

RECHTSMISSBRAUCH IM INTERNATIONALEN UMFELD

§ 22 BAO IDF JStG 2018 UND DER PPT IM DBA-RECHT



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

1. GENEAL ANTI AVOIDANCE RULES (GAAR)

Die Bemühungen der Staaten, steuergünstige Gestaltungen und Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerränder zu unterbinden haben auch zur Folge, dass allgemeine Regelungen zur Verhinderung von Rechtsmissbrauch, sog. „*general anti avoidance rules*“ geschärft und neu gefasst werden. Internationale Gremien, wie die EU-Kommission¹ haben ihren Mitgliedstaaten die Aufnahme solcher Klauseln in innerstaatliches Steuerrecht empfohlen. In Richtlinienentwürfen der EU-Kommission, wie jenem über die Einführung einer *gemeinsam konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage*² oder einer „*Financial Transaction Tax*“³, in der überarbeiteten Mutter-Tochter-Richtlinie⁴ und in der Mitte 2016 verabschiedeten „*Anti-Tax-Avoidance-Directive*“ (ATAD I)⁵ finden sich entsprechende Vorgaben. Im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018) wurde der allgemeine Missbrauchstatbestand in § 22 BAO an die verpflichtend umzusetzende ATAD 1 angepasst. Der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) hat sich die OECD im Auftrag der G20 in BEPS Action 6⁶ gewidmet. Die Vorschläge werden im Rahmen des *Multilateral Instruments*⁷ in das DBA-Recht übernommen und finden sich bereits im *Update 2017 des OECD-Musterabkommens*⁸ (OECD-MA). Den Staaten wird es dabei freigestellt, den Mindeststandard⁹ zur Verhinderung von DBA-Missbrauch alternativ durch die Aufnahme einer der drei folgenden Bestimmungen in ihre DBA zu erfüllen:¹⁰

- einen „Principal Purpose Test“ (PPT) der sich in Art. 7 Abs. 1 MLI bzw. Art. 29 Abs. 9 des OECD-MA findet oder
- einen PPT gemeinsam mit einer vereinfachten *Limitation of Benefits* (LOB)-Klausel iSd Art. 7 Abs. 8 bis 13 bzw. Art. 29 Abs. 1 bis 7 OECD-MA oder
- eine detaillierte LOB-Klausel gemeinsam mit einer Maßnahme gegen Durchlaufstrukturen, sog. „*conduit arrangements*“ (Art. 7 Abs. 15 lit a MLI).

Österreich hat sich – so wie die überwiegende Zahl der MLI-willigen Staaten – für die Übernahme des PPT entschieden.¹¹ Unter anderem damit begründet, dass der PPT im Ergebnis weitgehend mit den von der österreichischen Rechtsprechung geprägten Antimissbrauchsbestimmungen der §§ 21 ff. BAO übereinstimme (was jedoch zu bezweifeln ist). Im Übrigen sei dem PPT der aus dem angloamerikanischen Rechtskreis stammenden Technik spezieller LOB-Regeln der Vorzug einzuräumen.¹² Damit wird der PPT in den von Österreich genannten 38 „covered tax agreements“ zum Standard erhoben, da Österreich der einseitigen Anwendung einer LOB-Klausel durch den anderen Vertragsstaat nicht zugestimmt hat.¹³

2. DER NEUE § 22 BAO IDF DES JStG 2018

Im Zuge des JStG soll der abgabenrechtliche Missbrauchsbegriff in Umsetzung des Art. 6 Abs. 1 und 2ATAD I in einem neuen § 22 Abs. 2 BAO erstmals definiert werden. Gleichzeitig soll durch den neuen Verweis auf „...*Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts*...“ klargestellt werden, dass nicht nur Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des ABGB sondern *auch solche des Gesellschaftsrechts* einen Missbrauch iSd. § 22 BAO begründen können. Wengleich die ATAD I in ihrem persönlichen Anwendungsbereich nur KöSt-pflichtige Steuersubjekte betrifft, soll mit dieser Ergänzung sichergestellt werden, „...*dass die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung („General Anti Avoidance-Rule“, GAAR) des österreichischen Abgabenrechts hinsichtlich des Missbrauchs im KöSt-Recht jedenfalls den unionsrechtlichen Anforderungen entspricht und es trotzdem nur bei einer einzigen allgemeinen nationalen Anti-Missbrauchsbestimmung bleibt.*“¹⁴ Nach der Entwurfsfassung des JStG soll § 22 BAO folgenden Wortlaut haben:

(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist. Ungewöhnlich und unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

(3) Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Wenngleich in den Erläuterungen zum JStG 2018 darauf hingewiesen wird, dass der neue § 22 BAO die höchstgerichtliche Judikatur widerspiegelt und damit die bestehende Auslegungstradition so weit wie möglich beibehalten werden soll, widerspricht der neue Wortlaut bisheriger österreichischer Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Nach der Rechtsprechung des VwGH war stets eine Kette von Rechtshandlungen dafür nötig.¹⁵ Analog zum PPT iSd Art. 7 Abs. 1 MLI bzw. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA 2017 soll es außerdem für die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit einer Gestaltung ausreichen, wenn „...einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.“ Auch das widerspricht der bisherigen Judikatur, wonach unter Rechtsmissbrauch eine rechtliche Gestaltung verstanden wurde, „...die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.“¹⁶ Unklar ist auch, unter welchen Voraussetzungen eine Gestaltung dem „Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts“ zuwiderläuft. Das Inkrafttreten der Neufassung des § 22 BAO ist nicht geregelt. Es muss aber davon ausgegangen werden, dass nur Sachverhalte davon erfasst werden, die nach Inkrafttreten des JStG 2018 verwirklicht worden sind.

