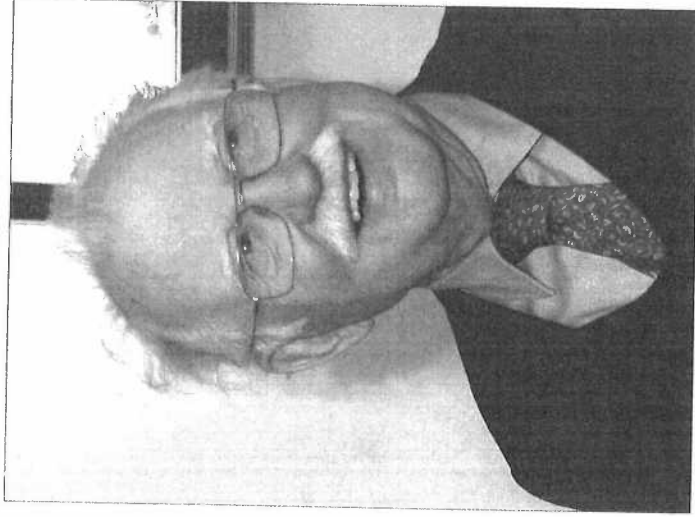


Privatstiftung und Umgründungen

Gedenkschrift
für
Franz Helbich




herausgegeben von

Dr. Elisabeth König

Dr. Eberhard Wallentin

Prof. Dr. Werner Wiesner

 LexisNexis®

2014

Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen

Michael Lang¹

Gliederung	Seite
I. Die Missbrauchsvorschrift als Teil der BEPS-Initiative	3
II. Der Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Vorschrift	6
III. „Main Purpose“	9
IV. „Object and Purpose“	12
V. Rechtsfolgen	14
VI. Zusammenfassende Würdigung	17

Literatur:

Antoniotto, Gleichheit vor dem Gesetz, ÖJZ 1956, 646 (647); *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS für Werner Doralt (2007); *Berth/Eberhartinger/Egger/Kals/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Personengesellschaften im Unternehmens- und Steuerrecht (2013); *Fizil/Kals/Kautz/Kucsko/Lukas/Torgler* (Hrsg), Festschrift für Hellwig Torgler (2013); *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992); *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000); *Lang*, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF 2012, 26 (32); *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff); *Lang*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen?, ISTR 2013, 365 (367 ff); *Lang/Brugger*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation (2008) Australian tax Forum 95 (95 ff); *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Rules in Non-Tax Agreements (2012); *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Österreichischen Rechtsprechung (2009); *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, in OECD, Issues in International Taxation No 6 (1999); *OECD*, Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2014); *OECD*, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014); *Farrillo*, Italy-U.S. Tax treaty Enters Into force, TNI Jan 4 (2010) 37; *Ritz*, BAO-Kommentar⁷ (2014); *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmung des Einkommensteuergesetzes (1971); *Schön*, Ludwig Schmidt (1928–2011), FR 2011, 1125 (1125 ff); *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972).

I. Die Missbrauchsvorschrift als Teil der BEPS-Initiative

Franz Helbich war zeit seines Lebens im besten Sinne des Wortes neugierig. Er hat sich für alle aktuellen steuerpolitischen Trends interessiert und war immer bestrebt, auch Entwicklungen zu erahnen, die „in der Luft liegen könnten“. An den Diskussionen über den Aktionsplan der OECD zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) hätte er sich daher zweifellos rege beteiligt, insbesondere auch deshalb, weil er immer über den Tellerrand seines Heimatlandes Österreich hinaus geblickt hat und ihm daher internationales Steuerrecht fasziniert hat. Als jemand, der Theorie und Praxis immer gut miteinander zu verknüpfen gewusst hat, sind für ihn Fragen der steuerlich zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten und deren Grenzen besonders spannend gewesen. Mit der von der OECD zur Aufnahme in die Doppelbesteuerungsabkommen vorgeschlagenen Missbrauchsvorschrift möchte ich daher ein Thema behandeln, das sicherlich Gegenstand vieler neugieriger Fragen von *Franz Helbich* gewesen wäre. Gera-

¹ Frau *Draga Turic* danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fähenkorrektur. Das Manuskript wurde am 23. 4. 2014 abgeschlossen.

de dabei wird mir wieder schmerzlich bewusst, wie sehr wir Franz in dieser Welt vermissen und wie dankbar wir sein können, von seinen Anregungen und nur scheinbar naiven Fragen profitiert zu haben und wie sehr mir und vielen anderen auch seine Anstöße bei den eigenen Überlegungen weitergeholfen haben.

Der von der OECD veröffentlichte „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ sieht als Action 6 unter der Überschrift „Prevent treaty abuse“ folgende Maßnahmen vor: „Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids.“

Die OECD hat nun in einem „Public Discussion Draft“ mit dem Titel „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ eine Reihe von Regelungen vorgeschlagen, die Aufnahme in die Doppelbesteuerungsabkommen finden sollen.² Dabei handelt es sich zwar bloß um einen Begutachtungsentwurf und die bereits eingegangenen und von der OECD auch veröffentlichten – überwiegend kritischen – Stellungnahmen könnten die OECD noch bewegen, die Vorschläge abzuändern oder auch zurückzunehmen.³ Die in diesem „Public Discussion Draft“ gewählten Formulierungen lassen aber eher erwarten, dass die OECD ihre Energien darauf konzentrieren wird, die zur Diskussion gestellte Regelungen ausführlicher zu kommentieren, aber nicht dem Grunde nach zu überdenken. Denn die OECD läßt explizit dazu ein, Vorschläge zu machen, wie der OECD-Kommentar zu diesen Vorschriften beschaffen sein sollte.⁴

Der „Public Discussion Draft“ enthält den Entwurf für einen Art X, der unter der Überschrift „Entitlement to Benefits“ steht und dessen erste fünf Absätze dort als „specific anti-abuse rule aimed at treaty shopping“ bezeichnet werden und – wiederum nach den Ausführungen der OECD – auf Vorschriften basieren, die sich bereits in etlichen DBA befinden.⁵ An erster Stelle werden dabei die Abkommen der USA, dann auch jene Japans und Indiens genannt.⁶ Diese ersten fünf Absätze des Art X sollen eine „Limitation-on-benefits provision“ schaffen.

