

Seite 48 **Der Principal Purpose Test**

Michael Lang

1. Der Principal Purpose Test als Teil der BEPS-Initiative
2. Die Anwendungsvoraussetzungen der vorgeschlagenen Vorschrift
3. „Object and Purpose“
4. Die Rechtsfolgen der vorgeschlagenen Vorschrift
5. Discretionary Relief

Lang in SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS, 1. Der
Principal Purpose Test als Teil der BEPS-Initiative

1. Der Principal Purpose Test als Teil der BEPS-Initiative

Art 7 Abs 1 MLI

„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 the Covered Tax Agreement.“⁷²

Die vorgeschlagene Regelung 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 solcher Klauseln ausdrücklich empfohlen und dafür auch einen Wortlaut vorgeschlagen, der bei diesen aber bisher wenig Resonanz gefunden hat.⁷³ In Richtlinienentwürfen – wie jenen über die Einführung einer CCCTB⁷⁴ oder einer Financial Transaction Tax⁷⁵ – und Vorschlägen zur Änderung bestehender Richtlinien – wie jener über die Mutter-Tochter-Richtlinie⁷⁶ – und der beschlossenen Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (ATAD)⁷⁷ 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. Gemeinsam ist diesen Regelungen, dass sie vom Wunsch der Normsetzer getragen sind, eine Handhabe gegen ihnen später als unerwünscht erscheinende Konstellationen zu haben, die sie aber zum Zeitpunkt der Normsetzung noch nicht voraussehen. Daher versuchen sie sich mit einer General-

klausel zu behelfen. Die fehlende Vorstellung des Normsetzers vom Anwendungsbereich der Regelung schlägt sich – wie noch zu zeigen sein wird – dann in der Unbestimmtheit der Regelung selbst nieder.⁷⁸

-
- 72 OECD, Action 6 – Final Report, 55.
- 73 Vgl Lang, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen? IStR 2013, 365 (367 f).
- 74 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, 48 ff.
- 75 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71, 30 f.
- 76 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; Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. 1. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten..
- 77 Art 6, Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.
- 78 Vgl Lang, Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 177 (178).

Lang in SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS, 2. Die Anwendungsvoraussetzungen der vorgeschlagenen Vorschrift

2. Die Anwendungsvoraussetzungen der vorgeschlagenen Vorschrift

Der Anwendungsbereich einer Art 7 Abs 1 MLI entsprechenden Regelung ist jedenfalls auf das jeweilige Abkommen beschränkt, für das sie anwendbar erklärt wird: Die Vorschrift bezieht sich auf den „*benefit under this Convention*“. Zentrale Anwendungsvoraussetzung für Art 7 Abs 1 MLI ist das subjektive Kriterium: Die Erzielung des Vorteils hat einer der „*principal purposes*“ zu sein, um die Rechtsfolgen des Art 7 Abs 1 MLI auszulösen. Die Problematik eines derartigen Kriteriums liegt auf der Hand: Eine innere Absicht lässt sich nie beweisen. Im „Final Report“ zu BEPS-Aktionspunkt 6 ist zwar beschönigend davon die Rede, dass eine „*objective analysis of the aims and objects of all persons involved*“ vorzunehmen ist.⁷⁹ 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.⁸⁰ Die Regelungen über die Beweislast bestimmen in solchen Fällen in aller Regel das Ergebnis:⁸¹ 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 7 Abs 1 MLI 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 7 Abs 1 MLI zur Anwendung. Damit spielt die Regelung einerseits der Behörde den Ball zu, die diese Schlussfolgerung ziehen und damit wohl auch begründen muss. Andererseits sind die Anforderungen nicht allzu hoch: Es muss bloß „*reasonable*“ sein, nicht aber zB zwingend. Die Behörde muss daher nicht den vollen Beweis erbringen.⁸² Die Regelung ist daher um einen Ausgleich zwischen den Interessen der Behörde und des Steuerpflichtigen bemüht. Die Schlagseite zugunsten der Behörde ist aber nicht zu verkennen.⁸³ In der Praxis wird es daher oft nicht auf den Nachweis 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.⁸⁴

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:⁸⁵ 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 7 Abs 1 MLI 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 7 Abs 1 MLI, 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 – aufgrund 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 so weit 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.⁸⁶

Ein Blick auf die Rechtsentwicklung in der EU zeigt, dass es verschiedene Ausprägungen des subjektiven Kriteriums gibt. In seinem Urteil in der Rs *Halifax* hat der EuGH verlangt, dass die Erzielung eines Steuervorteils das „*essential aim*“ der Transaktionen sein muss, damit der Missbrauchsvorwurf greift.⁸⁷ Diesen Begriff hat die

