

36. Jahrgang / Juni 2026 / Nr. 6

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Tie-Breaker für doppelt ansässige Gesellschaften

Tie-Breaker for Dual Resident Entities

Stefan Bendlinger

Neue deutsche Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstätte

New German Administrative Guidelines on the PE Concept

Raphaela Riegler / Dinah-Sophia Kernstock

Steuerpflicht einer NATO-Pension

Tax Liability of a NATO Pension

Nadine Chiba

Quellenbesteuerungsrechte für Versicherungsprämien

Source State Taxing Rights Regarding Insurance Premiums

Nina Gindl / Stefanie Miklos

BEFIT trifft Pillar II

BEFIT Meets Pillar II

Peter Feith

Neuigkeiten im slowakischen Steuerrecht 2026

News in Slovak Tax Law in 2026

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang^{*)}

Tie-Breaker für doppelt ansässige Gesellschaften: Im Zweifel keine Abkommensberechtigung

TIE-BREAKER FOR DUAL RESIDENT ENTITIES: NO TREATY BENEFITS IN CASES OF DOUBT

The recently amended tax treaty with New Zealand generally stipulates the place of effective management as a tie-breaker for determining the residence of dual resident entities. In cases of doubt, the authorities shall endeavour to determine the place of effective management by mutual agreement. This provision can be seen as a compromise between the old and new tie-breakers in the OECD Model Convention and raises questions regarding the scope of the mutual agreement procedure and legal protection, among other things. Such a rule might find its way into other Austrian treaties in the future. A careful analysis of this provision is therefore necessary.

I. Art 4 Abs 3 OECD-MA

Nach Art 1 Abs 1 OECD-MA ist die Ansässigkeit in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten Voraussetzung für die Abkommensberechtigung. Für den Fall der Doppelansässigkeit sind in Art 4 Abs 2 und 3 OECD-MA Tie-Breaker-Regelungen vorgesehen. Bei der Anwendung der Verteilungsnormen und des Methodenartikels darf nämlich nur einer der beiden Vertragsstaaten Ansässigkeitsstaat sein. Bis zum OECD-MA 2017 war die für die Ansässigkeit nach Art 4 Abs 3 OECD-MA maßgebende Regelung nicht allzu komplex: „Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.“

Seit 2008 hielt der OECD-Kommentar aber auch eine Alternative bereit:¹⁾ „Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, durch Verständigung den Vertragsstaat zu bestimmen, in dem diese Person unter Berücksichtigung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder sonstigen Konstituierung sowie sonstiger maßgeblicher Faktoren für Zwecke dieses Abkommens als ansässig gilt. Ohne eine solche Verständigung hat diese Person nur in dem Umfang und der Weise, wie von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart, Anspruch auf die in diesem Abkommen vorgesehenen Steuererleichterungen oder -befreiungen.“

2017 tauschten die beiden Bestimmungen ihren Platz: Die zuvor im OECD-Kommentar enthaltene Regelung wurde zu Art 4 Abs 3 OECD-MA, und die bis dahin dort vorgesehene Vorschrift wanderte als Alternative in den Kommentar. Die Konsequenzen waren abzusehen: Die nunmehr in Art 4 Abs 3 OECD-MA enthaltene Bestimmung findet sich seitdem öfter in DBA.²⁾ Denn viele Staaten orientieren sich bei ihren Abkommensverhandlungen an den Vorschlägen der OECD.

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU sowie derzeit Global Professor of Law an der New York University (NYU) in New York City. – Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer danke ich für die Diskussion meiner Überlegungen und die dabei erhaltenen Anregungen, Herrn Thomas Frenkenberger, LL.M. zusätzlich auch für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Manuskripts.

¹⁾ Tz 24.1. OECD-MK 2008 zu Art 4 OECD-MA.

²⁾ Vgl allerdings die – jedoch bereits 2018 durchgeführte – Untersuchung von Gerlach/Niemeyer, The New Tie-Breaker-Rule for Companies According BEPS Action Point 6: A (Too) Radical Change? Intertax 2018, 753 (758), die vielen Staaten Zurückhaltung bei der Übernahme der neuen Vorschrift in die DBA konstatierte.

Die neue Regelung stößt allerdings auf erhebliche Kritik:³⁾ Sie entzieht doppelt ansässigen Gesellschaften den Abkommenschutz. Die Gewährung der Abkommensberechtigung ist demnach der Ausnahmefall: Sie bedarf der Genehmigung der beiden zuständigen Behörden. Diese Rechtsträger sind damit einem Generalverdacht ausgesetzt:⁴⁾ Ihnen wird unterstellt, dass ihr Status nur das Ergebnis von Steuerplanungsüberlegungen ist. Die OECD ignoriert, dass hinter der Errichtung solcher Gesellschaften keineswegs immer die Erzielung von Steuervorteilen steht. Mitunter kann sich die Geschäftsleitung – beispielsweise aufgrund einiger in einem anderen Staat lebender und von dort aus agierender Entscheidungsträger – ungeplant und schleichend in den anderen Vertragsstaat verlagern. Diese Rechtsträger sind dann doppelt getroffen: Sie sind meist sowohl in ihrem Sitz- oder Gründungsstaat als auch im Geschäftsleitungsstaat der weltweiten Besteuerung ausgesetzt. Im Anwendungsbereich der neuen Version des Art 4 Abs 3 OECD-MA fällt dann noch jeglicher Abkommenschutz im Verhältnis zwischen den beiden Staaten weg. Oft wird sowohl der Finanzverwaltung als auch den Organen der Gesellschaft die doppelte Ansässigkeit erst im Rahmen einer Außenprüfung bewusst. Die geschilderten Rechtsfolgen kommen somit *de facto* rückwirkend zum Tragen.

II. Der Zweifel als Abkommenstatbestand

Abkommensverhandler verfolgen in Hinblick auf doppelt ansässige Gesellschaften unterschiedliche Zielsetzungen: Manche Staaten streben die Übernahme der neuen Version des Art 4 Abs 3 OECD-MA in ihre DBA an. Andere bevorzugen jene Fassung, die bis 2017 im OECD-MA enthalten war. Die Suche nach Kompromissvarianten liegt daher nahe. Dies zeigt sich auch in der österreichischen Abkommenspraxis. Österreich gehört zu jenen Staaten, die der neuen Version des Art 4 Abs 3 OECD-MA reserviert gegenüberstehen.⁵⁾ Von der Möglichkeit, diese Änderung des OECD-MA im Wege des MLI flächendeckend in die österreichischen DBA zu übernehmen, wurde kein Gebrauch gemacht.⁶⁾ In einigen Fällen mussten die österreichischen Verhandler dennoch den neuen Art 4 Abs 3 OECD-MA akzeptieren.⁷⁾ Nach Möglichkeit versuchen sie allerdings, eine vermittelnde Version durchzusetzen: Diese orientiert sich weitgehend an der früheren Fassung des Art 4 Abs 3 OECD-MA. Ziel ist, den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung weiterhin als primär maßgebliches Tie-Breaker-Kriterium zu verankern. Die Klärung der Ansässigkeit durch Verständigungsverfahren ist nur für den Ausnahmefall vorgesehen. Dementsprechend selten soll die mit dem Scheitern dieses Verfahrens verbundene Konsequenz – die Versagung der Abkommensberechtigung – eintreten können. Ein Beispiel für eine solche Vorschrift ist die neue Fassung des Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland.⁸⁾ Eine

³⁾ Vgl zB *Pamperl*, OECD-Deliverable zu BEPS-Action 6: Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften in Gefahr? SWI 2014, 502 (512); *Lang*, Der Vorschlag der OECD zur Neuregelung der Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften (Art 4 Abs 3 OECD-MA), in *Blocher/Gelter/Pucher*, Festschrift Christian Nowotny (2015) 762 (762 ff); *Staringer/Moldaschl*, The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Convention, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Tax Treaties and Procedural Law (2020) 87 (87 ff); *Ismer/Blank* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 4 Rz 259 f; *Blum/Wallig*, Anti-Abuse Rules and Tax Treaties: Dual Resident Entities, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Anti-Abuse Rules and Tax Treaties (2024) 45 (58 ff); *Lang*, Mutual Agreement Procedure and Article 4 (3) of the OECD Model Convention, in *Debelva*, Liber amicorum Luc De Broe (2024) 335 (335 ff).

⁴⁾ So auch *Heber/Wagner*, Ansässigkeitskriterien im Körperschaftsteuerrecht, SWI 2025, 503 (507).

⁵⁾ Vgl auch *Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 4 Rz 56.

⁶⁾ Zur entsprechenden Vorschrift des MLI führen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage wie folgt aus (ErlRV 1670 BlgNR 25. GP, 3): „Österreich sieht davon ab, diesen Artikel umzusetzen. Abgesehen davon, dass dadurch alle doppelansässigen Gesellschaften unter ‚Generalverdacht‘ gestellt werden, ist die Administration dieser Bestimmung äußerst verwaltungsaufwändig. Darüber hinaus hätte die Bestimmung große Rechtsunsicherheit zur Folge, da im Hinblick auf doppelansässige Unternehmen womöglich über mehrere Jahre hinweg ein Verständigungsverfahren über ihre Ansässigkeit geführt werden müsste.“

⁷⁾ Art 4 Abs 3 DBA Japan (idF BGBl III 2018/167); Art 4 Abs 3 DBA China (idF BGBl III 2025/2).

