

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht

Michael Lang

- I. **Der „Principal Purpose Test“ (PPT) als Teil der BEPS-Initiative**
- II. **Die Anwendungsvoraussetzungen der vorgeschlagenen Vorschrift**
 - A. „One of the Principal Purposes“
 - B. „Object and Purpose“
 - C. „Genuine economic activity“
- III. **Die Rechtsfolgen der vorgeschlagenen Vorschrift**
 - A. Die Versagung des Abkommensvorteils
 - B. Discretionary Relief
 - C. „Approval Process“
- IV. **Zusammenfassende Würdigung**

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

I. Der „Principal Purpose Test“ (PPT) als Teil der BEPS-Initiative¹

Im Rahmen der BEPS-Initiative verständigten sich Regierungsvertreter vieler Staaten darauf, ihre Steuerrechtsordnungen gegenüber aggressiver Steuerplanung zu immunisieren. Der Aktionsplan enthält eine Vielzahl von Maßnahmen, die das nationale Steuerrecht genauso wie die Doppelbesteuerungsabkommen betreffen. Im Bereich der DBA wurde der Versuch unternommen, spezifische Regelungen – wie beispielsweise jene über die Abkommensberechtigung durch Entwicklung einer umfangreichen Limitation-on-Benefits (LoB)-Klausel oder einer Neuregelung der Ansässigkeit von „dual resident companies“ – gegenüber Umgehungsversuchen „wasserdicht“ zu machen. Die Regierungsvertreter hatten aber offenbar nicht das Vertrauen, durch diese Regelungen alle aus ihrer Sicht schädlichen Praktiken in Zukunft verhindern zu können. Dies hat zu dem Vorschlag geführt, auch eine allgemeine Missbrauchsvorschrift in die DBA aufzunehmen, die Gegenstand der weiteren Überlegungen sein soll.

Die am 5.10.2015 veröffentlichte Version eines „Final Report“ zu BEPS Action 6 „Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ enthält den Entwurf für einen Art X, der unter der Überschrift „Entitlement to Benefits“ steht und dessen erste sechs Absätze eine Limitation-on-Benefits-Regelung enthalten. In derselben Vorschrift findet sich auch der erwähnte „Principal-Purpose-Test“, der den Vorstellungen der OECD zufolge entweder ergänzend zu den Limitation-on-Benefits-Regelungen hinzutreten soll oder den die Vertragsstaaten anstelle dieser Regelungen in ihre Abkommen aufnehmen sollen.

Der Vorschlag für Art X Abs 7 lautet wie folgt:² „Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.“

Der Vorschlag der OECD liegt zweifellos im Trend: In den letzten Jahren haben zahlreiche Staaten die Einführung von GAARs vorgenommen oder zumindest ernsthaft erwogen. Die EU-Kommission hat ihren Mitgliedstaaten die Schaffung

- 1 Das Manuskript habe ich am 2.4.2016 abgeschlossen. Frau *Draga Turić, MSc* danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnkorrektur.
- 2 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Final Report (2015) 55.

solcher Klauseln ausdrücklich empfohlen und dafür auch einen Wortlaut vorgeschlagen, der bei diesen aber bisher wenig Resonanz gefunden hat.³ In Richtlinienentwürfen – wie jenen über die Einführung einer CCCTB⁴ oder einer Financial Transaction Tax⁵ – und Vorschlägen zur Änderung bestehender Richtlinien – wie jener über die Mutter-Tochter-Richtlinie⁶ – finden sich ebenfalls Formulierungen für derartige Klauseln. Diese Vorschläge variieren aber nicht nur im Detail. Ein internationaler Konsens, wie solche Regelungen beschaffen sein sollen, ist genauso wenig in Sicht wie Übereinstimmung darüber, ob solche Regelungen sinnvoll sind.

II. Die Anwendungsvoraussetzungen der vorgeschlagenen Vorschrift

A. „One of the Principal Purposes“

Der Anwendungsbereich einer Art X Abs 7 entsprechenden Regelung, die in ein DBA aufgenommen wird, ist jedenfalls auf das jeweilige Abkommen beschränkt. Die Vorschrift bezieht sich auf den „benefit under this Convention“. Den ersten Entwürfen zufolge sollte sich der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht einmal auf das gesamte Abkommen erstrecken.⁷ Die Regelung sprach davon, dass der Vorteil „in respect of an item of income“ nicht gewährt werden soll.⁸ Somit waren beispielsweise die vom sachlichen Anwendungsbereich des OECD-MA erfassten Steuern vom Vermögen nicht erfasst. Schließlich wurde der Anwendungsbereich dieser Vorschrift erweitert. Nunmehr ist von „in respect of an item of income or capital“ die Rede. Darüber hinaus stellen sich noch eine Fülle weiterer Fragen, die Anwendung welcher Abkommensbestimmungen überhaupt als „benefit“ gesehen werden können, die ich allerdings schon an anderer Stelle behandelt habe⁹ und hier nicht weiter vertiefen möchte. Ich will mich daher in weiterer Folge auf die subjektiven und objektiven Voraussetzungen der Missbrauchsvorschrift konzentrieren.

- 3 Vgl *Lang*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen? ISTR 2013, 365 (367 f).
- 4 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, 48 ff.
- 5 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71, 30 f.
- 6 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM (2013) 0814, 10.
- 7 *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Public Discussion Draft (2014) 10.
- 8 Kritisch *Lang*, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in *König/Wallentin/Wiesner* (Hrsg), Privatstiftung und Umgründung – GS Franz Helbich (2014) 3 (6).
- 9 Siehe *Lang* in GS Helbich 6 ff.

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

Zentrale Anwendungsvoraussetzung für die vorgeschlagene Regelung ist nämlich das subjektive Kriterium: Die Erzielung des Vorteils hat einer der „principal purposes“ zu sein, um die Rechtsfolgen des Art X Abs 7 auszulösen. Die Problematik eines derartigen Kriteriums liegt auf der Hand: Eine innere Absicht lässt sich nie beweisen. Im „Final Report“ ist zwar beschönigend davon die Rede, dass eine „objective analysis of the aims and objects of all persons involved“ vorzunehmen ist.¹⁰ Dennoch ist es erklärtes Ziel, anhand einer solchen „objective analysis“ auf die innere Absicht der handelnden Personen zu schließen. Auf subjektive Kriterien kann immer nur aufgrund äußerer Fakten geschlossen werden, was aber nichts daran ändert, dass es um letztlich nicht beweisbare Motive geht.¹¹ Aus guten Gründen sieht der Gesetzgeber daher wenn immer möglich davon ab, an das Vorliegen einer derartigen Absicht steuerliche Konsequenzen zu knüpfen. Eine der seltenen und nicht minder problematischen Ausnahmen im DBA-Recht ist die Vorschrift des Art 19 Abs 1 lit b sublit ii OECD-MA, wonach der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus öffentlichen Kassen hat, wenn die Dienste im Ansässigkeitsstaat geleistet werden und die natürliche Person „nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten“.

Die Regelungen über die Beweislast bestimmen in solchen Fällen in aller Regel das Ergebnis:¹² Hat *die Behörde* im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht zu beweisen, dass es eines der Hauptziele des Steuerpflichtigen war, den Vorteil zu erlangen, steht sie auf verlorenem Posten. Umgekehrt hat *der Steuerpflichtige* keine Chance, den Missbrauchsvorwurf abzuwehren, wenn es an ihm liegt, den Beweis darüber zu erbringen, dass es *nicht* eines seiner primären Motive war, von einer oder mehreren bestimmten Abkommensregelungen zu profitieren. Vor diesem Hintergrund überlässt Art X Abs 7 diese verfahrensrechtliche Frage nicht dem innerstaatlichen Recht des Vertragsstaates, sondern regelt sie selbst: Wenn es „reasonable to conclude“ ist, dass eines der Hauptziele des Steuerpflichtigen in der Erlangung des Vorteils gelegen ist, kommt Art X Abs 7 zur Anwendung. Damit spielt die Regelung einerseits der Behörde den Ball zu, die diese Schlussfolgerung zieht und damit wohl auch begründen muss. Andererseits sind die Anforderungen nicht allzu hoch: Es muss bloß „reasonable“ sein, nicht aber beispielsweise zwingend. Die Behörde muss daher nicht den vollen Beweis erbringen.¹³ Die Regelung versucht daher einen Ausgleich zwischen den Interessen der Behörde und des Steuerpflichtigen. Die Schlagseite zugunsten der Behörde ist aber nicht zu verkennen, wie auch in zahlreichen bei der OECD eingelangten Stellungnahmen kritisch angemerkt wurde.¹⁴ In der Praxis wird es daher oft nicht auf den Nach-

