

**Georg Kofler\***

## Das DBA Österreich – Liechtenstein im Lichte des MLI

### THE TAX TREATY BETWEEN AUSTRIA AND LIECHTENSTEIN IN LIGHT OF THE MLI

Even though Liechtenstein and Austria are both parties to the Multilateral Instrument (MLI), their bilateral tax treaty has not been notified as a “*covered tax agreement*” and is hence not covered by the MLI. This is because the tax treaty has been brought in line with the BEPS minimum standard prior to the MLI through a 2016 protocol. Georg Kofler analyzes the tax treaty between Austria and Liechtenstein in light of the 2016 protocol, its relation to the MLI, and the mode the BEPS minimum standard was implemented.

#### I. Österreich und Liechtenstein

Zwischen Österreich und Liechtenstein bestehen seit rund 120 Jahren enge steuerrechtliche Beziehungen. So wurde bereits im Jahr 1901 auf Basis des § 285 PersStG 1896,<sup>1)</sup> einer der Vorgängerbestimmungen des heutigen § 48 BAO, ein Übereinkommen zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen getroffen<sup>2)</sup> und – nach Übergangslösungen<sup>3)</sup> – im Jahr 1955 ein „echtes“ DBA geschlossen.<sup>4)</sup> Das bis heute gültige DBA zwischen Liechtenstein und Österreich stammt vom 5. 11. 1969<sup>5)</sup> und wurde seither durch Protokolle in den Jahren 2013<sup>6)</sup> und 2016<sup>7)</sup> geändert: Das Protokoll 2013 diente primär der Anpassung des Abkommens an den OECD-Standard betreffend steuerliche Transparenz und Amtshilfebereitschaft, jenes des Jahres 2016 – neben einer Anpassung der Verteilungsnorm für den öffentlichen Dienst<sup>8)</sup> – der Implementierung (nur) des abkommensrechtlichen Mindeststandards des OECD-BEPS-Projekts.<sup>9)</sup> Die diesbezüglichen Änderungen durch das Protokoll 2016 betrafen dement sprechend (lediglich) drei Punkte: Die Anpassung des Titels und die Präambel des Abkommens, die Einfügung eines Principal-Purpose-Tests (PPT) und die Regelung des

<sup>1)</sup> Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) lehrt und forscht seit 1. 10. 2020 am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>2)</sup> RGBI 1896/220.

<sup>3)</sup> Verordnung des Finanzministeriums vom 8. 5. 1901, betreffend das Übereinkommen zwischen der k. k. österreichischen und der fürstlich liechtensteinischen Regierung zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, RGBI 1901/68.

<sup>4)</sup> Siehe die rudimentäre Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in BGBl 1929/168 und nachfolgend zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Gegenseitigkeitsbasis den Erlass des BMF vom 12. 7. 1950, Z 48.052-8/50, AÖF 1950/153.

<sup>5)</sup> BGBl 1956/212. Aufgrund von Bedenken hinsichtlich einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des Abkommens (siehe ErlRV 1488 BlgNR 11. GP, 11) folgte eine Kündigung durch Österreich, und das Abkommen wurde nahtlos durch das – bis heute gültige – DBA vom 5. 11. 1969 ersetzt.

<sup>6)</sup> BGBl 1971/24 (Österreich) bzw. LGBl 1970/37 (Liechtenstein).

<sup>7)</sup> BGBl III 2013/302 (Österreich) bzw. LGBl 2013/433 (Liechtenstein).

<sup>8)</sup> BGBl III 2017/8 (Österreich) bzw. LGBl 2016/521 (Liechtenstein).