⁸⁾ BGBl III 2024/183. – Die Verhandlungen zu dieser Revision wurden im Februar 2020 abgeschlossen (ErlRV 2188 BlgNR 27. GP, 1).

ähnliche Regelung findet sich auch in dem am 23. 10. 2018 unterzeichneten DBA Vereinigtes Königreich.⁹⁾ Heber/Wagner zufolge spiegeln diese Vorschriften die aktuelle österreichische Verhandlungspraxis wider.¹⁰⁾ Daher ist davon auszugehen, dass die Verbreitung solcher Klauseln in den österreichischen DBA in nächster Zeit steigt. Sie werden im Verhältnis zu immer mehr Staaten maßgebend sein. Folglich ist es sinnvoll, exemplarisch die Vorschrift des DBA Neuseeland zur Hand zu nehmen und die sich bei ihrer Anwendung stellenden Auslegungsfragen näher zu untersuchen. Die dabei gewonnenen Einsichten werden in Zukunft weit über dieses DBA hinaus Bedeutung haben.

Die Vorschrift des Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland hat folgenden Wortlaut: *„Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Bestehen Zweifel, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, in gegenseitigem Einvernehmen in Übereinstimmung mit Artikel 24 den Staat zu bestimmen, in dem die tatsächliche Geschäftsleitung der Person ausgeübt wird, und dabei alle maßgeblichen Faktoren einschließlich ihres Gründungsorts, berücksichtigen. Ohne ein solches Einvernehmen hat diese Person nur in dem Umfang und der Weise, die von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart werden, Anspruch auf die in diesem Abkommen vorgesehenen Steuerentlastungen oder -befreiungen.“*

Der Text des Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland kombiniert die alte mit der neuen Regelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA: Der erste Satz entspricht der bis 2017 maßgebenden Version des Art 4 Abs 3 OECD-MA. Daher ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach wie vor bedeutend. Der zweite und der dritte Satz des Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland sind hingegen weitgehend der aus 2017 stammenden Fassung der Tie-Breaker-Vorschrift entnommen. Ihr zufolge soll der Geschäftsleitungsstaat im Fall der Doppelansässigkeit im Wege eines Verständigungsverfahrens bestimmt werden. Gelingt dies nicht, sollen sich die Behörden beider Vertragsstaaten zumindest darüber verständigen, welche „Steuerentlastungen und -befreiungen“ dem Rechtsträger zuerkannt werden. Erzielen die zuständigen Behörden überhaupt kein Einvernehmen, werden gar keine Abkommensvorteile gewährt.

Die beiden Teile der Vorschrift werden durch die Wortfolge *„Bestehen Zweifel [...]“* miteinander verbunden. Diese Voraussetzung findet sich weder in der alten noch in der neuen Version des Art 4 Abs 3 OECD-MA. Sie hat aber für die Anwendung der Tie-Breaker-Regelung entscheidende Bedeutung: *„Bestehen Zweifel“*, steht die Abkommensberechtigung nicht mehr automatisch zu. Sie hängt dann davon ab, dass die zuständigen Behörden Einvernehmen über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung erzielen.

III. Der Gegenstand der Zweifel

Zunächst stellt sich die Frage, worüber *„Zweifel“* bestehen müssen, um unter Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland zu fallen. Die Rechtsfolgen bestehen darin, dass sich die Be-

⁹⁾ BGBl III 2019/32. – Vor allem der dritte Satz dieser Vorschrift des Art 4 Abs 3 DBA Vereinigtes Königreich unterscheidet sich allerdings von dem oben wiedergegebenen Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland: *„Ohne ein solches Einvernehmen hat die Person keinen Anspruch auf die Vergünstigungen dieses Abkommens, ausgenommen Vergünstigungen nach Artikel 21 (Vermeidung der Doppelbesteuerung), Artikel 22 (Gleichbehandlung) und Artikel 23 (Verständigungsverfahren).“* Die Ausnahme für die in Art 21 DBA Vereinigtes Königreich geregelte Vermeidung der Doppelbesteuerung stellt offenbar sicher, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zur Anrechnung der im anderen Staat erhobenen Steuer verpflichtet ist. Wenn aber nach Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Vereinigtes Königreich Zweifel über den Ansässigkeitsstaat einer doppelt ansässigen Gesellschaft bestehen, lässt sich auch für Zwecke des Art 21 DBA Vereinigtes Königreich nicht ohne Weiteres bestimmen, welcher der beiden Staaten der Ansässigkeitsstaat ist. Allenfalls müsste hier zumindest in Österreich – Art 21 Abs 2 DBA Vereinigtes Königreich verlangt für das Vereinigte Königreich nicht die Ansässigkeit dort – auf den Ansässigkeitsbegriff des Art 4 Abs 1 DBA Vereinigtes Königreich zurückgegriffen werden.

¹⁰⁾ Heber/Wagner, SWI 2025, 503 (507).

hörden um Einvernehmen zu bemühen haben. Scheitern sie, bleiben der Gesellschaft die Abkommensvorteile versagt. Auf den ersten Blick scheinen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Protokoll des DBA Neuseeland die Frage nach den Voraussetzungen für die Anwendung des Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland zu klären. Demnach käme es auf die Unmöglichkeit an, den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bestimmen:¹¹⁾ *„Der neu gefasste Art. 4 Abs. 3 des Abkommens sieht vor, dass im Fall von Ansässigkeitskonflikten bei juristischen Personen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung maßgebend ist. Kann der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht bestimmt werden, werden die zuständigen Behörden die Ansässigkeit der juristischen Person unter Berücksichtigung anderer Faktoren ermitteln. In Fällen, in denen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten kein Einvernehmen über die Ansässigkeit einer juristischen Person erzielen, wird der Anspruch dieser juristischen Person auf die Vergünstigungen des Abkommens versagt oder entsprechend eingeschränkt.“*

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage haben allerdings nach völkerrechtlichen Auslegungsregeln für die Interpretation von DBA-Vorschriften – wenn überhaupt – nur untergeordnete Bedeutung.¹²⁾ Alleine sind sie nicht dazu geeignet, ein bei den Vertragsverhandlungen bestehendes gemeinsames Verständnis *beider* Seiten nachzuweisen. Sie bringen nur die Deutung der DBA-Vorschriften zum Ausdruck, die die Bundesregierung den Vorschriften zu dem Zeitpunkt beimisst, zu dem sie den parlamentarischen Genehmigungsprozess einleitet.¹³⁾ In der Rechtsprechung des VwGH spielen die unilateralen, nach Abschluss der Verhandlungen erstellten Gesetzesmaterialien dennoch eine verhältnismäßig große Rolle.¹⁴⁾ Zorn erklärt dies damit, dass *„Materialien zur parlamentarischen Genehmigung von Staatsverträgen nach Art 50 B-VG [...] durchaus [...] Informationen über die von der österreichischen Vertragsseite beim Abschluss vertretene Auffassung“* geben.¹⁵⁾ Ob sie tatsächlich die *damalige* Auffassung wiedergeben, ist aber nicht gesichert. Denn in der Zwischenzeit können Fragen zum Inhalt des DBA aufgetreten sein, die sich bei den Verhandlungen noch nicht gestellt haben. Es liegt nahe, die dabei in den österreichischen verwaltungsinternen Diskussionen gefundenen Antworten dann gleich in die Erläuterungen zur Regierungsvorlage aufzunehmen. Dazu muss keineswegs zwingend das Einvernehmen mit der anderen Seite hergestellt worden sein. Und selbst wenn die in den Erläuterungen vertretene Auffassung mit den Vertretern des anderen Vertragsstaates akkordiert wurde, lässt dies nur auf das *nunmehrige* und nicht das *damalige* gemeinsame Verständnis schließen. Die Konstellation ist eher mit einer im Nachhinein geschlossenen Verständigungsvereinbarung vergleichbar, die von der Rechtsprechung aus guten Gründen nur mit großer Zurückhaltung bei der Auslegung von DBA berücksichtigt wird.¹⁶⁾ Die Position Zorns, der eine in den österreichischen Erläuterungen zur Regierungsvorlage vertretene Auffassung zur Auslegung eines DBA sogar als *„Indiz für das Vertragsverständnis der anderen Vertragsseite“* sieht,¹⁷⁾ ist daher überraschend. Diese Indizwirkung würde seiner Meinung nach nur dann wegfallen, *„wenn*

¹¹⁾ EriRV 2188 BlgNR 27. GP, 2.

¹²⁾ Dazu Lang, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF? SWI 2024, 10 (14) mwN.