10 OECD, Action 6 – Final Report 57 f.

11 Dazu Lang in GS Helbich 9.

12 Kritisch bereits Lang in GS Helbich 9.

13 So auch OECD, Action 6 – Final Report 57 f.

14 OECD, Comments Received on Public Discussion Draft “BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances” (2014).

weis der Motive ankommen, sondern Behörden werden versucht sein, bereits aufgrund des Vorliegens eines Vorteils auf die Absicht zu schließen. Das subjektive Kriterium läuft daher schon aus diesem Grund Gefahr, gar keine eigenständige Bedeutung zu erlangen.¹⁵

Die schon im „Final Report“ gegebenen Erläuterungen machen deutlich, dass das geforderte subjektive Kriterium nicht zwingend bei jenem Steuerpflichtigen vorliegen muss, der auch den Vorteil in Anspruch nehmen würde. Dies soll sich aus den Worten „directly or indirectly“ ergeben.¹⁶ Wenn daher eine Konzerngesellschaft eine Einkunftsquelle an eine in einem anderen Staat ansässige Gesellschaft im Konzern überträgt und diese andere Gesellschaft von einem günstigeren DBA profitieren kann, soll Art X Abs 7 zur Anwendung kommen können, obwohl die treibende Kraft bei der Gestaltung die *übertragende* Gesellschaft ist, die aus der Gesamtsicht des Konzerns möglicherweise einen Steuervorteil anstrebt. Dieser Vorteil wirkt sich aber bei der *übernehmenden* Gesellschaft aus. Sogar dort könnte er bestritten werden: Diese Gesellschaft hätte ohne Einkunftsquelle vermutlich gar keine Steuerlast zu tragen. Daher hätte sie der Anwendung des Abkommens gar nicht bedurft. Sieht man diesen Fall als Anwendungsfall des Art X Abs 7, dürfte wohl – auch wenn das im „Final Report“ nicht ausdrücklich behandelt wird – auch nichts Anderes innerhalb einer Familie gelten, wenn die Mutter der in einem anderen Staat ansässigen Tochter Einkünfte abwerfende Vermögenswerte schenkt und auf diese Weise auch eine – auf Grund von DBA – günstigere steuerliche Behandlung der Einkünfte bewirkt. Dass diese Vorgänge zivilrechtlich wirksam erfolgen und damit auch gesellschaftsrechtliche, erbrechtliche und andere Konsequenzen auslösen, scheint keine Rolle zu spielen. Der Anwendungsbereich der Regelung soll somit soweit gehen, dass die von einer Person – hier: der Mutter – tatsächlich oder vermeintlich – verfolgte Absicht im Ergebnis zur Versagung steuerlicher Vorteile bei einer anderen Person – hier: der Tochter – führen kann. Einer Steuerpflichtigen aufgrund der als schädlich erachteten Motive einer *anderen* Steuerpflichtigen einen ihr sonst zustehenden Vorteil zu versagen, ist problematisch.¹⁷

Ein Blick auf die Rechtsentwicklung in der EU zeigt, dass es verschiedene Ausprägungen des subjektiven Kriteriums gibt. In seinem Urteil *Halifax* hat der EuGH verlangt, dass die Erzielung eines Steuervorteils das „essential aim“ der Transaktionen sein muss, damit der Missbrauchsvorwurf greift.¹⁸ Diesen Begriff hat die Kommission in ihrer Empfehlung zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung bei ihrem Vorschlag einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift aufgegriffen.¹⁹ In

15 Siehe *Lang* in GS Helbich 9.

16 OECD, Action 6 – Final Report 57.

17 So bereits *Lang* in GS Helbich 10.

18 Urteil *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn 75.

19 Kritisch dazu *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

der Folge hat sie ihn auch in ihren Vorschlägen zur Erlassung einer Richtlinie über die Finanztransaktionssteuer und zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet.²⁰ Der EuGH ist aber in seiner Terminologie nicht konsequent geblieben und hat beispielsweise in seinem Urteil *Part Service* vom „principal aim“ gesprochen.²¹ Auch die Europäische Kommission hat die Terminologie mitunter gewechselt: In Art 80 ihres Richtlinienvorschlages über die CCCTB hat sie verlangt, dass es sich um Transaktionen handeln muss, „carried out for the sole purpose of avoiding taxation“.²² Das Europäische Parlament hat sich dafür ausgesprochen, diese Anforderungen zurückzunehmen und „the sole purpose“ durch „the main purpose“ zu ersetzen.²³ Die 2015 beschlossene geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet sogar die Wortfolge „the main purpose or one of the main purposes“.²⁴ In den schon zuvor veröffentlichten OECD-Entwürfen war auch von „one of the main purposes“ die Rede, was nun durch „one of principal purposes“ ersetzt wurde. Dadurch wurde die Terminologie der „Discretionary Relief“-Regelung der LoB-Klausel angepasst.²⁵ Die Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 hat diese Formulierung übernommen.²⁶

Die Vorschläge der OECD sollen es den Finanzverwaltungen offenbar leicht machen, einen Missbrauch anzunehmen: Dass der „sole purpose“ der Gestaltung in der Erzielung des Steuervorteils liegen muss, ist keineswegs gefordert. Nicht einmal der „essential“, „principal“ oder „main purpose“ muss es sein. Vielmehr genügt es, dass *einer der* „principal purposes“ einer Transaktion auf den Vorteil abzielt. Die Regelung geht daher davon aus, dass es nicht bloß *ein* Hauptziel, sondern zwei oder gar mehrere „principal purposes“ geben kann. Gelingt daher dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass die von ihm gewählte Gestaltung *auch* außersteuerlich motiviert ist, kann die Behörde ihm entgegenhalten, dass es für die Anwendung der Missbrauchsvorschrift reicht, dass er *auch* den steuerlichen Vorteil im Blick gehabt hat. Selbst wenn der Steuerpflichtige sein außersteuerliches Motiv erfolgreich als Hauptziel darlegen kann, muss das nicht genügen: Da es nach dieser Vorschrift *mehrere* Hauptziele einer Gestaltung geben kann,

20 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71, 30 f; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM (2013) 0814, 10.

21 Urteil *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, Rn 45.

22 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, 48 ff.

23 Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19. April 2012 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 0121, C7-0092/2011, 2011/0058(CNS).

24 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

25 OECD, Action 6 – Public Discussion Draft 10.

26 Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.

greift der Missbrauchsvorwurf auch dann, wenn der Steuerpflichtige neben einem oder gar mehreren außersteuerlichen Hauptzielen auch das weitere Hauptziel verfolgt hat, einen Abkommensvorteil zu erlangen. Nach welchen Kriterien zwischen Hauptzielen und Nebenzielen einerseits und zwischen verschiedenen Hauptzielen andererseits zu unterscheiden ist, bleibt im Dunkeln. Diese Unterscheidung ist aber für die Anwendung des Art X Abs 7 und damit für die vorgeordnete Rechtsfolge von größter Bedeutung. Die EU ist nun auf diese Terminologie in ihren Empfehlungen und Richtlinien sowie Richtlinien-Vorschlägen eingeschwenkt. Die hier vorgebrachte rechtsstaatliche Kritik trifft daher nun auch die innerhalb der EU vorgeschlagenen Regelungen. Sie haben aber einen weiterhin nicht zu unterschätzenden Vorteil: Über ihre Auslegung entscheidet – wenn sie umgesetzt werden – mit dem EuGH ein mit dem Auslegungsmonopol für Unionsrecht ausgestattetes und den fiskalischen Interessen einzelner Mitgliedsstaaten entzogenes Gericht verbindlich. Langfristig ist damit zumindest ein einheitliches Verständnis des subjektiven Kriteriums gewährleistet. Die DBA-Praxis kann hingegen auseinander driften. Nationale Gerichte können völlig unterschiedlich entscheiden und sie können sich oft nicht von den fiskalischen Interessen ihres Staates frei machen. „In dubio pro patria“ scheint ein oft die nationale Rechtsprechung zum DBA-Recht bestimmender Grundsatz zu sein. Selbst Schiedssprüche bilateraler Schiedskommissionen entfalten keine über den konkreten Fall hinausgehende Bindung. Es ist nicht einmal gewährleistet, dass sie bei der Auslegung gleichlautender Vorschriften anderer DBA überhaupt berücksichtigt werden. Doppelbesteuerung kann dann die Folge sein. Je unbestimmter eine Regelung ist, desto größer ist die Gefahr, dass nationale Gerichte bei ihrer Auslegung zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen.²⁷

B. „Object and Purpose“

Art X Abs 7 kennt auch eine weitere – als Ausnahme formulierte – Voraussetzung: Der angestrebte Vorteil ist bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzung nicht zu gewähren, „unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.“ Hier fallen zunächst die unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Maßstäbe ins Auge: Während es beim subjektiven Kriterium genügt, dass sein Vorliegen „reasonable to conclude“ ist, kann die Ausnahme nur dann zum Tragen kommen, wenn die Voraussetzungen dafür „established“ sind. Die Schlagseite der Regelung zugunsten der Behörden ist daher mit Händen zu greifen. In etlichen der bei der OECD eingelangten Stellungnahmen ist sogar befürchtet worden, dass die Beweislast hier ausschließlich den Steuerpflichtigen treffen soll.²⁸

²⁷ Dazu ausführlich Lang in GS Helbich 10 ff.