3. DER PPT IM MLI UND IM OECD-MA 2017

Art. 7 Abs. 1 MLI bzw. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA haben den folgenden Wortlaut:

„Ungeachtet eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens wird eine Vergünstigung nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens im Einklang steht.“

Der PPT besteht aus zwei Prüfungskriterien:¹⁷

1. Zunächst ist festzustellen, ob „...unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände...“ einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion darin gelegen ist, einen DBA-Vorteil zu bewirken („Hauptzweckkriterium“).¹⁸
2. Im zweiten Schritt ist zu klären, ob nicht eine Rückausnahme anwendbar ist, und nachgewiesen werden kann, dass die Gewährung des DBA-Vorteils dem Sinn und Zweck des DBA entspricht.

Vergleicht man die Regelung mit dem Missbrauchsbeginn in § 22 BAO in aktueller Fassung, ergibt sich ein deutlich weiterer Anwendungsbereich der Norm. DBA-rechtliche Vergünstigungen können selbst dann versagt werden, wenn nur ein Hauptziel einer Gestaltung oder Transaktion der Erhalt eines Steuervorteils war. Entscheidend ist damit die subjektive Absicht des DBA-Anwenders.¹⁹ Begünstigungen eines DBA sollen nur Personen zugutekommen, für die sie nach dem Telos eines DBA vorgesehen sind, nicht aber Personen, denen diese nicht zukommen sollen, die solche Vorteile aber durch entsprechende Gestaltungen erwirken wollen. In diesem Fall liegt es am Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass die gewählte Gestaltung mit dem Ziel und Zweck der in Anspruch genommenen DBA-Bestimmung vereinbar ist (Rückausnahme). Hingegen kann der Fiskus die DBA-Vorteile schon dann versagen, wenn seine Feststellung der zweckwidrigen DBA-Inanspruchnahme „gerechtfertigt“ („...reasonable to conclude...“) ist. Die Richtigkeit der Feststellung ist nicht Tatbestandsmerkmal.²⁰ In Rz 169 OECD-MA zu Art. 29 OECD-MA wird die Auslegung des PPT idF Art. 29 Abs. 9 OECD-MA bzw. Art. 7 Abs. 1 MLI anhand von insgesamt 12 Beispielen dargestellt.

4. STEUERERSPARNIS ALS WESENTLICHER ZWECK

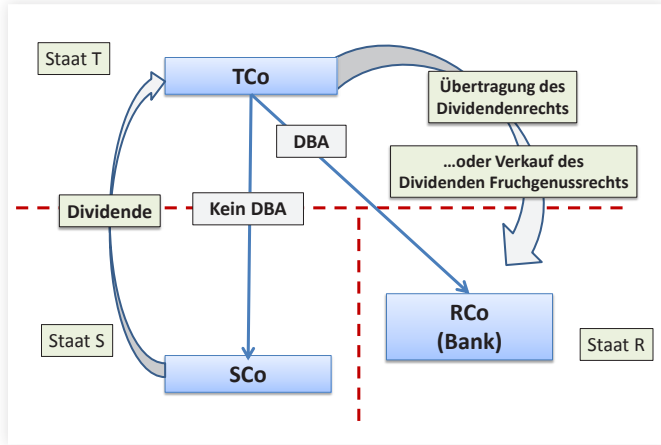
Angesichts der dem Grunde nach abgestimmten Vorgangsweise von G20, OECD und EU bei der Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken ist es nicht überraschend, dass die in Art. 6 ATAD I vorgesehene „Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch“ und der PPT iSd Art. 7 Abs. 1 MLI bzw. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA ähnlich formuliert sind. Gemäß § 22 Abs. 2 BAO idF des Begutachtungsentwurfs zum JStG 2018 soll ...“einer der wesentlichen Zwecke...“ zur Erlangung eines steuerlichen Vorteils die Annahme von Missbrauch rechtfertigen, der PPT stellt darauf ab, dass der Erhalt einer Vergünstigung „...einer der Hauptzwecke...“ ist. Materiell sind die beiden Regelungen gleich. Deshalb scheint es gerechtfertigt, zur Frage, unter welchen Voraussetzungen davon ausgegangen werden kann, dass einer der wesentlichen Zwecke bzw. der Hauptzweck einer Gestaltung in der Inanspruchnahme von Steuervorteilen liegt, auf die Beispielsammlung im OECD-MK zu Art. 29 Abs. 9 OECD-MA zurückzugreifen.

5. BEISPIELSAMMLUNG DER OECD

BEISPIEL A/B²¹

Die im Staat T ansässige TCo hält Anteile an SCo einer im Staat S ansässigen börsennotierten Gesellschaft. Zwischen den Staaten T und S besteht kein DBA, sodass von SCo an TCo fließende Dividenden nach dem Steuerrecht des Staates S einer 25 %igen

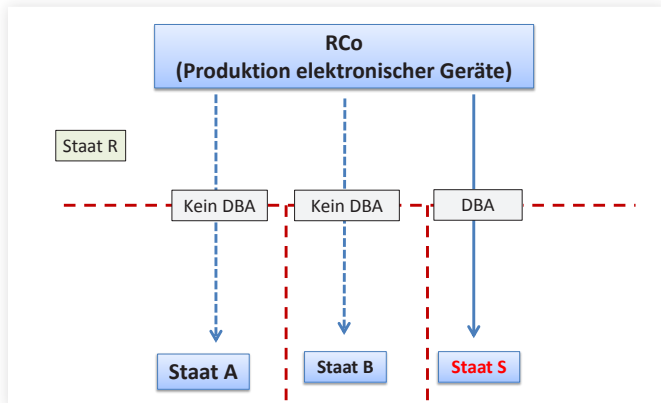
Quellensteuer unterliegen. Hingegen würde das zwischen dem Staat R und dem Staat S bestehenden DBA die Quellensteuer auf Dividende zur Gänze eliminieren. Deshalb vereinbart TCo mit RCo, einem von TCo unabhängigen Finanzdienstleister die Abtretung der Rechte an den Dividenden, die von SCo noch nicht ausgeschüttet worden sind.