Kommission in ihrer Empfehlung zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung bei ihrem Vorschlag einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift aufgegriffen.⁸⁸ In der Folge hat sie ihn auch in ihren Vorschlägen zur Erlassung einer Richtlinie über die Finanztransaktionssteuer und zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet.⁸⁹ Der EuGH ist aber in seiner Terminologie nicht konsequent geblieben und hat zB in seinem Urteil in der Rs *Part Service* vom „*principal aim*“ gesprochen.⁹⁰ 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*“.⁹¹ Das Europäische Parlament hat sich dafür ausgesprochen, diese Anforderungen zurückzunehmen und „*the sole purpose*“ durch „*the main purpose*“ zu ersetzen.⁹² Die 2015 beschlossene geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie und die 2016 beschlossene ATAD verwenden sogar die Wortfolge „*the main purpose or one of the main purposes*“.⁹³ 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.⁹⁴ Die Empfehlung der Kommission vom 28. 1. 2016 hat diese Formulierung übernommen.⁹⁵

Seite 51 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, 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 7 Abs 1 MLI und damit für die vorgesehene Rechtsfolge von größter Bedeutung.⁹⁶

79 OECD, Action 6 – Final Report, 57 f.

80 Kritisch bereits Lang, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in König/Wallentin/Wiesner (Hrsg), Privatstiftung und Umgründung, GS Franz Helbich (2014) 3 (9); Lang in Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer, Fehler und Fehlverhalten, 177 (180).

81 Dazu Lang in König/Wallentin/Wiesner, GS Helbich, 3 (9); Lang in Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer, Fehler und Fehlverhalten, 177 (180).

- 82 So auch *OECD*, Action 6 – Final Report, 57 f.
- 83 So auch die Stellungnahmen zu dieser Regelung: *OECD*, Comments Received on Public Discussion Draft “BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances” (2014).
- 84 Siehe *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (9); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (180).
- 85 *OECD*, Action 6 – Final Report, 57.
- 86 So bereits *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (10); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (181).
- 87 EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, *Halifax*, Rn 75.
- 88 Kritisch dazu *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).
- 89 KOM (2013) 71, 30 f; KOM (2013) 0814, 10.
- 90 EuGH 21. 2. 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, *Part Service*, Rn 45.
- 91 KOM (2011) 121/4, 48 ff.
- 92 Legislative EntschlieÙung des Europäischen Parlaments vom 19. 4. 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).
- 93 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. 1. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten; Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Art 6.
- 94 *OECD*, Action 6 – Public Discussion Draft, 10.
- 95 Empfehlung der Kommission vom 28. 1. 2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.
- 96 *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (182 f).

Lang in SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS, 3. „Object and Purpose“

3. „Object and Purpose“

Art 7 Abs 1 MLI 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 the Covered Tax Agreement*“. 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.

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 Ausnahmegesetzen eng zu interpretieren wären.⁹⁷ Diese Position ist heute aber offenkundig überholt und methodisch unhaltbar:⁹⁸ Gerade Art 7 Abs 1 MLI 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 7 Abs 1 MLI insgesamt als Ausnahme von den sonst zustehenden Abkommensvorteilen konzipiert:⁹⁹ Seite 52 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 Ausnahmegesetzen „*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 Ausnahmegesetzen ist.

Die in einzelnen Stellungnahmen geäußerte Befürchtung, dass die im nunmehrigen Art 7 Abs 1 MLI 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:¹⁰⁰ 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 stehen bleibt, 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 bloß dann, wenn es eines der Hauptmotive des Steuerpflichtigen gewesen sein soll, irgendeinen Vorteil zu erzielen. Für völkerrechtliche Verträge bestätigt Art 31 WÜV 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 7 Abs 1 MLI 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 7 Abs 1 MLI wäre dann als positiviertete Interpretationsregel zu verstehen, die uns in die Steinzeit der Methodenlehre zurückwirft und als Durchbrechung der Interpretationsvorschrift des Art 31 WÜV gesehen werden müsste, wo Ziel und Zweck der Vorschriften für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge geradezu besonders hervorgehoben werden.