Unter der Überschrift „Rules aimed at arrangements one of the main purposes of which is to obtain treaty benefits“ findet sich im „Public Discussion Draft“ auch ein Vorschlag für Art X Abs 6:⁷ „Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.“

² OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2014) 5 ff.

³ Vgl die zahlreichen und teilweise ausführlichen Stellungnahmen in OECD, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014).

⁴ OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing 10.

⁵ OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing 5 ff.

⁶ Vgl OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing 5.

⁷ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing 10.

Der Vorschlag der OECD liegt zweifellos im Trend: In den letzten Jahren haben zahlreiche Staaten die Einführung von GAARs vorgenommen oder zumindest ernsthaft erwogen. Die EU-Kommission hat ihren Mitgliedsstaaten die Schaffung solcher Klauseln ausdrücklich empfohlen und dafür auch einen Wortlaut vorgeschlagen, der bei diesen aber bisher wenig Resonanz gefunden hat.⁸ In Richtlinienentwürfen – wie jenen über die Einführung einer CCCTB⁹ oder einer Financial Transaction Tax¹⁰ – und Vorschlägen zur Änderung bestehender Richtlinien – wie jener über die Mutter-Tochter-Richtlinie¹¹ – 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.

Änderungen bestehender DBA bergen immer die Gefahr des Umkehrschlusses.¹² Wenn daher eine solche Regelung wie der vorgeschlagene Art X Abs 6 in neu abzuschließende DBA und in bestehende DBA mit Wirkung für die Zukunft aufgenommen wird und nicht in alle DBA zeitgleich Eingang findet, wird sich zwangsläufig die Frage stellen, welche Bedeutung die in dieser Regelung verankerten Grundsätze außerhalb ihres Anwendungsbereichs haben. Das Fehlen einer derartigen Regelung in zahlreichen DBA wird manche Interpreten zur Auffassung gelangen lassen, dass dort diese Grundsätze gerade nicht maßgebend sind. Methodisch sind solche Umkehrschlüsse überhaaupt und besonders im Bereich der DBA zwar höchst problematisch.¹³ Die Erfahrung lehrt aber, dass es nicht zu verhindern ist, dass einzelne Gerichte dann dennoch genau diese Schlussfolgerung ziehen werden. Wiederholte und eindringliche Hinweise im OECD-Kommentar, dass solche Regelungen bloß klarstellende Bedeutung haben, werden daran nichts ändern: Zu oft sind schon Vorschriften, die inhaltliche Änderungen bewirkt haben, fälschlich als klarstellend ausgewiesen worden, um den Finanzverwaltungen bessere Argumente in die Hand zu geben, ihre rückwirkende Anwendung zu argumentieren.¹⁴ Mittlerweile verstärken penetrante Hinweise auf den klarstellenden Charakter einzelner Regelungen noch mehr den Verdacht, dass gerade eine inhaltliche Änderung beabsichtigt ist. Tatsächlich wäre es schwer zu verstehen, warum in einer Vorschrift etwas angeordnet ist, was gar nicht notwendig ist. Aus all diesen Gründen sollte die OECD jedenfalls sehr behutsam sein, neue Regelungen vorzuschlagen, denn die Gefahr des Auseinanderdriftens der Inhalte verschiedener Abkommen liegt auf der Hand. Neuregelungen machen nur dann Sinn, wenn ihre Vorzüge die gegen sie sprechenden Bedenken bei weitem überwiegen. Ob mehr Gründe für als gegen die Aufnahme einer Art X Abs 6 entsprechenden Regelung in das OECD-MA sprechen, soll nun näher untersucht werden.

⁸ Vgl Lang, Direkte Steuern und EU-Steuernpolitik – Wo bleiben die Visionen? ISR 2013, 365 (367 f).

⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, 48 ff.

¹⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71, 30 f.

¹¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten, KOM (2013) 08/4, 10.

¹² Zur Problematik des Umkehrschlusses nach Änderung des Art 3 Abs 2 OECD-MA in Lang, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF 2012, 26 (32).

¹³ Vgl Lang, IFF 2012, 26 (32 ff).

¹⁴ Vgl Lang, Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer: Abkommenrechtliche Fragen der Zurechnung von Einkünften, in: Fitz/Kaiss/Krautz/Kucstol/Lukas/Torggler (Hrsg.), Festschrift für Hellwig Torggler (2013) 713 (722 f).

II. Der Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Vorschrift

Der Anwendungsbereich einer Art X Abs 6 entsprechenden Regelung, die in ein DBA aufgenommen wird, ist jedenfalls auf das jeweilige Abkommen beschränkt. Die Vorschrift bezieht sich auf den „benefit under this Convention“. Zwar lässt sich aus einer solchen Regelung korrekterweise nicht ableiten, dass außerhalb ihres Anwendungsbereichs *jedenfalls* etwas anderes gilt. Unter Berufung auf *diese* Vorschrift könnten aber aufgrund originär innerstaatlichen Steuerrechts gewährte steuerliche Begünstigungen nicht versagt werden. Genauso wenig wäre es denkbar, dass diese Regelung auf andere Abkommen ausstrahlt und eine Rechtsgrundlage abgeben könnte, aufgrund *anderer* von einem der Vertragsstaaten oder gar von ganz anderen Staaten abgeschlossener DBA zustehende Vorteile zu verweigern. Nicht einmal *andere* völkerrechtliche Verträge, die zwischen den *beiden* Vertragsstaaten bestehen – selbst wenn sie denselben oder einen ähnlichen persönlichen oder sachlichen Anwendungsbereich haben –, können von einer Art X Abs 6 entsprechenden Regelung eines bilateralen DBA erfasst sein.

Interessanterweise soll sich der Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Vorschrift des Art X Abs 6 nicht einmal auf das gesamte Abkommen erstrecken. Die Regelung spricht davon, dass der Vorteil „in respect of an item of income“ nicht gewährt werden soll. Somit sind beispielsweise die vom sachlichen Anwendungsbereich des OECD-MA erfassten Steuern vom Vermögen nicht erfasst.