¹³⁾ Zurückhaltend daher auch der BFH in seinem Urteil vom 19. 11. 2025, I R 6/23, Rn 25: *„Unabhängig von der Frage, inwieweit Ausführungen in einer Denkschrift [...] für die Auslegung eines Abkommens von Bedeutung sein können, ergibt sich hieraus für Art. 6 DBA-Australien 1972 keine Begrenzung des Abkommenswortlauts auf laufende Einkünfte (…).“*

¹⁴⁾ Vgl zB VwGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, zum DBA USA (kritisch Lang, DBA USA und Wegzugsbesteuerung: Anmerkungen zur DBA-Auslegung durch den VwGH, SWI 2021, 9 [12 ff]; VwGH 4. 9. 2025, Ro 2024/13/0025, zum DBA Malta (kritisch Lang, Die Auslegung des DBA Malta durch den VwGH, SWI 2025, 603 [604 ff]).

¹⁵⁾ Zorn, VwGH: Anrechnungs- oder Befreiungsmethode im DBA-Malta, RdW 2025, 772 (773).

¹⁶⁾ VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237; 20. 9. 2001, 2000/15/0116; 30. 6. 2006, 2002/15/0098; 23. 2. 2010, 2008/15/0148.

¹⁷⁾ Zorn, RdW 2025, 772 (773).

[...] *Dissens offen im Raum steht*“.¹⁸⁾ Dies bedeutet aber, dass *Zorn* bei einer möglicherweise im Rahmen der Abkommensverhandlungen niemals diskutierten Auslegungsfrage zu einer Fiktion greift: Die nunmehrige österreichische Interpretation wäre von den damaligen Verhandlern der anderen Seite geteilt worden. Sonst hätten sie sich dagegen wehren müssen, auf diese Weise vereinnahmt zu werden. Es erscheint den Verhandlern des anderen Staates – im konkreten Fall jenen Neuseelands – aber nicht zumutbar, die im österreichischen parlamentarischen Genehmigungsverfahren zum Inhalt des DBA getroffenen Aussagen mitzuverfolgen. Sie hätten ihnen dann umgehend zu widersprechen. Andernfalls müssten sie in Kauf nehmen, dass österreichische Gerichte in Zukunft einer DBA-Vorschrift einen Inhalt beimessen, der ihnen selbst niemals in den Sinn gekommen wäre.

Im konkreten Fall kommt aber hinzu, dass die in den Gesetzesmaterialien vertretene Auffassung gar nichts zum Verständnis der Abkommensvorschrift des Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland beitragen könnte: Die Verfasser reduzieren die von Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland erfassten Zweifelsfälle auf die Konstellationen, in denen *„der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht bestimmt werden“* kann. Wenn aber die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung unmöglich ist, dann bestehen ohnehin keine *„Zweifel“*. Hier ist offenbar an Fälle zu denken, in denen sich die dafür maßgebenden Handlungen in gleicher Weise auf beide Vertragsstaaten aufteilen, sodass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in keinem der beiden Staaten festmachen lässt. In einer solchen Situation werden – den Erläuterungen zufolge – *„die zuständigen Behörden die Ansässigkeit der juristischen Person unter Berücksichtigung anderer Faktoren ermitteln“*. Dies wird aber in Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland gerade nicht angeordnet: Die zuständigen Behörden haben sich zu bemühen, *„den Staat zu bestimmen, in dem die tatsächliche Geschäftsleitung der Person ausgeübt wird“*. Sie dürfen nicht zur Festlegung der Ansässigkeit auf andere Kriterien ausweichen. Dass sie bei der Ermittlung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung auch *„alle maßgeblichen Faktoren einschließlich ihres Gründungsorts, berücksichtigen“* werden, bedeutet nicht, dass sie generell *„die Ansässigkeit der juristischen Person unter Berücksichtigung anderer Faktoren ermitteln“* werden. Die von den Erläuterungen gewählte Formulierung erweckt fälschlicherweise den Eindruck, dass es nicht mehr um den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung geht, sondern um die Ansässigkeit insgesamt, zu deren Bestimmung eben *andere* Faktoren maßgebend wären. Da die zuständigen Behörden nach Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland eindeutig den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ermitteln sollen, geht es am Inhalt dieser Vorschrift vorbei, wenn die Erläuterungen ihren Anwendungsbereich dadurch beschreiben, dass es um Konstellationen ginge, in denen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung gar nicht bestimmt werden *„kann“* und daher auf *andere* Faktoren zurückgegriffen werden müsse.¹⁹⁾

Die schon erwähnte in Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland vorgesehene Rechtsfolge für den Fall, dass Zweifel bestehen, lässt erkennen, worauf sich die Zweifel nach dieser Vorschrift beziehen: Die zuständigen Behörden werden sich bemühen, *„den Staat zu bestimmen, in dem die tatsächliche Geschäftsleitung der Person ausgeübt wird“*. Es kann daher nur um Zweifel über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung gehen. Zweifel über die anderen Anwendungsvoraussetzungen des Art 4 Abs 3 Satz 1 DBA Neuseeland berechtigen folglich nicht dazu, dem Rechtsträger die Abkommensberech-

¹⁸⁾ *Zorn*, RdW 2025, 772 (773).

¹⁹⁾ Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum DBA Neuseeland würden inhaltlich viel besser zu Art 4 Abs 3 DBA Indien passen: *„Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Wenn der Staat, in dem sich ihr Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, nicht bestimmt werden kann, dann regeln die zuständigen Behörden die Frage im gegenseitigen Einvernehmen.“*

tigung nur im Fall des Abschlusses einer Verständigungsvereinbarung zu gewähren. Ist daher beispielsweise strittig, ob es sich überhaupt um eine doppelt ansässige Gesellschaft handelt, weil ihre Ansässigkeit nach Art 4 Abs 1 DBA Neuseeland in einem der beiden Vertragsstaaten bezweifelt wird, kann darüber zwar auch nach Maßgabe der Art 25 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften ein Verständigungsverfahren geführt werden. Das Scheitern eines solchen Verfahrens bewirkt aber nicht die in Art 4 Abs 3 Satz 3 DBA Neuseeland vorgesehene Versagung der Abkommensvergünstigungen.

Wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem dritten Staat liegt, bestehen Kontroversen darüber, welche Folgen dies hat: Nach einer schon zu der bis 2017 bestehenden Version des Art 4 Abs 3 OECD-MA vertretenen Auffassung besteht dann gar keine Abkommensberechtigung nach dem DBA zwischen den beiden anderen Staaten.²⁰⁾ Denn die Gesellschaft wird aufgrund der DBA beider Staaten mit dem Geschäftsleitungsstaat in jedem der beiden Staaten nach Art 4 Abs 1 letzter Satz OECD-MA zu einer „Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist“. Liegt die Geschäftsleitung unbestrittenermaßen in diesem dritten Staat, besteht über die fehlende Abkommensberechtigung auch kein Zweifel: In keinem der beiden Staaten besteht Ansässigkeit. Nach einer anderen Interpretation ist in einer solchen Konstellation unter Ausklammerung der Verhältnisse im Drittstaat danach zu fragen, in welchem der beiden Staaten die – relativ gesehen – für den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung bedeutenderen Entscheidungen getroffen werden.²¹⁾ Wenn die Meinungen darüber auseinandergehen, um welchen der beiden Staaten es sich dabei handelt, bestehen Zweifel, in welchem der beiden Vertragsstaaten der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung für Zwecke dieses DBA liegt. Dies kann wiederum die Rechtsfolgen nach sich ziehen, die schon jetzt in Art 4 Abs 3 Satz 2 und Satz 3 DBA Neuseeland vorgesehen sind und die sich vermutlich künftig in zahlreichen anderen österreichischen Abkommen finden werden.²²⁾

IV. Die Manifestation der Zweifel

Eine weitere Frage besteht darin, unter welchen Voraussetzungen von bestehenden Zweifeln gesprochen werden kann, insbesondere also, bei wem die Unklarheiten entstanden sein müssen. Häufig findet sich der Ausdruck „Zweifel“ in DBA ebenso wie auch in anderen völkerrechtlichen Verträgen: Wenn mehrere Sprachen authentisch sind, ist oft angeordnet, dass im „Zweifel“ der englische Text maßgebend ist. Diese Bestimmung erlangt dann Bedeutung, wenn die in zwei oder mehreren Sprachen vorliegenden Texte unterschiedliche Interpretationen zulassen. Sie setzt damit voraus, dass bereits eine mögliche Diskrepanz zwischen den Fassungen erkennbar geworden ist. Die „Zweifel“ sind darauf zurückzuführen, dass die Vertragstexte in unterschiedliche Richtungen deuten.

Der Ausdruck „Zweifel“ ist aber auch ein dem OECD-MA vertrauter Rechtsbegriff: Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA stellt die Einleitung eines nach dieser Vorschrift durchgeführten Verständigungsverfahrens unter die Voraussetzung, dass „Schwierigkeiten oder Zweifel [...] bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens“ entstanden sind.²³⁾ Gibt es Anhaltspunkte dafür, dass ein und dieselbe DBA-Vorschrift in beiden Staaten

²⁰⁾ Vgl zB *Burgstaller/Haslinger*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects, *Intertax* 2004, 376 (382).

²¹⁾ Vgl zB *Hemdan/Tetlak*, Place of Effective Management as a Treaty Tie-breaker Rule: Historical Evolution, Challenges, and Future Perspectives, *Intertax* 2025, 688 (694 ff).