In diesem Fall ist die Feststellung gerechtfertigt, dass in Ermangelung anderer Tatsachen und Umstände („facts and circumstances“) einer der wesentlichen Gründe für die Vereinbarung zwischen TCo und RCo darin gelegen ist, den Quellensteuervorteil zu erwirken, der sich aus dem DBA zwischen den Staaten R und S ergibt. Es würde auch dem Ziel und Zweck des DBA widersprechen, in Folge dieses „treaty shopping arrangement“ eine Quellensteuerentlastung zu gewähren. Auch das in Rz 182 dargestellte Example B kommt bei grundsätzlich gleichem Sachverhalt im Fall der temporären Übertragung des Dividenden-Fruchtgenussrechts an von SCo neu ausgegebenen nicht stimmberechtigten Vorzugsaktien durch TCo an RCo zu dem gleichen Schluss.

BEISPIEL C²²

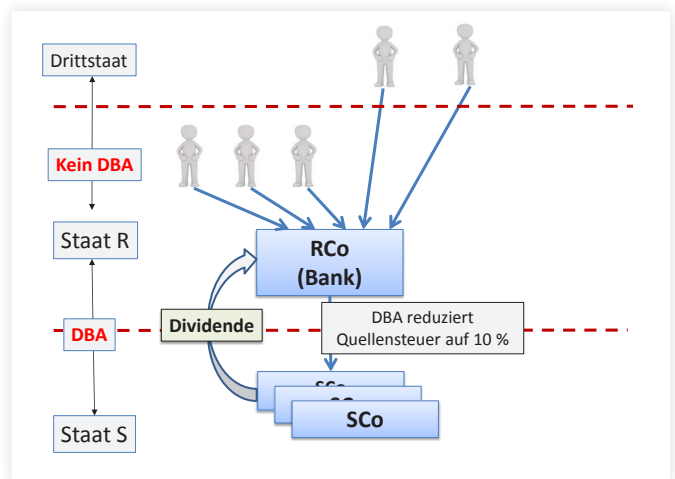
RCo ist ein im Staat R ansässiges, rasch expandierendes Unternehmen, das elektronische Geräte produziert. Aufgrund niedriger Lohnkosten wird in Erwägung gezogen, in einem Entwicklungsland eine Fabrik zu errichten, wobei drei Staaten in Erwägung gezogen werden. Die wirtschaftlichen und politischen Rahmenbedingungen sind in allen drei Staaten sehr ähnlich, allerdings hat nur der Staat S ein DBA mit dem Staat R.



Während in diesem Beispiel die Entscheidung im Staat S zu investieren zwar durch das zwischen den Staaten R und S bestehende DBA motiviert ist, bleibt unbestritten, dass der Hauptzweck der Investition und die Errichtung der Fabrik in den Expansionsbestrebungen der RCo und die Nutzung eines günstigen Lohnniveaus seine Ursache hat. Deshalb kann nicht davon ausgegangen werden, dass der wesentliche Zweck der Investition in der Nutzung des DBA gelegen ist. Außerdem dienen DBA dazu, Investitionen zwischen zwei Staaten zu fördern. Damit ist die Inanspruchnahme der Vorteile des DBA zwischen den Staaten R und S im der Errichtung der Fabrik mit dem Ziel und Zweck der DBA-Regelungen vereinbar.

BEISPIEL D²³

RCo ist eine im Staat R ansässiger Investmentfonds („collective investment vehicle“), der ein diversifiziertes Aktienportfolio verwaltet. 15 % des Portfolios hält RCo an im Staat S ansässigen Gesellschaften und bezieht daraus jährlich Dividenden. Aufgrund des zwischen den Staaten R und S bestehenden DBA wird die Quellensteuer auf Dividenden von 30 % auf 10 % reduziert. Bei den Investitionsentscheidungen wird auch der Umstand des von Staat R unterhaltenen günstigen DBA-Netzwerkes berücksichtigt. Die Gesellschafter der RCo sind größtenteils im Staat R ansässig, zum Teil aber auch in Staaten mit denen Staat S kein DBA abgeschlossen hat.



Wenngleich RCo bei ihren Investitionsentscheidungen die Entlastung von Quellensteuern aufgrund des DBA zwischen den Staaten R und S berücksichtigt hat, reicht dieser Umstand alleine nicht aus, um den PPT gem. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA anwenden zu können. Es entspricht dem Zweck eines DBA durch entsprechende Vorteile grenzüberschreitende Investitionen zu fördern, sodass die Anwendung des PPT einer Kontextprüfung der Investitionsentscheidung bedarf. In diesem Beispiel D wäre es deshalb nicht vertretbar, die Vorteile des DBA zwischen den Staaten R und S zu verweigern, wenn nicht die von RCo getätigten Investitionen

Teil einer Vereinbarung oder Transaktion sind, die nur dem Zweck dienen, DBA-Vorteile zu erwirken.

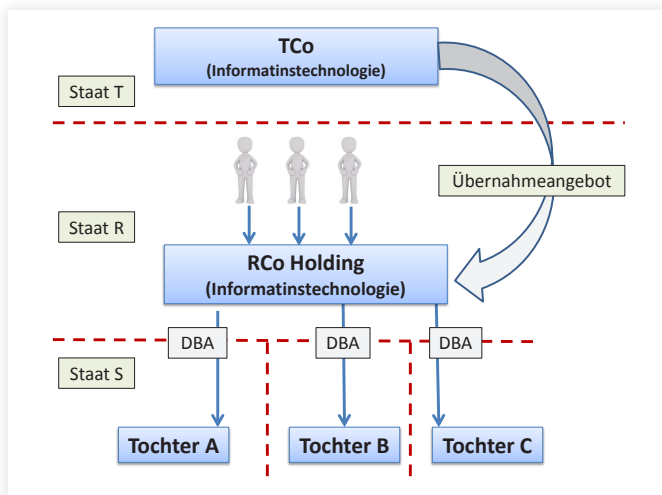
BEISPIEL E²⁴

RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft und hat innerhalb der letzten 5 Jahre 24 % der Anteile der im Staat S ansässigen SCo gehalten. Nachdem zwischen den Staaten R und S ein DBA in Kraft getreten ist, das eine Art. 10 OECD-MA 2017 entsprechende Regelung enthält, entscheidet RCo ihre Beteiligung auf 25 % aufzustocken. Eine Sachverhaltsanalyse ergibt, dass diese Entscheidung im Wesentlichen deshalb getroffen worden ist, um den in Art. 10 Abs. 2 lit a des DBA zwischen den Staaten R und S für Beteiligungen ab 25% vorgesehenen niedrigeren Quellesteuersatzes in Anspruch nehmen zu können.