Um von einem „benefit under this convention“ sprechen zu können, muss es um einen sich aus dem Abkommen ergebenden Vorteil gehen. Definitionen wie jene der Art 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften reichen dafür alleine nicht aus. Denn aus ihnen ergeben sich noch keine Rechtsfolgen. Dies gilt auch für die Definition der Ansässigkeit in Art 4 OECD-MA. Selbst die Regelungen über den persönlichen und den sachlichen Anwendungsbereich der DBA in den Art 1 und 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften vermitteln isoliert betrachtet noch keinen Vorteil. Dieser muss sich letztlich entweder aus den Verteilungsnormen, und dann im Regelfall im Quellenstaat, oder aus dem Methodenartikel im Ansässigkeitsstaat ergeben. Etwas eigenartig mutet es an, wenn auch der aus Art 24 OECD-MA abgeleitete Schutz vor Diskriminierungen als Vorteil angesehen wird, der missbräuchlich erlangt werden kann. Dies ist aber offenbar die Sichtweise der Entwurfsverfasser.¹⁵ Hingegen kann Art 28 OECD-MA, in dem es um die steuerrechtlichen Vorrechte geht, die den Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen zustehen, wohl nicht von der vorgeschlagenen Vorschrift des Art X Abs 6 betroffen sein: Diese Regelung macht bloß deutlich, dass die dem OECD-MA nachgebildeten DBA nicht anwendbar sind. Die „Vorrechte“ ergeben sich dann „aus den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Übereinkünfte“ und somit nicht aus einem DBA.¹⁶

Fraglich ist es, ob auch die Berechtigung, ein Streitungsverfahren und in weiterer Folge gegebenenfalls ein Schiedsverfahren nach Art 25 OECD-MA durchführen zu lassen, unter Berufung auf die vorgeschlagene Vorschrift des Art X Abs 6 verweigert werden könnte. In diesen verfahrensrechtlichen Regelungen wird isoliert betrachtet aber kein „benefit under this Convention“ zu sehen sein. Denn dieses Verfahren dient ja erst dazu, dass die Verwaltungsbehörden der beiden Staaten sich austauschen und Einvernehmen darüber erzielen können, ob Gefahr besteht, dass ein Steuerpflichtiger einen ihm nicht zustehenden Vorteil erlangen kann.

¹⁵ So die Ausführungen in *OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing 11*.

¹⁶ Dazu *Smit, General Report, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storek (Hrsg.), Tax Rules in Non-Tax Agreements (2012) 1 (7)*.

Die Frage, ob auch die Anwendung der Vorschriften über den Informationsaustausch und die Vollstreckungshilfe als „benefit under this Convention“ qualifizieren können, mag auf den ersten Blick paradox klingen: Die Durchführung der Amtshilfe gereicht dem betroffenen Steuerpflichtigen meist nicht zum Vorteil, sondern ist für ihn oft nachteilig. Allerdings gibt es auch den Verwaltungsbehörden die Gelegenheit, sich ein besseres Bild über die Faktenlage zu verschaffen, und kann auf diese Weise dem Steuerpflichtigen helfen, seine ihm DBA-rechtlich zustehenden Ansprüche durchzusetzen. In diesem Fall liegt aber – isoliert betrachtet – ohnehin kein Vorteil aus dem Abkommen vor, sondern diese verfahrensrechtlichen Vorschriften dienen zur Durchsetzung anderer Abkommensvorschriften. Geht es um Informationen, die die Anwendung des innerstaatlichen Rechts ermöglichen, kann schon deshalb nicht von einem „benefit under this convention“ gesprochen werden. Gleiches gilt auch für die in Art 27 OECD-MA angesprochene Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern. Gelegentlich knüpfen aber gerade in EU-Mitgliedsstaaten originär innerstaatliche Vorschriften Begründungen daran, dass im Verhältnis zu einem bestimmten Staat umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe gewährleistet ist. In diesem Fall steht aber ein sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebender Vorteil, nicht aber ein Abkommensvorteil zur Diskussion, sodass aus diesem Grund die vorgeschlagene Regelung des Art X Abs 6 nicht greifen kann.

Der als Anwendungsvoraussetzung des Art X Abs 6 vorgesehene „benefit under this Convention“ wirft aber noch andere Auslegungsfragen auf: Offenbar ist gemeint, dass sich die steuerliche Situation durch die Anwendung einer oder mehrerer Abkommensvorschriften gegenüber der originär innerstaatlichen Rechtslage für den Steuerpflichtigen verbessern müsse, um von einem solchen „benefit“ zu sprechen. Ist hier aber die Besteuerung in einem der Vertragsstaaten gemeint oder eine Gesamtbetrachtung der steuerlichen Belastungen in beiden Vertragsstaaten erforderlich? Zielt die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung auf die Anwendung einer abkommensrechtlichen Quellensteuerreduktion an, würde sich dadurch für den Steuerpflichtigen die Steuerlast im Quellenstaat, aber nicht notwendigerweise die steuerliche Gesamtbelastung verringern: Denn die niedrigere Quellensteuerbelastung hat nur Auswirkungen auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beiden Staaten, wenn bloß der Ansässigkeitsstaat profitiert, der zur Anrechnung einer niedrigeren ausländischen Quellensteuer verpflichtet ist und dessen Steuerverzicht dadurch geringer ausfällt. In einer solchen Konstellation fällt es schwer, von einem „benefit“ des Steuerpflichtigen auszugehen. Zwar kann die höhere im Ansässigkeitsstaat verbleibende Steuer im Einzelfall wieder dazu führen, dass dort die Möglichkeit steigt, *andere* ausländische Steuern anzurechnen. Dieser Vorteil kann aber jedoch höchstens dann auf dasselbe DBA zurückzuführen sein, wenn es sich um eine aus *dieselben* Vertragsstaat stammende Auslandssteuer handelt. Geht es um die Anrechnung von Steuern *anderer* Staaten, kann von einem „benefit under this Convention“ nicht gesprochen werden. Aber auch dann, wenn sich die Verpflichtung zur Anrechnung bei fehlender DBA-Anwendung ohnehin auch aus unilateralen Vorschriften ergibt, ist höchst zweifelhaft, ob überhaupt ein Vorteil aufgrund des Abkommens vorliegt.