<sup>9)</sup> Diese Anpassung des Abkommens betraf die Streitfrage, ob das Ausüben öffentlicher Funktionen ein Imperium des Amtsinhabers erfordere, zumal der Wortlaut des DBA Liechtenstein – in Abweichung vom derzeitigen OECD-MA – den Passus „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ enthielt. Basierend auf bilateralen Konsultationen hat das BMF dies in der Verordnung betreffend Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein, BGBl II 2013/450, verneint. Diese Verordnung wurde allerdings durch den VfGH (25. 9. 2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015) aufgehoben (kundgemacht in BGBl II 2015/320; dazu Lang, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 569 ff; Jirousek/Loukota, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, ÖStZ 2016/79, 52 ff; zur Diskussion im Vorfeld zB Kerschner, Die Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein, SWI 2014, 250 ff). Mit der Abkommensrevision ist „*zur Sanierung der Rechtslage*“ (ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 2) in Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein die Wortfolge „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ entfallen und lautet die Überschrift nunmehr „*Öffentlicher Dienst*“; ein 2. Zusatzprotokoll soll die einheitliche Auslegung bezüglich Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein sicherstellen (Art II Z 2 BGBl III 2017/8).

<sup>9)</sup> Siehe ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 1 ff (Österreich), und BuA 2016/138 (Liechtenstein).

Verständigungsverfahrens entsprechend dem OECD-MA. Das Multilaterale Instrument (MLI) findet demgegenüber zwischen Österreich und Liechtenstein keine Anwendung.

## II. Bilaterale Umsetzung des Mindeststandards

Sowohl Liechtenstein<sup>10)</sup> als auch Österreich<sup>11)</sup> haben das MLI unterzeichnet und ratifiziert. Allerdings wurde angesichts des dem MLI zuvorkommenden – am 15. 9. 2016 unterzeichneten – Protokolls kein Bedarf mehr gesehen, das DBA Liechtenstein als ein „unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen“ („covered tax agreement“) zu notifizieren: So ist das DBA Liechtenstein „[v]om MLI ausgenommen“, weil aufgrund des Protokolls 2016 „der BEPS-Mindeststandard betreffend Missbrauch und Verständigungsverfahren bereits umgesetzt ist“.<sup>12)</sup> In der Tat betrifft das BEPS-Projekt zwar eine Vielzahl von abkommensrechtlichen Fragen;<sup>13)</sup> diese stellen allerdings nur im Hinblick auf die Verhinderung von Abkommensmissbrauch und die Verbesserung von Verständigungsverfahren auch – politisch verbindliche – Mindeststandards dar. Das Protokoll 2016 zwischen Liechtenstein und Österreich beschränkt sich sodann auch auf die Umsetzung dieses Mindeststandards.<sup>14)</sup> Es bleibt damit aber auch hinter jenem Ergebnis zurück, das sich angesichts der „Vorbehalte und Notifikationen“ („MLI Country Positions“, in der folgenden Tabelle: CP) der beiden Staaten im Wege des MLI ergeben hätte.<sup>15)</sup> Eine kurze Übersicht mag das verdeutlichen:

MLI	Thema	OECD-MA 2017	Mindest-standard	AUT CP	LIE CP	DBA
Art 3	Hybride Gesellschaften	Art 1 Abs 2	X	X	X	(X)
Art 4	Tie-Breaker-Regel	Art 4 Abs 3	X	X	X	(X)
Art 5	Nichtbesteuerung	Art 23	X	✓ (Opt A)	✓ (Opt A) <sup>16)</sup>	X
Art 6	Zweck des DBA, Präambel	Titel, Präambel <sup>17)</sup>	✓	✓	✓ <sup>17)</sup>	✓
Art 7	Abkommensmissbrauch (PPT, LoB)	Art 29 Abs 1 bis 7 (LoB), Abs 9 (PPT)	✓	✓ (PPT)	✓ (PPT) <sup>18)</sup>	✓ (PPT)
Art 8	Mindesthaltezeitdauer	Art 10 Abs 2	X	X	X	(✓)

<sup>10)</sup> Liechtenstein ist zwar nicht Mitglied der OECD, ist aber im Frühling 2016 dem Inclusive Framework beigetreten und nahm als Mitglied der MLI-ad-hoc-Gruppe an der Entwicklung des MLI teil; dazu *Salvi, Liechtenstein, in IFA, Reconstructing the treaty network*, CDFI 105A (2020) 485 (486).

<sup>11)</sup> In Österreich wurde das MLI im Juni 2018 als „Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ samt der österreichischen „MLI Country Positions“ („Vorbehalte und Notifikationen“) in BGBl III 2018/93 kundgemacht.