Wenngleich in diesem Beispiel einer der wesentlichen Gründe für diese Transaktion die Inanspruchnahme eines DBA-Vorteils ist, kann in diesem Fall Art. 29 Abs. 9 OECD-MA nicht angewandt werden, da die Inanspruchnahme des Vorteils dem Zweck der Regelung des Art. 10 Abs. 2 lit a DBA entspricht. Darin ist vorgesehen, dass ab einer 25%igen Beteiligungsschwelle der Gesellschafter in den Genuss einer niedrigeren Quellenbesteuerung kommen soll, sodass es dem Zweck der Bestimmung entspricht, einem Steuerpflichtigen, der sein Investment tatsächlich auf diese Schwelle anhebt, den Vorteil zu gewähren.

BEISPIEL F²⁵

TCo ist eine im Staat T ansässige öffentlich gelistete Gesellschaft. TCo ist im Bereich der Informationstechnologie tätig, die im Staat T entwickelt worden ist. TCo ist in den letzten Jahren nicht zuletzt aufgrund aggressiver Akquisitionspolitik erheblich gewachsen. RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft und eine im Familienbesitz befindliche, in der gleichen Branche tätige Holdinggesellschaft. Staat R unterhält ein dichtes DBA-Netzwerk, das Quellensteuern auf Dividenden reduziert oder gänzlich vermeidet. Die Anteile an RCo werden von im gleichen Staat ansässigen Gesellschaftern gehalten, die mit dem Unternehmensgründer verwandt sind. Das Vermögen der RCo besteht im Wesentlichen aus Beteiligungen an Tochtergesellschaften, die in Nachbarstaaten ansässig sind und aus Patenten, die an die Tochtergesellschaften lizenziert

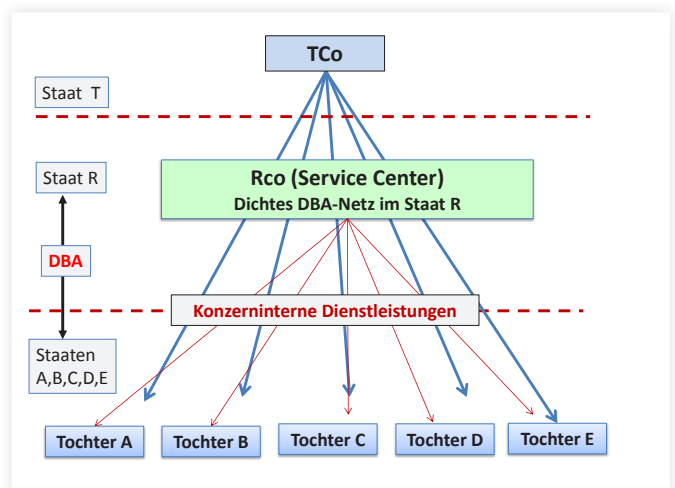


werden. Auch an der im Staat S ansässigen SCo besteht eine Beteiligung. TCo will RCo übernehmen und bietet an, alle Anteile an der RCo zu erwerben.

In diesem Beispiel kann in Ermangelung anderer Fakten und Umstände davon ausgegangen werden, dass der *Hauptzweck des Anteilserwerbs* durch RCo die Ausweitung des Geschäfts ist, und nicht die Inanspruchnahme der Vorteile des zwischen den Staaten R und S bestehenden DBA. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass RCo im Wesentlichen eine Holdinggesellschaft ist. Es kann zwar sein, dass nach dem Anteilserwerb TCo die Vorteile aus dem DBA zwischen den Staaten R und S iZm bei der Beantwortung der Frage berücksichtigt, ob die an SCo gehaltenen Anteile weiterhin von RCo gehalten werden sollen. Das ist aber nicht der Hauptzweck der Transaktion, der für TCo vielmehr darin besteht, aus Expansionsgründen die Anteile der RCo zu erwerben.

BEISPIEL G/H²⁶

TCo ist eine im Staat T ansässige öffentlich gelistete Gesellschaft. TCo ist direkt oder indirekt an Tochtergesellschaften beteiligt, die in verschiedenen Staaten ansässig sind, die überwiegend die Geschäftstätigkeit der TCo in den lokalen Märkten ausüben. In einer Region hält TCo Gesellschaftsanteile an fünf, in verschiedenen Staaten ansässigen Gesellschaften. TCo erwägt deshalb die Errichtung einer regionalen Gesellschaft, um vor dort aus diesen Gesellschaften Konzerndienstleistungen zu erbringen (Management, Rechnungswesen, Rechtsberatung, Human Resources, Finanzierung und Treasury, Währungsmanagement, Hedging etc.). TCo entscheidet sich die Konzerndienstleistungsgesellschaft im Staat R zu errichten, weil es in diesem Staat ausgebildete Arbeitskräfte gibt, ein verlässliches Rechtssystem und ein unternehmerfreundliches Umfeld besteht, politische Stabilität gegeben ist und ein umfassendes DBA-Netz verfügbar ist, das auch die fünf Staaten umfasst, in denen TCo Tochtergesellschaften unterhält. Alle DBA sehen niedrige Quellensteuersätze vor.

