koch*, MSc danke ich sehr herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

wesen sein sollen²). Doppelt ansässige Gesellschaften wurden somit offenbar nach Auffassung der OECD in erster Linie aus steuerrechtlichen Gründen errichtet.

Die von der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts vorgeschlagene Regelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA soll nunmehr folgenden Wortlaut haben³): „Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.“

II. Die Rechtsentwicklung

Schon bisher gab es eine eigene Regelung für doppelt ansässige Gesellschaften in Art 4 Abs 3 OECD-MA. Diese Regelung hatte seit 1963 folgenden Wortlaut: „Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.“ Das Verständnis dieser Regelung erhellt sich vor dem Hintergrund der Systematik des OECD-Musterabkommens: Nach der – auch künftig – in Art 1 OECD-MA enthaltenen Vorschrift ist abkommensberechtigt, wer in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Der dafür maßgebende Begriff der Ansässigkeit ist in Art 4 Abs 1 OECD-MA definiert. Vereinfacht gesagt gilt nach dieser Regelung als ansässig, wer in einem der Vertragsstaaten auf Grund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts, des Orts der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Seit 1977 findet sich in Art 4 Abs 1 OECD-MA auch der Satz, dass dieser Ausdruck jedoch nicht eine Person umfasst, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist. Für Zwecke der „Ansässigkeit“ im Sinne des Art 1 OECD-MA hat die in Art 4 Abs 1 enthaltene Definition der Ansässigkeit ausgereicht.

Für Zwecke der Verteilungsnormen und des Methodenartikels muss aber zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem anderen Vertragsstaat – in der Praxis als Quellenstaat bezeichnet – unterschieden werden. Denn die Verteilungsnormen richten sich in erster Linie an den Quellenstaat, während der Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung auferlegt, Doppelbesteuerung

-
- 1) OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6 (März 2014) 17 ff; OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2014 Deliverable (September 2014) 79 ff.
 - 2) OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 79.
 - 3) OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 80.

zu vermeiden⁴). Wenn daher in diesen Vorschriften von der „ansässigen Person“ die Rede ist, können sie nur dann ihre Wirkungen entfalten, wenn im Falle doppelt ansässiger Personen entschieden werden kann, welcher Staat als Ansässigkeitsstaat gilt und welchem Staat dann folglich die Rolle des Quellenstaates zukommt. Diese Aufgabe übernahmen die „Tie-Breaker-Regelungen“ des Art 4 Abs 2 und 3 OECD-MA⁵): Für natürliche Personen findet sich in Art 4 Abs 2 OECD-MA ein Kriterienkatalog für die Bestimmung der Ansässigkeit doppelt ansässiger Personen, der in der laufenden rechtspolitischen Diskussion auch nicht in Frage gestellt wird. Demnach soll die Ansässigkeit – in dieser Reihenfolge – aufgrund der ständigen Wohnstätte, dem Mittelpunkt der Lebensinteressen, dem gewöhnlichen Aufenthalt und der Staatsangehörigkeit entschieden werden. Führen diese Kriterien zu keinem Ergebnis, sind die zuständigen Behörden gefordert, diese Frage „in gegenseitigem Einvernehmen“ – also im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art 25 OECD-MA – zu klären. Für andere als natürliche Personen findet sich die „Tie-Breaker-Regelung“ in Art 4 Abs 3 OECD-MA. Einziges Kriterium zur Bestimmung der Ansässigkeit im Falle doppelter Ansässigkeit ist – wie bereits erwähnt – der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung („place of effective management“).

Allerdings hat die OECD bereits in ihrem Kommentar zum Musterabkommen in der seit 2008 veröffentlichten Fassung die nunmehr für das OECD-MA selbst vorgeschlagene Regelung als Alternative zur derzeit noch immer in Art 4 Abs 3 OECD-MA enthaltenen Vorschrift zu Diskussion gestellt und dies wie folgt begründet⁶): „Some countries, however, consider that cases of dual residence of persons who are not individuals are relatively rare and should be dealt with on a case-by-case basis. Some countries also consider that such a case-by-case approach is the best way to deal with the difficulties in determining the place of effective management of a legal person that may arise from the use of new communication technologies. These countries are free to leave the question of residence of these persons to be settled by the competent authorities, which can be done by replacing the paragraph by the following provision: [...]“.

Der nunmehrige Vorschlag der OECD geht dahin, die bisher im OECD-Kommentar enthaltene Vorschrift in Art 4 Abs 3 OECD-MA zu übernehmen und statt dessen die bisherige Regelung den Mitgliedsstaaten im Kommentar nur noch als mögliche Alternative dazu vorzuschlagen⁷): „The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention introduced an alternative version of Art 4 (3) (see paragraphs 24 and 24.1 of the Commentary on Article 4) according to which the competent authorities of the Contracting States shall, having regard to a number of relevant factors, endeavour to determine by mutual agreement the State of which the person is a resident for the purpose of the Convention. When that alternative was discussed, the view of many countries was that cases where a company is a dual-resident often involve tax avoidance arrangements. For that reason, it is proposed that the current rule found in Art 4 (3) be replaced by the alter-

4) Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions² (2013) 168 ff.

5) Lang, Introduction² 208 ff.

6) OECD, Kommentar zu Art 4 OECD-MA (2014) 24.

7) OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 79.

native found in the Commentary, which allows a case-by-case solution of these cases.”