Ein derartiges Verständnis des Art 7 Abs 1 MLI liegt aber aus mehreren Gründen alles andere als nahe: Zum Ersten 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 7 Abs 1 MLI dazu dienen soll, in den Fällen, in denen die Behörde nicht in der Lage ist, „*reasonable to conclude*“, dass eines der Hauptziele der Transaktion in der Erlangung des Abkommensvorteils gelegen Seite 53 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.¹⁰¹

Naheliegender ist daher eine andere Deutung dieser Vorschrift, nach der die oben erwähnten sonst nach vielen rechtstaatlich orientierten Verfassungen mit Händen zu greifenden Bedenken gegen die Regelung von Vorneherein ausgeräumt werden können: Art 7 Abs 1 MLI betont, dass ein Abkommensvorteil nur dann gewährt werden kann, wenn dies mit Ziel und Zweck der Regelung im Einklang steht. Wenn Art 7 Abs 1 MLI den Fall besonders hervorstreicht, in dem eines 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 7 Abs 1 MLI ebenfalls als Voraussetzung angesprochene Motiv des Steuerpflichtigen bedeutungslos: Welche Motive der Steuerpflichtige verfolgt, ist irrelevant. Art 7 Abs 1 MLI hat keinerlei selbständige 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.

¹⁰²

97 Vgl. EuGH 12. 12. 1995, C-399/93, EU:C:1995:434, *Oude Luttikhuis*, Rn 23; 8. 5. 2003, C-384/01, EU:C:2003:264, *Kommission/Frankreich*, Rn 28; 6. 4. 2010, C-94/09, EU:C:2010:253, *Kommission/Frankreich*, Rn 29; 17. 6. 2010, C-492/08, EU:C:2010:348, *Kommission/Frankreich*, Rn 35.

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

- 99 Siehe *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (12 f); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (184).
- 100 Vgl *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (13); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (184 f).
- 101 So *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (13); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (185).
- 102 *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (14); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (185 f).

*Lang in SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS, 4. Die
Rechtsfolgen der vorgeschlagenen Vorschrift*

4. Die Rechtsfolgen der vorgeschlagenen Vorschrift

Wer sich der gerade begründeten Auffassung nicht anschließt und Art 7 Abs 1 MLI 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 zB 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 7 Abs 1 MLI jedenfalls zum Ergebnis, dass der Zinsenartikel nicht angewendet werden darf.¹⁰³ 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 zB auf 15 % zu reduzieren? Dem Sinn der Regelung nach ist die zuletzt erwähnte Variante naheliegend. Art 7 Abs 1 MLI spricht aber Seite 54 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.¹⁰⁴

In weiterer Folge stellt sich die Frage, was dies für den Ansässigkeitsstaat bedeutet: Art 7 Abs 1 MLI 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 zugrunde liegenden 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 7 Abs 1 MLI keine Anhaltspunkte, aus dieser Vorschrift solch 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,¹⁰⁵ sollte dies auch hier vertreten. Wenn im Quellenstaat „*nach diesem Abkommen*“ Quellensteuer erhoben wird, könnte 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.¹⁰⁶ Allerdings differenziert der Wortlaut der Art 23A und 23B OECD-MA nicht danach, ob sich der andere Staat deshalb „*nach diesem Abkommen*“ zur Besteuerung berechtigt erachtet, weil dieser Qualifikationskonflikt seine Ursache im innerstaatlichen Recht habe.¹⁰⁷

Wer in solchen Fällen die für Dividenden vorgesehenen Rechtsfolgen als angemessen erachtet und sich daher im Quellenstaat unter Berufung auf Art 7 Abs 1 MLI 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 7 Seite 55 Abs 1 MLI gefallen ist. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass bei von vornherein angemessener Gestaltung der Gesellschafter 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.¹⁰⁸

Noch schwieriger wird es in Dreistaatenkonstellationen.¹⁰⁹ 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 oder zumindest die dort vorgesehene Rechtsfolge maßgebend wird und die Quellensteuer mit 15 % begrenzt ist?

Die dahinterstehende und noch weiter reichende Frage ist, ob Art 7 Abs 1 MLI 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 Staat 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 7 Abs 1 MLI nicht anwendbar ist? Oder hat Staat B die in C nach dem DBA zwischen A und C höchstzulässige Quellensteuer anzurechnen?¹¹⁰

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 7 Abs 1 MLI 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 7 Abs 1 MLI eine darüber hinausgehende 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 Seite 56 Sachverhalts deutet, muss die Frage beantworten, wie weit diese Fiktion reicht und wann dann wieder der reale Sachverhalt an ihre Stelle tritt.¹¹¹ Jeder Schnitt, der dann notwendigerweise gezogen werden muss, um irgendwann wieder den tatsächlichen Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen, führt aber zu willkürlich anmutenden und daher unbefriedigenden Konsequenzen.