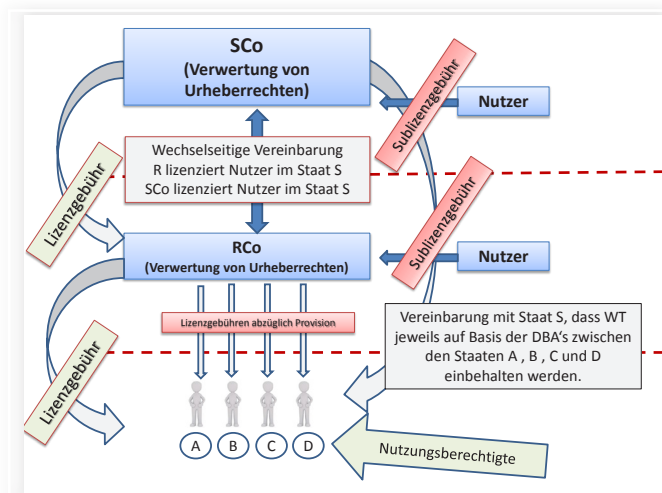


In diesem Beispiel wäre es nicht vertretbar, den Hauptzweck der Errichtung von RCo durch TCo in der Erwirkung von DBA-Vorteilen iZm den Staaten A, B, C, D und E zu sehen. Sofern RCo tatsächlich die genannten konzerninternen Dienstleistungen durch eigenes

Personal erbringt, also die damit in Zusammenhang stehenden Funktionen und Risiken trägt, können RCo auf Grundlage des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA die Vorteile aus den DBA zwischen dem Staat R einerseits und den Staaten A, B, C, D und E nicht versagt werden. Etwas anderes würde gelten, wenn sich herausstellen würde, dass RCo auch aus anderen steuerlichen Gründen errichtet worden ist und Vereinbarungen getroffen worden sind, auf die Art. 29 Abs. 9 OECD-MA anwendbar wäre. Auch das in Rz 182 dargestellt Beispiel H kommt iZm der Errichtung einer im Staat R ansässigen operativ tätigen RCo (durch TCo) die ihrerseits wieder im Staat S die SCo unterhält und von RCo durch Eigen- bzw. Fremdmittel finanziert wird, zu dem gleichen Schluss.²⁷

BEISPIEL I²⁸

Die im Staat R ansässige RCo ist eine Gesellschaft zur Wahrnehmung von Urheberrechten an Musikstücken. Die im Staat S ansässige SCo ist im Staat S im gleichen Bereich tätig. Die Rechtsinhaber aus verschiedenen Staaten beauftragen RCo oder SCo mit der Vertretung ihrer Rechte, mit der Gewährung von Lizenzen und der Vereinnahmung von Lizenzgebühren. Die von RCo und SCo vereinnahmten Lizenzgebühren werden (unter Zurückbehaltung einer Provision) an die Rechtsinhaber weitergereicht (es handelt sich dabei überwiegend um geringe Beträge). RCo hat mit SCo eine Vereinbarung geschlossen, wonach SCo Rechte an im Staat S ansässige Nutzer lizenziert und Lizenzgebühren an RCo für die von RCo verwalteten Rechte bezahlt. RCo macht das gleiche in Bezug auf die von SCo verwalteten Rechte. SCo hat mit der Finanzverwaltung des Staates S vereinbart, dass die im Staat S fälligen Quellensteuern auf die die an RCo geleisteten Zahlungen auf Basis der zwischen dem Staat S und dem Ansässigkeitsstaat der von RCo vertretenen Rechtsinhaber abgeführt werden. Denn auf Grundlage der von RCo bereitgestellten Informationen handelt es sich bei diesen Rechtsinhabern um die tatsächlichen Nutzungsberechtigten der von SCo an RCo bezahlten Vergütungen.

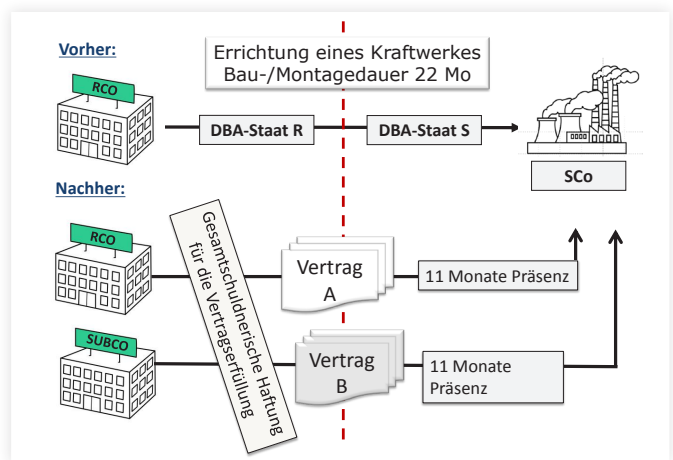


In diesem Fall wurden die zwischen den Rechteinhabern und RCo einerseits und SCo und zwischen SCo und RCo andererseits deshalb geschlossen, um die Verwertung von Urheberrechten, die Vereinnahmung und Weiterleitung von Lizenzgebühren für viele

kleine Transaktionen möglichst effizient zu gestalten. Wenngleich einer der Gründe für diese Vereinbarungen war, das richtige DBA auf die Weiterleitung von Lizenzzahlungen an den Rechtsinhaber anzuwenden und das Bemühen, diesen individuelle Anträge auf Quellensteuer-Rückerstattung zu ersparen, haben die Vereinbarungen in erster Linie den Zweck, die richtige und effiziente DBA-Anwendung sicherzustellen, was natürlich dem Sinn und Zweck der relevanten DBA-Bestimmungen entspricht.