Der Vorteil kann sich nicht nur daraus ergeben, dass der Steuerpflichtige überhaupt anstrebt, von einer Quellensteuerreduktion des Abkommens erfasst zu sein, sondern von einer für ihn günstigeren als ihm sonst zustünde. So könnte er darauf abzielen, unter die im Quellenstaat oft vorteilhaftere Regelung des Art 11 OECD-MA über Zinsen statt unter die des Art 10 OECD-MA zu fallen oder aber innerhalb des Art 10 Abs 2 OECD-MA unter die Konzerndividendenregelung statt unter die Regelung für Portfoliodividenden. Ein „benefit under this Convention“ kann nach dem „Public Discussion Draft“ auch dann vorliegen, wenn sich der Vorteil nicht nur im Vergleich zur Anwendung des originär innerstaatlichen Rechts, sondern auch im Vergleich zu einer anderen sonst unbestritten anwendbaren Abkommensvorschrift ergibt.

Schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob die vorgeschlagene Regelung des Art X Abs 6 auch dann zum Tragen kommen kann, wenn der Steuerpflichtige deshalb mittels gestalterischer Maßnahmen mit seinen Einkünften unter eine andere Verteilungsnorm fallen und auf diese Weise seine Quellensteuer reduzieren möchte, weil eine höhere – vom Bruttobetrag bemessene – Quellensteuer im Anrechnungshöchstbetrag im Ansässigkeitsstaat nicht Deckung fände und die Doppelbesteuerung daher nicht beseitigt würde. In einem solchen Fall versucht der Steuerpflichtige die vom Abkommen intendierte Wirkung, Doppelbesteuerung zu vermeiden, herbeizuführen. Gerade dann wäre es merkwürdig, wenn die Finanzverwaltung des Quellenstaates ihm dies unter Berufung auf die Missbrauchsvorschrift verwehren könnte. Der angestrebte Vorteil wäre dann wohl auch „in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention“.

Nicht immer kommt es aber auf die steuerliche Gesamtsituation an: Im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode kann sich ein Vorteil auch alleine dann ergeben, wenn der Steuerpflichtige darauf abzielt, im Quellenstaat von den Rechtsfolgen einer für ihn günstigeren Verteilungsnorm zu profitieren. Ebenso kann im Ansässigkeitsstaat das Bemühen des Steuerpflichtigen, statt unter die Anrechnungsmethode unter die Freistellungsmethode zu fallen und auf diese Weise die Besteuerung in diesem Staat völlig auszuschließen, von Art X Abs 6 erfasst sein.

Die einleitende Wendung „Notwithstanding the other provisions of this Convention“ soll offenbar zum Ausdruck bringen, dass spezifischere Missbrauchsvorschriften die Anwendung des Art X Abs 6 nicht ausschließen sollen. Dies ist keineswegs selbstverständlich, wenn man bloß an die gegenteilige Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs zum Verhältnis zwischen der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO und den spezifischeren Regelungen denkt.¹⁷ Rechtspolitisch ist fraglich, welchen Sinn es macht, einerseits im Abkommen bestimmte gestaltungsanfällige Situationen präzise zu umschreiben und andererseits auch außerhalb des Anwendungsbereichs dieser spezifischen Vorschriften die dort vorgesehenen Rechtsfolgen im Wege der allgemeinen Missbrauchsvorschrift erst recht auf andere Konstellationen zu erstrecken. Wenn beispielsweise die Immobilienklausel des Art 13 Abs 4 OECD-MA die Veräußerung von Anteilen erfassen soll, „deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht“, ist nicht einzusehen, warum die allgemeine Missbrauchsvorschrift in einzelnen Fällen eine Herabsetzung dieses Prozentsatzes auf 50 % oder weniger bewirken können soll. Gleiches gilt für die im Entwurf des Art X Abs 1–5 detaillierter geregelten Anwendungsvoraussetzungen einer „Limitation-on-Benefits“-Regelung. Die spezifischeren Missbrauchsvorschriften laufen auf diese Weise Gefahr, bedeutungslos zu werden. Ebenso könnte sich dann in der Rechtsprechung aber auch die gegenteilige Auffassung durchsetzen: Die noch zu besprechende Voraussetzung „in accordance with the object and purpose of the relevant provisions“ könnte in solchen Fällen der allgemeinen Missbrauchsvorschrift den Anwendungsbereich entziehen. Denn Ziel und Zweck spezifischer Missbrauchsvorschriften ist gerade, die Grenze zwischen den noch und den nicht mehr den angestrebten Vorteil vermittelnden Gestaltungen klar abzustecken. In jedem Fall führt die Koexistenz von allgemeinen und spezifischen Missbrauchsvorschriften zu zusätzlichen Zweifelsfragen. Der Versuch, den Finanzverwaltungen sowohl allgemeine als auch spezifische Missbrauchsvorschriften und damit besonders scharfe Waffen in die Hand zu geben, kann zum gegenteiligen Ergebnis führen: Gerichte werden in etlichen Jahren möglicherweise feststellen, dass entweder die allgemeine oder aber die spezielleren Missbrauchsvorschriften weitgehend ohne Bedeutung sind.

¹⁷ Vgl. BFH 15. 12. 1999, I R 29/97; 19. 1. 2000, I R 94/97; 20. 3. 2002, I R 63/99; 31. 5. 2005, I R 74/04.

III. „Main Purpose“

Zentrale Anwendungsvoraussetzung für die vorgeschlagene Regelung ist das subjektive Kriterium: Die Erzielung des Vorteils hat einer der „main purposes“ zu sein, um die Rechtsfolgen des Art X Abs 6 auszulösen. Die Problematik eines derartigen Kriteriums liegt auf der Hand: Eine innere Absicht lässt sich nie beweisen. Im „Public Discussion Draft“ ist zwar schönend davon die Rede, dass eine „objective analysis of the aims and objects of all persons involved“ vorzunehmen ist.¹⁸ 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. Aus guten Gründen sieht der Gesetzgeber daher wenn immer möglich davon ab, an das Vorliegen einer derartigen Absicht steuerliche Konsequenzen zu knüpfen. Eine der seltenen und nicht minder problematischen Ausnahmen im DBA-Recht ist die Vorschrift des Art 19 Abs 1 lit b sublit ii OECD-MA, wonach der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus öffentlichen Kassen hat, wenn die Dienste im Ansässigkeitsstaat geleistet werden und die natürliche Person „nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten“.