103 Dazu auch schon *Lang in König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (14).

- 104 So *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (189 f).
- 105 Vgl *OECD*, Issues in International Taxation No 6, Rn 25; dazu kritisch *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000) 37 ff.
- 106 Vgl *Loukota*, Der Einfluss des Ertragsteuerrechtes auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS W. Doralt (2007) 263 (280 f).
- 107 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).
- 108 Vgl *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (191).
- 109 Dazu auch bereits *Lang* in *König/Wallentin/Wiesner*, GS Helbich, 3 (16); *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (191 f).
- 110 Siehe *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (192).
- 111 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).

*Lang in SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS, 5.
Discretionary Relief*

5. Discretionary Relief

Die zuständige BEPS Working Party hat im März 2015 vorgeschlagen, die dann in Art 7 Abs 1 MLI aufgenommene Regelung um einen weiteren Absatz zu ergänzen, der sich nun in Art 7 Abs 4 MLI findet:¹¹²

Art 7 Abs 4 MLI

„Where a benefit under a Covered Tax Agreement is denied to a person under provisions of the Covered Tax Agreement (as it may be modified by this Convention) that deny all or part of the benefits that would otherwise be provided under the Covered Tax Agreement where the principal purpose or one of the principal purposes of any arrangement or transaction, or of any person concerned with an arrangement or transaction, was to obtain those benefits, the competent authority of the Contracting Jurisdiction 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. The competent authority of the Contracting Jurisdiction to which a request has been made under this paragraph by a

resident of the other Contracting Jurisdiction shall consult with the competent authority of that other Contracting Jurisdiction before rejecting the request.“

Zur Erläuterung dieses Absatzes soll der OECD-Kommentar wie folgt ergänzt werden:

OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft 29

Dieser Absatz „provides that where a person is denied a treaty benefit in accordance with [paragraph 1], 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 1].“

Der Wortlaut des vorgeschlagenen Art 7 Abs 4 MLI selbst und diese Ausführungen im OECD-Kommentar machen deutlich, dass die Verfasser dieser Vorschrift davon ausgehen, dass die Rechtsfolge des Art 7 Abs 1 MLI 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 das „*arrangement*“ nicht vorgenommen worden wäre. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die Aufnahme des Art 7 Abs 4 MLI in ein DBA tatsächlich eine Verbesserung des Rechtsschutzes bewirkt: Gehört diese Vorschrift dem Abkommen an, ist Art 7 Abs 1 MLI wohl so zu deuten, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen nach dieser Vorschrift gar keine Abkommens Seite 57 vorteile gewährt werden dürfen und dies nur nach Maßgabe des Art 7 Abs 4 MLI erfolgen darf. Fehlt hingegen die Vorschrift des Art 7 Abs 4 MLI völlig, ist es zumindest nicht ausgeschlossen, Art 7 Abs 1 MLI so zu deuten, dass nur jene Abkommensvorteile verweigert werden dürfen, 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.¹¹³

Verfahrensrechtlich ist interessant, dass die Regelung des Art 7 Abs 4 MLI 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 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 7 Abs 1 MLI anzuwenden hat. Erachtet man die Regelung des Art 7 Abs 4 MLI als unmittelbar anwendbar, könnte dies zB für die österreichische Steuerrechtsordnung – wenn Art 7 Abs 4 MLI auch in österreichische DBA Eingang fände – zur Folge haben, dass über einen Antrag nach Art 7 Abs 4 MLI vom Bundesminister für Finanzen gesondert abzusprechen ist. Ähnlich der Umsetzung eines Bescheides nach § 48 BAO oder dem Ergebnis eines Schiedsverfahrens würde die für das Abgabenverfahren zuständige Abgabenbehörde den Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen wie einen Grundlagenbescheid oder einen grundlagenähnlichen Bescheid zu