BEISPIEL J²⁹

RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft. Sie hat den Zuschlag für die Errichtung eines in Staat S zu errichtenden Kraftwerks für den Auftraggeber SCo bekommen, ein im Staat S ansässiges nicht verbundenes Unternehmen. Es wird davon ausgegangen, dass die Bauausführung oder Montage 22 Monate in Anspruch nehmen wird. Während der Vertragsverhandlungen wird der Vertrag auf zwei Teile aufgeteilt, die jeweils eine 11-monatige Anwesenheit im Staat S erforderlich machen. Der erste Vertrag wird zwischen SCo und RCo abgeschlossen, der zweite Vertrag zwischen RCo und SubCo, einer 100%igen-Tochtergesellschaft von RCo, die zu diesem Zweck gegründet worden ist und ebenfalls im Staat R ansässig ist. Auf Wunsch der SCo, die sichergestellt haben will, dass RCo für die Durchführung der beiden Verträge verantwortlich ist, wird vertraglich eine gesamtschuldnerische Haftung von RCo und SubCo hinsichtlich der in beiden Verträgen jeweils übernommenen Verpflichtungen vereinbart.



Wenn sich mangels Vorliegens anderer Fakten und Umstände nichts anderes ergibt, kann in diesem Fall davon ausgegangen werden, dass einer der Hauptzwecke für den Abschluss von zwei Verträgen, wonach sich SuBCo verpflichtet einen Teil des Anlagenbau-Vertrages zu übernehmen für RCo und SuCo darin gelegen ist, die in Art. 5 Abs. 3 des DBA zwischen den Staaten R und S vorgesehene 12-monatige Schonfrist in Anspruch zu nehmen. Die Gewährung dieses Vorteils stünde unter den gegebenen Umständen im Widerspruch zum Ziel und Zweck dieser DBA-rechtlichen Bestimmung, weil andernfalls die Vorgabe einer bestimmten Zeitdauer bedeutungslos wäre.

BEISPIEL K

RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft und eine 100%ige

Tochtergesellschaft von FUND, einem institutionellen, im Staat T ansässigen Investor. RCo hat den ausschließlichen Zweck als regionale Investitionsplattform für FUND ein Portfolio aufzubauen, zu investieren, und unter anderem im Staat R Beteiligungserträge zu erwirtschaften. Die Entscheidung, die Gesellschaft im Staat R zu errichten, war vorwiegend durch die Verfügbarkeit qualifizierter Mitarbeiter und den Bestand eines dichten DBA-Netztes beeinflusst, unter anderem mit dem Staat S, das niedrige Quellensteuersätze vorsieht. RCo beschäftigt ein erfahrenes Management Team, das die von FUND vorgeschlagenen Investitionsentscheidungen überprüft, Funktionen im Bereich des Treasury übernimmt, Bücher und Aufzeichnungen der RCo führt und sich um die Einhaltung der regulatorischen Vorgaben in den Staaten kümmert, in denen investiert werden soll. Der Vorstand der RCo wird von FUND bestellt, der sich überwiegend aus qualifizierten Personen zusammen, die im Staat S ansässig sind aber auch aus Mitgliedern des Global Management Teams von FUND. RCo gibt im Staat R Steuererklärungen ab und bezahlt Steuern.

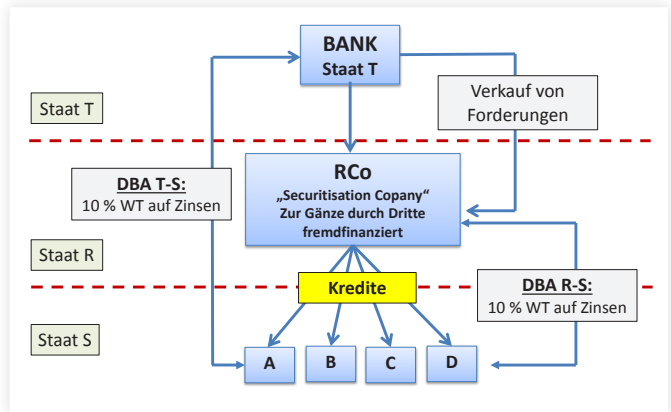
RCo zieht in Erwägung, in eine im Staat S ansässige Gesellschaft zu investieren. Aufgrund des DBA zwischen den Staaten R und S wird die Quellensteuer auf Dividenden von 30 % auf 5 % reduziert. Im DBA zwischen den Staaten T und S würde die Quellensteuer nur auf 10 % ermäßigt.

Im Zuge der Investitionsentscheidung wird von RCo sehr wohl der Quellensteuervorteil des DBA zwischen den Staaten R und S in Erwägung gezogen, was allerdings für sich allein genommen die Anwendung des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA nicht zulassen würde. DBA beabsichtigen die Förderung grenzüberschreitender Investitionen, sodass bei der Anwendung des PPT der Kontext berücksichtigt werden muss, innerhalb dessen die Investitionsentscheidung getroffen wurde. Zu berücksichtigen sind demnach auch die Gründe für die Errichtung der RCo im Staat R und die von dieser wahrgenommenen Funktionen. In Ermangelung anderer Fakten und Umstände, aus denen sich ergibt, dass RCo's Investment Teil einer Vereinbarung oder Transaktion ist, die im Wesentlichen die Inanspruchnahme von DBA-Vorteilen bezweckt, wäre es nicht vertretbar, in diesem Fall die Anwendung der Vorteile des zwischen den Staaten R und S bestehenden DBA zu versagen.