Es passt zwar zur aktuellen rechtspolitischen Diskussion (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting), dass die Sorge um „tax avoidance arrangements“ als alleiniger Grund genannt wird, warum die seit 2008 im Kommentar enthaltene Regelung nun in das OECD-MA selbst übernommen werden soll. Allerdings findet sich auch kein Hinweis, welche – offenbar durch die abkommensrechtliche Tie-Breaker-Regelung ermöglichten – „tax avoidance arrangements“ die OECD im Auge hatte. Tatsächlich wurden in der Vergangenheit Gesellschaften, die in einem Vertragsstaat faktisch geleitet wurden und die dort daher ihren „place of effective management“ hatten, oft deshalb nach dem Recht eines anderen Staats gegründet oder ihr Sitz dort festgelegt, um das DBA-Netz dieses anderen Staates auch in Anspruch nehmen zu können. Das hat sich vor allem dann angeboten, wenn der Geschäftsleitungsstaat mit einem oder mehreren Drittstaaten entweder kein DBA abgeschlossen hatte oder aber DBA anwendbar waren, die im Drittstaat höhere Quellensteuersätze zuließen als die DBA des Sitzstaates mit diesen Drittstaaten und daher – aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen – ungünstiger waren. Daher war es eine naheliegende Gestaltungsmaßnahme, durch zusätzliche – und damit doppelte – Ansässigkeit in einem anderen Staat als dem Geschäftsleitungsstaat die Folgen fehlender oder „schlechtere“ Abkommen des Geschäftsleitungsstaates zu vermeiden. Allerdings vertreten mittlerweile die meisten Finanzverwaltungen und auch die OECD selbst die Auffassung, dass in solchen Konstellationen der Sitz- oder Errichtungsstaat der Gesellschaft aufgrund des DBA mit dem Geschäftsleitungsstaates in die Rolle eines Quellenstaates gedrängt wird und daher die DBA des Sitz- und des Errichtungsstaates mit Drittstaaten nach der Ansässigkeitsdefinition des Art 4 Abs 1 OECD-MA – und insbesondere dessen letzter Satz – nicht angewendet werden können und daher die angestrebten Rechtsfolgen ohnehin nicht eintreten⁸⁾. Zwar ist diese Rechtsauffassung nach wie vor umstritten⁹⁾. Der Umstand, dass die meisten Finanzverwaltungen auch ohne höchstgerichtliche Bestätigung dieser Auffassung folgen, hat diese Gestaltung jedenfalls für Planungszwecke weitgehend unattraktiv gemacht. Welche „tax avoidance arrangements“ die Ängste der in den OECD-Gremien vertretenen Verwaltungsexperten noch 2014 geschürt haben, bleibt somit unklar.

8) OECD, Kommentar zu Art 4 OECD-MA (2014) 8.2; BMF-Erlass 18. 10. 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, Salzburger Steuerdialog 2010 – Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht, Lösung Sachverhalt A; Smit, Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001, European Taxation 2002 (155 ff); Toifl, Dreieckssachverhalte bei doppelt ansässigen Gesellschaften, SWI 2002 (301).

9) Dommès/Herdin, The Consequences of the Tie-Breaker Rule for Dual Resident Companies, SWI 2004 (450 ff); Schlager, Die Einschränkung der Ansässigkeit bei bloß inländischen Einkunftsquellen nach Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA, in Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 102 ff; Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im internationalen Steuerrecht (2013) 224 ff.

III. Die Verständigungsvereinbarung nach dem vorgeschlagenen Art 4 Abs 3 Satz 1 OECD-MA

Die von der OECD zur Aufnahme in das OECD-Musterabkommen vorgeschlagene Regelung unterscheidet zwischen zwei von den zuständigen Behörden zu treffenden Maßnahmen: In erster Linie sollen die Behörden eine Verständigungsvereinbarung treffen, nach denen die Ansässigkeit von anderen Personen als natürlichen Personen im Falle der Doppelansässigkeit bestimmt werden soll. Nur dann, wenn keine derartige Verständigungsvereinbarung abgeschlossen wird, fällt der Anspruch der Person auf die im Abkommen vorgesehenen Steuerermäßigungen und -befreiungen weg. An dessen Stelle tritt dann eine Entlastung nach Maßgabe des Art 4 Abs 3 Satz 2 OECD-MA in der Höhe und der Art, wie dies die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbaren.

Bei der Verständigungsvereinbarung nach dem vorgeschlagenen Art 4 Abs 3 Satz 1 OECD-MA kann es sich sowohl um eine generelle als auch eine individuelle Vereinbarung handeln. Der Umstand, dass die Regelung einen „case-by-case approach“ ermöglichen soll, schließt nicht aus, dass sich die zuständigen Behörden abstimmen und für bestimmte typisierte Fälle generell die Kriterien festlegen, nach denen die Ansässigkeit zu bestimmen ist. Art 4 Abs 3 Satz 1 OECD-MA unterscheidet sich von der Vereinbarung nach Satz 2 OECD-MA dadurch, dass im erstgenannten Fall die Abkommenswirkungen zur Gänze zum Tragen kommen: Sobald die Behörden – generell oder individuell – den Ansässigkeitsstaat bestimmt haben, entfaltet das gesamte Abkommen auch auf die doppelt Ansässigen seine Wirkungen. Art 4 Abs 3 Satz 2 OECD-MA ermächtigt die Behörden aber auch im Einzelfall Ermäßigungen oder Befreiungen zu gewähren, die aber nicht so weitreichend sein müssen, dass deshalb zwingend die entstandene oder drohende Doppelbesteuerung vermieden wird.

Somit trifft die beiden zuständigen Behörden zunächst die Verpflichtung, sich um den Abschluss einer Verständigungsvereinbarung zu bemühen, die den Ansässigkeitsstaat festlegt. An die Stelle der direkt im Abkommen enthaltenen Tie-Breaker-Regelung tritt daher eine Regelung, die auf Verwaltungsebene zu treffen ist. Vor dem Hintergrund einer auf dem Gewaltenteilungsgrundsatz basierenden Rechtsordnung wie der österreichischen soll in Zukunft eine Delegation von Befugnissen durch den die DBA genehmigenden Gesetzgeber an die Exekutive erfolgen, die allerdings offenbar nur im Zusammenwirken mit der zuständigen Verwaltungsbehörde des anderen Vertragsstaates ausgeübt werden kann.