behandeln haben. Der Abgabenbescheid hätte daher darauf aufzubauen oder wäre – wenn der Bescheid nach Art 7 Abs 4 MLI später ergeht – ähnlich einer Folgeberichtigung zu korrigieren. Das Zusammenspiel zwischen den im Abgabenverfahren zu berücksichtigenden Art 7 Abs 1 MLI und der als Ausnahme zu Art 7 Abs 1 MLI konzipierten Vorschrift des Art 7 Abs 4 MLI wäre aber nicht unproblematisch: Wenn das Bundesministerium für Finanzen darüber abspricht, ob Abkommensvorteile nach Art 7 Abs 4 MLI zu gewähren sind, spricht das BMF implizit auch darüber ab, ob überhaupt die Voraussetzungen des Art 7 Abs 4 MLI gegeben sind. Denn nur dann im Fall der Anwendung des Art 7 Abs 1 MLI kann Art 7 Abs 4 MLI überhaupt ins Spiel kommen. Die Zuständigkeit zur Anwendung des Art 7 Abs 4 MLI 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 7 Abs 1 MLI bejaht, entfaltet der über Art 7 Abs 4 MLI absprechende Bescheid des BMF auch keine Bindungswirkung. Im Rechtsmittelverfahren über den regulären Abgabenbescheid wäre dann zu klären, ob die Abgabenbehörde über die Anwendung des Art 7 Abs 1 MLI geirrt hat. Stellt sich dabei heraus, dass Art 7 Abs 1 MLI doch anwendbar war, hätte dies auch zur Folge, dass die Abgabenbehörde zu Unrecht die Bindungswirkung des Bescheides nach Art 7 Abs 4 MLI verneint hat. In jedem Fall ist es zumindest rechtspolitisch merkwürdig, dass die Zuständigkeit zur Entscheidung über Anträge nach Art 7 Abs 4 MLI im DBA selbst geregelt ist und die Regelungen des Art 7 Abs 1 MLI und Art 7 Abs 4 MLI 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.¹¹⁴

Seite 58 Im BEPS-Report wurden Ängste artikuliert, wonach das nationale Recht mancher Staaten den Abgabenbehörden nicht erlauben könnte, den Spielraum auszuüben, den die Art 7 Abs 4 MLI entsprechenden Vorschriften den Behörden offenbar einräumen.¹¹⁵ In diesen Fällen könnten die Staaten – den im Entwurf vorhandenen Passagen des Kommentars zufolge – auf die Aufnahme des Art 7 Abs 4 MLI in ihre Abkommen verzichten. Die rechtsstaatlichen Bedenken überraschen: Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass die Missbrauchsvorschrift des Art 7 Abs 1 MLI zahlreiche Zweifelsfragen aufwirft. Ernsthaft erhobene rechtsstaatliche Bedenken müssten sich daher gegen diese Vorschrift richten. Wenn die OECD ausschließlich jene Vorschrift, mit der Art 7 Abs 1 MLI 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 7 Abs 1 MLI größer bleibt, könnte dies als Zynismus missverstanden werden.

Österreich entschied sich dafür, bloß für die Anwendung des Art 7 Abs 1 MLI zu sorgen, aber jene des Art 7 Abs 4 MLI auszuschließen. Welche Motive dafür ausschlaggebend waren, ist unklar. Selbst wenn aber bekannt wäre, was Österreich veranlasst hat, einen Vorbehalt zugunsten Art 7 Abs 4 MLI abzugeben,¹¹⁶ hätte eine unilaterale österreichische Position keinen Einfluss auf die Schlüsse, die aus dem Fehlen dieser Vorschrift gezogen werden können. Schließlich geht es ja um die sich aus Art 7 Abs 1 MLI auch in den anderen Vertragsstaaten ergebenden Rechtsfolgen. Aufgrund der aber auch schon in den OECD-Dokumenten angesprochenen und hier erwähnten unterschiedlichen Motive für die fehlende Aufnahme des Art 7 Abs 4 MLI in bilaterale DBA, ist die Folgerung keineswegs zwingend, dass aus Art 7 Abs 1 MLI dann abzuleiten ist, dass im Fall der Anwendbarkeit dieser Vorschrift gar kein Abkommensvorteil zu

gewähren ist. Vielmehr lässt sich – wie gezeigt werden konnte – Art 7 Abs 1 MLI durchaus auch so verstehen, dass die als Rechtsfolge zum Tragen kommen soll, die sich bei Wegdenken der inkriminierten „*transaction*“ oder „*arrangements*“ ergeben würde. Die unbefriedigende Annahme einer Fiktion lässt sich aber vermeiden, wenn man – wofür, wie hier aufgezeigt, die überzeugenderen Argumente sprechen – Art 7 Abs 1 MLI nur als Interpretationshinweis sieht. Dann entfaltet diese Vorschrift nämlich auch keine eigenständigen Rechtsfolgen.

-
- 112 OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft, 28 f; OECD, Action 6 – Final Report, 64 f.
- 113 Vgl *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (193 f).
- 114 Dazu *Lang* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer*, Fehler und Fehlverhalten, 177 (194 f).
- 115 OECD, Action 6 – Revised Discussion Draft, 29.
- 116 Vgl die nichts über die Motive des Vorbehalts Auskunft gebenden Gesetzesmaterialien: ErlRV 1670 BlgNR 25. GP, 4.