BEISPIEL L³⁰

RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft, deren Geschäftszweck die Emission von handelbaren Wertpapieren aus Buchforderungen ist („*securitisation company*“). RCo wurde durch eine Bank gegründet, die ihrerseits Kredite und andere Forderungen von in verschiedenen Staaten ansässiger Schuldner an RCo veräußert. RCo ist zur Gänze fremdfinanziert und hat eine einzige Aktie begeben, die treuhändig gehalten wird und keinen wirtschaftlichen Wert besitzt. RCo wird durch Anleihen finanziert, die von unabhängigen Investoren gezeichnet werden. Diese Anleihen sind an einer anerkannten Börse gelistet, können am Sekundärmarkt gehandelt werden und werden in einem Clearing-System verwaltet. Um die regulatorischen Rahmenbedingungen erfüllen zu können, hält die Bank auch einen geringen Anteil an den von

RCo begebenen Anleihen. 60 % des Portfolios der RCo setzt sich aus Forderungen gegenüber kleinen und mittelgroßen, im Staat S ansässigen Unternehmen zusammen, woraus RCo regelmäßige Zinserträge erzielt. Die Bank ist im Staat T ansässig. Die Staaten T und S haben ein DBA abgeschlossen das die gleichen Vorteile bietet, wie das zwischen den Staaten R und S abgeschlossene DBA. Beide DBA reduzieren die innerstaatlichen 30 %igen Quellensteuer auf Zinsen auf den DBA-rechtlichen Satz von 10 %.

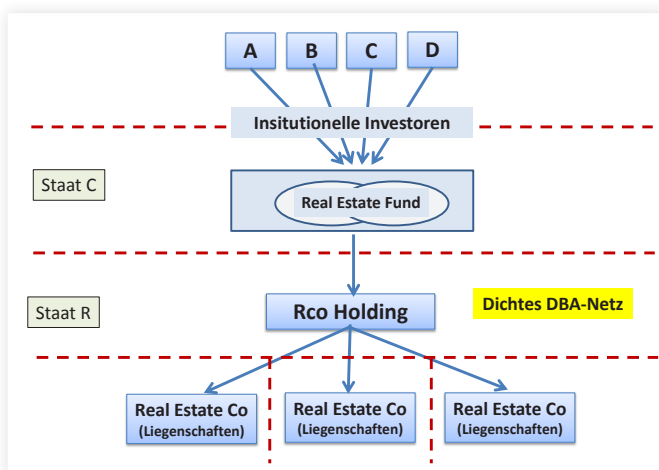


Bei der Gründung von RCo hat die Bank standortpolitisch verschiedene Aspekte in Erwägung gezogen. Unter anderem den im Staat R vorhandenen rechtlichen Rahmen für die Verbriefung von Forderungen, die Verfügbarkeit von qualifizierten Personal und Dienstleistungen und die Vorteile aus dem im Staat R verfügbaren dichten DBA-Netzwerk. Die Entscheidung der Bank, in RCo zu investieren, ist nicht durch ein bestimmtes von RCo getätigtes Investment motiviert und RCo's Investitionsstrategie ist auch nicht von der steuerlichen Situation ihrer Investoren beeinflusst. RCo ist im Staat R steuerpflichtig und kann die Zinszahlungen an ihre Investoren in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend machen. Bei der Entscheidung, Forderungen von im Staat S ansässigen Schuldner zu verkaufen, haben die Bank und RCo sehr wohl die sich für die Quellensteuer auf Zinsen aus dem DBA zwischen den Staaten R und S ergebenden Vorteile berücksichtigt. Das alleine würde aber nicht ausreichen auf Grundlage des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA RCo die DBA-Vorteile zu versagen. Zweck eines DBA ist es, grenzüberschreitende Geschäfte zu fördern. Deshalb ist bei Anwendung des PPT der Kontext zu berücksichtigen, innerhalb dessen Investitionen getätigt werden. Mangels anderer Fakten und Umstände, die darauf hindeuten, dass die von RCo getätigten Investitionen Teil einer Vereinbarung oder Transaktion sind, deren Hauptzweck es ist DBA-Vorteile zu nutzen, wäre es in diesem Fall nicht vertretbar, die RCo Vorteile aus dem DBA zwischen den Staaten R und S zu versagen.

BEISPIEL M³¹

Real Estate Fund - eine im Staat C steuerlich als transparent behandelte Mitunternehmerschaft - wurde errichtet, um in einer bestimmten Region ein Portfolio von Immobilien aufzubauen. Real Estate Fund wird von einem Manager („*regulated fund manager*“) geleitet und institutionellen Investoren (z.B. Pensionsfonds) als Investitionsvehikel angeboten. Aus dem Prospekt

ergibt sich, dass Real Estate Fund keine auf steuerliche Vorteile ausgelegte Investitionsstrategie verfolgt. Es geht vielmehr darum, in Immobilien zu investieren, deren Wert zu maximieren und anschließend gewinnbringend zu veräußern. Real Estate Funds tätigt ihre Investitionen über RCo, eine im Staat R ansässige Holdinggesellschaft, die in verschiedenen Staaten gelegene Immobilien indirekt über dort ansässige Tochtergesellschaften hält. Diese Gesellschaften werden von RCo mit Eigen- und Fremdmitteln ausgestattet. RCo wurde aus verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen errichtet, unter anderem um Real Estate Fund vor Haftungen iZm den Immobilien zu schützen und die Fremdfinanzierung (unter anderem durch Kredite fremder Dritter) zu erleichtern. Außerdem soll durch die Gründung von RCo die DBA-rechtliche Entlastung von Quellensteuern vereinfacht werden. Das ist eine wesentliche Funktion der Gesellschaft, da es administrativ für eine einzelne Gesellschaft leichter ist, DBA-rechtliche Entlastungen zu erwirken, als für den einzelnen Investor, insbesondere wenn es sich dabei um nur geringe Beträge handelt. Nach Prüfung verschiedener Standorte hat sich Real Estate Fund dazu entschieden, RCo im Staat R zu errichten. Gründe dafür waren im Wesentlichen, die politische Stabilität in Staat R, die regulatorischen Rahmenbedingungen und das Rechtssystem, das Vertrauen von Investoren und Kreditgebern, der Zugang zum Personalmarkt und ein im Staat R nutzbares dichtes DBA-Netz, das auch mit den Staaten besteht, in denen die Investitionsobjekte gelegen sind. Allerdings sind die RCo zugängliche DBA-Vorteile nicht besser als jene, die Investoren bei einem unmittelbaren Investment aufgrund der DBA's zwischen deren Ansässigkeitsstaaten und den Lagestaaten der Immobilien zustehen würden.