²⁸ OECD, Comments Received on Public Discussion Draft: Action 6.

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

Der Umstand, dass dieses Kriterium als Ausnahme formuliert ist, ist nicht von Bedeutung. Zwar findet sich immer wieder in der Fachliteratur und mitunter leider sogar gelegentlich in der Rechtsprechung des EuGH die aus der Steinzeit der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre stammende Auffassung, wonach Ausnahmevorschriften eng zu interpretieren wären.²⁹ Diese Position ist heute aber offenkundig überholt und methodisch unhaltbar:³⁰ Gerade Art X Abs 7 unterstreicht eindrucksvoll, dass die Frage, ob eine Voraussetzung als Ausnahme formuliert ist, nur von der legislativen Technik abhängt und damit von Zufällen im Gesetzgebungsverfahren. Es wäre nicht einzusehen, der Vorschrift einen anderen Inhalt beizumessen, wenn die Vorschrift so formuliert wäre, dass zu ihrer Anwendung zusätzlich zum Motiv des Steuerpflichtigen positiv gefordert wäre, dass die Gewährung des Vorteils auch dem Ziel und Zweck der maßgebenden Abkommensvorschriften entgegenstehen muss. Außerdem ist Art X Abs 7 insgesamt als Ausnahme von den sonst zustehenden Abkommensvorteilen konzipiert.³¹ Somit wäre der Hinweis auf Ziel und Zweck der Regelung eine Ausnahme von der Ausnahme und damit im Ergebnis gar keine Ausnahme, sondern eine Bestätigung der Grundregel. Wer die Auffassung vertritt, dass Ausnahmevorschriften „eng“ zu interpretieren wären, müsste dann diese Voraussetzung sogar besonders weit auslegen. All dies zeigt nur, wie wenig begründet die These von der engen Interpretation von Ausnahmevorschriften ist.

Die in einzelnen Stellungnahmen geäußerte Befürchtung, dass die in Art X Abs 7 vorgenommene Betonung einer Interpretation „in accordance with the object and purpose of the relevant provisions“ den Finanzverwaltungen Gelegenheit geben würde, die Rechtsanwendung nach Belieben vorzunehmen, halte ich für unberechtigt.³² Für den einigermaßen geschulten Juristen ist selbstverständlich, dass bei der Auslegung von Rechtsvorschriften immer deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden muss. Eine Interpretation, die beim nackten Wortlaut einer Vorschrift stehenbleibt, wäre wohl mit dem heutigen Stand der juristischen Methodenlehre nicht in Einklang. Selbst wer noch daran glaubt, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht bloß der Beginn der Auslegung ist, sondern gleichzeitig auch ihre Grenzen absteckt, wird einsehen müssen, dass der Wortlaut alleine in den seltensten Fällen so eindeutig ist, dass der Inhalt einer Vorschrift unter Ausblendung von Ziel und Zweck ermittelt werden kann. Somit muss bei der Interpretation von allen – vorteilhaften genauso wie nachteiligen – Vorschriften immer deren Ziel und Zweck berücksichtigt werden, und nicht

29 Vgl Urteile *Oude Luttikhuis*, C-399/93, EU:C:1995:434, Rn 23; *Kommission/Frankreich*, C-384/01, EU:C:2003:264, Rn 28; *Kommission/Frankreich*, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn 29; *Kommission/Frankreich*, C-492/08, EU:C:2010:348, Rn 35.

30 Vgl *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmung des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; *Stoll*, Das Schuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

31 Siehe *Lang* in GS Helbich 12 f.

32 Vgl *Lang* in GS Helbich 13.

bloß dann, wenn es eines der Hauptmotive des Steuerpflichtigen gewesen sein soll, irgendeinen Vorteil zu erzielen. Für völkerrechtliche Verträge bestätigt Art 31 WVK die generelle Bedeutung einer am Ziel und Zweck der Regelung orientierten Auslegung.

Gerade vor diesem Hintergrund stellt sich aber umso mehr die Frage, warum es einer eigenen Vorschrift bedürfen soll, die einerseits die Maßgeblichkeit von Ziel und Zweck bei der Auslegung von Abkommensvorschriften ausdrücklich betont, dies aber andererseits mit der Voraussetzung zu verknüpfen scheint, dass der Steuerpflichtige mit der von ihm gewählten Gestaltung einen Steuervorteil erzielen will. Eine denkbare Deutung liegt darin, aus ihr den Umkehrschluss zu ziehen und für andere – von Art X Abs 7 nicht ausdrücklich erfasste – Fälle abzuleiten, dass dort Ziel und Zweck der Regelungen bei der Auslegung auszublenden wären und sich der Interpret auf den nackten Wortlaut – allenfalls unter Einbeziehung der Rechtsentwicklung und der Systematik – zu beschränken hätte. Art X Abs 7 wäre dann als positivierte Interpretationsregel zu verstehen, die uns in die Steinzeit der Methodenlehre zurückwirft und als Durchbrechung der Interpretationsvorschrift des Art 31 WVK gesehen werden müsste, wo Ziel und Zweck der Vorschriften für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge geradezu besonders hervorgehoben werden. Ein derartiges Verständnis des Art X Abs 7 liegt aber aus mehreren Gründen alles andere als nahe: Zum einen gibt es auch in den Erläuterungen im „Final Report“ keine Anhaltspunkte dahingehend, dass die Hauptbedeutung dieser Vorschrift *außerhalb ihres eigentlichen Anwendungsbereichs* liegen und die Interpretation des Abkommensrechts *insgesamt* dramatisch verändern soll. Zum zweiten ist die Ausblendung von Ziel und Zweck im Rahmen der Interpretation auch kaum möglich, denn die einzelnen Aspekte des Auslegungsvorgangs, bei dem es um die Sinnermittlung insgesamt geht, sind untrennbar miteinander verbunden und lassen sich nicht beliebig auf- und abspalten. Zum dritten ist kaum anzunehmen, dass gerade Art X Abs 7 dazu dienen soll, in den Fällen, in denen es aus Sicht der Behörde nicht „reasonable to conclude“ ist, dass eines der Hauptziele der Transaktion in der Erlangung des Abkommensvorteils gelegen sein soll, dem Steuerpflichtigen diesen Vorteil auch dann zu verschaffen, wenn dies nicht im Einklang mit Ziel und Zweck der den Vorteil regelnden Vorschrift steht.³³

Naheliegender ist daher eine andere Deutung dieser Vorschrift, nach der die oben erwähnten sonst nach vielen rechtsstaatlich orientierten Verfassungen mit Händen zu greifenden Bedenken gegen die Regelung von vornherein ausgeräumt werden können: Art X Abs 7 betont, dass ein Abkommensvorteil nur dann gewährt werden kann, wenn dies mit Ziel und Zweck der Regelung im Einklang steht. Wenn Art X Abs 7 den Fall besonders hervorstreicht, in dem eines

³³ So Lang in GS Helbich 13.



Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

der Hauptziele des Steuerpflichtigen auf die Erlangung dieses Vorteils gerichtet ist, schließt diese Vorschrift nicht aus, dass auch in allen anderen Fällen Abkommensvorteile nur dann gewährt werden, wenn dies dem Ziel und Zweck dieser Regelungen entspricht. Somit kommt es bei der Abkommensinterpretation – wie bei der Interpretation jeder anderen Vorschrift – immer auf Ziel und Zweck der Regelung an. Vor diesem Hintergrund wird dann aber das in Art X Abs 7 ebenfalls als Voraussetzung angesprochene Motiv des Steuerpflichtigen bedeutungslos: Welche Motive der Steuerpflichtige verfolgt, ist irrelevant. Art X Abs 7 hat keinerlei selbstständige normative Bedeutung, sondern unterstreicht bloß die – ohnehin selbstverständliche – Notwendigkeit einer am Ziel und Zweck der Regelungen orientierten Interpretation. Die Vorschrift ist daher ein bloßer Auslegungshinweis und streng genommen völlig entbehrlich: An einer Ziel und Zweck von Vorschriften Rechnung tragenden Auslegung führt niemals ein Weg vorbei.³⁴

C. „Genuine economic activity“

Die Europäische Kommission hat am 28.1.2016 eine Empfehlung veröffentlicht, nach der alle EU-Staaten aufgefordert sind, in den Fällen, in denen sie beabsichtigen, in DBAs untereinander oder mit Drittländern eine Art X Abs 7 entsprechende Vorschrift aufzunehmen, diese Regelung zu modifizieren und als – weitere – Negativvoraussetzung die Wortfolge „unless it is established that it reflects a genuine economic activity“ aufzunehmen. In der Empfehlung ist das wie folgt erläutert: „It is [...] vital that the measures the Member States make use of in order to implement the commitments they have taken under BEPS are in line with the agreed standards across the Union so as to provide legal certainty both for taxpayers as well as tax administrations. [...] With a view to ensuring compliance with EU law, the general anti-abuse rule based on a principal purpose test as suggested in the final report on Action 6 needs to be aligned with the case law of the Court of Justice of the European Union as regards the abuse of law.“³⁵ Offenbar geht die Kommission davon aus, dass diese Einschränkung des Anwendungsbereichs der Regelung erforderlich ist, um den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen.

Nach den hier gewonnenen Ergebnissen gibt es diese Notwendigkeit nicht. Wenn nämlich schon das auf Ziel und Zweck abstellende Kriterium dazu führt, dass Art X Abs 7 zum bloßen Interpretationshinweis wird und damit keine Steuerpflicht auf diese Vorschrift gestützt werden kann, bedarf es keiner weiteren Ausnahme von dieser Vorschrift. Eine normativ bedeutungslose Regelung entspricht jedenfalls den unionsrechtlichen Vorgaben.

³⁴ Lang in GS Helbich 14.

³⁵ Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.



Mit der Verwendung der Wortfolge „genuine economic activity“ hat die Kommission offenbar an das Urteil *Cadbury Schweppes* angeknüpft, einer der Leitentscheidungen im Bereich der steuerlichen Missbrauchsrechtsprechung. Die „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“ ist einer der Schlüsselbegriffe in dieser Entscheidung.³⁶ Die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften sind dem EuGH zufolge nur dann unionsrechtskonform,

„falls die von ihnen vorgesehene Besteuerung ausgeschlossen ist, wenn die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhängt. [...] Diese Gründung muss mit einer tatsächlichen Ansiedlung zusammenhängen, deren Zweck darin besteht, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen, wie aus der in den Randnummern 52 bis 54 des vorliegenden Urteils erwähnten Rechtsprechung hervorgeht. [...]“ Diese Feststellung muss „auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen, die sich u. a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen. [...] Führt die Prüfung solcher Anhaltspunkte zu der Feststellung, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhängt, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats entfaltet, so ist die Gründung dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft als eine rein künstliche Gestaltung anzusehen. Dergleichen könnte insbesondere bei einer Tochtergesellschaft der Fall sein, die eine ‚Briefkastenfirma‘ oder eine ‚Strohfirma‘ ist (vgl. Urteil vom 2. Mai 2006 in der Rechtssache C-341/04, Eurofood IFSC, Slg. 2006, I-0000, Randnrn. 34 und 35).“

In den angesprochenen Randnummern 52 bis 54 finden sich unter anderem folgende Ausführungen des Gerichtshofs:³⁷

„In Anbetracht dieses Zieles der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziert der Niederlassungsbegriff im Sinne der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit [...]. Daher setzt sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus.“

Der Begriff der „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ wird somit der „fiktiven Ansiedlung“, der „Briefkastenfirma“ und der „Strohfirma“ entgegengesetzt. All diese Begriffe sind auf Sachverhaltsebene von Bedeutung.

Dies alles deutet darauf hin, dass der EuGH in diesen Passagen des Urteils das Schwergewicht darauf legt, der Behörde eine sorgfältige Sachverhaltsermittlung aufzutragen und klar macht, dass bei bloßen Scheingeschäften der in den Grundfreiheiten verankerte Diskriminierungsschutz nicht greift. Dies bedeutet dann aber auch, dass bei allen Aktivitäten, die über bloße Scheingeschäfte hinausgehen, die Anwendung der Missbrauchsvorschrift jedenfalls ausgeschlossen ist. Scheingeschäfte können aber bei richtiger Beurteilung gar nicht von der Missbrauchsvorschrift erfasst

³⁶ Urteil *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544, Rn 65-68.

³⁷ Urteil *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, Rn 52-54.

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

sein: Nicht der vorgetäuschte oder bloß behauptete Sachverhalt ist maßgebend, sondern der Sachverhalt, der sich wirklich ereignet hat, der daher auch die wirtschaftliche Realität reflektiert. Dies bedeutet aber nichts anderes, als dass die Missbrauchsvorschrift dann, wenn ihr Wortlaut der Kommissionsempfehlung folgt, erst recht bedeutungslos ist. Diese zweite Ausnahme hat für sich alleine betrachtet auch zur Konsequenz, dass der Vorschrift kein selbständiger normativer Anwendungsbereich verbleibt. So wie der auf den Zweck der Regelung abstellende Vorbehalt „unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention“ die Vorschrift zum bloßen Interpretationshinweis macht, weist der zweite Vorbehalt „unless it is established that it reflects a genuine economic activity“ den Rechtsanwender darauf hin, dass der Sachverhalt ordnungsgemäß zu ermitteln ist.

Staaten, die die Regelung in eines oder mehrere ihrer DBA aufnehmen, folgen einer Empfehlung der Kommission. Sie setzen damit zwar nicht zwingend vorgegebenes Unionsrecht um. Ob ein nationales Gericht, das über die Auslegung einer Vorschrift zu entscheiden hat, die in Entsprechung der Kommissionsempfehlung in ein DBA aufgenommen wurde, den EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens anrufen kann, ist eine interessante Frage. Einschlägig erscheint auf den ersten Blick die *Dzodzi*-Rechtsprechung.³⁸ Dieser liegen jene Fälle zugrunde, in denen der nationale Gesetzgeber den Anwendungsbereich einer dem Unionsrecht entnommenen Vorschrift über ihren unionsrechtlich verbindlich vorgegebenen Anwendungsbereich hinaus erweitert hat. In solchen Konstellationen akzeptiert der EuGH auch Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte, ohne dass die zugrundeliegende Vorschrift in Umsetzung einer unionsrechtlichen Verpflichtung geschaffen wurde. In den Fällen der *Dzodzi*-Rechtsprechung gibt es aber jeweils einen Kernanwendungsbereich unionsrechtlich verbindlich umzusetzender Rechtsvorschriften, der eben von einem Mitgliedstaat freiwillig auch auf andere Sachverhalte erweitert wurde. Insoweit unterscheidet sich die hier vorliegende Konstellation von den typischen Fällen der *Dzodzi*-Rechtsprechung, denn Empfehlungen sind zur Gänze unverbindlich. Allerdings passt die Fragestellung aber auch zur *Dzodzi*-Rechtsprechung, als der nationale Rechtsetzer beim Abschluss des DBA geradezu beabsichtigt hat, den Inhalt einer unionsrechtlichen Regelung – ohne dazu aus dem Unionsrecht selbst verpflichtet zu sein – in das nationale Recht zu übernehmen.³⁹ Daher gibt es Gründe, die dafür sprechen, dass auch in solchen Fällen die Möglichkeit oder ge-

³⁸ Urteil *Dzodzi*, verbundene Rechtssachen C-297/88 und C-197/89, EU:C:1990:360.