²²⁾ Vgl nochmals den Hinweis von *Heber/Wagner*, SWI 2025, 503 (507), wonach diese Vorschriften die derzeitige „österreichische Verhandlungspraxis“ widerspiegeln.

²³⁾ Dazu *Pötgens*, The Resolution of „Difficulties“ or „Doubts“ Related to the Interpretation and Application of a Tax Treaty and Consultation in Cases Not Provided for in the Treaty, in *Maisto*, Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond (2023) 149 (154 ff).

unterschiedlich verstanden werden könnte, müssen die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten daher nicht darauf warten, dass davon betroffene Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren auf Grundlage der Art 25 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift beantragen, sondern sie können von sich aus tätig sein: Sie „*werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen*“.

Offenkundig ist die Formulierung des Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland von Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA inspiriert. Darauf deutet nicht nur die Verwendung des Wortes „*Zweifel*“ hin, sondern auch der Hinweis auf das Bemühen um gegenseitiges Einvernehmen und damit auf das Verständigungsverfahren. Der ausdrückliche Verweis des Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland auf die Art 25 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift – im DBA Neuseeland Art 24 – bestätigt den engen Zusammenhang zwischen beiden Vorschriften.

Daraus können folgende Konsequenzen für die Interpretation des Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland gezogen werden: Wenn dort bestehende Zweifel verlangt werden, ist damit offenbar eine sich zumindest abzeichnende unterschiedliche Interpretation oder Anwendung des in Art 4 Abs 3 Satz 1 DBA Neuseeland verwendeten Ausdrucks „*Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung*“ durch die Behörden beider Staaten gemeint. Diese unterschiedlichen Auffassungen werden in der Praxis zunächst meist auf Ebene der lokalen Finanzbehörden erkennbar werden, die in jedem der beiden Vertragsstaaten die Steuer festzusetzen haben.

Es genügt aber nicht, dass bloß auf dieser Ebene Zweifel über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen. Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland enthält einen zusätzlichen Filter: Die in Art 3 Abs 1 lit f DBA Neuseeland definierten „*zuständigen Behörden*“ werden in dieser Vorschrift angesprochen. Daher müssen auch sie unterschiedlicher Auffassung sein, damit Zweifel bestehen. Wenn daher der Fall vom Steuerpflichtigen an eine der beiden „*zuständigen Behörden*“ herangetragen wird, kann diese von der ihr in der Art 25 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschrift eingeräumten Möglichkeit Gebrauch machen: Hält sie „*die Einwendung für begründet*“, kann sie selbst „*eine befriedigende Lösung herbeiführen*“. Auf diese Weise lässt sich der Konflikt beseitigen, ohne dass überhaupt in ein Verständigungsverfahren eingetreten werden muss.²⁴⁾ Eine solche Maßnahme kommt insbesondere in Betracht, wenn die „*zuständige Behörde*“ eines der beiden Vertragsstaaten der Auffassung ist, dass die von der lokalen Behörde ihres Staates vertretene Interpretation abkommensrechtlich ohnehin nicht haltbar ist, und dass es besser ist, in diesem Konflikt einzulenken. In diesem Fall sind dann auch die Zweifel gleich wieder ausgeräumt. Andernfalls haben sich die beiden zuständigen Behörden zu bemühen, den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einvernehmlich zu klären.

V. Abkommensrechtsschutz

Das DBA Neuseeland enthält auch eine Art 25 Abs 5 OECD-MA nachgebildete Vorschrift über das Schiedsverfahren. Hier stellt sich die Frage, ob sich eine doppelt ansässige Gesellschaft auch durch Inanspruchnahme dieses Instruments dagegen zur Wehr setzen kann, wenn die beiden zuständigen Behörden kein Einvernehmen darüber erzielen können, in welchem der Vertragsstaaten ihr Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung liegt. Diese Möglichkeit könnte ihr dann versagt sein, wenn man die Vorschrift des Art 4 Abs 3 Satz 2 und 3 DBA Neuseeland als Ausnahme zu der in Art 24 Abs 5 DBA Neuseeland (Art 25 Abs 5 OECD-MA) geregelten Bestimmung über das Schiedsverfahren sieht.

²⁴⁾ Ausführlich zu solchen Konstellationen Lang, Unilaterale Entlastungsmaßnahmen in Doppelbesteuerungsabkommen, SWK 13/14/2024, 646 (651).

Ob im Fall einer fehlenden Einigung nach Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 ein Schiedsverfahren eingeleitet werden kann, ist tatsächlich umstritten.²⁵⁾ Die besseren Gründe sprechen aber, wie ich an anderer Stelle ausführlich dargelegt habe, dafür, diesen abkommensrechtlichen Rechtsschutz zuzugestehen.²⁶⁾ Denn es steht nicht im Belieben der zuständigen Behörden, die „in diesem Abkommen vorgesehenen Steuererleichterungen oder -befreiungen“ völlig willkürlich zu verweigern. Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 dient dem OECD-Kommentar zufolge der Vermeidung von „improper use of the provisions of this Convention“.²⁷⁾ Soweit diese Gefahr nicht besteht, sprechen Ziel und Zweck der Regelung für die Gewährung der „in diesem Abkommen vorgesehenen Steuererleichterungen oder -befreiungen“.²⁸⁾ Die Behörden müssen daher diesen Anspruch anerkennen. Andernfalls liegt eine Besteuerung vor, „die diesem Abkommen nicht entspricht“ und die zur Anwendung des Art 25 Abs 1 und Abs 5 OECD-MA – und damit auch zur Einleitung eines Schiedsverfahrens – berechtigt.²⁹⁾ Wenn sich aber sogar die zumindest auf den ersten Blick nicht näher determinierte Möglichkeit der Versagung der Abkommensberechtigung in Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 als justiziabel erweist, muss dies erst recht für die abgemilderte Variante des Art 4 Abs 3 Satz 2 und 3 DBA Neuseeland gelten. Denn schon die Voraussetzung des Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland, wonach für die Anwendung dieser Vorschrift „Zweifel“ bestehen müssen, ist der Auslegung zugänglich. Aufgabe der zuständigen Behörden ist es nach dieser Vorschrift, sich um die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bemühen, oder zumindest jene „Steuerentlastung oder -befreiung“ zu gewähren, die nach dem Ziel und Zweck der Vorschrift geboten ist.

Zu achten ist jedoch darauf, dass ein Schiedsverfahren nur dann eingeleitet werden kann, wenn das zuvor geführte Verständigungsverfahren ohne Einigung endet. Erzielen die zuständigen Behörden Einvernehmen, bedeutet dies aber nicht, dass diese Entscheidung zur vollen Zufriedenheit des Steuerpflichtigen ausfallen muss: Denkbar ist beispielsweise, dass nach Auffassung der doppelt ansässigen Gesellschaft ihr Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im anderen Staat liegt, während die beiden zuständigen Behörden ihn in Österreich verorten. Es kann aber noch schlimmer kommen: Die Behörden der beiden Staaten erzielen überhaupt kein Einvernehmen über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, sondern einigen sich nur darüber, der doppelt ansässigen Gesellschaft minimale Steuerentlastungsmaßnahmen nach Art 4 Abs 3 Satz 3 DBA Neuseeland zuzugestehen. Schließlich kommt sogar dann eine Verständigungsvereinbarung zustande, wenn die Behörden zum übereinstimmenden Ergebnis gelangen, dass der Gesellschaft gar keine Entlastungsmaßnahmen zustehen: Solange sie Einvernehmen erzielen, bleibt dem Rechtsträger der Weg zum Schiedsverfahren verschlossen. Diese Rechtsschutzlücke lässt sich – falls sich eine solche „Einigung“ aufgrund der mit ihr verbundenen Konsequenz der Rechtsverweigerung nicht im Einzelfall als rechtsmissbräuchlich erweist³⁰⁾ – im Interpretationsweg nicht schließen.

Fehlt es hingegen an einer Verständigungsvereinbarung, spricht nichts dagegen, Art 24 Abs 5 DBA Neuseeland (Art 25 Abs 5 OECD-MA) zu aktivieren. Die doppelt ansässige Gesellschaft hat dann Gelegenheit, zur Klärung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung oder der sonst zustehenden „Steuerentlastungen oder -befreiungen“ ein Schieds-

²⁵⁾ Ablehnend Maisto et al, Dual Residence of Companies under Tax Treaties (2018) 52 ff.

²⁶⁾ Lang in *Debelva*, Liber amicorum Luc De Broe, 335 (342 ff).

²⁷⁾ Tz 24.1. OECD-MK 2017 zu Art 4 OECD-MA 2017.

²⁸⁾ Ausführlich Lang in *Debelva*, Liber amicorum Luc De Broe, 335 (342 ff).

²⁹⁾ Näher Lang in *Debelva*, Liber amicorum Luc De Broe, 335 (342 ff).