Die Regelungen über die Beweislast bestimmen in solchen Fällen in aller Regel das Ergebnis: Hat die Behörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht zu beweisen, dass es eines der Hauptziele des Steuerpflichtigen war, den Vorteil zu erlangen, steht sie auf verlorenem Posten. Umgekehrt hat der Steuerpflichtige keine Chance, den Missbrauchsvorwurf abzuwehren, wenn es an ihm liegt, den Beweis darüber zu erbringen, dass es nicht eines seiner primären Motive war, von einer oder mehreren bestimmten Abkommensregelungen zu profitieren. Vor diesem Hintergrund überlässt Art X Abs 6 diese verfahrensrechtliche Frage nicht dem innerstaatlichen Recht des Vertragsstaates, sondern regelt sie selbst: Wenn es „reasonable to conclude“ ist, dass eines der Hauptziele des Steuerpflichtigen in der Erlangung des Vorteils gelegen ist, kommt Art X Abs 6 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 beispielsweise zwingend. Die Behörde muss daher nicht den vollen Beweis erbringen.¹⁹ Die Regelung versucht daher einen Ausgleich zwischen den Interessen der Behörde und denen des Steuerpflichtigen zu erzielen. Die Schlagseite zugunsten der Behörde ist aber nicht zu verkennen, wie auch in zahlreichen bei der OECD eingelangten Stellungnahmen kritisch angemerkt wurde.²⁰ 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.

Die im „Public Discussion Draft“ 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.²¹ Wenn daher eine Konzerngesellschaft eine Einkunftsquelle an eine in einem anderen Staat ansässige Gesellschaft im Konzern überträgt und diese andere Gesellschaft von

¹⁸ OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing 12.

¹⁹ So auch OECD, Public Discussion draft: BEPS Action 6: Preventing 12.

²⁰ OECD, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014).

²¹ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing 6.

OECD besonders dazu einlädt, weitere Vorschläge für den Kommentar zu dieser Vorschrift zu unterbreiten. Einzelne Verfasser der Stellungnahmen springen auf diesen Zug auf und betonen von sich aus die Notwendigkeit klärender Ausführungen und Beispiele im OECD-Kommentar.³⁰ Sie hegen offenbar die Hoffnung, dass die Regelung durch den OECD-Kommentar abgeschwächt werden kann. Diese Experten scheinen aber zu übersehen, dass am Ende nicht der OECD-Kommentar, sondern die Regelung selbst von den Verwaltungen und Gerichten angewendet wird. Unabhängig davon, ob man dem OECD-Kommentar bei der Auslegung von DBA-Vorschriften bloß subsidiäre Relevanz im Rahmen des Art 32 WVK zugesteht oder ihn sogar nach Art 31 Abs 2 oder Abs 4 WVK für maßgebend erachtet,³¹ wird seine Bedeutung nie an jene einer Abkommensvorschrift selbst heranreichen. Eine die Regelung selbst relativierende – und damit im Gegensatz zu ihr stehende – OECD-Kommentarmeinung wird mit hoher Wahrscheinlichkeit überhaupt ignoriert werden, und dies zu Recht. Wer das in Art X Abs 6 vorgesehene subjektive Kriterium als nicht gelungen erachtet, muss sich gegen die Regelung selbst wenden.

IV. „Object and Purpose“

Art X Abs 6 kennt auch eine weitere – als Ausnahme formulierte – Voraussetzung: Der angestrebte Vorteil ist bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzung nicht zu gewähren, „unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention“. Hier fallen zunächst die unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Maßstäbe ins Auge: Während es beim subjektiven Kriterium genügt, dass sein Vorliegen „reasonable to conclude“ ist, kann die Ausnahme nur dann zum Tragen kommen, wenn die Voraussetzungen dafür „established“ sind. Die Schlagseite der Regelung zugunsten der Behörden ist daher mit Händen zu greifen. In etlichen der bei der OECD eingelangten Stellungnahmen ist sogar befürchtet worden, dass die Beweislast hier ausschließlich den Steuerpflichtigen treffen soll.³²

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 Ausnahmenvorschriften eng zu interpretieren wären.³³ Diese Position ist heute aber offenkundig überholt und methodisch unhaltbar.³⁴ Gerade Art X Abs 6 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

³⁰ OECD, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014).

³¹ Zu dieser Diskussion Lang/Brunner, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation (2008) Australian tax Forum 95 (95 ff).

³² OECD, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014).

³³ Vgl. EuGH 12. 12. 1995, C-399/93, *Oude Luttikhuis*, Slg. 1995, I-4515, Rn 23; 8. 5. 2003, C-384/01, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2003, I-4395, Rn 28; 6. 5. 2010, C-94/09, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2010, I-4261, Rn 29; 17. 6. 2010, C-492/08, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2010, I-5471, Rn 35.

³⁴ Vgl. Ruppe, Die Ausnahmebestimmung des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; Stoll, Das Steuer-schuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

Art X Abs 6 insgesamt als Ausnahme von den sonst zustehenden Abkommensvorteilen konzipiert: 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 Ausnahmenvorschriften „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 Ausnahmenvorschriften ist.

Die in einzelnen Stellungnahmen geäußerte Befürchtung, dass die in Art X Abs 6 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: Für den einigermassen geschuldeten 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 im Einklang. Selbst wer 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 WVK die generelle Bedeutung einer am Ziel und Zweck der Regelung orientierten Auslegung.