<sup>12)</sup> BuA 2019/114, 14. So auch *Jirousek, Austria*, in *IFA*, CDFI 105A, 149 (155).

<sup>13)</sup> Siehe dazu umfassend *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (2016); Blum/Seiler, Preventing Treaty Abuse (2016); Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS (2018)*. Abkommensrechtliche Aspekte finden sich speziell in Aktionspunkt 2 zu hybriden Gestaltungen, in Aktionspunkt 6 zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch (zB ein PPT, eine saving clause, eine Mindesthaltezeitdauer für Schachtelbeteiligungen, eine zeitliche Anwendungsregel für die Immobilienklausel etc.), in Aktionspunkt 7 zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten (insb zur Vertreterbetriebsstätte und zu Hilfsbetriebsstätten) und in Aktionspunkt 14 zu Streitbeilegungsmechanismen.

<sup>14)</sup> Siehe auch *Jirousek* in *IFA*, CDFI 105A, 149 (159).

<sup>15)</sup> Siehe zu den von Österreich gewählten Optionen ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 1 ff; ausführlich dazu *Jirousek* in *IFA*, CDFI 105A, 149 ff; siehe auch *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS; Schmidjell-Dommes, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017*, 36 ff; zu den von Liechtenstein gewählten Optionen BuA 2016/138 (ausführlich dazu *Salvi* in *IFA*, CDFI 105A, 485 ff).

<sup>16)</sup> Liechtenstein hat überdies die Option des Art 7 Abs 4 MLI ausgeübt, die die Möglichkeit einer Ermessensentscheidung der zuständigen Behörde zur Gewährung von Abkommensvorteilen (*discretionary relief*) vorsieht.

MLI	Thema	OECD-MA 2017	Mindest-standard	AUT CP	LIE CP	DBA
Art 9	Immobiliengesellschaften	Art 13 Abs 4	X	X	X	X
Art 10	Drittstaatsbetriebsstätten	Art 29 Abs 8	X	✓	X	X
Art 11	„Saving Clause“	Art 1 Abs 3	X	X	X	X
Art 12	Vertreterbetriebsstätten	Art 5 Abs 5, 6	X	X	X	X
Art 13	Hilfseinrichtungen	Art 5 Abs 4, 4.1	X	✓ (Opt A)	X	X
Art 14	„Splitting-up of Contracts“	–	X	X	X	X
Art 15	Definition verbundener Personen	Art 5 Abs 8	X	X	X	X
Art 16	Verständigungsverfahren (MAP)	Art 25	✓	✓ <sup>19)</sup>	✓	✓
Art 17	Korrespondierende Korrekturen	Art 9 Abs 2	X	✓	✓	X
Art 18 ff	Streitbeilegung	n/a	X	✓	✓	X

Das Protokoll 2016 zum DBA Liechtenstein implementiert somit zwar den abkommensbezogenen Mindeststandard des BEPS-Projekts, bleibt aber im Hinblick auf die optionalen Regelungen teilweise (sogar) hinter dem hypothetischen Änderungsergebnis zwischen Liechtenstein und Österreich im Rahmen des MLI zurück. So fällt zunächst auf, dass beide Staaten in ihren MLI-Positionen eine dem Art 23A Abs 4 OECD-MA<sup>20)</sup> entsprechende Regelung zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerungen bei abkommensrechtlichen Qualifikationskonflikten befürworten (Art 5 Abs 2 MLI), sich im DBA Liechtenstein aber keine vergleichbare Regelung findet. Zudem ist im – letztlich auf dem OECD-MA 1963 basierenden – DBA Liechtenstein auch keine Regelung zu korrespondierenden Verrechnungspreiskorrekturen iSd Art 9 Abs 2 OECD-MA enthalten; allerdings sind – entsprechend dem Verständnis der OECD<sup>21)</sup> – in der Praxis beide Staaten bereit, derartige Fälle zum Verständigungsverfahren zuzulassen.<sup>22)</sup> Schließlich ist im DBA Liechtenstein kein Schiedsverfahren iSd Art 25 Abs 5 OECD-MA vorgesehen, obwohl beide Staaten ein solches in ihren MLI-Positionen befürworten.<sup>23)</sup>