In der vorgeschlagenen Regelung findet sich zur Festlegung des Ansässigkeitsstaates nur folgender Hinweis, wie die Behörden bei Festlegung des Ansässigkeitsstaates vorzugehen haben¹⁰⁾: „having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors.“ Dies lässt weitreichende Spielräume. Denn es bleibt offen, ob die Behörden die Wahl hätten, eines der genannten Kriterien heranzuziehen, oder sie kombinieren könnten oder gar sollten und etwa – entsprechend der Regelung für natürliche Personen in Art 4 Abs 2 OECD-MA – eine Abstufung festzulegen hätten. Die Regelung selbst lässt auch offen, was die „other relevant fac-

10) OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 80.

tors“ sein könnten und was der abkommensrechtliche Maßstab ist, um ihre Relevanz festzulegen.

Weiterführende Hinweise finden sich schon bisher im OECD-Kommentar zur derzeitigen Alternativregelung zu Art 4 Abs 3 OECD-MA, die bei Aufnahme dieser Vorschrift in das OECD-MA nur sprachlich angepasst werden sollen: „Competent authorities having to apply paragraph 3 would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of the person’s board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person’s headquarters are located, which country’s laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept, whether determining that the legal person is a resident of one of the Contracting States but not of the other for the purpose of the Convention would carry the risk of an improper use of the provisions of the Convention etc. Countries that consider that the competent authorities should not be given the discretion to solve such cases of dual residence without an indication of the factors to be used for that purpose may want to supplement the provision to refer to these or other factors that they consider relevant. Also, since the application of the provision would normally be requested by the person concerned through the mechanism provided for under paragraph 1 of Article 25, the request should be made within three years from the first notification to that person that its taxation is not in accordance with the Convention since it is considered to be a resident of both Contracting States. Since the facts on which a decision will be based may change over time, the competent authorities that reach a decision under that provision should clarify which period of time is covered by that decision.“

Diese Ausführungen sprechen generell von Art 4 Abs 3 OECD-MA und lassen somit offen, ob sie sich auf die im ersten Satz angesprochene Verständigungsvereinbarung oder die im zweiten Satz angesprochene Vereinbarung beziehen. Die im Text des OECD-Kommentars gewählten Formulierungen schließen nicht aus, dass sie für beide Arten von Vereinbarungen maßgebend sein könnten. Die im OECD-Kommentar genannten Kriterien könnten somit als die „other relevant factors“ im Sinne der vorgeschlagenen Regelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA angesehen werden. Als genereller Maßstab für die Beurteilung der Relevanz der Faktoren könnte das im Kommentar angesprochene sonst befürchtete Risiko des „improper use of the provisions of the Convention“ angesehen werden.

All diese zusätzlichen Hinweise finden sich bloß im Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses, nicht aber in Art 4 Abs 3 OECD-MA selbst. Sie haben daher klarerweise nicht die normative Bedeutung des Abkommenstextes, der in ein bilaterales DBA übernommen wird. Der vorgeschlagene OECD-Kommentar artikuliert daher von sich aus die Sorge, dass OECD-Staaten derartige Regelungen nicht als hinreichend determiniert erachten könnten und stellt daher in solchen Fällen die Aufnahme dieser Kriterien in das Abkommen selbst vor.

Kehrseite der Flexibilität, die diese Regelung den Behörden der Vertragsstaaten geben will, ist die Gefahr der Rechtszersplitterung: Wenn die Festlegung der Kriterien für die Bestimmung der Ansässigkeit im Falle der Doppelansässigkeit in die Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden beider Staaten gelegt wird

und die OECD nicht einmal eine Musterregelung für eine derartige Verständigungsvereinbarung generellen Charakters vorlegt, liegt es auf der Hand, dass die verschiedenen bilateralen Regelungen auseinanderdriften.

IV. Die Verständigungsvereinbarung nach der vorgeschlagenen Regelung des Art 4 Abs 3 Satz 2 OECD-MA

Gelingt es den Verwaltungsbehörden nicht, eine Verständigungsvereinbarung über die Festlegung des Ansässigkeitsstaates abzuschließen, können „relief or exemption from tax provided by this Convention“ nur dann gewährt werden, wenn die zuständigen Behörden darüber Einvernehmen erzielen, in welchem Ausmaß und in welcher Art, diese Befreiungen oder Ermäßigungen gewährt werden. Dies bedeutet, dass dann, wenn die Behörden der beiden Staaten überhaupt keine für den Steuerpflichtigen maßgebende Verständigungsvereinbarung nach Art 4 Abs 3 OECD-MA schließen – also weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 –, die abkommensrechtlich vorgesehenen Steuerermäßigungen und –befreiungen gar nicht zum Tragen kommen.

Diese einschneidende Rechtsfolge überrascht jedenfalls an dieser Stelle des Abkommens. Die Tie-Breaker-Regelungen haben nämlich bisher nicht über die Abkommensberechtigung entschieden und im Falle des Art 4 Abs 2 OECD-MA soll dies auch in der Zukunft nicht der Fall sein. Ihre Funktion bestand lediglich darin, dass sie in den Fällen, in denen nach Art 1 OECD-MA Doppelansässigkeit besteht, darüber entscheiden, welcher der beiden Staaten für Zwecke der Verteilungsnormen und des Methodenartikels als Ansässigkeitsstaat und welcher als Quellenstaat gilt. Auf die schon nach Art 1 OECD-MA gegebene Abkommensberechtigung nahmen die Tie-Breaker-Klauseln bisher keinen Einfluss. Nicht nur aus systematischen Gründen irritiert es, wenn zwar nach wie vor bei Ansässigkeit in einem der beiden Staaten die Abkommensberechtigung unangetastet bleibt und dann, wenn sogar in beiden Staaten Abkommensberechtigung besteht, bestimmte Abkommensvorteile nur mehr im Falle der Einigung zwischen den beiden Behörden gewährt werden. Die Folgen für das Scheitern der Behörden, zu einer Einigung zu gelangen, hat somit in diesen Fällen der Steuerpflichtige zu tragen, der trotz Ansässigkeit in beiden Staaten nunmehr bestimmte Abkommensvorteile überhaupt nicht mehr in Anspruch nehmen kann.