³⁰⁾ Die besseren Gründe sprechen allerdings gegen die Berücksichtigung von Missbrauchsüberlegungen auf dem Gebiet des Verfahrensrechts: Dazu ausführlich Lang, Rechtsmissbrauch im Abgabenverfahrensrecht? AVR 2020, 158 (158 ff); Lang, „Leere“ Beschwerden im Abgabenverfahrensrecht: Die Bewährungsprobe des Rechtsstaats, in *Mittelbach-Hörmannseder/Schiebel*, Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, FS Bertl (2021) 944 (944 ff).

verfahren einzuleiten. Voraussetzung dafür ist, dass „die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten [...] zu einer Besteuerung geführt haben, die diesem Abkommen nicht entspricht“. Wenn die Abkommensanwendung versagt und daher uneingeschränkt besteuert wird, obwohl entweder schon zu Unrecht „Zweifel“ über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung bestanden oder das Bemühen der beiden Staaten, sich über die Ansässigkeit zu einigen, nicht von Erfolg gekrönt war, handelt es sich zweifellos um eine Besteuerung, die dem „Abkommen nicht entspricht“. ³¹⁾ Wenn vom bloßen „Bemühen“ die Rede ist, kann dies nicht bedeuten, dass die zuständigen Behörden ihre Einigungsversuche beliebig abbrechen können. Dies zeigt der Blick auf die Parallelbestimmung des Art 4 Abs 2 lit d OECD-MA: Eine fehlende Einigung über die Anwendung der Tie-Breaker-Regelung bei einer Doppelansässigkeit natürlicher Personen nach dieser Vorschrift kann durch einen Schiedsspruch nach Art 25 Abs 5 OECD-MA ersetzt werden. ³²⁾ Der Umstand, dass in Art 4 Abs 2 lit d OECD-MA davon die Rede ist, dass die zuständigen Behörden die Frage in gegenseitigem Einvernehmen „regeln“ werden, kann in einem rechtsstaatlich geprägten Umfeld nicht bedeuten, dass sich die Behörden im Anwendungsbereich des Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland weniger anstrengen müssten, um zu einer Einigung zu gelangen. ³³⁾ Vielmehr hat – bleibt das Verständigungsverfahren erfolglos – die Schiedsinstanz jenes Ergebnis zugrunde zu legen, das bei entsprechend ernsthaften Bemühungen zu erwarten gewesen wäre.

Auch an der Voraussetzung, wonach ein Fall nach „Abs 1 vorgelegt wurde“ und die zuständigen Behörden keine „Verständigungsregelung zur Regelung des Falles nach Absatz 2 erzielen“ konnten, scheitert die Einleitung eines Schiedsverfahrens nach Art 24 Abs 5 DBA Neuseeland (Art 25 Abs 5 OECD-MA) nicht zwingend: Zum einen ist – wie noch zu zeigen sein wird – nicht ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige das Verständigungsverfahren initiiert. Zum anderen lässt sich auch bei amtswegiger Einleitung argumentieren: Durch den in Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland vorgenommenen Verweis auf den gesamten Art 24 DBA Neuseeland (Art 25 OECD-MA) kann das nach dieser Vorschrift durchgeführte Verständigungsverfahren auch als Verfahren nach Art 24 Abs 1 und 2 DBA Neuseeland (Art 25 Abs 1 und 2 OECD-MA) gewertet werden. Im Unterschied zu den sonst unter Art 24 Abs 3 DBA Neuseeland (Art 25 Abs 3 OECD-MA) fallenden Konstellationen geht es nicht um „difficulties of a general nature which concern, or may concern a category of taxpayers“, ³⁴⁾ sondern – selbst wenn das Verfahren von Amts wegen eingeleitet wurde – um die individuelle Situation des Steuerpflichtigen, die üblicherweise Gegenstand eines Verfahrens nach Art 24 Abs 1 und 2 DBA Neuseeland (Art 25 Abs 1 und 2 OECD-MA) ist.

VI. Innerstaatlicher Rechtsschutz

Zu untersuchen ist, ob eine doppelt ansässige Gesellschaft noch weitergehende Möglichkeiten hat, ihren Rechtsstandpunkt durchzusetzen. So können Zweifel bestehen, weil die „zuständigen Behörden“ den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Rechtsträgers in unterschiedlichen Vertragsstaaten verorten. Dann sind diese nach Art 4 Abs 3 Satz 2 DBA Neuseeland aufgerufen, gegenseitiges Einvernehmen darüber herzustellen, welcher der beiden Staaten Geschäftsleitungsstaat ist oder zumindest welche „Steuerentlastungen oder -befreiungen“ sonst zustehen. Scheitern diese Bemühungen, stehen

³¹⁾ Anderer Ansicht – allerdings in Hinblick auf die deutlich weniger determinierte Vorschrift des Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 – Ismer/Blank in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 4 Rz 263.

³²⁾ Vgl dazu Ismer/Blank in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 4 Rz 211: „Die in Abs 2 Buchst a bis c aufgeführten Merkmale gelten also nicht abschließend. Die Verpflichtung, sich über weitere Kriterien zu einigen, ist allerdings, wenn im betreffenden DBA kein obligatorisches Schiedsverfahren vorgesehen ist, nicht erzwingbar.“ (Hervorhebung nicht im Original).

³³⁾ So aber offenbar in Hinblick auf Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 Ismer/Blank in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 4 Rz 251.

³⁴⁾ Tz 50 OECD-MK 2008 zu Art 25 OECD-MA.

dem Rechtsträger überhaupt keine Abkommensbegünstigungen zu. Dabei stellt sich auch vor dem Hintergrund des nationalen Rechts die Frage, ob diese Konsequenz einfach hinzunehmen ist oder ob die Gesellschaft den innerstaatlich bestehenden Rechtsschutz in Anspruch nehmen kann.

Der bereits konstatierte enge Zusammenhang zwischen Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland und der Art 25 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift gibt den entscheidenden Hinweis zur Klärung dieser Frage: Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA spricht ebenfalls davon, dass sich die „zuständigen Behörden der Vertragsstaaten [...] bemühen [werden], Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens bestehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen“. Diese Vorschrift hindert den VwGH nicht daran, eine von den beiden Behörden gefundene Lösung darauf hin zu überprüfen, ob sie dem Abkommen entspricht.³⁵⁾ Die Rechtsprechung lehnt eine Bindung an Verständigungsvereinbarungen ab.³⁶⁾ Wenn sogar der Inhalt von Verständigungsvereinbarungen gerichtlich überprüfbar ist, dann muss dies erst recht gelten, wenn Maßnahmen ihren Rechtsgrund darin haben, dass die Behörden *kein* Einvernehmen erzielt haben.³⁷⁾ Daher ist davon auszugehen, dass BFG und VwGH die Antwort auf die Frage, ob überhaupt zu Recht „Zweifel“ darüber bestehen, wo der Ort der Geschäftsleitung besteht, ihrer Kontrolle unterwerfen. Die Gerichte haben gegebenenfalls ihre eigene Auffassung an die Stelle jener der zuständigen Behörde zu setzen. „Zweifel“ der Behörden am Ort der Geschäftsleitung können mitunter auch darauf zurückzuführen sein, dass sie nicht ausreichend ermittelt haben. Auch derartige Fehler sind seitens der Gerichte aufzugreifen. BFG und VwGH können daher die von der „zuständigen Behörde“ vorgenommene Einschätzung über bestehende Zweifel korrigieren.

Hält das BFG oder der VwGH die Zweifel über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung aber für gerechtfertigt, bedeutet dies nicht, dass der Steuerpflichtige hinnehmen muss, dass ihm gar keine oder nur wenige der in „*diesem Abkommen vorgesehenen Steuerentlastungen oder -befreiungen*“ von den beiden zuständigen Behörden gewährt werden. Die Zuerkennung der Entlastungen oder Befreiungen erfolgt auf Basis einer Verständigungsvereinbarung. Die völlig fehlende Gewährung von Abkommensvergünstigungen kann ihren Grund entweder darin haben, dass sich die beiden zuständigen Behörden auf dieses Ergebnis geeinigt haben, oder aber dass sie gar kein Einvernehmen erzielt haben. Die Rechtmäßigkeit der daran knüpfenden Entscheidungen ist ebenfalls gerichtlich überprüfbar. Die Gewährung dieser Vorteile steht nicht im Belieben der Behörden. Sie müssen dabei dem Sinn der Vorschriften Rechnung tragen.³⁸⁾ Wenn beispielsweise der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung und damit die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates zweifelhaft bleibt, spricht viel dafür, dass der Gesellschaft zumindest in jenem Ausmaß Abkommensvorteile zuerkannt werden müssen, die ihr sowohl dann zustehen, wenn Österreich der Ansässigkeitsstaat gewesen wäre, als auch wenn Österreich mangels Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung nur die Rolle des Quellenstaates einnimmt. Wenn daher beispielsweise im anderen Staat eine Betriebsstätte besteht und das DBA die Freistellungsmethode für ihr zugerechnete Gewinne vorsieht, hätte Österreich für diese Einkünfte unabhängig davon, ob die Gesellschaft in Österreich oder im anderen Staat ansässig ist, kein Besteuerungsrecht. Es gibt daher keinen Grund, der Gesellschaft die Freistellung dieser Gewinne in Österreich zu verwehren. Erzielen die zuständigen Behörden darüber kein Einvernehmen, kann die Gesellschaft diese „*Steuerentlastung oder -befreiung*“ im Rechtsmittelweg durchsetzen.