Umgekehrt finden sich im DBA Liechtenstein auch Regelungen, die ähnliche Ergebnisse wie das BEPS-Projekt erzielen, aber von beiden Staaten nicht in ihre MLI-Positionen übernommen wurden: Dazu zählen insbesondere die Regelung der Abkommensbe-

<sup>19)</sup> Österreich hat hier einen Vorbehalt nach Art 16 Abs 5 lit a MLI abgegeben, sodass Art 16 Abs 1 Satz 1 MLI (Möglichkeit der Einleitung des Verständigungsverfahrens in beiden Vertragsstaaten) nicht zur Anwendung kommt und stattdessen der Mindeststandard durch eine Umsetzung des Art 25 Abs 1 OECD-MA idF 2014 erfolgt und zudem „die zuständige Behörde Österreichs ein zweiseitiges Notifikations- und Konsultationsverfahren mit der zuständigen Behörde der anderen Vertragspartei für jene Fälle durchführen [wird], in denen der Antrag des Steuerpflichtigen auf Eröffnung des Verständigungsverfahrens für unberechtigt gehalten wird und das Verständigungsverfahren somit national nicht eingeleitet werden würde“ (siehe ErlRV 1670 Blg NR 25. GP, 7). Dazu ausführlich Kerschner/Turcan in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 138 (140 f).

<sup>20)</sup> Dazu Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) Rz X/41.

<sup>21)</sup> Siehe Tz 11 f OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

<sup>22)</sup> Siehe dazu etwa die Übersichten in den Peer-Review-Berichten: OECD, Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Austria (Stage 2) (2020) 91, und korrespondierend OECD, Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Liechtenstein (Stage 2) (2020) 63. Siehe zum bloß klarstellenden Charakter des Art 9 Abs 2 OECD-MA auch im Hinblick auf die Gegenberichtigungsverpflichtung aus österreichischer Sicht zB Kerschner/Turcan in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 138 (143 f mwN).

<sup>23)</sup> Siehe dazu und zu den Vorbehalten aus österreichischer Sicht zB Kerschner/Turcan in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 138 (144 ff).

rechrigung für hybride Personengesellschaften (Art 4 Abs 4 DBA Liechtenstein)<sup>24)</sup> und der Ausschluss doppeltansässiger juristischer Personen aus dem Anwendungsbereich des Abkommens (Art 4 Abs 1 lit b DBA Liechtenstein),<sup>25)</sup> aber auch, dass für den Nullquellensteuersatz bei Dividenden eine zwölfmonatige Mindesthaltezeitdauer bereits zum Zuflusszeitpunkt abgelaufen sein muss (Art 10 Abs 2 lit a DBA Liechtenstein).<sup>26)</sup>

### III. Die Umsetzung des Mindeststandards im Einzelnen

#### 1. Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Der BEPS-Mindeststandard zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch hat zwei Komponenten:<sup>27)</sup> Die erste Komponente besteht in der Aufnahme einer ausdrücklichen Erklärung in DBA, nach der die gemeinsame Absicht der Vertragsstaaten darin besteht, Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne dabei Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerhinterziehung oder -umgehung, ua durch Treaty-Shopping-Gestaltungen, zu schaffen. Sie findet in Art 6 Abs 1 MLI sowie im OECD-MA 2017 im Titel und in der Präambel Ausdruck<sup>28)</sup> und wurde vor dem Hintergrund des BEPS-Projekts durch das Protokoll 2016 nahezu wortgleich auch in das DBA Liechtenstein übernommen. Seither<sup>29)</sup> nimmt der Titel des Abkommens nicht nur auf die „*Vermeidung der Doppelbesteuerung*“ Bezug, sondern auch auf die „*Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung*“. Darüber hinaus bezieht sich die „*BEPS-konforme*“<sup>30)</sup> Präambel nunmehr auch<sup>31)</sup> auf die Absicht der Vertragsstaaten, „*die Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu vermeiden, ohne dadurch Möglichkeiten der Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung zu schaffen (einschließlich missbräuchlicher Gestaltungen, mit denen die Entlastungen*