Die für Art 4 Abs 3 OECD-MA vorgeschlagene Regelung hätte aber auch nicht in Art 1 OECD-MA ihren idealen Platz, da es nicht um die Versagung der Abkommensberechtigung schlechthin geht. Vielmehr bleibt das Abkommen für die betroffenen Steuerpflichtigen wohl für Zwecke des Art 25 OECD-MA weiterhin anwendbar und kann bei doppelt Ansässigen auch die Rechtsgrundlage für einen Informationsaustausch nach Art 26 OECD-MA abgeben. Es handelt sich dabei nämlich nicht um „relief or exemption from tax provided by this Convention“. Anders ist dies möglicherweise im Anwendungsbereich des Art 24 OECD-MA, wo meist Steuerermäßigungen und –befreiungen auf dem Spiel stehen.

Eine interessante Frage ist, ob Art 4 Abs 3 OECD-MA ausschließt, dass die Behörde eines der beiden Vertragsstaaten die von dieser Vorschrift künftig erfassten Ermäßigungen und Befreiungen auch unilateral gewähren kann, in Österreich etwa durch auf § 48 BAO gestützte Maßnahmen. Die Voraussetzung,

dass es zur Gewährung dieser Vorteile des Einvernehmens der Behörden beider Staaten bedarf, könnte immerhin so gedeutet werden, dass damit den Behörden die Möglichkeit genommen ist, dieselben Vorteile zu gewähren, ohne dass die Behörde des anderen Staates ausdrücklich zugestimmt hat. Eine derartige Auffassung würde aber übersehen, dass von Art 4 Abs 3 OECD-MA nur jene Steuerermäßigungen und -befreiungen erfasst sein sollen, die aufgrund des Abkommens gewährt werden. Der Wortlaut schließt nicht aus, dass solche Ermäßigungen und Befreiungen aufgrund des nationalen Rechts auch einseitig von den Behörden gewährt werden können. Dies entspricht auch der Systematik der DBA: Die Abkommen verpflichten ja nicht zur Besteuerung¹¹). Genauso wie es den Vertragsstaaten frei steht, bestimmte Quellensteuern gar nicht oder zu einem niedrigeren Satz als abkommensrechtlich zulässig zu erheben oder Einkünfte im Ansässigkeitsstaat überhaupt zu befreien, können auch nationale Rechtsvorschriften Behörden des Staates ermächtigen, solche Ermäßigungen oder Vorteile zu gewähren.

Auf abkommensrechtlicher Ebene ist wiederum überlegenswert, ob in den Fällen, in denen von den Behörden weder eine Verständigungsvereinbarung nach dem ersten noch nach dem zweiten Satz des vorgeschlagenen Art 4 Abs 3 OECD-MA erzielt werden kann, ein Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 OECD-MA eingeleitet werden kann¹²). Eine der Voraussetzungen nach Art 25 Abs 5 OECD-MA ist, dass bei einer nach Art 25 Abs 1 OECD-MA berechtigten Person Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten zu einer Besteuerung geführt haben, die dem Abkommen nicht entspricht. Zunächst stellt sich daher die Frage, ob der fehlende Abschluss einer Verständigungsvereinbarung nach Art 4 Abs 3 Satz 1 OECD-MA alleine bereits Grund sein kann, nach Ablauf der entsprechenden Frist ein Schiedsverfahren einzuleiten. Dies ist aber bei erster Betrachtung zu verneinen, denn aus Art 4 Abs 3 Satz 2 OECD-MA geht ja implizit hervor, dass es nicht dem Abkommen widerspricht, wenn diese Frage nicht in einem Verständigungsverfahren geklärt werden kann. Der betroffene Steuerpflichtige hat nur insoweit Anspruch auf die im Abkommen vorgesehenen Ermäßigungen und Befreiungen als dies die zuständigen Behörden vereinbaren.

In Hinblick auf die Gewährung der Ermäßigungen oder Befreiungen dürfen die Behörden aber nicht willkürlich vorgehen, sondern sie sind an die Wertungen des Abkommens gebunden. Sofern die Regelung das Ziel verfolgt, „improper use of the provisions of the Convention“ zu unterbinden, werden die zuständigen Behörden wohl nur jene Ermäßigungen oder Befreiungen versagen können, die zur Erreichung dieses Ziels erforderlich sind. Kommt keine Einigung zwischen den Vertragsstaaten zustande und ist der betroffene Steuerpflichtige der Auffassung, dass ihm bestimmte Ermäßigungen oder Befreiungen gewährt werden müssen, um den aus der Teleologie und der Systematik des DBA gewonnenen abkommensrechtlichen Vorgaben zu entsprechen, so ist er damit auch der Auffassung, dass die Maßnahmen der beiden Vertragsstaaten zu einer Besteuerung geführt haben, die dem Abkommen nicht entspricht. Ein nach Art 4 Abs 3

11) Lang, Introduction² 42 f.

12) Pamperl, OECD-Deliverable zu BEPS-Action 6: Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften in Gefahr? SWI 2014 (505).