³⁹ ZB Urteile *Dzodzi*, EU:C:1990:360, Rn 41 f; *Gmurzynska-Bscher*, C-231/89, EU:C:1990:386, Rn 24; *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, Rn 32 f; *Giloy*, C-130/95, EU:C:1997:372, Rn 23; *Kofisa Italia*, C-1/99, EU:C:2001:10, Rn 21; *Andersen og Jensen*, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn 12; *British American Tobacco*, C-222/01, EU:C:2004:250, Rn 40; *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, Rn 27; *Agafitei u.a.*, C-310/10, EU:C:2011:467; Schlussanträge GA *Trstenjak* in *Plus Warenhandels-gesellschaft*, C-304/08, EU:C:2009:511; GA *Sharpston* in *Lesoochranárske zoskupenie*, C-240/09, EU:C:2010:436; GA *Cruz Villalón* in *Allianz Hungária Biztosító u.a.*, C-32/11, EU:C:2012:663.

gebenfalls auch die Verpflichtung zur Vorlage an den EuGH besteht. Hinter der *Dzodzi*-Rechtsprechung steht nämlich auch die Überlegung, dass „für die Gemeinschaftsrechtsordnung offensichtliches Interesse daran [besteht], dass jede Bestimmung des Gemeinschaftsrechts unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden soll, eine einheitliche Auslegung erhält, damit künftige unterschiedliche Auslegungen verhindert werden.“⁴⁰ Wenn also beispielsweise mehrere Mitgliedstaaten in ihren DBA untereinander oder mit Drittstaaten der Kommissionsempfehlung folgen und daher davon auszugehen ist, dass all diese Vorschriften denselben Inhalt haben, könnte aus dem Blickwinkel des Unionsrechts ein Interesse daran bestehen, dass der Inhalt des gleichlautenden abkommensrechtlichen Begriffes nicht alleine von der nationalen Rechtsprechung entschieden wird, sondern auch von der Zuständigkeit des EuGH erfasst ist, um ein Auseinanderdriften der Inhalte dieser Begriffe zu vermeiden. Die Kommissionsempfehlung würde sonst – über ihr Manko der bloßen Unverbindlichkeit hinaus – noch weiter an Bedeutung verlieren, wenn nicht einmal sichergestellt werden könnte, dass die Mitgliedstaaten, die ihr folgen und die vorgeschlagene Regelung in ihre DBA aufnehmen, dieser Regelung ein einheitliches Verständnis beigemessen wird. Angesichts der für die *Dzodzi*-Rechtsprechung maßgebenden Gründe ist daher nicht auszuschließen, dass der EuGH auch in solchen Fällen eine Vorlagemöglichkeit oder auch -verpflichtung sieht.

III. Die Rechtsfolgen der vorgeschlagenen Vorschrift

A. Die Versagung des Abkommensvorteils

Wer sich der gerade begründeten Auffassung nicht anschließt und Art X Abs 7 als eigenen Ausnahmetatbestand sieht, der zur Versagung von Abkommensvorteilen berechtigt, muss sich auch den Rechtsfolgen dieser Vorschrift widmen: Die Formulierung im Text der Vorschrift ist knapp gehalten: Der Vorteil „shall not be granted“. Mit der Konsequenz, dass der angestrebte Vorteil nicht gewährt werden soll, ist aber noch nicht alles geklärt. Denn es ist zu fragen, welche abkommensrechtliche Regelung stattdessen anzuwenden ist: Keine oder eine andere, und wenn ja, welche?

Wenn also beispielsweise ein Gesellschafter seine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft mit Fremdkapital statt mit Eigenkapital ausstattet, um auf diese Weise mit den aus dem Kapital bezogenen Einkünften unter die Art 11 – und nicht Art 10 – OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift zu fallen und statt einer in Art 10 OECD-MA vorgesehenen 15%igen Quellensteuer im anderen Staat – weil das konkrete DBA das Besteuerungsrecht für Zinsen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuweist – gar keine Steuer zu zahlen, hat die Anwendung des Art X

⁴⁰ ZB Urteil *Dzodzi*, EU:C:1990:360, Rn 37.

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

Abs 7 jedenfalls zum Ergebnis, dass der Zinsenartikel nicht angewendet werden darf.⁴¹ Heißt dies aber nun, dass gar keine Verteilungsnorm des Abkommens greift und der Quellenstaat die Quellensteuer erhebt, die nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehen ist und das Abkommen nicht weiter maßgebend ist? Oder ist die Art 11 OECD-MA nachgebildete Vorschrift wegzudenken und stattdessen der Auffangtatbestand des Art 21 OECD-MA anzuwenden? Das würde aber im Regelfall am Ergebnis nichts ändern, denn nach dieser Vorschrift über „andere Einkünfte“ hat der Quellenstaat auch kein Besteuerungsrecht. Oder ist stattdessen die Rechtsfolge der Art 10 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift maßgebend und das Besteuerungsrecht beispielsweise auf 15 % zu reduzieren? Dem Sinn der Regelung nach ist die zuletzt erwähnte Variante naheliegend. Art X Abs 7 spricht aber nur von der Regelung, die nicht angewendet werden soll, ohne stattdessen die Anwendung der „angemessenen“ Regelung zu bestimmen. Die Reduktion auf 15 % lässt sich nur dann vertreten, wenn man als „benefit“, der versagt werden soll, überhaupt nur die angestrebte Reduzierung der Quellensteuer von 15 % auf 0 % sieht, nicht aber die Anwendung des Zinsenartikels.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, was dies für den Ansässigkeitsstaat bedeutet: Art X Abs 7 wendet sich nicht explizit an nur einen der beiden Vertragsstaaten, sodass die Vorschrift in beiden Staaten angewendet werden könnte. Allerdings spricht sie vom „benefit“, den der Steuerpflichtige aufgrund der von ihm gewählten Gestaltung zumindest im hier zugrundeliegenden Beispiel nur im Quellenstaat angestrebt hat und der ihm auch nur dort versagt wurde. Wenn dies aber zur Konsequenz hat, dass der Ansässigkeitsstaat weiterhin den Zinsenartikel des Abkommens anwendet und sich aufgrund dessen zur ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte – ohne Anrechnung einer im anderen Vertragsstaat erhobenen Steuer – berechtigt erachtet, ist Doppelbesteuerung die Folge. Ob dieses Ergebnis überzeugend wäre, ist fraglich. Auf den ersten Blick scheint es zwar „gerecht“, dass derjenige, der es darauf anlegt, die abkommensrechtlichen Vorteile bis an ihre Grenzen oder auch darüber hinaus auszureizen, eben in Kauf nehmen muss, nicht nur den angestrebten Vorteil nicht zu erlangen, sondern darüber hinaus sogar der Doppelbesteuerung ausgesetzt zu sein. Allerdings finden sich im Wortlaut des Art X Abs 7 keine Anhaltspunkte, aus dieser Vorschrift solche pönalisierenden Konsequenzen abzuleiten. DBA enthalten keine strafrechtlichen Vorschriften. Wer wie der OECD-Steuerausschuss im Partnership-Report und in der Folge im Kommentar zum OECD-MA Qualifikationskonflikte zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat dadurch löst, indem der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat,⁴² sollte dies auch hier vertreten. Wenn im Quellenstaat „nach diesem Abkommen“ Quellensteuer erhoben wird, könnte

⁴¹ Dazu auch schon *Lang* in GS Helbich 14.

⁴² Vgl. *OECD*, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, in *OECD*, *Issues in International Taxation* No 6 (1999), Rn 25; dazu kritisch *Lang*, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (2000) 37 ff.

dies für den Ansässigkeitsstaat Anlass sein, diese Quellensteuer anzurechnen oder die Einkünfte freizustellen. Dagegen lässt sich nur einwenden, dass dieser Qualifikationskonflikt nicht auf unterschiedlichen innerstaatlichen Regelungen beruht, sondern auf der Anwendung unterschiedlicher Abkommensvorschriften in beiden Staaten.⁴³ Allerdings differenziert der Wortlaut der Art 23 A und B nicht danach, ob sich der andere Staat deshalb „nach diesem Abkommen“ zur Besteuerung berechtigt erachtet, weil dieser Qualifikationskonflikt seine Ursache im innerstaatlichen Recht habe.⁴⁴

Wer in solchen Fällen die für Dividenden vorgesehenen Rechtsfolgen als angemessen erachtet und sich daher im Quellenstaat unter Berufung auf Art X Abs 7 für eine höchstens 15%ige Quellensteuer einsetzt, könnte für die Anwendung derselben Rechtsvorschrift im Ansässigkeitsstaat plädieren und dort eine Anrechnung der Quellensteuer nach Maßgabe der Art 10 und 23 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften verlangen. Dies würde die sonst drohende Doppelbesteuerung beseitigen. Aus dem Blickwinkel des Ansässigkeitsstaates würde dies allerdings die Frage aufwerfen, warum er – im Vergleich zur sonst erwarteten Anwendung des Zinsenartikels – deshalb auf Steueraufkommen verzichten muss, weil der Steuerpflichtige einen für ihn nicht gedachten Vorteil angestrebt hat und daher in den Anwendungsbereich des Art X Abs 7 gefallen ist. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass bei von Vorneherein angemessener Gestaltung der Gesellschaft seine Gesellschaft gleich mit Eigenkapital finanziert und dementsprechend Dividenden bezogen hätte. Der Ansässigkeitsstaat hätte in diesem Fall nach Maßgabe der Art 10 und Art 23 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften ohnehin eine maximal 15%ige Quellensteuer anrechnen müssen.