³⁵⁾ Vgl zuletzt VwGH 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021.

³⁶⁾ Ausführlich Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht, in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 135 (156 ff).

³⁷⁾ Anderer Ansicht in Hinblick auf Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 Ismer/Blank in Vogell/Lehner, DBA⁷, Art 4 Rz 250.

³⁸⁾ Dazu schon Lang in Debelva, Liber amicorum Luc De Broe, 335 (346), im Kontext des Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017.

Daher ist zu fragen, welche verfahrensrechtlichen Werkzeuge dafür zur Verfügung stehen. Die Verständigungsverfahren sind seit einigen Jahren explizit in der BAO angesprochen. Diese Vorschriften der BAO sind für Fälle konzipiert, in denen das Verständigungsverfahren das Rechtsschutzinstrument ist, dessen sich der Steuerpflichtige bedient, um sich gegen eine seines Erachtens nicht dem Abkommen entsprechende Besteuerung zu wehren. Dies ist im Anwendungsbereich des Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland nicht völlig ausgeschlossen: Die Gesellschaft selbst kann diesen Weg beschreiten, wenn ihr an einer übereinstimmenden Auffassung der beiden zuständigen Behörden über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in beiden Staaten gelegen ist. Bei der Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist zunächst § 48 Abs 1 BAO maßgebend: „*Das Finanzamt für Großbetriebe hat auf Antrag des Abgabepflichtigen für Zwecke der Festsetzung von Beschwerdezinzen (§ 205a) oder der Aussetzung der Einhebung (§ 212a) [...] nach der Einleitung eines Verständigungsverfahrens [...] mit Bescheid die Art und die Höhe der Abgabe, die Gegenstand [...] des Verständigungsverfahrens ist, den Zeitraum, für den die Abgabe erhoben werden soll bzw. entrichtet worden ist sowie den Zeitpunkt der [...] Einleitung des Verständigungsverfahrens festzustellen.*“ Das Verständigungsverfahren endet für den Fall, dass die beiden zuständigen Behörden Einvernehmen erzielen, auch wieder förmlich: Das Finanzamt für Großbetriebe hat nach § 48 Abs 2 BAO von Amts wegen die in einem Verständigungsverfahren erzielte Einigung mit Bescheid festzustellen. Die Bescheiderlassung bedarf in einem nach einem DBA geführten Verfahren weder der Zustimmung des Steuerpflichtigen noch des Rechtsmittelverzichts.³⁹⁾ Für solche Konstellationen vertritt Köhler zutreffend die Auffassung, dass sonst bestehenden Rechtsschutzbedenken nur dann Rechnung getragen wird, wenn „*der Bescheid inhaltlich (hinsichtlich der Lösung der Streitfrage) vom BFG überprüfbar*“ ist.⁴⁰⁾ Dies bedeutet, dass der Bescheid zwar Bindungswirkung entfaltet: Der Abgabenbescheid baut auf ihm auf, und gegebenenfalls ist der bereits erlassene Abgabenbescheid nach § 295 Abs 2a BAO „*ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft oder der Verjährung im Fall der nachträglichen Erlassung oder Aufhebung des Bescheides von Amts wegen aufzuheben oder insoweit abzuändern, als der Bescheid sich auf den Spruch des abgeleiteten Bescheides auswirkt*“. Allerdings kann der nach § 48 Abs 2 BAO erlassene Bescheid beim BFG bekämpft werden. Das Gericht hat auf diese Weise die Möglichkeit, den Inhalt der Verständigungsvereinbarung auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

Gleiches gilt, wenn das Verständigungsverfahren ergebnislos endet und die doppelt ansässige Gesellschaft ein Schiedsverfahren anstrebt. Das Ergebnis dieses Schiedsverfahrens mündet in einen Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO. Sofern kein Rechtsmittelverzicht erfolgt, kann die Gesellschaft den Bescheid beim BFG bekämpfen und auf diese Weise den Schiedsspruch gerichtlich überprüfen lassen.⁴¹⁾

Hat der Steuerpflichtige zu Beginn des Verständigungsverfahrens einen Bescheid nach § 48 Abs 1 BAO beantragt, der noch im Rechtsbestand ist, und wird das Verständigungsverfahren und gegebenenfalls auch das daran knüpfende Schiedsverfahren erfolglos beendet, hat das Finanzamt nach § 48 Abs 3 BAO das Datum der Beendigung bescheidmäßig festzustellen. Dies ist für die Aussetzung der Einhebung von Bedeutung.⁴²⁾

Die Erlassung eines derartigen Bescheides nach § 48 Abs 3 BAO dokumentiert im Fall eines Verständigungsverfahrens auch, dass kein Einvernehmen zwischen den zuständigen Behörden gefunden werden konnte. Das Datum, zu dem diese Bemühungen von

³⁹⁾ Info des BMF vom 5. 5. 2022: Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen, dem EU-Schiedsübereinkommen und dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz, 2022-0.300.851, B.6.1.

⁴⁰⁾ Köhler, Internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren und das innerstaatliche Abgabenverfahren, in *Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr-Schlieselberger/Mayr*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn (2022) 302 (322).

⁴¹⁾ Köhler in *Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr-Schlieselberger/Mayr*, FS Zorn, 302 (322).

⁴²⁾ Näher *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025) § 48 Rz 27.

der zuständigen österreichischen Behörde als ergebnislos abgebrochen wurden, ist damit förmlich festgehalten. Der Spruch des Bescheides bezieht sich bloß auf diesen Zeitpunkt.⁴³⁾ Wenn sich die doppelt ansässige Gesellschaft gegen die mit dem Abbruch des Verfahrens an sich verknüpfte Rechtsfolge – nämlich die Versagung aller Abkommensvorteile – wehren will, kann sie daher nicht diesen Bescheid bekämpfen. Dies ergibt sich auch daraus, dass dieser Bescheid überhaupt nur erlassen werden darf, wenn bei Einleitung des Verständigungsverfahrens schon die Erlassung eines Bescheides nach § 48 Abs 1 BAO beantragt wurde.⁴⁴⁾ Daher ist gar nicht sichergestellt, dass in jedem Fall ein Bescheid nach § 48 Abs 3 BAO ergeht. Die Gesellschaft muss somit versuchen, ihrem Rechtsstandpunkt, wonach gar keine Zweifel über den Ort der Geschäftsleitung gerechtfertigt waren oder zumindest die in Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland in Aussicht gestellten „*Steuerentlastungen und -befreiungen*“ zu gewähren sind, in ihrem eigenen Körperschaftsteuerverfahren und gegebenenfalls in einem daran anschließenden Rechtsmittelverfahren zum Durchbruch zu verhelfen.

Fraglich ist, wie vorzugehen ist, wenn das Körperschaftsteuerverfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen ist und die Behörde ihre Rechtsauffassung durchsetzen möchte, wonach aufgrund von Zweifeln über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung und mangels mit der zuständigen Behörde des anderen Staates erzielten Einvernehmens die Abkommensberechtigung versagt werden soll. § 295 Abs 2a BAO würde zwar nach einem Verständigungsverfahren die Abänderung oder Aufhebung des Abgabenbescheides ungeachtet einer allenfalls bereits eingetretenen Rechtskraft oder Verjährung ermöglichen.⁴⁵⁾ Diese Vorschrift setzt aber einen Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO voraus, der im Fall eines abgebrochenen Verständigungsverfahrens nicht zu erlassen ist. Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO ist wiederum zeitlich limitiert. Mithilfe dieser Vorschrift kann daher keinesfalls in allen Fällen der Weg für die Erlassung eines neuen Bescheides frei gemacht werden. Zu überlegen ist schließlich auch, die Beendigung des Verständigungsverfahrens als rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO anzusehen. Dabei ist aber auf den Rechtsschutz Bedacht zu nehmen: Der auf Grundlage dieser Vorschrift erlassene Bescheid könnte vom Steuerpflichtigen zwar in Hinblick auf die Abänderung bekämpft werden. Falls sich auf diese Weise allerdings nur überprüfen ließe, ob das Verständigungsverfahren tatsächlich abgebrochen wurde, nicht aber, ob der Abbruch zu Recht erfolgte, kommt eine auf § 295a BAO gestützte Rechtskraftdurchbrechung nicht in Betracht. Allenfalls kann auch ein erfolglos beendetes Verständigungsverfahren zum Hervorkommen neuer Tatsachen führen, die zu einer Wiederaufnahme berechtigen.

Das Bemühen um Einvernehmen über den Ort der Geschäftsleitung muss jedenfalls nicht unbedingt von der doppelt ansässigen Gesellschaft initiiert werden: Diese hat möglicherweise überhaupt keine Zweifel daran, dass ihr Ort der Geschäftsleitung beispielsweise in Österreich liegt. Sie muss daher gar nicht interessiert sein, dass diese Frage Gegenstand eines Verständigungsverfahrens wird. Sie kann es aber nicht verhindern: Jede der beiden zuständigen Behörden kann unter Berufung auf bestehende Zweifel ein solches Verfahren initiieren und mit der Behörde des anderen Staates das Einvernehmen suchen.