Gerade vor diesem Hintergrund stellt sich aber umso mehr die Frage, warum es einer eigenen Vorschrift bedürfen soll, die einerseits einer die Maßgeblichkeit von Ziel und Zweck bei der Auslegung von Abkommensvorschriften ausdrücklich betont, dies aber andererseits mit der Voraussetzung zu verknüpfen scheint, dass der Steuerpflichtige mit der von ihm gewählten Gestaltung einen Steuervorteil erzielen will. Eine denkbare Deutung liegt darin, aus ihr den Umkehrschluss zu ziehen und für andere – von Art X Abs 6 nicht ausdrücklich erfasste – Fälle abzuleiten, dass dort Ziel und Zweck der Regelungen bei der Auslegung auszublenzen wären und sich der Interpret auf den nackten Wortlaut – allenfalls unter Einbeziehung der Rechtsentwicklung und der Systematik – zu beschränken hätte. Art X Abs 6 wäre dann als positiviert Interpretationsregel zu verstehen, die uns in die Steinzeit der Methodenlehre zurückwirft und als Durchbrechung der Interpretationsvorschrift des Art 31 WVK gesehen werden müsste, wo Ziel und Zweck der Vorschriften für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge geradezu besonders hervorgehoben werden. Ein derartiges Verständnis des Art X Abs 6 liegt aber aus mehreren Gründen alles andere als nahe: Erstens gibt es auch in den Erläuterungen im „Public Discussion Draft“ keine Anhaltspunkte dahin gehend, dass die Hauptbedeutung dieser Vorschrift *außerhalb ihres eigentlichen Anwendungsbereichs* liegen und die Interpretation des Abkommensrechts insgesamt dramatisch verändern soll. Zweitens 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. Drittens ist kaum anzunehmen, dass gerade Art X Abs 6 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 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.

Naheliegender ist daher eine andere Deutung dieser Vorschrift, nach der die oben erwähnten sonst nach vielen rechtsstaatlich orientierten Fassungen mit Händen zu greifenden Bedenken gegen die Regelung von vornherein ausgeräumt werden können: Art X Abs 6 betont, dass ein Abkommensvorteil nur dann gewährt werden kann, wenn dies mit Ziel und Zweck der Regelung im Einklang steht. Wenn Art X Abs 6 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 X Abs 6 ebenfalls als Voraussetzung angesprochene Motiv des Steuerpflichtigen bedeutungslos: Welche Motive der Steuerpflichtige verfolgt, ist irrelevant. Art X Abs 6 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.

V. Rechtsfolgen

Wer sich der gerade begründeten Auffassung nicht anschließt und Art X Abs 6 als eigenen Ausnahmetatbestand sieht, der zur Versagung von Abkommensvorteilen berechtigt, muss sich auch den Rechtsfolgen dieser Vorschrift widmen: Die Formulierung im Text der Vorschrift ist knapp gehalten: Der Vorteil „shall not be granted“. Mit der Konsequenz, dass der angestrebte Vorteil nicht gewährt werden soll, ist aber noch nicht alles geklärt. Denn es ist zu fragen, welche abkommensrechtliche Regelung stattdessen anzuwenden ist: Keine oder eine andere – und wenn ja, welche?

Wenn also beispielsweise ein Gesellschafter seine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft mit Fremdkapital statt mit Eigenkapital ausstattet, um auf diese Weise mit den aus dem Kapital bezogenen Einkünften unter die Art 11 – und nicht Art 10 – OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift zu fallen und statt einer in Art 10 OECD-MA vorgesehenen 15%igen Quellensteuer im anderen Staat – weil das konkrete DBA das Besteuerungsrecht für Zinsen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuweist – gar keine Steuer zu zahlen, hat die Anwendung des Art X Abs 6 jedenfalls zum Ergebnis, dass der Zinsartikel nicht angewendet werden darf. Heißt dies aber nun, dass gar keine Verteilungsnorm des Abkommens greift und der Quellenstaat die Quellensteuer erhebt, die nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehen ist und das Abkommen nicht weiter maßgebend ist? Oder ist die Art 11 OECD-MA nachgebildete Vorschrift wegzudenken und stattdessen der Auffangtatbestand des Art 21 OECD-MA anzuwenden? Das würde aber im Regelfall am Ergebnis nichts ändern, denn nach dieser Vorschrift über „andere Einkünfte“ hat der Quellenstaat auch kein Besteuerungsrecht. Oder ist stattdessen die Rechtsfolge der Art 10 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift maßgebend und das Besteuerungsrecht beispielsweise auf 15 % zu reduzieren? Dem Sinn der Regelung nach ist die zuletzt erwähnte Variante naheliegend. Art X Abs 6 spricht aber nur von der Regelung, die nicht angewendet werden soll, ohne stattdessen die Anwendung der „angemessenen“ Regelung zu bestimmen. Die Reduktion auf 15 % lässt sich nur dann vertreten, wenn man als „benefit“, der versagt werden soll, überhaupt nur die angestrebte Reduzierung der Quellensteuer von 15 % auf 0 % sieht, nicht aber die Anwendung des Zinsartikels.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, was dies für den Ansässigkeitsstaat bedeutet: Art X Abs 6 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 Zinsartikel des Abkommens anwendet und sich aufgrund dessen zur ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte – ohne Anrechnung einer im anderen Vertragsstaat erhobenen Steuer – berechtigt erachtet, ist Doppelbesteuerung die Folge. Ob dieses Ergebnis überzeugend wäre, ist fraglich. Auf den ersten Blick scheint es zwar „gerecht“, dass derjenige, der es darauf anlegt, die abkommensrechtlichen Vorteile bis an ihre Grenzen oder auch darüber hinaus auszureizen, eben in Kauf nehmen muss, nicht nur den angestrebten Vorteil nicht zu erlangen, sondern darüber hinaus sogar der Doppelbesteuerung ausgesetzt zu sein. Allerdings finden sich im Wortlaut des Art X Abs 6 keine Anhaltspunkte, aus dieser Vorschrift solch pönalisierende 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,³⁵ 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.³⁶ Allerdings differenziert der Wortlaut der Art 23 A und B nicht danach, ob sich der andere Staat deshalb „nach diesem Abkommen“ zur Besteuerung berechtigt erachtet, weil dieser Qualifikationskonflikt seine Ursache im innerstaatlichen Recht habe.³⁷

Wer in solchen Fällen die für Dividenden vorgesehenen Rechtsfolgen als angemessen erachtet und sich daher im Quellenstaat unter Berufung auf Art X Abs 6 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 Zinsartikels – deshalb auf Steueraufkommen verzichten muss, weil der Steuerpflichtige einen für ihn nicht gedachten Vorteil angestrebt hat und daher in den Anwendungsbereich des Art X Abs 6 gefallen ist. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass bei von vornherein angemessener Gestaltung der Gesellschaft seine Gesellschaft gleich mit Eigenkapital finanziert und dementsprechend Dividenden bezogen hätte. Der Ansässigkeitsstaat hätte in diesem Fall nach Maßgabe der Art 10 und Art 23 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften ohnehin eine maximal 15%ige Quellensteuer anrechnen müssen.

³⁵ Vgl. OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, in OECD, Issues in International Taxation No 6 (1999) Rn 25; dazu kritisch Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000) 37 ff.

³⁶ Vgl. Loukota, Der Einfluss des Ertragsteuerrechtes auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis (2007) 263 (280 f).

³⁷ Kritisch Lang, Personengesellschaften und Doppelbesteuerungsabkommen, in Bentl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Novotny/Regler/Schuch/Sturinger (Hrsg.), Personengesellschaften im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 225 (239 ff).

Noch schwieriger wird es in Dreistaatenkonstellationen. Folgender Sachverhalt soll das illustrieren: 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 statt dessen 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 dahinter stehende und noch weiter reichende Frage ist, ob Art X Abs 6 letztlich finagt, dass die Dividenden von der in C ansässigen Gesellschaft direkt an den in A ansässigen Gesellschafter gezahlt werden und welche Konsequenzen dies gegebenenfalls für die anderen beteiligten Staaten und Steuerpflichtigen hat. Muss also Staat A auf die auf Ebene des Gesellschafters erhobene Einkommensteuer die nach dem DBA zwischen A und C zulässigerweise erhobene Quellensteuer des Staates C anrechnen, obwohl aus dem Blickwinkel dieses Staates die Dividenden von der Gesellschaft in B und damit gar nicht aus Staat C stammen? Nach welchem DBA trifft Staat A dazu eine Verpflichtung? Oder bleibt es etwa – auch – bei der Verpflichtung des Staates B, die in Staat C gezahlte Quellensteuer nach dem DBA zwischen B und C anzurechnen? Und wenn es bei dieser Verpflichtung bleibt: Hat die Anrechnung der Höhe nach uneingeschränkt zu erfolgen, also ist die Steuer, in welcher Höhe sie auch immer im Staat C nach dessen innerstaatlichem Recht erhoben wird, anzurechnen? Oder ist die Anrechnung nach Maßgabe des Dividenden-Artikels des DBA zwischen B und C vorzunehmen, der allerdings im Staat C aufgrund des Art X Abs 6 nicht anwendbar ist? Oder hat Staat B die in C nach dem DBA zwischen A und C höchstzulässige Quellensteuer anzurechnen?

Diese Fragen sollen hier nur angeschnitten werden. Selbst wenn sie ausführlicher behandelt würden, werden die Antworten nicht befriedigender. Das Dilemma bleibt dasselbe, wenn man Art X Abs 6 als Bestimmungsvorschrift mit eigenständigen Voraussetzungen und Rechtsfolgen versteht: Sieht man in dieser Vorschrift lediglich eine Anordnung zur Streichung konkreter Abkommensvorteile in einem Staat, führt diese Vorschrift zur Doppelbesteuerung und hat pönalisierende Effekte. Wer diese Konsequenzen aus nachvollziehbaren Gründen nicht hinnehmen will, muss aus Art X Abs 6 eine darüber hinaus gehende Fiktion der als angemessen angesehenen Gestaltung ableiten. Dann steht man vor ähnlichen Schwierigkeiten wie sehr oft bei der Anwendung von GAARs: Wer eine Rechtsvorschrift als Ermächtigung zur Fiktion eines Sachverhalts deutet, muss die Frage beantworten, wie weit diese Fiktion reicht und wann dann wieder der reale Sachverhalt an ihre Stelle tritt.³⁸ Jeder Schnitt, der dann notwendigerweise gezogen werden muss, um irgendwann wieder den sich tatsächlich ereignen habenden Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen, führt aber zu willkürlich anmutenden und daher unbefriedigenden Konsequenzen.

³⁸ 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.).

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die hier vorgenommene Analyse zeigt: Die vorgeschlagene abkommensrechtliche Missbrauchsvorschrift entpuppt sich bei sorgfältiger Analyse als bloßer und letztlich entbehrlicher Interpretationshinweis. Alleine die Existenz dieser Vorschrift wird aber zu Verunsicherung führen und einzelne Verwaltungen sowie gelegentlich Gerichte werden sich nicht abhalten lassen, sie zur Grundlage der Versagung von Abkommensvorteilen und damit der Steuerpflicht zu nehmen. Sollte eine derartige Vorschrift tatsächlich in die Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden, wird ihre Auslegung und Anwendung Praxis und Wissenschaft daher noch intensiv beschäftigen. Die in den bei der OECD eingelangten Stellungnahmen enthaltene Kritik richtet sich in erster Linie bloß gegen die einseitig den Interessen der Finanzverwaltung Rechnung tragende Ausgestaltung der Vorschrift, nicht aber so sehr gegen eine solche Regelung überhaupt.³⁹ Die hier angesprochenen Schwierigkeiten sind aber nicht nur auf die Details der Regelung zurückzuführen. Ähnliche und ebenfalls berechtigte Kritik würde auch jeden anderen Besteuerungstatbestand treffen, der die Bekämpfung von Umgehungen vom Vorliegen einer Kombination aus objektiven und subjektiven Voraussetzungen abhängig macht.

Der von der OECD gemachte Vorschlag der Aufnahme einer solchen allgemeinen Missbrauchsvorschrift in die DBA ist auf den ersten Blick eine für alle Seiten bequeme Lösung: Die OECD hätte auf diese Weise einen Teil ihres „Action Plans“ realisiert und „Taten“ gesetzt. Ein solch schnell erreichter Erfolg lässt sich auch gut medial als weitere Maßnahme im Kampf gegen Steuerhinterzieher vermarkten, die es gilt zur Strecke zu bringen. Die Finanzverwaltungen hätten ein weiteres Instrument in der Hand, um in ihnen suspekt erscheinenden Fällen Abkommensvorteile zu verweigern. Der Widerstand der Unternehmen gegen eine derartige Vorschrift ist aus verständlichen Gründen bloß zurückhaltend und richtet sich häufig primär bloß gegen ihre vorgeschlagene Ausgestaltung.⁴⁰ Viele vermuten offenbar, dass es bei sorgfältiger Gestaltung ohnehin möglich ist, den Eindruck zu zerstreuen, dass ein angestrebter Abkommensvorteil bei der Planung einer Transaktion im Vordergrund gestanden ist. Von dem auf diese Weise zusätzlich erforderlichen Aufwand bei Steuerplanungsbereitungen profitieren wiederum die Berater. Gelingt es, den Verdacht auszuräumen, dass die Erzielung des Vorteils ein Hauptziel war, können Unternehmen und Berater auf Grundlage einer solchen Vorschrift umso mehr darauf hoffen, sich bei ihren Steuerplanungsüberlegungen auf den bloßen Wortlaut der Abkommensvorschriften zu stützen und Ziel und Zweck der Regelungen, die dem von ihnen angestrebten Erfolg möglicherweise entgegenstehen könnten, ignorieren zu dürfen.

Genau aus diesem Grund ist eine solche Vorschrift aber nicht bloß überflüssig, sondern auch der Rechtskultur abträglich.⁴¹ Sie verleitet Rechtsanwender dazu, in Fällen, in denen fraglich ist, ob eine von Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von einer Abkommensregelung erfasst ist, nicht nach dem Sinn der Abkommensregelung zu fragen, sondern stattdessen eine unbestimmte Vorschrift in Stellung zu bringen, die es möglich zu machen scheint, den Sachverhalt anhand des eigenen Rechtsgefühls des Rechtsanwenders und nicht anhand der aus dem Gesetz gewonnenen Wertungen zu beurteilen. Umgekehrt besteht für Behörden und Gerichte in anderen – als unbedenklich eingestuft – Fällen die Versuchung, sich auf den –

³⁹ OECD, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014).

⁴⁰ OECD, Comments Received on Public Discussion Draft „BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ (2014).

⁴¹ So bereits Lang, SWI 2013, 67 zur Kommissionsempfehlung zur Einführung von Missbrauchsvorschriften in den Mitgliedsstaaten der EU.

meist ohnehin nur vermeintlich – klaren Wortlaut zu beschränken und die Frage nach dem Sinn und Zweck der Rechtsvorschriften auszublenken. Rechtsanwendung verkümmert aber, wenn sie sich auf den „primitiven Positivismus des nackten Wortes“ beschränkt.⁴² Der verstorbene deutsche Höchstrichter *Ludwig Schmidt* hat am Beispiel des deutschen § 42 AO trefend darauf hingewiesen, dass der gute Jurist keiner Missbrauchsvorschrift bedarf.⁴³ Er bedient sich ohnehin der teleologischen Interpretation. Der schwache Jurist hingegen wird dankbar den Strohhalm ergreifen, den ihm allgemeine Missbrauchsvorschriften scheinbar bieten: Er erhofft, sich dadurch die oft mühevoll und anspruchsvolle Auseinandersetzung mit dem Sinn und Zweck der tatsächlich oder bloß vermeintlich umgangenen Vorschrift zu sparen, indem er auf eine Vorschrift „ausweichen“ kann, die es ihm vordergründig erlaubt, sein subjektives Rechtsempfinden an die Stelle der Gesetzesauslegung zu setzen. Der frühere Generalanwalt *Poiares Maduro* hat in seinen Schlussanträgen in *Cartesio* unter Verweis auf *Gutierrez* den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs als „Droge, die zunächst harmlos erscheint, doch später äußerst unangenehme Folge haben kann“, beschrieben.⁴⁴ Die OECD sollte die Finger davon lassen!⁴⁵

Hoffnung gibt die dominante Position der USA, die es bisher auch sonst erfolgreich verstanden hat, sicherzustellen, dass die BEPS-Vorschläge nicht ihren Interessen zuwiderlaufen. Die weitgehend den US-Abkommen entsprechende und von vielen Staaten bisher bewusst nicht in andere DBA übernommene „Limitation-on-benefits“-Regelung, die sich in Art X Abs 1 bis 5 des Entwurfs findet, gibt davon Zeugnis. Das OECD-MA wird auf diese Weise an das US-Musterabkommen angepasst. Art X Abs 6 vergleichbare Regelungen wurden hingegen bisher von den USA abgelehnt. Der US-Senat hat sogar die Genehmigung der Ratifikation von bereits ausverhandelten Abkommen davon abhängig gemacht, dass ein im Abkommen enthaltener „Main Purpose Test“ wieder gestrichen wird.⁴⁶ Die damals geäußerten Vorbehalte gegen eine solche Regelung sind vom zuständigen Ausschuss des Senats klar artikuliert worden:⁴⁷ „The new main purpose tests in the proposed treaty are subjective, vague and add uncertainty to the treaty. It is unclear how the provisions are to be applied. In addition, the provisions lack conformity with other U.S. tax treaties. This uncertainty could create difficulties for legitimate business transactions, and can hinder a taxpayer's ability to rely on the treaty.“ Diese Argumente sind heute genauso überzeugend wie damals. Lässt sich die OECD dennoch nicht davon abhalten, eine Art X Abs 6 ähnliche allgemeine Missbrauchsvorschrift in das OECD-MA aufzunehmen, verschlechtert sie damit nicht nur die Qualität des OECD-MA, sondern trägt vermutlich auch zu seinem Bedeutungsverlust bei: Nicht alle Staaten werden eine solche Regelung in ihren Abkommen akzeptieren können.

⁴² *Antonelli*, Gleichheit vor dem Gesetz, ÖJZ 1956, 646 (647).

⁴³ Vgl. *Schön*, Ludwig Schmidt (1928–2011), FR 2011, 1125 (1125 f).

⁴⁴ Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* vom 22. 5. 2008, Rs C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató* bt, Slg 2008, I-9641, Rn 55 mit Verweis auf *Gutierrez*, Abuse of Rights, 5 Cambridge Law Journal, 22, 44, 1933–1935.

⁴⁵ Zur Empfehlung der EU vgl. in diese Richtung auch schon *Lang*, SWI 2013, 68.

⁴⁶ *Parillo*, Italy-U.S. Tax treaty Enters Into force, TNI Jan 4 (2010) 37.

⁴⁷ Senate Executive Report 106-8 (1999) 4.