Noch schwieriger wird es in Dreistaatenkonstellationen. Folgender Sachverhalt soll das illustrieren:⁴⁵ Ein im Staat A ansässiger Gesellschafter ist an einer in C ansässigen Gesellschaft beteiligt und überträgt seine weitgehend fremdfinanzierte Beteiligung aufgrund der niedrigeren nach den DBA des Staates B zulässigen Quellensteuersätze auf eine in B ansässige Tochtergesellschaft. Unterstellt sei, dass dieses „Hauptziel“ dazu führt, dass die sonst im DBA zwischen C und B vorgesehene Regelung, wonach die Quellensteuer auf 10 % zu reduzieren ist, unangewendet bleibt. Wenn nun das DBA zwischen A und C für Dividenden eine maximal 15%ige Quellensteuer zulässt: Heißt dies, dass die Versagung des angestrebten Vorteils nach dem DBA zwischen B und C dazu führt, dass Staat C stattdessen den Dividenden-Artikel des DBA zwischen A und C anzuwenden hat

43 Vgl. *Loukota*, Der Einfluss des Ertragsteuerrechtes auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), in *Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis* (2007) 263 (280 f).

44 Kritisch *Lang*, Personengesellschaften und Doppelbesteuerungsabkommen, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Personengesellschaften im Unternehmens- und Steuerrecht* (2013) 225 (239 ff).

45 Dazu auch bereits *Lang* in *GS Helbich* 16.

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

oder zumindest die dort vorgesehene Rechtsfolge maßgebend wird und die Quellensteuer mit 15 % begrenzt ist?

Die dahinter stehende und noch weiter reichende Frage ist, ob Art X Abs 7 letztlich fingiert, dass die Dividenden von der in C ansässigen Gesellschaft direkt an den in A ansässigen Gesellschafter gezahlt werden und welche Konsequenzen dies gegebenenfalls für die anderen beteiligten Staaten und Steuerpflichtigen hat. Muss also Staat A auf die auf Ebene des Gesellschafters erhobene Einkommensteuer die nach dem DBA zwischen A und C zulässigerweise erhobene Quellensteuer des Staates C anrechnen, obwohl aus dem Blickwinkel dieses Staates die Dividenden von der Gesellschaft in B und damit gar nicht aus Staat C stammen? Nach welchem DBA trifft Staat A dazu eine Verpflichtung? Oder bleibt es etwa – auch – bei der Verpflichtung des Staates B, die in Staat C gezahlte Quellensteuer nach dem DBA zwischen B und C anzurechnen? Und wenn es bei dieser Verpflichtung bleibt: Hat die Anrechnung der Höhe nach uneingeschränkt zu erfolgen, also ist die Steuer, in welcher Höhe sie auch immer im Staat C nach dessen innerstaatlichem Recht erhoben wird, anzurechnen? Oder ist die Anrechnung nach Maßgabe des Dividenden-Artikels des DBA zwischen B und C vorzunehmen, der allerdings im Staat C aufgrund des Art X Abs 7 nicht anwendbar ist? Oder hat Staat B die in C nach dem DBA zwischen A und C höchstzulässige Quellensteuer anzurechnen?

Diese Fragen sollen hier nur angeschnitten werden. Selbst wenn sie ausführlicher behandelt würden, werden die Antworten nicht befriedigender. Das Dilemma bleibt dasselbe, wenn man Art X Abs 7 als Besteuerungsvorschrift mit eigenständigen Voraussetzungen und Rechtsfolgen versteht: Sieht man in dieser Vorschrift lediglich eine Anordnung zur Streichung konkreter Abkommensvorteile in *einem* Staat, führt diese Vorschrift zur Doppelbesteuerung und hat pönalisierende Effekte. Wer diese Konsequenzen aus nachvollziehbaren Gründen nicht hinnehmen will, muss aus Art X Abs 7 eine darüber hinaus gehende Fiktion der als angemessen angesehenen Gestaltung ableiten. Dann steht man vor ähnlichen Schwierigkeiten wie sehr oft bei der Anwendung von GAARs: Wer eine Rechtsvorschrift als Ermächtigung zur Fiktion eines Sachverhalts deutet, muss die Frage beantworten, wie weit diese Fiktion reicht und wann dann wieder der reale Sachverhalt an ihre Stelle tritt.⁴⁶ Jeder Schnitt, der dann notwendigerweise gezogen werden muss, um irgendwann wieder den sich tatsächlich ereignet habenden Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen, führt aber zu willkürlich anmutenden und daher unbefriedigenden Konsequenzen.

⁴⁶ Zu diesem Problem auch *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Österreichischen Rechtsprechung (2009), 15 (32 ff).

B. Discretionary Relief

Die zuständige Working Party hat im März 2015 vorgeschlagen, Art X um einen weiteren Absatz zu ergänzen, der folgenden Wortlaut haben sollte:⁴⁷ „Where a benefit under this Convention is denied to a person under paragraph 7, the competent authority of the Contracting State that would otherwise have granted this benefit shall nevertheless treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to a specific item of income or capital, if such competent authority, upon request from that person and after consideration of the relevant facts and circumstances, determines that such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement referred to in paragraph 7. The competent authority of the Contracting State to which the request has been made will consult with the competent authority of the other State before rejecting a request made under this paragraph by a resident of that other State.“

Zur Erläuterung dieses Absatzes soll der OECD-Kommentar wie folgt ergänzt werden:⁴⁸ „Paragraph 8 provides that where a person is denied a treaty benefit in accordance with paragraph 7, the competent authority of the Contracting State that would otherwise have granted this benefit shall nevertheless treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to the relevant item of income or capital, if such competent authority, upon request from that person and after consideration of the relevant facts and circumstances, determines that such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement referred to in paragraph 7.“

Der Wortlaut des vorgeschlagenen Art X Abs 8 selbst und diese Ausführungen im OECD-Kommentar machen deutlich, dass die Verfasser dieser Vorschrift davon ausgehen, dass die Rechtsfolge des Art X Abs 7 darin besteht, dass *gar kein* Abkommenschutz greift und es daher einer eigenen Vorschrift bedarf, um zu gewährleisten, dass zumindest jene Abkommensvorschriften angewendet werden können, die angewendet worden wären, wenn die inkriminierte „transaction“ oder „arrangement“ nicht vorgenommen worden wäre. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die Aufnahme des Art X Abs 8 in ein DBA tatsächlich eine Verbesserung des Rechtsschutzes bewirkt: Gehört diese Vorschrift dem Abkommen an, ist Art X Abs 7 wohl so zu deuten, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen nach dieser Vorschrift *gar keine* Abkommensvorteile gewährt werden dürfen und dies nur nach Maßgabe des Art X Abs 8 erfolgen darf. Fehlt hingegen die Vorschrift des Art X Abs 8 völlig, ist es zumindest nicht ausgeschlossen, Art X Abs 7 so zu deuten, dass nur jene Abkommensvorteile verweigert werden dürfen,

47 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Revised Discussion Draft (2015) 28 f; OECD, Action 6 – Final Report 64 f.

48 OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft 29.

Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

die der Steuerpflichtige erreicht hätte, wenn die „transaction“ oder das „arrangement“ anerkannt worden wären und jene Abkommensvorschriften jedenfalls anzuwenden sind, die maßgebend wären, wenn man „transaction“ oder „arrangement“ wegdenkt.

Die Abkommensvorschrift verpflichtet die zuständige Behörde lediglich dazu, die zuständige Behörde des anderen Staates zu konsultieren, bevor sie einen derartigen Antrag eines im anderen Staat Ansässigen ablehnt. Die Behörde ist dabei aber nicht an die Rechtsauffassung der Behörde des anderen Staates gebunden: Selbst wenn also die Behörde des anderen Staates meint, dass die Voraussetzungen gegeben wären, um dem Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zu entsprechen, scheint die Behörde des Quellenstaates frei, dem Anliegen des Antragstellers dennoch nicht Rechnung zu tragen.

Nicht in allen Fällen ist nach dem Wortlaut dieser Regelung die zuständige Behörde des anderen Staates zu konsultieren, bevor ein Ansuchen abgelehnt wird: Dies ist nur der Fall, wenn die zuständige Behörde des anderen Staates auch jene des Ansässigkeitsstaates ist. Geht es hingegen um einen Abkommensvorteil im Ansässigkeitsstaat selbst, ist keine Konsultationspflicht mit der Behörde des anderen Staates vorgesehen. Wenn also zB innerhalb eines Konzerns eine Beteiligung an einer Gesellschaft in C von der in B ansässigen Konzerngesellschaft auf eine in A ansässige Konzerngesellschaft übertragen wird, damit die der Anrechnungsmethode unterliegenden Dividenden mit dem ebenfalls unter die Anrechnungsmethode fallenden Betriebsstättenverlust aus C verrechnet werden können, und wird diese Übertragung als Anwendungsfall des Art X Abs 7 angesehen, braucht die zuständige Behörde des Staates B jedenfalls nicht ihr Gegenüber in Staat A zu konsultieren, wenn sie plant, das auf Art X Abs 8 gestellte Ansuchen abzulehnen. Eine Behörde, die einem solchen Ansuchen stattgeben möchte, ist gar nicht verpflichtet, die zuständige Behörde des anderen Staates zu konsultieren.