Während die Entscheidung, RCo angesichts der bestehenden DBA-rechtlichen Vorteile zwischen dem Staat R und dem Lagestaat der Immobilien im Staat R zu errichten, ist klar, dass die von RCo getätigten Immobilien-Investitionen in der von Real Estate Fund vorgegebenen Investitionsstrategie begründet sind. Außerdem stehen RCo keinerlei DBA-Vorteile zu, die besser wären als jene, die den Investoren im Fall einer Direktinvestition zustehen würden. DBA-rechtlich wäre nach jedem allenfalls anwendbaren DBA der Lagestaat der Immobilien berechtigt, die daraus erwirtschafteten Erträge zu besteuern. Im Ermangelung anderer

Fakten und Umstände, aus denen sich ergibt, dass eine Vereinbarung oder eine Transaktion zu dem Hauptzweck abgeschlossen oder getätigt worden ist, um DBA-Vorteile in Anspruch nehmen zu können, wäre es nicht vertretbar, RCo die sich aus dem DBA zwischen dem Staat R und den Lagestaaten der Immobilien ergebenden DBA-Vorteile zu versagen.

6. AUSBLICK

Entgegen den Ausführungen in den Erläuterungen des Begutachtungsentwurfs zum neuen § 22 BAO idF des JStG 2018 wird aus der bisherigen Rechtsprechung zu § 22 BAO alter Fassung für die Auslegung des neuen Missbrauchstatbestandes wenig zu gewinnen sein. Gemäß § 22 Abs. 2 BAO idF des Entwurfs des JStG 2018 sollen solche Gestaltungen als ungewöhnlich und unangemessen gelten, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil „...der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke, darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.“ Triftige wirtschaftliche Gründe, welche die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, schließen Missbrauch aus.

Auch das von der OECD in Art. 7 Abs. 1 MLI bzw. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA zum „Mindeststandard“ erhobene „Hauptzweckkriterium“, stellt auf ähnliche Merkmale ab und lässt die Verweigerung von DBA-Vorteilen zu, wenn „...unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens im Einklang steht.“

Im OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017 wird anhand von Beispielen dargestellt, unter welchen Voraussetzungen diese Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Darin wird klar zum Ausdruck gebracht, dass geschäftliche Gestaltungen und Transaktionen sehr wohl auch steuerlich motiviert sein können, ohne dass Missbrauch unterstellt werden kann. Da sowohl § 22 BAO idF des Entwurfs des JStG 2018 als auch der PPT den Steuerpflichtigen zum Gegenbeweis verpflichtet, wird es in Zukunft noch wichtiger sein sein, dass dieser die seinen geschäftlichen Gestaltungen zugrundeliegenden „...triftigen wirtschaftlichen Gründe...“ ausreichend kommentiert und dokumentiert bzw. nachweist, dass das was er tut, mit DBA-rechtlichen Zielen und Zwecken in Einklang steht. ■

- 1 Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C82016) 271 final.
- 2 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, 48 ff.
- 3 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71, 30 ff.
- 4 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU

- über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM (2013) 0814, 10. Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.
- 5 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl L 193/1. Henningfeld, Rechtsmissbrauch im Bereich des Unionsrechts, DB 2018, 544 (544 ff.); Langer, Die Missbrauchs Klausel der Anti Tax Avoidance Directive – Handlungsbedarf für Österreich, RdW 2017, 459 (459 ff.).
 - 6 OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Final Report.
 - 7 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, RV 1670 BlgNR XXV. GP, das im Nationalrat am 29.6.2017 und im Bundesrat am 5.7.2017 beschlossen worden ist. Österreich hat als weltweit erster Staat die Ratifikationsurkunde am 22.9.2017 bei der OECD hinterlegt.
 - 8 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017)
 - 9 Fehling, Was ist das Mindestschutzniveau in der Anti-BEPS-Richtlinie, DB 2016, 2862 (2862 ff.).
 - 10 Kofler, Treaty Shopping und Missbrauchsabwehr in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg), Die österreichischen DBA nach BEPS, 45 (46).
 - 11 ErlV 1670 BlgNR 25. GP, 4; Jirousek/Zöhrer/Dzwinski, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 393 (395).
 - 12 Jirousek/Zöhrer/Dzwinski, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 393 (395).
 - 13 ErlV 1670 BlgNR 25. GP, 4;
 - 14 Erl zum JStG 2018, 36/ME 26. GP 27; Baumgartner, Jahressteuergesetz 2018, RdW 2018 310 (312);
 - 15 VwGH 10.12.1997, 93/13/0185, VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220.
 - 16 VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031.
 - 17 Fischer/Pitzer, Das MLI und die neuen allgemeinen Missbrauchsregeln, IStR 2017, 804 (807)
 - 18 Scherleitner, Die Rechtsfolgen der Anwendung des PPT – ein Versuch der Annäherung, SWI 2018, 117 (117).
 - 19 Langer, Der Principal Purposes Test, ÖStZ 2017, 593 (595).
 - 20 Fischer/Pitzer, IStR 2017, 804 (807).
 - 21 Rz 182 (Example A/Example B) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 22 Rz 182 (Example C) OECD-MK zu Art. 20 OECD-MA 2017.
 - 23 Rz 182 (Example D) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 24 Rz 182 (Example E) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 25 Rz 182 (Example F) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 26 Rz 182 (Example G) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 27 Rz 182 (Example H) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 28 Rz 182 (Example I) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 29 Rz 182 (Example J) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 30 Rz 182 (Example L) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.
 - 31 Rz 182 (Example L) OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.