<sup>24)</sup> Das DBA Liechtenstein enthält zwar keine dem Art 1 Abs 2 OECD-MA entsprechende Regelung für hybride Gesellschaften, anerkennt aber ausdrücklich die Abkommensberechtigung bestimmter Rechtsgebilde, die nach nationalem Recht des anderen Staates als transparent anzusehen wären: So gilt nach Art 4 Abs 4 DBA Liechtenstein eine Personengesellschaft „*nur insoweit als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, als die an ihr beteiligten Gesellschafter nach den Bestimmungen dieses Artikels in diesem Vertragsstaat ansässig sind*“. Mit dieser Bestimmung wurde Qualifikationskonflikten vorgebeugt: „*Da nach liechtensteinischem Recht Personengesellschaften als eigene Steuersubjekte angesehen werden mübten*,“ wird in Art 4 Abs 4 bestimmt, „*daß sie nur insoweit vom persönlichen Geltungsbereich des Abkommens erfaßt werden, als die Gesellschafter in dem betreffenden Staat ansässig sind*“ (ErlRV 19 BlgNR 12. GP, 12).

<sup>25)</sup> Das DBA Liechtenstein definiert bei einer juristischen Person nur jene als „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“, die sowohl ihren Sitz als auch ihre tatsächliche Geschäftsleitung in diesem Staat hat (Art 4 Abs 1 lit b DBA Liechtenstein). Doppeltansässige juristische Personen fallen daher von vornherein nicht in den Anwendungsbereich des DBA, um Abkommensmissbräuche zu vermeiden (siehe auch EAS 1889 vom 23. 7. 2001).

<sup>26)</sup> So ist nach Art 10 Abs 2 lit a DBA Liechtenstein seit der Abkommensrevision im Jahr 2013 ein Quellensteuersatz von 0 % vorgesehen, wenn sowohl die Unmittelbarkeit und eine Mindestbeteiligungshöhe („*eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10 vom Hundert des Kapitals*“) als auch eine Mindesthaltezeitdauer (während eines „*ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten*“ im Zeitpunkt des Zufließens der Dividenden) erfüllt sind (siehe dazu zB Erlass des BMF vom 28. 10. 2016, Salzburger Steuerdialog 2016 Ergebnisunterlage, BMF-010203/0357-VI/6/2016, Pkt 4.4.). Diese Regelung weicht in mehrfacher Hinsicht sowohl von Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA 2017 als auch hinsichtlich der Formulierung der Mindesthaltezeitdauer von Art 8 MLI ab; insb ist keine Klausur vorgesehen, dass bei der Berechnung dieses Zeitraums Änderungen der Eigentums- oder Inhaberschaftsverhältnisse unberücksichtigt bleiben, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden (dazu auch Salvi in IFA, CDFI 105A, 485 [491]).

<sup>27)</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (2015) Tz 15 ff; siehe weiters zB OECD, Prevention of Treaty Abuse –Second Peer Review Report on Treaty Shopping (2020).

<sup>28)</sup> OECD, Action 6 – 2015 Final Report, Tz 68 ff.

<sup>29)</sup> Das Protokoll 2016 ist am 1. 1. 2017 in Kraft getreten (Art III Abs 2 BGBl III 2017/8).

<sup>30)</sup> So ausdrücklich BuA 138/2016, 8.

<sup>31)</sup> Zudem enthält die Präambel des DBA Liechtenstein auch eine Bezugnahme auf den Wunsch der Vertragsstaaten, „*ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen*“. Dieser Präambelausdruck findet sich auch in Art 6 Abs 3 MLI und wurde von Liechtenstein in seinen MLI-Positionen gewählt, nicht aber von Österreich (siehe FN 17).