Satz 2 OECD-MA eingeleitetes Verständigungsverfahren ist somit auch als Verständigungsverfahren im Sinne des Art 25 Abs 1 OECD-MA anzusehen und berechtigt daher auch zur Einleitung eines Schiedsverfahrens nach Art 25 Abs 5 OECD-MA. In diesen Fällen muss der Schiedsspruch dann zwar nicht zwingend zur Vermeidung der tatsächlichen oder drohenden Doppelbesteuerung führen. Die von der Schiedskommission vertretene Auffassung über die dem Steuerpflichtigen abkommensrechtlich zustehenden Befreiungen und Ermäßigungen tritt an die Stelle der nicht getroffenen Verständigungsvereinbarung und wird damit nach Maßgabe des Art 25 Abs 5 OECD-MA verbindlich. Dieser Rechtsschutz versagt aber dann, wenn sich die Behörden der beiden Vertragsstaaten auf bestimmte Ermäßigungen oder Befreiungen geeinigt haben oder sich auch nur darüber verständigt haben, dass keine solche Ermäßigungen oder Befreiungen angemessen sind. Der Steuerpflichtige kann nach Art 25 Abs 5 OECD-MA nur dann Maßnahmen ergreifen, wenn keine Verständigungsvereinbarung zustande gekommen ist. Ist eine Verständigungsvereinbarung zustande gekommen, berechtigt ihn diese auch dann nicht zur Einleitung eines Schiedsverfahrens, wenn er den Inhalt der Vereinbarung als rechtswidrig erachtet. Nur Säumnis der beiden Behörden, nicht aber Rechtswidrigkeit kann aufgegriffen werden.

V. Weitere Konsequenzen der Nichtanwendbarkeit des Art 4 Abs 3 OECD-MA

Weitere Konsequenzen der Regelung des vorgeschlagenen Art 4 Abs 3 OECD-MA sind der OECD erst relativ spät bewusst geworden: Nachdem die Regelung schon in einem Report in zahlreichen Details erläutert worden war, kamen der OECD in einem am 21. 11. 2014 veröffentlichten weiteren „Public Discussion Draft“ noch folgende Bedenken¹³⁾: „The new tie-breaker rule proposed in paragraph 39 of the Report provides that in the absence of an agreement between the competent authorities, a legal person that is a resident of each Contracting State under Art 4 (1) ‘shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States’. It will be necessary to clarify that the fact that the person would not be entitled to relief and exemptions under the Convention will not prevent the person from being considered a resident of each Contracting State for the purposes of the provisions of the Convention that do not provide reliefs and exemptions to that person (e.g. Art 15 (2) b).“

Das Problem soll näher anhand des von der OECD erwähnten Beispiels des Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA erläutert werden: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit werden nach Art 15 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers erfasst. Nur dann, wenn er seine Tätigkeit im anderen Staat ausübt, hat dieser das Besteuerungsrecht. Auch in solchen Konstellationen fällt nach Art 15 Abs 2 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers zurück, wenn sich der Empfänger der Einkünfte nicht län-

13) OECD, Follow Up Work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse (November 2014) 13.

ger als 183 Tage im Quellenstaat aufhält und die Vergütungen von einem Arbeitgeber getragen werden, der dort nicht ansässig ist und auch keine Betriebsstätte unterhält, von der die Vergütungen getragen werden. Ist nun der Arbeitgeber keine natürliche Person und hat er beispielsweise bloß seinen formalen Sitz im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers, seinen Ort der Geschäftsleitung aber in dessen Tätigkeitsstaat, dann kann – wenn weder eine generelle noch eine individuelle Verständigungsvereinbarung vorliegt – der Fall eintreten, dass der Arbeitgeber für Zwecke des Abkommens gar nicht als ansässig gilt. Dann würde – wenn man Art 4 Abs 3 OECD-MA auch für Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA als maßgebend ansieht – anders als bisher kein im Tätigkeitsstaat ansässiger Arbeitgeber vorliegen und der Tätigkeitsstaat – wenn auch die anderen Voraussetzungen des Art 15 Abs 2 OECD-MA gegeben sind – sein bisher gegebenes Besteuerungsrecht verlieren¹⁴). Sobald eine individuelle Verständigungsvereinbarung in Hinblick auf die doppelt ansässige Gesellschaft zustande gekommen ist, könnte der Tätigkeitsstaat wiederum ein Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Dienstnehmers begründen.

Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA ist aber nicht die einzige Verteilungsnorm, auf die ein neugefasster Art 4 Abs 3 OECD-MA Auswirkungen haben könnte. Ein weiteres Beispiel ist Art 16 OECD-MA: Diese Vorschrift gibt dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht und ist nur anwendbar, wenn der Empfänger der Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütungen im anderen Staat ansässig ist¹⁵). Verliert die doppelt ansässige Gesellschaft mangels Verständigungsvereinbarung ihre Ansässigkeit überhaupt, können Einkünfte des Aufsichts- oder Verwaltungsrates auch nicht mehr von Art 16 OECD-MA erfasst werden. Art 7 oder Art 15 oder gegebenenfalls Art 21 Abs 1 OECD-MA könnten dann in Betracht kommen. Allerdings ist auch hier wiederum zu beachten, dass eine nicht-natürliche Person nach dem Wortlaut des Art 4 Abs 3 OECD-MA nicht generell ihre Ansässigkeit verliert, sondern nur die ihr selbst sonst zustehenden Ermäßigungen und Befreiungen. Art 4 Abs 3 OECD-MA beraubt solche Rechtsträger daher nicht unbedingt ihrer Ansässigkeit für Zwecke der Anwendung des Abkommens auf andere Steuerpflichtige – wie den Aufsichts- oder Verwaltungsrat. Wenn aber der bisherige Art 4 Abs 3 OECD-MA gestrichen wird, besteht – bei Fehlen einer Verständigungsvereinbarung – keine Rechtsgrundlage, um im Falle der Doppelansässigkeit die Ansässigkeit in diesen Fällen nach dem Ort der Geschäftsleitung zu beurteilen. Daher könnte für diese Zwecke nur auf Art 4 Abs 1 OECD-MA zurückgegriffen werden. Sind die Aufsichts- und Verwaltungsräte im Geschäftsleitungsstaat ihrer Gesellschaft ansässig, hätte der Staat des formalen Sitzes dennoch das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Ob dies zu akzeptablen Ergebnissen über die Verteilung der Besteuerungsrechte führt, kann dahingestellt bleiben. Irritierend ist jedenfalls, dass im Falle einer – generel-