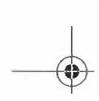
Verfahrensrechtlich ist interessant, dass die Regelung des Art X Abs 8 zu jenen Abkommensvorschriften gehört, die eine explizite Zuständigkeitsregelung enthält. Sie reiht sich daher in jene Regelungen ein, die auch die „zuständige Behörde“ ausdrücklich ansprechen und zu denen die Art 25, 26 und 27 OECD-MA gehören. Die „zuständige Behörde“ ist in Art 3 Abs 1 OECD-MA definiert, wobei die Vertragsstaaten dabei oft den Bundesminister für Finanzen oder eine andere der obersten Behörden nennen und gelegentlich auch eine Delegationsbefugnis dieser Behörde an andere Dienststellen vorsehen. Jedenfalls muss die „zuständige Behörde“ keineswegs mit der Abgabenbehörde identisch sein, die das Abgabenverfahren führt und die daher auch die Vorschrift des Art X Abs 7 anzuwenden hat. Erachtet man die Regelung des Art X Abs 8 als unmittelbar anwendbar, kann dies beispielsweise für die österreichische Steuerrechtsordnung zur Folge haben, dass über einen Antrag nach Art X Abs 8 vom Bundesminister für Finanzen gesondert abzusprechen ist. Ähnlich wie bei Umsetzung eines Bescheides nach § 48

BAO oder dem Ergebnis eines Schiedsverfahrens wird die für das Abgabenverfahren zuständige Abgabenbehörde den Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen wie einen Grundlagenbescheid oder einen grundlagenähnlichen Bescheid zu behandeln haben. Der Abgabenbescheid hat daher darauf aufzubauen oder ist – wenn der Bescheid nach Art X Abs 8 später ergeht – ähnlich einer Folgeberichtigung zu korrigieren. Das Zusammenspiel zwischen den im Abgabenverfahren zu berücksichtigenden Art X Abs 7 und der als Ausnahme zu Art X Abs 7 konzipierten Vorschrift des Art X Abs 8 ist aber nicht unproblematisch: Wenn das Bundesministerium für Finanzen darüber abspricht, ob Abkommensvorteile nach Art X Abs 8 zu gewähren sind, spricht das BMF implizit auch darüber ab, ob überhaupt die Voraussetzungen des Art X Abs 7 gegeben sind. Denn nur dann im Falle der Anwendung des Art X Abs 7 kann Art X Abs 8 überhaupt ins Spiel kommen. Die Zuständigkeit zur Anwendung des Art X Abs 7 liegt aber bei der für das Abgabenverfahren zuständigen Abgabenbehörde – und nicht beim BMF. Wenn daher nach Auffassung der für das Abgabenverfahren zuständigen Abgabenbehörde das BMF zu Unrecht die Anwendung des Art X Abs 7 bejaht, entfaltet der über Art X Abs 8 absprechende Bescheid des BMF auch keine Bindungswirkung. Im Rechtsmittelverfahren über den regulären Abgabenbescheid ist dann zu klären, ob die Abgabenbehörde über die Anwendung des Art X Abs 7 geirrt hat. Stellt sich dabei heraus, dass Art X Abs 7 doch anwendbar war, hat dies auch zur Folge, dass die Abgabenbehörde zu Unrecht die Bindungswirkung des Bescheides nach Art X Abs 8 verneint hat. In jedem Fall ist es zumindest rechtspolitisch merkwürdig, dass die Zuständigkeit zur Entscheidung über Anträge nach Art X Abs 8 im DBA selbst geregelt ist und die Regelungen des Art X Abs 7 und Abs 8 somit in Kauf nehmen, dass unterschiedliche nationale Behörden die Befugnis darüber haben, ob die Abkommensvorteile an sich generell zu versagen sind und welche Abkommensvorteile dann dennoch gewährt werden können.

Die Ausführungen des Kommentars betonen auch den Spielraum, den die Behörden nach Art X Abs 8 haben sollen:⁴⁹ „The paragraph grants broad discretion to the competent authority for the purposes of these determinations.“ Der Umstand, dass der Behörde auf völkervertragsrechtlicher Ebene Ermessen eingeräumt ist, schließt nicht aus, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf Zuerkennung der in Art X Abs 8 in Aussicht gestellten Abkommensvorteile hat, wenn die Voraussetzungen dafür gegeben sind.⁵⁰ Ermessen kann nicht Willkür bedeuten. Vielmehr sind der Behörde nach dem Wortlaut der Vorschrift eingeräumte Spielräume unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck der Regelung zu füllen. Im Einzelfall kann die Behörde daher auch eine bundesfinanzgerichtlich überprüfbare Verpflichtung treffen, dem Antrag des Steuerpflichtigen zu entsprechen. Soweit sich diese Konsequenz nicht schon aus den völkervertragsrechtlichen Vor-

49 OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft 29.

50 Zur vergleichbaren Problematik des Rechtsanspruchs auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vgl Lang, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des „Verständigungsverfahrens“, JBl 1989, 365 (371 f).



Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

schriften selbst ergibt, kann die Einbettung dieses Verfahrens in eine rechtsstaatlich geprägte Steuerrechtsordnung wie der österreichischen dazu führen, dass Spielräume eingengt werden. Wenn das nationale Recht die Behörde verpflichtet, in Fällen, in denen die völkerrechtlichen Vorschriften ihr „broad discretion“ einräumen, diesen Ermessensspielraum zu nutzen, um im Sinne der von den Abkommensregelungen vorgegebenen Wertungen zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen zu entscheiden und bestimmte Abkommensvorteile zu gewähren oder nicht zu gewähren, kann dies auch nicht im Widerspruch zu den auf völkerrechtlicher Ebene eingegangenen Vertragspflichten stehen.

Auf diese Weise kann den Ängsten der Kommentarverfasser entgegengetreten werden, die meinen, dass das nationale Recht mancher Staaten den Abgabenbehörden nicht erlauben könnte, den Spielraum auszuüben, den die Art X Abs 8 entsprechenden Vorschriften den Behörden offenbar einräumen.⁵¹ In diesen Fällen könnten die Staaten – den im Entwurf vorhandenen Passagen des Kommentars zufolge – auf die Aufnahme des Art X Abs 8 in ihre Abkommen verzichten. Die rechtsstaatlichen Bedenken überraschen: Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass die Missbrauchsvorschrift des Art X Abs 7 zahlreiche Zweifelsfragen aufwirft. Ernsthaft erhobene rechtsstaatliche Bedenken müssten sich daher gegen diese Vorschrift richten. Wenn die OECD ausschließlich jene Vorschrift, mit der Art X Abs 7 Grenzen gesetzt werden sollen, als rechtsstaatlich problematisch erachtet, und als Alternative vorsieht, eben auf diese Vorschrift zu verzichten und in Kauf zu nehmen, dass der Anwendungsbereich der höchst unbestimmten Vorschrift des Art X Abs 7 größer bleibt, könnte dies als Zynismus missverstanden werden.

C. „Approval Process“

Der zu Art X Abs 7 verfasste Kommentar des OECD-Steuerausschusses erwähnt, dass in manchen Staaten die Anwendung allgemeiner Missbrauchsvorschriften an einen „approval Process“ geknüpft ist. Manchmal werden übergeordnete Abgabenbehörden befasst, in anderen Fällen sind Empfehlungen durch „advisory panels“ der Entscheidung durch die Abgabenbehörde vorgeschaltet. Daran schließt sich der Vorschlag der OECD:⁵² „States may wish to establish a similar form of administrative process that would ensure that paragraph 7 is only applied after approval at a senior level within the administration.“ In Staaten, die diesem Vorschlag folgen, würde das Genehmigungsverfahren eine weitere Rechtsfolge sein, die bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art X Abs 7 zum Tragen kommt. Gleichzeitig wäre die erfolgte Genehmigung eine Voraussetzung, damit die anderen Rechtsfolgen – insbesondere die Versagung der Abkommensvorteile – schlagend werden.