Für die maßgebenden verfahrensrechtlichen Maßnahmen macht dies aber wenig Unterschied: Der Gesellschaft wird es auch bei einer amtswegigen Einleitung des Verständigungsverfahrens frei stehen, einen Antrag nach § 48 Abs 1 BAO zu stellen,⁴⁶⁾ der gegebenenfalls nach Abbruch des Verständigungsverfahrens einen Bescheid nach § 48 Abs 3 BAO nach sich zieht. Kommt es zu einer Einigung zwischen den zuständigen Behörden, findet diese in einem Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO ihren Niederschlag. Dieser entfal-

⁴³⁾ Dazu *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 48 Rz 27.

⁴⁴⁾ *Andorfer/Prehal* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar^{2.12} (2025) § 48 Rz 37.

⁴⁵⁾ Näher *Ritz*, Zuständigkeit für Abänderungen nach § 295 Abs 2a BAO, SWI 2023, 545 (545 ff).

⁴⁶⁾ Zur Antragsgebundenheit von Bescheiden nach § 48 Abs 1 BAO *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 48 Rz 21.

tet in Hinblick auf den Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft die Rechtswirkungen nach § 295 Abs 2a BAO, kann aber selbst mit dem Argument bekämpft werden, dass die der Einigung zugrunde liegende Beurteilung des Sachverhalts oder der Rechtsfragen unrichtig ist.⁴⁷⁾

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist es jedoch von Bedeutung, ob das Verständigungsverfahren mit einer Einigung endet oder aber abgebrochen wird. Im ersten Fall kommt es zur Erlassung eines Bescheides nach § 48 Abs 2 BAO, der die Korrektur des Körperschaftsteuerbescheides nach § 295 Abs 2a BAO ermöglicht. Dies ist „*ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft oder der Verjährung*“ möglich. Im anderen Fall ist die mit der ergebnislosen Beendigung des Verständigungsverfahrens verbundene Versagung der Abkommensvorteile nur dann erlaubt, wenn sich eine der anderen Vorschriften zur Rechtskraftdurchbrechung als anwendbar erweist. Diese Unterschiede können auch in aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen völlig vergleichbaren Situationen spürbar werden: Die Abkommensanwendung kann deshalb entfallen, weil sich die zuständigen Behörden darauf verständigen oder weil sie kein Einvernehmen erzielen. Das materielle Ergebnis ist jeweils dasselbe. Die verfahrensrechtlichen Rechtsfolgen unterscheiden sich aber erheblich: Im ersten Fall ist die Erlassung eines Bescheides nach § 48 Abs 2 BAO und letztlich die Durchbrechung der Rechtskraft nach § 295 Abs 2a BAO generell vorgesehen, während im anderen Fall in rechtskräftige Körperschaftsteuerbescheide nur nach Maßgabe der sonst geltenden Verfahrensrechtsnormen eingegriffen werden kann.

Wenn man bloß die Fälle des Einvernehmens zwischen den zuständigen Behörden in den Blick nimmt, ist aber zu beachten, dass ein Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO nur erlassen werden darf, „*sofern ein Verwaltungsgericht noch nicht mit Erkenntnis über die Streitfrage oder über eine Maßnahme, die Gegenstand des relevanten Verständigungsverfahrens war, entschieden hat*“. Auch daraus scheinen sich fragwürdige Differenzierungen zu ergeben: Ist der Körperschaftsteuerbescheid der doppelt ansässigen Gesellschaft rechtskräftig geworden, bevor den Behörden Zweifel über den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung gekommen sind, könnte es darauf ankommen, in welcher Phase des Verfahrens diese Rechtskraft eingetreten ist. Wenn sie bereits ein Rechtsmittelverfahren geführt hat, das mit einem Erkenntnis des BFG geendet hat, hat die Behörde keine Möglichkeit mehr, einen Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO zu erlassen. Dabei spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Gesellschaft ihren Körperschaftsteuerbescheid bekämpft hat: Auch wenn es in ihrer Beschwerde um eine ganz andere Rechtsfrage als jene nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ging, hat das BFG zumindest implizit auch darüber abgesprochen.⁴⁸⁾ Hat die Gesellschaft den Abgabenbescheid oder die Beschwerdeentscheidung nicht bekämpft oder gar nicht bekämpfen müssen, weil das Finanzamt ohnehin ihre Rechtsauffassung geteilt hat, scheint sie nicht vor der Erlassung eines Bescheides nach § 48 Abs 2 BAO „*geschützt*“. Das Finanzamt kann in diesem Fall eine Einigung der beiden zuständigen Behörden auf den anderen Staat als Geschäftsleitungsstaat oder nur auf bestimmte Entlastungen oder gar darüber, dass der Gesellschaft überhaupt keine Abkommensvorteile zustehen, umsetzen. Im Fall eines vor dem BFG anhängigen Körperschaftsteuerverfahrens könnte es von Zufällen abhängen, ob die gerichtliche Entscheidung zuerst ergeht und das nach Art 4 Abs 3 Satz 2 oder 3 DBA Neuseeland erzielte Einvernehmen der beiden zuständigen Behörden in Österreich deshalb folgenlos bleibt, oder ob über die Verständigungsvereinbarung noch zuvor ein Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO ergeht, der über § 295 Abs 2a BAO den Körperschaftsteuerbescheid zu ändern vermag.

⁴⁷⁾ Dazu nochmals Köhler in Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr-Schliesselberger/Mayr, FS Zorn, 302 (322).

⁴⁸⁾ Zutreffend Staringer, Schiedsverfahren und Rechtsstaat, AVR 2020, 9 (11), der darauf hinweist, dass eine BFG-Entscheidung auch dann eine Fortsetzung des Verständigungsverfahrens ausschließt, „*wenn die den Gegenstand dieser Verfahren bildende DBA-Frage im BFG-Verfahren gar nicht behandelt worden ist*“.

Die Frage, welche Konsequenzen es hat, wenn ein Erkenntnis des BFG erfolgreich vor dem VwGH bekämpft wurde, spielt dann im Vergleich dazu bloß am Rande eine Rolle: Explizit ist in § 48 Abs 2 BAO nur die Entscheidung durch ein Verwaltungsgericht, nicht aber durch ein Höchstgericht genannt. Bevor die Rechtsfrage aber beim VwGH landet, muss ein Verwaltungsgericht darüber entschieden haben. Fraglich könnte sein, ob eine Aufhebung des Erkenntnisses des BFG durch den VwGH dazu berechtigt, wieder davon zu sprechen, dass das „Verwaltungsgericht [...] nicht mit Erkenntnis über die Streitfrage [...] entschieden hat“. Die Entscheidung des VwGH wird dem BFG aber oft die Leitlinien vorgeben, anhand derer dann das BFG im fortgesetzten Verfahren seine neuerliche Entscheidung zu treffen hat. Dies spricht dagegen, im Zeitraum nach Aufhebung des BFG-Erkenntnisses durch den VwGH bis zur Erlassung der dann folgenden BFG-Entscheidung anzunehmen, dass „ein Verwaltungsgericht noch nicht mit Erkenntnis über die Streitfrage oder über eine Maßnahme, die Gegenstand des relevanten Verständigungsverfahrens war, entschieden hat“. Dafür lässt sich auch der Wortlaut ins Treffen führen: Immerhin hat das BFG auch dann, wenn die Entscheidung später vom VwGH kassiert wurde, bereits über „die Streitfrage [...] entschieden“.

Das Verhältnis des Schiedsverfahrens zum innerstaatlichen Rechtsschutzverfahren wird in Art 24 Abs 5 DBA Neuseeland angesprochen: „Diese noch offenen Fragen dürfen jedoch dann nicht einem Schiedsverfahren unterworfen werden, wenn zu diesen Fragen in einem der Staaten bereits eine Gerichtsentscheidung ergangen ist. Wenn zu irgendeinem Zeitpunkt nach Stellung eines Schiedsantrags und vor Übermittlung des Schiedsspruchs an die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch die Schiedsstelle in einem der Vertragsstaaten eine Gerichtsentscheidung zu der Frage ergeht, endet das Schiedsverfahren.“ Dies bedeutet also, dass die Möglichkeiten des innerstaatlichen Rechtsschutzes und des Schiedsverfahrens an sich gleichzeitig in Anspruch genommen werden können. Die betroffene Gesellschaft muss sich bloß rechtzeitig vor Abschluss des Verfahrens vor dem BFG entscheiden: Ist dessen Erkenntnis einmal zugestellt, wird das Schiedsverfahren nicht fortgesetzt. Denkbar ist aber, dass die Gesellschaft zunächst im Rahmen eines Erörterungstermins oder einer mündlichen Verhandlung die Chancen auslotet, die Abkommensberechtigung vor dem BFG durchzusetzen.⁴⁹⁾ Fühlt sie sich beim Gericht nicht gut aufgehoben, müsste sie die Beschwerde oder den Vorlageantrag rechtzeitig – also vor Bekanntgabe des Erkenntnisses⁵⁰⁾ – zurückziehen.⁵¹⁾ Allenfalls käme auch eine Aussetzung des Verfahrens in sinngemäßer Anwendung des § 271a BAO in Betracht.⁵²⁾ Auf diese Weise könnte das Schiedsverfahren weitergeführt werden. Jedenfalls ist es nicht möglich, zunächst eine Entscheidung des BFG zu erwirken und erst dann das Schiedsverfahren einzuleiten. Falls die Entscheidung des BFG durch den VwGH aufgehoben wird und die Beschwerde wieder als unerledigt gilt, könnte allerdings überlegt werden, ob dann das Schiedsverfahren eingeleitet oder fortgesetzt werden kann und der Steuerpflichtige doch noch die Möglichkeit hat, durch Zurückziehung der Beschwerde einen Schiedsspruch zu erwirken. Jedoch handelt es sich auch bei einem aufhebenden Erkenntnis des VwGH, das später aufgrund der Rücknahme der Beschwer-