14) Vgl Lang, Die Ansässigkeit als Kriterium für die Besteuerung im Quellenstaat nach den Verteilungsnormen im OECD-Musterabkommen, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 235 ff; Dziurdź, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im internationalen Steuerrecht (2013) 272 ff.

15) Näher Lang in Lang/Schuch/Staringer 234 f.

len oder individuellen – Einigung der beiden Verwaltungsbehörden über die Ansässigkeit der Gesellschaft dies dann unmittelbare Auswirkungen auf die Besteuerung des Aufsichts- oder Verwaltungsrates hätte: Verständigen sich die Behörden darauf, die doppelt ansässige Gesellschaft für Zwecke der Ansässigkeit dem Geschäftsleitungsstaat zuzuordnen, fällt der Verwaltungs- oder Aufsichtsrat wiederum aus dem Anwendungsbereich des Art 16 OECD-MA heraus.

Eine Reihe anderer Abkommensvorschriften knüpft auch an die Ansässigkeit anderer Personen als die des Einkünfteempfängers selbst an: Die Dividendendefinition des Art 10 Abs 3 OECD-MA zielt auf Gleichstellung mit aus Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünften in dem Staat ab, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist¹⁶). Art 10 Abs 4 OECD-MA nimmt jene Dividenden vom Anwendungsbereich der Absätze 1 und 2 aus, die zu einer im Ansässigkeitsstaat der die Dividenden zahlenden Gesellschaft gelegenen Betriebsstätte gehören. Art 10 Abs 1 OECD-MA macht die Anwendung dieser Vorschrift überhaupt davon abhängig, dass die Dividenden zahlende Gesellschaft im anderen Staat ansässig ist, der dann nach Art 10 Abs 2 OECD-MA seine Quellensteuer zu begrenzen hat. Eine andere Vorschrift ist Art 11 Abs 5 OECD-MA, nach der der Quellenstaat von Zinsen – unter anderem – auch von der Ansässigkeit der die Zinsen zahlenden Person abhängt¹⁷). Wenn in diesen Fällen auch viel dafür spricht, für Zwecke der Ansässigkeit auf Art 4 Abs 1 OECD-MA abzustellen, ist das alles andere als gesichert.

Will man bei all diesen Vorschriften jedenfalls vermeiden, dass sich die Ansässigkeit nach Art 4 Abs 3 OECD-MA bestimmt, müsste in das Abkommen eine Regelung aufgenommen werden, wonach in den geschilderten Fällen für Zwecke der Ansässigkeit auf Art 4 Abs 1 OECD-MA abzustellen wäre. Dann wäre zumindest sichergestellt, dass das Besteuerungsrecht des Einkünftebeziehers im Falle des Abschlusses einer Verständigungsvereinbarung auf der Ebene des anderen Rechtsträgers nicht wieder wechselt. Die Besteuerungsrechte für Einkünfte dieser Personen wären aber in manchen dieser Fälle anders verteilt als derzeit. Wer hingegen sicherstellen möchte, dass in diesen Konstellationen der Doppelansässigkeit des die Einkunftsquelle darstellenden Rechtsträgers auf den Ort der Geschäftsleitung abgestellt wird, müsste eine der bisherigen Fassung des Art 4 Abs 3 OECD-MA entsprechende Vorschrift jedenfalls für solche Fälle im Rechtsbestand belassen.

VI. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Der Vorschlag zur Neufassung des Art 4 Abs 3 OECD-MA ist von der Intention getragen, Entscheidungsbefugnisse zu Fragen, die bisher in den Abkommen direkt geregelt sind, an die Exekutive zu übertragen. Das Spannungsverhältnis mit rechtsstaatlichen Postulaten ist damit offenkundig. Bei oberflächlicher Betrachtung stellt sich die Frage, ob die in Art 4 Abs 3 Satz 1 OECD-MA gegebenen Hinweise auf den Ort der Geschäftsleitung, der Eintragung oder der Gründung und auf „other relevant factors“ die von den beiden Verwaltungsbehörden

16) Dazu Lang in Lang/Schuch/Staringer 232 ff.

17) Dazu Lang in Lang/Schuch/Staringer 230 ff.

zu treffende Entscheidung hinreichend determinieren, und ob es reicht, weitere mögliche Kriterien im OECD-Kommentar anzuführen, der im Rahmen der historischen Auslegung ergänzend berücksichtigt werden kann. Sieht man darin eine Verwässerung rechtsstaatlicher Postulate, liegt es nahe, den im OECD-Kommentar selbst gemachten Vorschlag aufzugreifen, die im OECD-Kommentar genannten Kriterien in die Abkommen selbst zu übernehmen.