51 OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft 29.

52 OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft 25.



Die österreichische Rechtsordnung kennt derartige Genehmigungsverfahren durch übergeordnete Instanzen bei Anwendung der Missbrauchsvorschrift nicht. Der in § 118 BAO vorgesehene Auskunftsbeseid ist aus mehreren Gründen nicht vergleichbar: Zum einen wird er nicht von einer übergeordneten Behörde, sondern vom Finanzamt selbst erlassen. Zum anderen können Gegenstand eines derartigen Bescheides nur „Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen“ sein. Missbrauchsfälle sind von § 118 BAO nicht erfasst. Vor allem ist dieser Auskunftsbeseid nicht als Genehmigungsverfahren konzipiert, sondern soll über Antrag eine verbindliche Vorabauskunft ermöglichen. Die Aufnahme von Missbrauchsvorschriften im Allgemeinen oder Art X Abs 7 im Besonderen in § 118 BAO würde nicht passen, wenn es darum ginge, die Anregung der OECD aufzugreifen.

Darüber hinaus würde ein eigenes Genehmigungsverfahren für Anwendungsfälle des Art X Abs 7 auch aus einem anderen Grund nicht sinnvoll sein: Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die überzeugenderen Gründe dafür sprechen, Art X Abs 7 nicht als Besteuerungstatbestand zu verstehen, sondern die Vorschrift als bloßen Interpretationshinweis zu deuten, der die Rechtsanwender zu einer am Ziel und Zweck der jeweils zu interpretierenden und offenbar umgegangensgefährdeten Regelung orientierten Interpretation und zu sorgfältiger Sachverhaltsermittlung zu verhalten. Wenn aber Art X Abs 7 bei richtiger Betrachtung gar keinen tatbestandlich fassbaren Inhalt hat, eignet sich diese Vorschrift auch nicht für ein Genehmigungsverfahren. Denn dann wäre auch nicht erkennbar, in welchen Fällen eine Genehmigung durch die übergeordnete Dienststelle zu erfolgen hat.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die vorgeschlagene abkommensrechtliche Missbrauchsvorschrift entpuppt sich bei sorgfältiger Analyse als bloßer und letztlich entbehrlicher Interpretationshinweis. Alleine die Existenz dieser Vorschrift wird aber zu Verunsicherung führen und einzelne Verwaltungen sowie gelegentlich Gerichte werden sich nicht abhalten lassen, sie zur Grundlage der Versagung von Abkommensvorteilen und damit der Steuerpflicht zu nehmen. Sollte eine derartige Vorschrift tatsächlich in die Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden, wird ihre Auslegung und Anwendung Praxis und Wissenschaft daher noch intensiv beschäftigen.⁵³ Die hier angesprochenen Schwierigkeiten sind aber nicht nur auf die Details der Regelung zurückzuführen. Ähnliche und ebenfalls berechtigte Kritik würde auch jeden anderen Normsetzer treffen, der die Missbrauchsbekämpfung nicht als Frage der Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Vorschrift sieht, sondern ihr durch Schaffung eines Besteuerungstatbestandes begegnen

53 So schon Lang in GS Helbich 17.



Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR

möchte, dessen Anwendung vom Vorliegen einer Kombination aus objektiven und subjektiven Voraussetzungen abhängig ist.

Der von der OECD gemachte Vorschlag der Aufnahme einer solchen allgemeinen Missbrauchsvorschrift in die DBA ist auf den ersten Blick eine für alle Seiten bequeme Lösung:⁵⁴ Die OECD hat auf diese Weise einen Teil ihres „Action Plans“ realisiert und „Taten“ gesetzt. Ein solch schnell erreichter Erfolg ließ sich auch gut medial als weitere Maßnahme im Kampf gegen Steuerhinterzieher vermarkten, die es zur Strecke zu bringen gilt. Die Finanzverwaltungen haben ein weiteres Instrument in der Hand, um in ihnen suspekt erscheinenden Fällen Abkommensvorteile zu verweigern. Der Widerstand der Unternehmen gegen eine derartige Vorschrift ist aus verständlichen Gründen bloß zurückhaltend und richtet sich häufig primär bloß gegen ihre vorgeschlagene Ausgestaltung:⁵⁵ Viele vermuten offenbar, dass es bei sorgfältiger Gestaltung ohnehin möglich ist, den Eindruck zu zerstreuen, dass ein angestrebter Abkommensvorteil bei der Planung einer Transaktion im Vordergrund gestanden ist. Von dem auf diese Weise zusätzlich erforderlichen Aufwand bei Steuerplanungsüberlegungen profitieren wiederum die Berater. Gelingt es, den Verdacht auszuräumen, dass die Erzielung des Vorteils ein Hauptziel war, können Unternehmen und Berater auf Grundlage einer solchen Vorschrift umso mehr darauf hoffen, sich bei ihren Steuerplanungsüberlegungen auf den bloßen Wortlaut der Abkommensvorschriften zu stützen und Ziel und Zweck der Regelungen, die dem von ihnen angestrebten Erfolg möglicherweise entgegenstehen könnten, ignorieren zu dürfen.

Genau aus diesem Grund ist eine solche Vorschrift aber nicht bloß überflüssig, sondern auch der Rechtskultur abträglich.⁵⁶ Sie verleitet Rechtsanwender dazu, in Fällen, in denen fraglich ist, ob eine von Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von einer Abkommensregelung erfasst ist, nicht nach dem Sinn der Abkommensregelung zu fragen, sondern stattdessen eine unbestimmte Vorschrift in Stellung zu bringen, die es möglich zu machen scheint, den Sachverhalt anhand des eigenen Rechtsgefühls des Rechtsanwenders und nicht anhand der aus dem Gesetz gewonnenen Wertungen zu beurteilen.⁵⁷ Umgekehrt besteht für Behörden und Gerichte in anderen – als unbedenklich eingestuften – Fällen die Versuchung, sich auf den – meist ohnehin nur vermeintlich – klaren Wortlaut zu beschränken und die Frage nach dem Sinn und Zweck der Rechtsvorschriften auszublenden. Rechtsanwendung verkümmert aber, wenn sie sich auf den „primitiven Positivismus des nackten Wortes“ beschränkt.⁵⁸ Der verstorbene deutsche Höchstrichter *Ludwig Schmidt* hat am Beispiel des deutschen § 42 AO tref-

54 Dazu bereits *Lang* in GS Helbich 17.

55 OECD, Comments Received on Public Discussion Draft: Action 6.

56 So bereits *Lang*, SWI 2013, 67 zur Kommissionsempfehlung zur Einführung von Missbrauchsvorschriften in den Mitgliedsstaaten der EU.

57 Dazu *Lang* in GS Helbich 17.

58 *Antoniolli*, Gleichheit vor dem Gesetz, ÖJZ 1956, 646 (647).



fend darauf hingewiesen, dass der gute Jurist keiner Missbrauchsvorschrift bedarf.⁵⁹ Er bedient sich ohnehin der teleologischen Interpretation. Der schwache Jurist hingegen wird dankbar den Strohalm ergreifen, den ihm allgemeine Missbrauchsvorschriften scheinbar bieten: Er erhofft sich dadurch die oft mühevollen und anspruchsvollen Auseinandersetzungen mit dem Sinn und Zweck der tatsächlich oder bloß vermeintlich umgangenen Vorschrift zu sparen, indem er auf eine Vorschrift „ausweichen“ kann, die es ihm vordergründig erlaubt, sein subjektives Rechtsempfinden an die Stelle der Gesetzesauslegung zu setzen.⁶⁰ Der frühere Generalanwalt *Poiares Maduro* hat in seinen Schlussanträgen in *Cartesio* unter Verweis auf *Gutteridge* den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs als „Droge, die zunächst harmlos erscheint, doch später äußerst unangenehme Folge haben kann“, beschrieben.⁶¹ Wenn schon die OECD und nunmehr auch die EU nicht davon die Finger lassen,⁶² sollten ihre Mitgliedsstaaten äußerst zurückhaltend sein, wenn es um die Entscheidung geht, diesen Vorschlägen zu folgen und Art X Abs 7 und gegebenenfalls auch Abs 8 entsprechende Regelungen in ihre DBA aufzunehmen.

59 Vgl. *Schön*, Ludwig Schmidt (1928-2011), FR 2011, 1125 (1125 f).

60 Dazu *Lang* in GS Helbich 18.

61 Schlussanträge *GA Maduro* in *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:294, Rn 29, Fn 55 mit Verweis auf *Gutteridge*, Abuse of Rights, 5 Cambridge Law Journal, 22, 44, 1933-1935.

62 Zur Empfehlung der EU vgl. in diese Richtung auch schon *Lang*, SWI 2013, 68.