*dieses Abkommens mittelbar Personen verschafft werden sollen, die in Drittstaaten ansässig sind“.*

Durch diese Änderung der Präambel und Bezugnahme auf die Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung, insbesondere das „*treaty shopping*“, soll ein – über Art 31 Abs 2 WVK – auslegungsrelevanter Abkommenskontext geschaffen werden,<sup>32)</sup> der auch der bisherigen österreichischen Abkommenspraxis nicht fremd ist<sup>33)</sup> und von der österreichischen Verwaltungspraxis wohl als klarstellend verstanden wird.<sup>34)</sup> Die konkrete Relevanz und Reichweite der Präambel und des durch sie geschaffenen Kontextes sind freilich unklar.<sup>35)</sup> Nach den Materialien wäre es etwa rechtswidrig, wenn vom Wortlaut eines DBA „*zwei Auslegungsvarianten getragen werden, wobei nach der einen eine offenkundige Steuerumgehungsmöglichkeit eröffnet wird, während dies nach der anderen nicht der Fall ist, [...] dem Abkommen den umgehungsfördernden Sinn beizumessen, da eine solche Auslegung gegen Ziel und Zweck des Abkommens verstieße*“.<sup>36)</sup> Zudem findet der Gedanke der Präambel auch konkreten Ausdruck im PPT (Art 29 Abs 9 OECD-MA, Art 7 Abs 1 MLI bzw Art 26A DBA Liechtenstein), der ausdrücklich auf „*Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen*“ Bezug nimmt. Allerdings kann eine Aussage in der Präambel wohl keinesfalls so weit reichen, eine bewusste Entscheidung eines Vertragsstaates, ein abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht innerstaatlich nicht wahrzunehmen, „*auszuhebeln*“.<sup>37)</sup>

Die zweite Komponente des BEPS-Mindeststandards zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch besteht darin, dass diese gemeinsame Absicht der Vertragsstaaten durch eine von drei möglichen Methoden zur Verhinderung von „*treaty shopping*“ konkret umgesetzt wird. Österreich und Liechtenstein haben sich diesbezüglich sowohl im Protokoll 2016 als auch in ihren MLI-Positionen für den PPT entsprechend Art 7 Abs 1 MLI bzw Art 29 Abs 9 OECD-MA 2017 entschieden und die zusätzliche oder alternative Einführung einer Limitation-on-Benefits-Klausel abgelehnt.<sup>38)</sup> Der neue Art 26A DBA Liechtenstein lautet:

● **Art 26A DBA Liechtenstein**

- „(1) *Ungeachtet der Bestimmungen in anderen Artikeln dieses Abkommens wird ein Vorteil nach diesem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände der Schluss nahe liegt, dass einer der Hauptgründe der mittelbar oder unmittelbar in diesem Vorteil resultierenden Gestaltung oder Transaktion die Erlangung dieses Vorteils war, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieses Vorteils unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der relevanten Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht. Werden einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person im anderen Vertragsstaat diese Vorteile aufgrund des vorhergehenden Satzes verwehrt, so informiert die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates die zuständige Behörde des erstgenannten Staates über diesen Umstand.*
- (2) *Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können einander bezüglich der Anwendbarkeit dieses Artikels konsultieren.*“

<sup>32)</sup> Siehe OECD, Action 6 – 2015 Final Report, Tz 73 f; Tz 54 OECD-MK 2017 zu Art 1 OECD-MA 2017.

<sup>33)</sup> Dazu die Übersicht bei Kofler in IFA, Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, CDFI 95a (2010) 99 (115 ff).

<sup>34)</sup> Siehe zB ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 2 (zum Protokoll 2016); ErlRV 1670 BlgNR 25. GP, 4 (zum MLI). Zur Frage, ob die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung schon bisher ganz allgemein ein Ziel von DBA war, siehe kritisch Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz X/3 mwN.

<sup>35)</sup> Ausführlich zu den Interpretationsfragen Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 62 (62 ff).

<sup>36)</sup> ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 2 (zum Protokoll 2016).

<sup>37)</sup> Dazu auch ausführlich und mwN De Broe/Luts, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, Intertax 2015, 122 (122 ff).

<sup>38)</sup> Der Mindeststandard könnte – alternativ zum PPT alleine (Art 7 Abs 1 MLI, Art 29 Abs 9 OECD-MA 2017) – auch durch eine Kombination des PPT mit einer vereinfachten (oder detaillierten) LoB-Klausel (Art 7 Abs 8 bis 13 MLI, Art 29 Abs 1 bis 7 OECD-MA 2017) oder durch eine detaillierte LoB-Klausel gemeinsam mit einer Maßnahme gegen „*Durchlaufstrukturen*“ (*conduit arrangements*) erfüllt werden.