⁴⁹⁾ § 270 Abs 1 BAO, wonach auf „neue Tatsachen, Beweise und Anträge [...] im Falle einer durchgeführten mündlichen Verhandlung jedoch nur bis zu deren Schließung“ Bedacht zu nehmen ist, steht der Rücknahme der Beschwerde nicht entgegen. Denn die in dieser Vorschrift enthaltene Einschränkung dient der Durchsetzung der Verfahrensförderungspflicht (dazu *Loser/Urtz*, Die „Schließung der mündlichen Verhandlung“ nach § 270 BAO idF AbgÄG 2022 – wie umfassend ist das Neuerungsverbot? ÖStZ 2022, 29 [31 ff]; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 270 Rz 1b ff). Es gibt daher keinen Grund, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu nehmen, das Verfahren durch Rücknahme seiner Beschwerde zu beenden.

⁵⁰⁾ Zur Zurücknahme der Beschwerde: *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 256 Rz 3; zur Zurücknahme des Vorlageantrags: *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar⁰⁶ (2023) § 264 Rz 14.

⁵¹⁾ Erfolgt die Gegenstandsloserklärung durch das BFG, mag das zwar eine „Gerichtsentscheidung“ iSd Art 24 Abs 5 DBA Neuseeland sein, die aber nicht „zu der Frage ergeht“.

⁵²⁾ Zum Anwendungsbereich dieser Vorschrift *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 271a Rz 5, die ihrem Wortlaut nach nur für Verfahren zwischen Österreich und einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten der EU gilt.

de seine Bedeutung für den konkreten Fall einbüßt, um eine „*Gerichtsentscheidung*“, die „*ergangen ist*“. Ausschlaggebend könnte sein, ob der VwGH auch Aussagen zu den im Schiedsverfahren relevanten Fragen trifft. Allerdings fehlt es an einer expliziten Rechtsgrundlage für die Fortsetzung eines bereits beendeten Schiedsverfahrens. Umgekehrt kann aber jedenfalls das Schiedsverfahren zuerst durchgeführt und dessen Ergebnis abgewartet werden. Die Gesellschaft hat ohnehin die Möglichkeit, die den Schiedsspruch umsetzende Verständigungsregelung, die in einen Bescheid nach § 48 Abs 2 BAO mündet, zu bekämpfen.⁵³⁾

VII. Zusammenfassende Würdigung

Die im DBA Neuseeland verwendete Regelung für doppelt ansässige Gesellschaften ist ein Kompromiss zwischen der vor dem OECD-MA 2017 bestehenden Fassung des Art 4 Abs 3 OECD-MA und der 2017 anstelle dieser Vorschrift in das OECD-MA aufgenommenen Bestimmung: Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist das maßgebende Tie-Breaker-Kriterium. Wenn allerdings „*Zweifel*“ bestehen, hängt die Abkommensanwendung davon ab, dass die zuständigen Behörden Einvernehmen finden. Auf den ersten Blick bewirken diese Regelung und insbesondere das Tatbestandselement des Bestehens von Zweifeln erhebliche Rechtsunsicherheit. Folgt man der hier vorgeschlagenen Interpretation, kann die Anwendung dieser Vorschrift zumindest in rechtsstaatlich geordneten Bahnen erfolgen. Ein gerütteltes Maß an Unsicherheit bleibt aber noch immer. Dies hängt auch damit zusammen, dass die verfahrensrechtlichen Regelungen zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen und Schiedssprüchen nicht für Verständigungsverfahren konzipiert sind, die dem Steuerpflichtigen aufgedrängt oder gar gegen seinen Willen durchgeführt werden und aus deren Abbruch ihm noch zusätzliche negative Konsequenzen erwachsen können. Rechtspolitisch bedenkliche und möglicherweise verfassungswidrige Differenzierungen sind die Folge. Aus diesen Gründen erscheint eine Vorschrift, wie sie sich in Art 4 Abs 3 DBA Neuseeland findet, alles andere als ideal: Es ist zu hoffen, dass es den österreichischen Abkommensverhandlern in aller Regel gelingt, die vor 2017 bestehende Fassung des Art 4 Abs 3 OECD-MA in neue DBA aufzunehmen und unbefriedigende Kompromisse zu vermeiden.

⁵³⁾ Dazu Köhler in Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr-Schliesselberger/Mayr, FS Zorn, 302 (322).

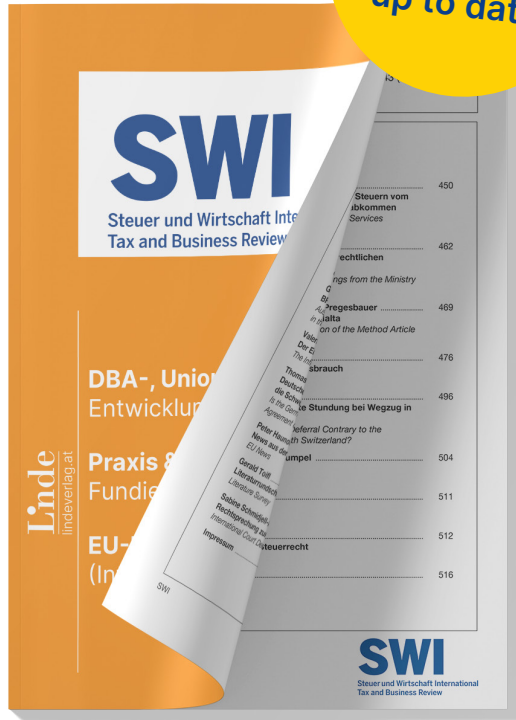
Benchmarks des EU-Emissionshandelssystems

Die Europäische Kommission hat am 11. 5. 2026 die aktualisierten Referenzwerte des Emissionshandelssystems der Europäischen Union (EU-EHS) für den Zeitraum 2026 bis 2030 vorgeschlagen, die nun vor ihrer Annahme der Öffentlichkeit und den Mitgliedstaaten zur Konsultation zugänglich sein werden. Mit den vorgeschlagenen Benchmarks wird die Industrie im Durchschnitt weiterhin kostenlose Zuteilungen erhalten, die rund 75 % ihrer Emissionen abdecken. Um Anreize für die industrielle Elektrifizierung zu schaffen, wird bei dem aktualisierten Ansatz die Abdeckung indirekter Emissionen aus dem Stromverbrauch über 14 Produkt-Benchmarks hinweg beibehalten. Dies führt zu höheren Richtwerten mit finanziellen Auswirkungen von rund 4 Mrd Euro für den Zeitraum 2026 bis 2030.

Link zur Pressemitteilung IP/26/1044 der Europäischen Kommission: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_26_1044.

Link zu den FAQs: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_26_1045.

Mit dem Abo
immer
up to date!



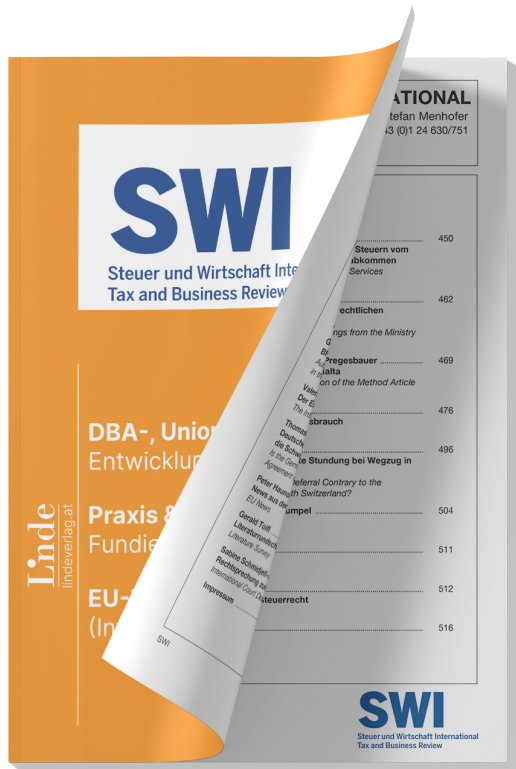
**Jetzt 20 % Rabatt
auf Ihr Halbjahresabo 2026!**

**Der Kompass
für internationale Steuerfragen**

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen



SWI – Halbjahresabonnement 2026

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 201,80** (Jahresabo 2026 € 504,50)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi