

99. Jahrgang / 15. Mai 2024 / Nr. 13/14

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Steuern zwischen Tradition und Innovation

Michael Tumpel zum 60. Geburtstag

Status quo, Kritik und Perspektiven

Indirekte Steuer, direkter Einfluss: Schwerpunkt USt

Künstliche Intelligenz: Don't Stop Me Now!?

Besteuerung im globalen Kontext

Unionsrecht als Taktgeber im Steuerkonzert

Vereinfachungsregeln vs Dokumentationspflichten

Kernfragen der Unternehmensbesteuerung

Spielräume und Grenzen der Steuergestaltung

Grundlagen, Auslegung und Methodik

Unilaterale Entlastungsmaßnahmen in Doppelbesteuerungsabkommen

Der Bundesminister für Finanzen als „zuständige Behörde“

MICHAEL LANG*)



Michael Tumpel ist höchst angesehener Professor für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, der dazu auch noch große wissenschaftliche Verdienste auf dem Gebiet des Steuerrechts erworben hat. Seine Forschungsinteressen sind vielseitig. Auch auf dem Gebiet der DBA stammen tiefeschürfende und wegweisende Publikationen aus seiner Feder.¹⁾ Viele Jahre trug **Michael Tumpel** auch zu den von mir mitveranstalteten Wiener Symposien zum Internationalen Steuerrecht und den daraus hervorgegangenen Büchern bei. Daher hoffe ich, dem geschätzten Kollegen und Freund eine Freude zu bereiten, wenn ich seinen runden Geburtstag zum Anlass nehme, mich mit einem in der internationalen steuerpolitischen Diskussion wenig beachteten

Phänomen zu beschäftigen: Immer häufiger werden durch DBA-Regelungen Aufgaben an die – in jedem DBA festgelegte – „zuständige Behörde“ übertragen. Diese Vorschriften greifen damit in die im nationalen Recht geregelte Zuständigkeitsverteilung ein, die sonst auch für die DBA-Anwendung maßgebend ist. In der Vergangenheit fanden sich in DBA eigene Zuständigkeitsvorschriften vor allem für Fälle, in denen das Zusammenwirken der zuständigen Behörden beider Staaten gefordert war. Seit einiger Zeit werden aber auch der zuständigen Behörde eines der Vertragsstaaten alleine Kompetenzen übertragen. Dabei handelt es sich um von ihr zu setzende Entlastungsmaßnahmen. Ich möchte den Inhalt dieser Vorschriften erläutern und die Konsequenzen aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuerrechts beleuchten.

1. Aufgaben der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten

Art 3 Abs 1 lit f OECD-MA sieht eine Definition der „zuständige[n] Behörde“ vor, die für die Abkommenvorschriften maßgebend ist, die diesen Ausdruck verwenden. Auf österreichischer Seite ist dies jeweils der Bundesminister für Finanzen. Oft wird zusätzlich auch dessen „bevollmächtigter Vertreter“ genannt. Diese Ergänzung ist überflüssig: Mit Bundesminister für Finanzen ist das Organ und nicht der konkrete Organwalter gemeint.²⁾

Im österreichischen Steuerrecht liegt die Zuständigkeit zur DBA-Anwendung allerdings nur selten beim BMF: Die Abgabenvorschriften sind im Regelfall von den Finanzämtern

*) 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. – Der Autor dankt Herrn Eric Coenen für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und zahlreiche Anregungen sowie die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

1) Vgl zB Tumpel, Die Bedeutung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit für die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie, in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 181; Tumpel/Stangl, Die Arbeitnehmerüberlassung im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 107; Aigner/Tumpel, Ansässigkeit oder Ort der Leitung der Gesellschaft als maßgebendes Kriterium für die Festlegung des Quellenstaates in den DBA (Art 8, 10 und 16 OECD-MA), in Gassner/Lang/Schuch/Staringer, Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 193; Tumpel/Moshammer, Capital Gains, in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, The UN-Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network (2017) 139; Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 2 bis Art 4; Tumpel in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 28.

2) Zur Unterscheidung zwischen Organ und Organwalter zB Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht⁹ (2021) 44 ff; vgl aber zB auch § 48 Abs 5 BAO, wo „der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter“ erwähnt ist. Wenn mit solchen Formulierungen eine Delegation von Zuständig-

zu vollziehen. Als Rechtsmittelinstanz entscheidet das zuständige Verwaltungsgericht, meist das BFG. Für die Vorschriften der DBA gilt nichts anderes. In all den Fällen, in denen eine DBA-Vorschrift den BMF als „zuständige Behörde“ anspricht, wird dieses System durchbrochen.

Prominentes Beispiel sind die Vorschriften über das Verständigungsverfahren in den Art 25 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften, das in all seinen Spielarten von den zuständigen Behörden beider Staaten zu führen ist. Das gilt sowohl für das individuelle (Art 25 Abs 1 und 2 OECD-MA) als auch für das generelle Verständigungsverfahren (Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA). Auch im Falle eines Schiedsverfahrens sind die zuständigen Behörden insofern ausdrücklich angesprochen, als sie in gegenseitigem Einvernehmen die Anwendung dieser Vorschriften regeln. Nach Art 25 Abs 3 Satz 2 OECD-MA können die zuständigen Behörden sogar gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt ist. Die zuletzt genannte Vorschrift hat aber kaum rechtliche Bedeutung: Beraten könnten sich die Behörden beider Staaten auch ohne ausdrückliche Ermächtigung. Eine Rechtsgrundlage für die Vermeidung der Doppelbesteuerung außerhalb des Anwendungsbereichs eines DBA durch Verständigungsvereinbarung bietet weder diese noch irgendeine andere Abkommensvorschrift. Kommt es als Ergebnis dieser Beratungen über Konstellationen, die bisher im Abkommen nicht geregelt waren, zu einer Vereinbarung, bedarf diese ohnehin der parlamentarischen Genehmigung.³⁾

In Art 10 Abs 2 OECD-MA sind die zuständigen Behörden ebenfalls angesprochen: Sie regeln – wiederum in gegenseitigem Einvernehmen –, wie die Quellensteuerbegrenzungsvorschriften durchzuführen sind. Die gleiche Regelung findet sich auch in Art 11 Abs 2 OECD-MA.

Eine besondere Form des Verständigungsverfahrens kennt Art 4 Abs 2 lit d OECD-MA: Wenn die bei natürlichen Personen sonst vorgesehenen Tie-Breaker-Kriterien zur Festlegung des Ansässigkeitsstaates bei Doppelansässigkeit versagen, regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

Viel größere Bedeutung hat das Verständigungsverfahren nach Art 4 Abs 3 OECD-MA:⁴⁾ Nach dem ersten Satz dieser Vorschrift ist die Ansässigkeit von doppelt ansässigen, nicht natürlichen Personen im Verständigungsverfahren zu klären. Kommt es zu keiner Einigung zwischen den zuständigen Behörden, bleibt es bei der Ansässigkeit in beiden Staaten. Dies hat zB für die Ansässigkeit der die Dividenden zahlenden Gesellschaft nach Art 10 OECD-MA, des Arbeitgebers nach Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA oder der Gesellschaft nach Art 16 OECD-MA, die die Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen zahlt, Bedeutung. Wenn es aber mangels Einigung der beiden zuständigen Behörden bei der Doppelansässigkeit bleibt, kann der doppelt ansässige Rechtsträger selbst keine Abkommensvorteile erlangen. Dazu bedarf es einer Verständigung nach Art 4 Abs 3 Satz 2 OECD-MA: Die beiden zuständigen Behörden können nach dieser Vorschrift vereinbaren, ob und in welchem Umfang die doppelt ansässige Person die im Abkommen vorgesehenen Steuererleichterungen oder -befreiungen erhält.

keiten an andere Behörden ermöglicht werden soll, ist die Wortwahl nicht passend. Die mit der „*Führung eines von einem Abgabepflichtigen angeregten Verständigungsverfahrens und die Erledigung aller mit einem solchen Verständigungsverfahren [...] in Zusammenhang stehenden Aufgaben*“ sind in Österreich nach § 61 Abs 4 Z 7 BAO allerdings unmittelbar durch das Gesetz dem Finanzamt für Großbetriebe übertragen.

³⁾ So auch *Ismer/Piotrowski in Vogel/Lehner, DBA*⁷ (2021) Art 25 Rz 178.

⁴⁾ Dazu ausführlich *Lang, Mutual Agreement Procedure and Art 4 (3) OECD Model Convention*, in *Debelva, European Tax Law*, FS De Broe (2024) (in Druck); *Lang, Missbrauchsbekämpfung als Ziel und Zweck der DBA?* in *Hummel/Kaminski, Aktuelle Praxis- und Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts* (2024) (in Druck).

Nach Art 26 OECD-MA erfolgt auch der Informationsaustausch durch die „zuständigen Behörden“ beider Vertragsstaaten. Nach Art 27 Abs 1 OECD-MA leisten hingegen die „Vertragsstaaten“ gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen. Die zuständigen Behörden sind dabei nicht so prominent erwähnt wie beim Informationsaustausch. Sie können allerdings in gegenseitigem Einvernehmen regeln, wie dieser Artikel durchzuführen ist.

Schließlich verpflichtet Art 2 Abs 4 Satz 2 OECD-MA die zuständigen Behörden, einander die in ihren Steuergesetzen eingetretenen „bedeutsamen Änderungen“ mitzuteilen. Konsequenzen gibt es allerdings keine, wenn eine Behörde dies unterlässt.

2. Aufgaben der zuständigen Behörde eines Vertragsstaates

Nach einer schon von Anfang an im OECD-MA enthaltenen Vorschrift hat die zuständige Behörde eines Vertragsstaates auch Aufgaben, die sie alleine, also ohne Abstimmung mit ihrem Gegenüber im anderen Staat, wahrzunehmen hat: Wenn der Steuerpflichtige der Auffassung ist, dass eine abkommenswidrige Besteuerung droht oder sogar schon vorliegt und seinen Fall der zuständigen Behörde rechtzeitig vorlegt, hat diese nach Art 25 Abs 2 OECD-MA zu prüfen, ob sie die Einwendung für begründet hält. Wenn sie dann „selbst nicht in der Lage [ist], eine befriedigende Lösung herbeizuführen“, hat sie ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Damit ist die Subsidiarität des Verständigungsverfahrens angesprochen: Die Behörde des anderen Staates soll mit dem Problem nicht behelligt werden, wenn im ersten Staat selbst Abhilfe möglich ist. Dessen zuständige Behörde wird damit auch die Aufgabe übertragen, gegebenenfalls selbst eine Lösung herbeizuführen und entsprechende Entlastungsmaßnahmen zu setzen. Art 25 Abs 2 OECD-MA überlässt dies nicht der Zuständigkeitsverteilung des Vertragsstaates. Die Vorschrift verhindert damit, dass automatisch jene Behörde neuerlich beauftragt wird, deren Auslegung der DBA-Vorschrift das Problem verursacht hat. Bei ihr ist die Hoffnung gering, dass sie auf eine andere Auffassung umschwenkt. Von der Behörde, die dann das Verständigungsverfahren zu führen hat, ist hingegen eher zu erwarten, dass sie das Problem löst und sich selbst auf diese Weise weitere Verfahrensschritte erspart.

Die 2017 erfolgten Änderungen des OECD-MA brachten weitere Aufgaben für die zuständige Behörde. Ein Beispiel dafür ist die LoB-Klausel. Sie ist äußerst komplex und regelt die Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung in mehreren Absätzen im Detail. Ihre Wirkungsweise ist sehr schematisch. Daher wurde befürchtet, dass sie auch Personen den Zugang zu den Abkommensvorteilen versagt, bei denen es vor dem Hintergrund von Ziel und Zweck des jeweiligen DBA und seiner Vorschriften nicht erforderlich ist, sie von der Abkommensanwendung auszuschließen.⁵⁾ Aus diesem Grund bedurfte es eines Korrektivs. Dieses findet sich in Art 29 Abs 6 Satz 1 OECD-MA.⁶⁾

„The competent authority of the Contracting State in which benefits are denied under the previous provisions of this Article may, nevertheless, grant the benefits of this Convention, or benefits with respect to a specific item of income or capital, taking into account the object and purpose of this Convention, but only if such resident demonstrates to the satisfaction of such competent authority that neither its establishment, acquisition or maintenance, nor the conduct of its operations, had as one of its principal purposes the obtaining of benefits under this Convention.“

Vor einer Entscheidung hat die zuständige Behörde auch ihr Gegenüber im anderen Vertragsstaat zu konsultieren. Dem OECD-Kommentar zufolge soll diese Voraussetzung sicherstellen, „that Contracting States treat similar cases in a consistent manner

⁵⁾ Lang in Hummel/Kaminski, Aktuelle Praxis- und Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts (in Druck).

⁶⁾ In den österreichischen DBA finden sich bisher ähnliche Klauseln im DBA Japan in Art 22 Abs 6 sowie im DBA USA in Art 16 Abs 2.

and can justify their decision on the basis of the facts and circumstances of the particular case“.⁷⁾ Der Austausch mit der anderen zuständigen Behörde soll somit auch der Ermittlung des zutreffenden Sachverhalts dienen.⁸⁾ Eine Zustimmung der anderen Behörde ist hingegen nicht erforderlich.⁹⁾

Art 29 Abs 8 OECD-MA sieht einen weiteren Fall vor, in dem die Abkommensberechtigung nicht zusteht:¹⁰⁾ Wenn Einkünfte aus einem anderen Vertragsstaat einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet und im Ansässigkeitsstaat gar nicht und im Drittstaat nicht ausreichend besteuert werden, kommen die Abkommensvorteile im anderen Vertragsstaat nicht zum Tragen. Dieser andere Staat kann dann die aus seinen Quellen stammenden Einkünfte unbegrenzt besteuern. Von dieser Bestimmung sind beispielsweise aus diesem Staat stammende Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren betroffen. Diese Vorschrift zielt auf Gestaltungen ab, in denen sich der Steuerpflichtige in einem Dreieckssachverhalt die Vorteile beider DBA des Ansässigkeitsstaates und einer niedrigen Besteuerung im Betriebsstättenstaat zunutze macht. Die Nichtbesteuerung im Ansässigkeitsstaat kann sich aber auch aus dessen innerstaatlichem Recht ergeben. Für diese Subject-to-Tax-Klausel gilt, dass sie ungeachtet der Intention des Steuerpflichtigen zum Tragen kommt.

Auch Art 29 Abs 8 OECD-MA kennt in seinem Unterabsatz c eine Bestimmung über einen „discretionary relief“:¹¹⁾

„If benefits under this Convention are denied pursuant to the preceding provisions of this paragraph with respect to an item of income derived by a resident of a Contracting State, the competent authority of the other Contracting State may, nevertheless, grant these benefits with respect to that item of income if, in response to a request by such resident, such competent authority determines that granting such benefits is justified in light of the reasons such resident did not satisfy the requirements of this paragraph (such as the existence of losses). The competent authority of the Contracting State to which a request has been made under the preceding sentence shall consult with the competent authority of the other Contracting State before either granting or denying the request.“

Art 29 Abs 8 OECD-MA spricht davon, dass die Gewährung von Abkommensvorteilen „in light of the reasons such resident did not satisfy the requirements of this paragraph (such as the existence of losses)“ gerechtfertigt ist. Pinetz/Turcan haben zu Recht darauf hingewiesen, dass subjektive Kriterien im Rahmen dieser Vorschrift von vornherein keine Rolle spielen.¹²⁾ Obwohl nicht von „object and purpose“ die Rede ist, kann es nur um Konstellationen gehen, in denen dem Zweck der jeweiligen Regelung nach die Abkommensvorteile zustehen sollten.¹³⁾ Art 29 Abs 8 OECD-MA erwähnt beispielhaft die „existence of losses“ und lässt damit erkennen, welchen Maßstab Art 29 Abs 8 OECD-MA vorgibt, der auch in anderen Fällen des „discretionary relief“ maßgebend sein kann.

Die zuständige Behörde des Quellenstaates entscheidet alleine über die Gewährung der Vergünstigungen, muss aber ihr Gegenüber im anderen Vertragsstaat vorweg konsultieren. Auf diese Weise können auch Sachverhaltsfragen abgeklärt und die gegenseitige Kenntnis über die geübte Praxis sichergestellt werden.¹⁴⁾

⁷⁾ Siehe Tz 108 OECD-MK zu Art 29 OECD-MA.

⁸⁾ Lang in Hummel/Kaminski, Aktuelle Praxis- und Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts (in Druck).

⁹⁾ So Pinetz/Turcan in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 29 Rz 90.

¹⁰⁾ Näher Lang in Hummel/Kaminski, Aktuelle Praxis- und Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts (in Druck).

¹¹⁾ Solche oder ähnliche Klauseln finden sich bisher zB in den österreichischen DBA mit Argentinien in Art 29 Abs 1 lit c, Deutschland in Art 28 Abs 6 sowie mit Indien, den Niederlanden, Pakistan, der Slowakei, Slowenien, Spanien, eingefügt jeweils durch Art 10 Abs 3 MLI.

¹²⁾ Pinetz/Turcan in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 29 Rz 18.

¹³⁾ Van West, The Anti-Abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third States (2020) 205.

¹⁴⁾ Van West, The Anti-Abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third States, 202 f; Lang in Hummel/Kaminski, Aktuelle Praxis- und Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts (in Druck).

3. Umsetzung der Entlastungsmaßnahmen im österreichischen Steuerrecht

Als Rechtsgrundlage zur Umsetzung der beschriebenen Entlastungsmaßnahmen nach den Art 25 Abs 2 Satz 1, Art 29 Abs 6 und Art 29 Abs 8 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften scheint sich zunächst § 48 BAO anzubieten. Diese Vorschrift wurde im Rahmen des EU-BStbG völlig neu gestaltet. Die ersten vier Absätze betreffen allerdings nicht bloß die im EU-BStbG geregelten Verfahren und Rechtsakte: Die Vorschriften haben auch für Verständigungs- und Schiedsverfahren „nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG“ Bedeutung. Die oben genannten Entlastungsmaßnahmen sind allerdings nicht umfasst.

Vor dem EU-BStbG wurde § 48 BAO als Rechtsgrundlage zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen und Ergebnissen von Schiedsverfahren angesehen.¹⁵⁾ Der frühere § 48 BAO findet sich seit BGBl I 2019/62 in § 48 Abs 5 BAO. Vor diesem Hintergrund könnte überlegt werden, nunmehr in § 48 Abs 5 BAO eine Rechtsgrundlage zur Umsetzung der in Art 25 Abs 2 Satz 1, Art 29 Abs 6 und Art 29 Abs 8 OECD-MA genannten Entlastungsmaßnahmen zu sehen.

Im Unterschied zu den zuletzt genannten Abkommensregelungen findet sich in Art 25 Abs 2 Satz 2 und Abs 5 OECD-MA keine Regelung, welche Behörde eine Verständigungsvereinbarung oder das Ergebnis des Schiedsverfahrens umzusetzen hat: Es ist nur davon die Rede, dass die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts durchzuführen ist. Ebenso „ist der Schiedsspruch [...] durchzuführen“. Daher war es naheliegend, auf den damaligen § 48 BAO zurückzugreifen, der den BMF erwähnte, und nunmehr das Finanzamt für Großbetriebe in § 48 Abs 2 und 3 BAO eigens anzusprechen. Bei Art 25 Abs 2 Satz 1, Art 29 Abs 6 und Art 29 Abs 8 OECD-MA ist das aber anders: Dort ist explizit die „zuständige Behörde“ und damit aufgrund der Art 3 Abs 1 lit f OECD-MA nachgebildeten Vorschriften der BMF genannt. Der Rückgriff auf den nunmehrigen § 48 Abs 5 BAO ist daher gar nicht notwendig: Die Abkommensvorschriften sind die Rechtsgrundlage für die dort genannten Entlastungsmaßnahmen.

Daran ändert nichts, dass in § 48 Abs 1 BAO nunmehr „die Einleitung eines Verständigungsverfahrens“ explizit angesprochen ist: Das Finanzamt für Großbetriebe hat mit Bescheid „die Art und die Höhe der Abgabe, die Gegenstand [...] des Verständigungsverfahrens ist, den Zeitraum, für den die Abgabe entrichtet werden soll bzw. entrichtet worden ist sowie den Zeitpunkt [...] der Einleitung des Verständigungsverfahrens festzustellen“. Diese Feststellung erfolgt auf Antrag des Abgabepflichtigen für Zwecke der Festsetzung von Beschwerdezinzen (§ 205a BAO) oder der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO). Die Art 25 Abs 2 Satz 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften wären dafür keine Rechtsgrundlage. Umgekehrt ist der BMF eben in Art 25 Abs 2 Satz 1 OECD-MA als zuständige Behörde ausdrücklich angesprochen, sodass es dafür keiner gesonderten Regelung in § 48 BAO bedarf. Die Maßnahme nach Art 25 Abs 2 Satz 1 OECD-MA steht allerdings im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren. Es handelt sich daher um eine nach § 61 Abs 4 Z 7 BAO an das Finanzamt für Großbetriebe übertragene Aufgabe.

Nach den Art 29 Abs 6 und Art 29 Abs 8 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften hat die dort vorgesehene Entlastung weiterhin die nach dem jeweiligen DBA zuständige Behörde vorzunehmen. Der BMF hat daher einen auf diese Vorschriften gestützten Bescheid zu erlassen. Auf diesem Bescheid baut dann der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid auf. Ist dieser schon erlassen, dann ist der Bescheid des BMF – ähnlich wie ein Bescheid nach § 48 Abs 5 BAO – grundlagenähnlich und führt daher zur Folgeberichtigung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides nach § 295 Abs 3 BAO.

¹⁵⁾ Dazu auch schon Lang, Das EG-Übereinkommen über das Schlichtungsverfahren und die österreichische Rechtsordnung, in Gassner/Lechner, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 229 (244 ff).

Eine Parallele zu § 48 Abs 5 BAO besteht auch insoweit, als der BMF in den Fällen, in denen er die Gewährung von Entlastungsmaßnahmen nicht als dem Ziel und Zweck der jeweiligen Abkommensvorschriften entsprechend ansieht oder sonst die Voraussetzungen dafür als nicht gegeben erachtet, den Antrag ab- oder zurückzuweisen hat. Auch in diesen Fällen hat daher ein Bescheid zu ergehen. Gegen diesen Bescheid des BMF kann Beschwerde erhoben werden, die vom BFG zu behandeln ist. Gleiches gilt auch dann, wenn zwar eine Entlastungsmaßnahme gewährt wurde, der Antragsteller aber eine andere oder weitgehendere Entlastungsmaßnahme als dem Ziel und Zweck der jeweiligen Abkommensvorschriften entsprechend erachtet. Die vom BMF vertretene Rechtsauffassung kann auf diese Weise gerichtlich überprüft werden.

Der Umstand, dass nur der BMF – und nicht etwa das BFG – in den genannten Abkommensvorschriften als zuständige Behörde bezeichnet wird, ändert daran nichts: Die von einem DBA vorgenommene Durchbrechung der nationalen Zuständigkeitsvorschriften kann nicht so weit gehen, dass auf diese Weise der sonst gegen Rechtsakte des BMF zustehende Rechtsschutz versagt wird. Ein derartiges Auslegungsergebnis würde an verfassungsrechtliche Grenzen stoßen. Eine – methodisch ohnehin höchst problematische – verfassungskonforme Interpretation der dem OECD-MA nachgebildeten Abkommensnormen ist aber gar nicht erforderlich: Wenn das DBA der zuständigen Behörde aufträgt, die Entlastungsmaßnahmen zu setzen, soll auf diese Weise verhindert werden, dass automatisch erstinstanzliche Behörden damit befasst werden und es womöglich zur Rechtszersplitterung innerhalb eines Vertragsstaates kommt. Sinn dieser abkommensrechtlichen Regelung war jedenfalls nicht, den Rechtsschutz einzuschränken.

Im Falle eines Antrags auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gilt es allerdings – im Vergleich zu den unter Art 29 Abs 6 und Art 29 Abs 8 OECD-MA fallenden Konstellationen –, Besonderheiten zu beachten: Die zuständige Behörde hat nach Art 25 Abs 2 Satz 1 OECD-MA das Verständigungsverfahren einzuleiten, wenn sie „selbst nicht in der Lage [ist], eine befriedigende Lösung herbeizuführen“. Diese Aufgabe ist nach § 61 Abs 4 Z 7 BAO dem Finanzamt für Großbetriebe übertragen. Wenn das Finanzamt für Großbetriebe das Verständigungsverfahren einleitet, hat kein Bescheid zu ergehen. Nur dann, wenn die Behörde weder eine Lösung herbeiführt noch ein Verständigungsverfahren einleitet, hat sie im Wege eines Bescheides über den Antrag des Steuerpflichtigen zu entscheiden und darin darzulegen, warum sie „die Einwendung“ nicht „für begründet“ hält.¹⁶⁾ Aufgrund des Zusammenhangs zum Verständigungsverfahren ist dieser Bescheid nach § 61 Abs 4 Z 7 BAO vom Finanzamt für Großbetriebe zu erlassen. Auch dieser Bescheid ist rechtmittelfähig: Ist für das BFG die Einwendung doch „begründet“, kann das Gericht dann in seinem Erkenntnis entweder die Entlastungsmaßnahme gewähren oder aber feststellen, dass die Voraussetzungen für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gegeben sind.¹⁷⁾ Eine solche Feststellung des BFG bindet dann das Finanzamt für Großbetriebe, das in der Folge das Verständigungsverfahren einzuleiten hat.¹⁸⁾

Dass die Gewährung all dieser Entlastungsmaßnahmen im *Ermessen* der Behörde steht, ändert an diesem Befund nichts: Ermessen bedeutet nicht Beliebigkeit und schon gar nicht Willkür. Wenn der Wortlaut der Behörde einen größeren Spielraum einzuräumen scheint, hat sie diesen unter Rückgriff auf Ziel und Zweck der Regelung zu füllen.¹⁹⁾ Da-

¹⁶⁾ So bereits Lang, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des „Verständigungsverfahrens“, JBI 1989, 365 (370 ff).

¹⁷⁾ Dazu schon Lang, JBI 1989, 365 (371), allerdings noch vor dem Hintergrund der damaligen VwGH-Zuständigkeit kraft Säumnisbeschwerde.

¹⁸⁾ Vgl Lang, JBI 1989, 365 (371).

¹⁹⁾ Dazu zB instruktiv Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht⁶, 230 ff; vgl aber auch die Nachweise bei Gassner/Lang, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in Mayer/Jablonek/Kucsko-Stadlmayer/Laurel/Ringhofer/Thienel, Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS Walter (1990) 159 (164 ff); zur Entwicklung der Ermessenslehre Lang, Der Österreichische Juristentag als Spiegel des Steuerrechts, in Österreichischer Juristentag, FS 50 Jahre Österreichischer Juristentag (2009) 241 (252 ff).

durch kann der vermeintliche Spielraum mitunter auch so stark schrumpfen, dass sich nur *eine* bestimmte Maßnahme als rechtskonform erweist. Das BFG hat nachzuprüfen, ob die Behörde bei der Ermessensübung die aus dem DBA abzuleitenden Wertungen berücksichtigt hat, und gegebenenfalls selbst Ermessen zu üben.

Wenn die Behörde einen auf die Art 25 Abs 2 Satz 1, Art 29 Abs 6 oder Art 29 Abs 8 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften gestützten Antrag innerhalb von sechs Monaten gar nicht behandelt, kann der Antragsteller nach § 284 Abs 1 BAO Säumnisbeschwerde erheben. Wie auch sonst sind solche Säumnisbeschwerden nach § 284 Abs 4 BAO abzuweisen, wenn die Verspätung nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist. Kommt es nicht zur Abweisung, kann das BFG der Behörde auftragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden. Eine nach § 284 Abs 2 Satz 2 BAO mögliche Verlängerung der Frist kann sich insbesondere dann als sinnvoll erweisen, wenn der BMF in den Fällen des Art 29 Abs 6 oder 8 OECD-MA eine Rückmeldung seines Gegenübers im anderen Vertragsstaat abwartet. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Entlastungsmaßnahmen nicht die Zustimmung der zuständigen Behörde des anderen Staates erfordern.

Holt die Behörde innerhalb der gesetzten Frist die Entscheidung nicht nach, muss das BFG selbst entscheiden. Dabei kann das BFG sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgeblicher Rechtsfragen beschränken und der Behörde auftragen, den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiermit festgelegten Rechtsanschauung zu erlassen. Das BFG kann daher beispielsweise bloß darüber entscheiden, dass die Voraussetzungen für die Gewährung von Entlastungsmaßnahmen gegeben sind, und der Behörde überlassen, die konkreten Maßnahmen zu setzen. Nach Art 29 Abs 6 und 8 OECD-MA ist die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates zu konsultieren, bevor über den Antrag entschieden wird. Der Sinn dieser Regelung besteht auch darin, Sachverhaltsfragen abklären zu können. Die Behörde des anderen Staates soll Gelegenheit haben, darauf hinzuweisen, wenn sie von einem abweichenden Sachverhalt ausgeht. Mit dieser Aufgabe könnte das BFG in sinngemäßer Anwendung des § 269 Abs 2 BAO den BMF betrauen. Der BMF ist die nach den DBA zuständige Behörde. Die Beauftragung einer anderen Behörde, die an die „zuständige Behörde“ des anderen Staates herantritt, wäre daher alles andere als naheliegend. Gegen die Heranziehung des BMF spricht aber, dass das BFG gerade aufgrund dessen Säumnis tätig wurde. Dann müsste aber das BFG selbst diese Konsultation übernehmen, auch wenn das Gericht nur über die Voraussetzungen entscheidet. Gegebenenfalls wird der BMF dann sein Gegenüber nochmals informieren müssen, bevor er dann über die konkreten Maßnahmen entscheidet. Die Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens kann das BFG hingegen nur feststellen: Einzuleiten ist das Verfahren dann wiederum vom Finanzamt für Großbetriebe.²⁰⁾

Wenn im Falle der Entlastungsmaßnahmen nach Art 25 Abs 2 Satz 1, Art 29 Abs 6 und Art 29 Abs 8 OECD-MA die Folgeberichtigung nach § 295 Abs 3 BAO zum Tragen kommt, bedeutet dies auch, dass die Folgeberichtigung nur innerhalb der Verjährungsfristen erfolgen kann. Geht es um die Umsetzung einer Verständigungseinigung, ist das anders: Für diesen in § 48 Abs 2 BAO ausdrücklich geregelten Fall legt § 295 Abs 2a BAO ausdrücklich fest, dass der abgeleitete Bescheid nicht nur ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft, sondern auch der Verjährung aufzuheben oder abzuändern ist.²¹⁾

²⁰⁾ Vgl bereits *Lang*, JBl 1989, 365 (371), zur damaligen Rechtslage, nach der der BMF zuständig war.

²¹⁾ Dazu *Köhler*, Internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren und das innerstaatliche Abgabenverfahren, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn (2022) 301 (312).

i Auf den Punkt gebracht

Die Aufnahme unilateraler Entlastungsmaßnahmen in DBA ist – sieht man von der schon im OECD-MA 1963 vorgesehenen Möglichkeit der zuständigen Behörde ab, im Falle der Einleitung eines Verständigungsverfahrens selbst eine befriedigende Lösung herbeizuführen – ein jüngerer Trend. Sowohl im Fall des Art 29 Abs 6 als auch im Fall des Art 29 Abs 8 OECD-MA handelt es sich um Vorschriften, die im Einzelfall eine Korrektur allzu rigoroser Einschränkungen der Abkommensberechtigung erlauben sollen. Die Regelung der Zuständigkeit dafür im DBA selbst war nicht zwingend geboten: Das DBA hätte dies auch dem Recht des Vertragsstaates überlassen können, damit dieser dann an seine sonst bestehenden Zuständigkeitsregelungen anknüpfen kann. Der Umstand, dass die Einschränkungen der Abkommensberechtigung durch die LoB-Klausel und die Regelung über die Drittstaatsbetriebsstätte Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sein können, hätte es nicht unbedingt erforderlich gemacht, in den Abkommen die Zuständigkeit des BMF vorzusehen. Denn nach Art 25 Abs 2 Satz 1 OECD-MA kann der BMF ohnehin auch in diesen Fällen selbst Abhilfe schaffen. Sowohl Art 29 Abs 6 als auch Art 29 Abs 8 OECD-MA sehen aber die Konsultation der zuständigen Behörde des anderen Staates vor, und vor diesem Hintergrund macht es Sinn, dass eine einzige, schon im DBA festgelegte Behörde dafür zentral zuständig ist. Die aus verfahrensrechtlicher Sicht angestellten Überlegungen haben jedenfalls deutlich gemacht, dass die österreichische Steuerrechtsordnung gewappnet ist, mit einer DBA-rechtlich begründeten Zuständigkeit des BMF für solche Maßnahmen umzugehen: Für die Umsetzung dieser Maßnahmen und für die Gewährung des in einem Rechtsstaat erforderlichen Rechtsschutzes gibt es geeignete Rechtsgrundlagen.

Zuordnung von Beteiligungen zu Betriebsstätten im DBA-Recht

Eine Bestandsaufnahme zum aktuellen Meinungsstand

CLEMENS NOWOTNY*)



Seit der Verfassung einer Dissertation zum Thema der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten im DBA-Recht¹⁾ am Institut des Jubilars im Jahr 2003 hat insbesondere die Frage der Zuordnung von Beteiligungen²⁾ zu Betriebsstätten eine bewegte Historie aufzuweisen. Grund genug, diese Thematik erneut kritisch zu beleuchten und Teile der seinerzeitigen Thesen zu verproben. Dieser Beitrag stellt eine stark gekürzte Version eines wesentlich umfassenderen Beitrags dar, der in der TPI 3/2024 erscheinen wird.

1. Problemaufriss

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten hat im Abkommensrecht einen maßgeblichen Einfluss auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den

*) Dr. Clemens Nowotny ist Steuerberater und Partner bei LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Linz.

1) Nowotny, Betriebsstättengewinnermittlung – Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004).

2) Unter „Beteiligungen“ sind im gegenständlichen Beitrag Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu verstehen, somit insbesondere keine mitunternehmerischen Beteiligungen.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Die Nummer 1 im Steuerrecht

Auf den Punkt gebracht

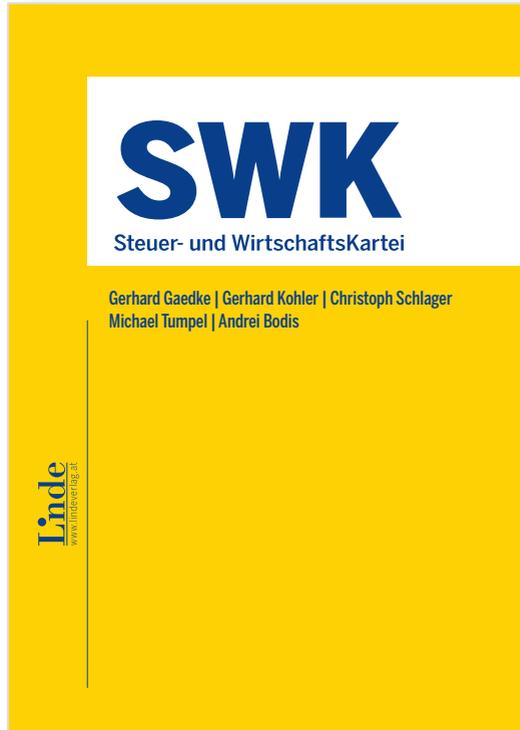
Blick auf Steuern, Wirtschaft, Recht alle 10 Tage

Praxisfälle und Steuerfragen

Auswirkungen, Empfehlungen, Lösungen

Gesetzgebung, Verwaltungspraxis, Rechtsprechung

Topaktuelle Updates aus erster Hand



SWK – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swk
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 423,70** (statt € 529,60)

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

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