Die eigentlichen rechtsstaatlichen Probleme liegen aber woanders. Denn Art 4 Abs 3 OECD-MA verlagert die Entscheidungsbefugnisse nämlich nicht bloß an die Exekutive, sondern macht die Anwendung wichtiger Teile des Abkommens auf doppelt ansässige Personen von einer gemeinsamen Entscheidung beider Verwaltungsbehörden abhängig. Hier hilft letztlich eine noch so präzise Determinierung nichts: Wenn sich die Behörde des anderen Staates dem Abschluss einer Verständigungsvereinbarung sowohl nach Art 4 Abs 3 Satz 1 als auch nach Satz 2 verweigert, bleibt es dabei, dass keine Vereinbarung zustande gekommen ist, auch wenn die Voraussetzungen dafür gegeben wären. Das Vorliegen einer Verständigungsvereinbarung ist Voraussetzung dafür, dass die in Art 4 Abs 3 OECD-MA angesprochenen Abkommensvorteile zu gewähren sind.

Aus der Sicht des österreichischen Verfassungsrechts stellt sich die Frage, ob es zulässig ist einen völkerrechtlichen Vertrag abzuschließen, der die Entscheidung über seine Anwendung auf bestimmte Personen – nämlich doppelt ansässige nicht-natürliche Personen – in die undeterminierte und unüberprüfbare Entscheidung der Behörde des anderen Staates legt. Der Einwand, dass der Steuerpflichtige noch schlechter gestellt wäre, wenn doppelt Ansässige zur Gänze aus dem Anwendungsbereich des Abkommens herausgenommen wären, verfängt nicht. Denn zum einen wäre fraglich, ob es einer gleichheitsrechtlichen Prüfung standhält, die Abkommensvorteile zwar sowohl den in Österreich als auch den im anderen Staat ansässigen Personen zu gewähren, aber gerade in beiden Staaten ansässigen Personen nicht. Zum anderen mag es aus rechtsstaatlicher Sicht tatsächlich eher hingenommen werden können, die Abkommensvorteile einem enger umschriebenen Personenkreis zu gewähren als sie auf einen größeren Kreis zu erweitern, diese Erweiterung aber in das Belieben der Behörden zu stellen. Vor diesem Hintergrund kann der Umstand, dass der Steuerpflichtige einen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Einleitung eines Schiedsverfahrens nach Art 25 Abs 5 OECD-MA dafür ausschlaggebend sein, um sonst bestehende rechtsstaatliche Bedenken zu entkräften. Denn der Rechtsschutz nach Art 25 Abs 5 OECD-MA könnte den sonst nach nationalem Recht nicht bestehenden Rechtsschutz gegen die Vereitelung des Abschlusses einer Verständigungsvereinbarung durch Säumnis der Behörde des anderen Staates zumindest kompensieren.

In den Fällen, in denen eine Verständigungsvereinbarung nach Art 4 Abs 3 Satz 1 oder nach Satz 2 OECD-MA erzielt wurde, besteht aber kein Rechtsschutz durch Schiedsverfahren. Denn Säumnis der beiden Behörden liegt nicht vor. Dennoch kann der Steuerpflichtige der Auffassung sein, dass die beiden Behörden rechtswidrig gehandelt haben und sich in ihrer Verständigungsvereinbarung auf eine Rechtsauffassung geeinigt haben, die sich als rechtswidrig erweist: Die Behörden könnten entweder ein rechtlich nicht gedecktes Kriterium für die

Festlegung des Ansässigkeitsstaates zugrunde gelegt haben oder aber nicht hinreichend Ermäßigungen oder Befreiungen gewährt haben, um den abkommensrechtlichen Vorgaben zu entsprechen. In anderen Fällen von Verständigungsvereinbarungen bleibt der Rechtsschutz gewährt: Denn die Gerichte betrachten entweder die Verständigungsvereinbarung über die Auslegung einer bestimmten Abkommensvorschrift als für sie unverbindlich und prüfen die in Umsetzung der Vereinbarung ergangene Behördenentscheidung und damit letztlich auch die Verständigungsvereinbarung selbst nach¹⁸⁾, oder aber die Verständigungsvereinbarung wird im Wege einer Verordnung umgesetzt, die wiederum der Kontrolle durch den VfGH unterliegt¹⁹⁾. Im vorliegenden Fall ist aber das Vorliegen der Verständigungsvereinbarung auch Tatbestandsvoraussetzung, damit überhaupt eine Ermäßigung oder Befreiung gewährt werden kann. Kommt das Gericht zum Ergebnis, dass der Inhalt der Verständigungsvereinbarung rechtswidrig ist und so nicht erlassen hätte werden dürfen, bleibt eine Rechtsschutzlücke, denn ohne Existenz einer Verständigungsvereinbarung kann der Steuerpflichtige im Anwendungsbereich des Art 4 Abs 3 OECD-MA überhaupt keine Vorteile in Anspruch nehmen und die Behörde des anderen Staates kann nicht zum Abschluss einer anderen Verständigungsvereinbarung gezwungen werden.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht könnte das aufgezeigte Problem saniert werden, wenn zur abkommensrechtlichen Vorschrift eine Regelung des österreichischen Rechts hinzutritt, auf deren Grundlage der von Art 4 Abs 3 OECD-MA betroffene Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einräumung jener Vorteile hat, die ihm zustehen, wenn die Behörden der beiden Staaten eine den abkommensrechtlichen Vorgaben entsprechende Verständigungsvereinbarung abgeschlossen hätten. Eine Rechtsgrundlage dafür könnte § 48 BAO abgeben. Wenn der doppelt Ansässige im Wege eines Antrags nach § 48 BAO beim BMF die Einräumung jener Vorteile begehren kann, die ihm nach Art 4 Abs 3 OECD-MA zu gewähren gewesen wären, ist die Frage, ob eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen hätte werden müssen und welchen Inhalt sie haben hätte müssen, letztlich gerichtlich überprüfbar: Ein dem Antrag des Steuerpflichtigen nicht oder nicht zur Gänze entsprechender auf Grundlage des § 48 BAO erlassener Bescheid, könnte von diesem im Wege einer Beschwerde beim Bundesfinanzgericht bekämpft werden. Eine verfassungskonforme Interpretation des § 48 BAO ist daher geeignet, die aufgezeigten verfassungsrechtlichen Bedenken zu zerstreuen. Der Wortlaut des § 48 BAO bedarf dabei aber einer großzügigen Auslegung, denn mitunter geht es um die durch die Behörden beider Staaten übereinstimmend erfolgte rechtswidrige Anwendung von Abkommensvorschriften, die nicht zwingend zur Doppelbesteuerung führen müssen, sondern möglicherweise auch nur zur Besteuerung im „falschen“ Staat. Falls die Überprüfung solcher Verständigungsvereinbarungen aufgrund einer den Wortlaut dieser Vorschrift betonenden Interpretation nicht auf § 48 BAO gestützt werden könnte, träfe der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit wiederum Art 4 Abs 3 OECD-MA selbst.

18) VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0116; 27. 8. 1991, 90/14/0237; vgl auch BFH 12. 10. 2011, I R 15/11; 11. 11. 2009, I R 15/09; 2. 9. 2009, I R 90/08; 2. 9. 2009, I R 111/08.

19) VfGH 11. 3. 1993, V 98/92.

Im Wege eines Bescheides nach § 48 BAO kann allerdings nur auf österreichischer Seite die abkommenskonforme Anwendung der Art 4 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften durchgesetzt werden. Die Behörden des anderen Vertragsstaats können auf diese Weise nicht gezwungen werden, eine von ihnen nicht oder nicht so abgeschlossene Verständigungsvereinbarung in ihrem Wirkungsbereich umzusetzen. Aus dem Blickwinkel des österreichischen Verfassungsrechts genügt es aber, die Rechtsanwendung in Österreich hinreichend zu determinieren und gerichtlich überprüfbar zu machen.

Ein weiteres Problem könnte dadurch auftreten, dass eine von der tatsächlich abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung abweichende Beurteilung eines österreichischen Gerichts im Wege der Anwendung des § 48 BAO doppelte Nichtbesteuerung herbeiführen kann. Wenn also beispielsweise eine Gesellschaft in Österreich ihren formalen Sitz hat und im anderen Vertragsstaat ihren Ort der Geschäftsleitung und die Behörden verständigen sich darüber, den Sitzstaat als Ansässigkeitsstaat anzusehen, und schließlich das Bundesfinanzgericht entscheidet, dass der Ort der Geschäftsleitung herangezogen hätte werden sollen, kann dies darauf hinauslaufen, dass die österreichischen Behörden auf die Besteuerung von Einkünften verzichten müssen, die auch von den Behörden des anderen Staates – in Umsetzung der Verständigungsvereinbarung – nicht besteuert werden. Die Kündigung oder Revision der Verständigungsvereinbarung könnte die Behörde des anderen Staates wieder in die Lage versetzen, das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte auszuüben, wobei allerdings erst zu prüfen sein wird, ob das nach den dort geltenden verfassungsrechtlichen Maßstäben rückwirkend möglich ist. Doppelte Nichtbesteuerung ist aber auch sonst eine mögliche Folge, wenn ein Gericht sich nicht an eine Verständigungsvereinbarung gebunden fühlt und bei Überprüfung des die Vereinbarung umsetzenden Bescheides zum Ergebnis kommt, dass eine andere Abkommensvorschrift anzuwenden gewesen wäre, die Österreich nicht zur Besteuerung berechtigt. Ob die Behörden des anderen Staates in solchen Fällen das österreichische Urteil zum Anlass nehmen, ihre eigene Entscheidung zu revidieren, ist keineswegs immer gesichert.

VII. Würdigung

Die von der OECD vorgeschlagene Regelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA wirft eine Fülle von schwierigen Fragen auf. Die Auslegung und Anwendung dieser Vorschrift wird erheblich komplexer. Offen bleibt vor allem, welches Problem die OECD mit der Revision dieser Vorschrift lösen will. In den Erläuterungen der OECD ist vage von „cases where a company is a dual-resident often involve tax avoidance arrangements“ die Rede²⁰⁾ und auf „a number of tax avoidance cases involving dual resident companies“ wird hingewiesen²¹⁾. Welche Gestaltungen die OECD hier vor Augen hat, wird nicht näher dargelegt. Doppelt ansässige Gesellschaften entstehen aber nicht immer aus Steuergestaltungsgründen, sondern mitunter auch deshalb, weil sich die Leitung des operativen Geschäfts einer Gesellschaft entgegen den ursprünglichen Absichten im Laufe der

20) OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 79.

21) OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 81.

Zeit stärker in das Ausland verlagert – wenn etwa eine Reihe der leitenden Manager dort ansässig werden und immer häufiger von dort ihre Entscheidungen treffen. Solche Gesellschaften sind dann in Zukunft nicht mehr nur – wie schon bisher – mit den meist im Rahmen einer Außenprüfung zum Tragen kommenden unerwünschten Folgen einer zweifachen Welteinkommensbesteuerung konfrontiert, sondern in Zukunft auch damit, dass sie zunächst auch den Abkommenschutz verlieren und darauf angewiesen sind, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die plötzlich weggebrochenen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen ihres grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Engagements durch Abschluss einer Verständigungsvereinbarung wiederherstellen.

All diese Gründe sollten die OECD selbst oder zumindest die DBA-schließenden Staaten zur Einsicht kommen lassen, auf eine Neuregelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA zu verzichten. Fiskalisch ist durch diese Vorschrift wohl kaum etwas zu gewinnen und der zu zahlende Preis ist zu hoch: Die Beeinträchtigung des Rechtsschutzes, der Verlust an abkommensrechtlicher Systemgerechtigkeit und die erhöhte Rechtsunsicherheit wiegen zu schwer.