Diese Formulierung entspricht im Wesentlichen der (offiziellen) deutschen Übersetzung des MLI.<sup>39)</sup> Über den Standard der OECD hinaus enthält Art 26A DBA Liechtenstein aber in Abs 1 auch die Verpflichtung der Vertragsstaaten, sich wechselseitig über eine Vorteilsversagung zu informieren, und sieht in Abs 2 vor, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander bezüglich der Anwendbarkeit dieses Artikels konsultieren können. Beide Bestimmungen dienen der Transparenz und sollen gewährleisten, „dass die in beiden Staaten zuständigen Behörden über konkrete Probleme im anderen Staat informiert sind und diese hierdurch aktiv diskutieren können“.<sup>40)</sup> Entgegen der Präferenz Liechtensteins enthält Art 26A DBA Liechtenstein aber keine Discretionary-Relief-Klausel, die die Möglichkeit einer Ermessensentscheidung der zuständigen Behörde zur Gewährung von Abkommensvorteilen vorsehen würde.

Ein Auslegungsversuch des PPT in Art 26A DBA Liechtenstein würde freilich den Rahmen dieses Beitrags sprengen.<sup>41)</sup> Hinzuweisen ist aber darauf, dass Art 26A DBA Liechtenstein von beiden Vertragsstaaten als Regelung in „Übereinstimmung mit dem BEPS-Aktionspunkt 6“ verstanden wurde.<sup>42)</sup> Es liegt daher nahe, für die Auslegung auf die Kommentierung im diesbezüglichen Endbericht der OECD<sup>43)</sup> zurückzugreifen.<sup>44)</sup> Ob aber auch (zukünftige)<sup>45)</sup> Änderungen der entsprechenden Ausführungen im OECD-MK oder andere OECD-Entwicklungen für die Auslegung des Art 26A DBA Liechtenstein relevant sind, werden die beiden Staaten womöglich unterschiedlich beurteilen, zumal einerseits Liechtenstein kein OECD-Mitglied (sondern Mitglied des Inclusive Framework) ist und andererseits die österreichische Verwaltungspraxis einem dynamischen Verständnis folgt,<sup>46)</sup> Liechtenstein hingegen einem statischen.<sup>47)</sup>

## 2. Verständigungsverfahren

Bis zum Protokoll 2016 basierte die Regelung des Verständigungsverfahrens auf dem OECD-MA 1963 und blieb damit in mehreren Punkten hinter den heutigen OECD-Mindestanforderungen<sup>48)</sup> zurück, die sich nunmehr in Art 25 OECD-MA 2017 und in Art 16 MLI widerspiegeln:

Erstens enthielt der frühere Art 25 DBA Liechtenstein keine Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, den Fall wahlweise in einem der beiden Staaten vorzulegen (Art 16 Abs 1

<sup>39)</sup> Die offizielle Fassung des MLI, wie sie sich auf der Webseite der OECD und auch im BGBl III 2018/93 findet, spricht zB von der Berücksichtigung aller „maßgeblichen Tatsachen und Umstände“ (statt „aller relevanten Fakten und Umstände“), dass die Vorteilserlangung „einer der Hauptzwecke“ sein muss (statt „einer der Hauptgründe“) und sich der Nachweis auf „Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen“ bezieht (statt auf „Ziel und Zweck der relevanten Bestimmungen“).

<sup>40)</sup> BuA 138/2016, 10; Salvi in IFA, CDFI 105A, 485 (490).

<sup>41)</sup> Dazu ausführlich und mwN Pinetz/Turcan in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 29 Rz 175 ff. Die Materialien zum Protokoll 2016 sind insofern überholt, als sie einen Vergleich zwischen der damaligen Fassung des innerstaatlichen § 22 BAO und dem PPT des Art 26A zogen (ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 2), § 22 BAO aber mittlerweile durch das JStG 2018 (BGBl I 2018/62) sowohl an den OECD-PPT als auch die ATAD-GAAR angepasst wurde und ebenfalls nur mehr verlangt, dass die Vorteilserlangung „einer der wesentlichen Zwecke“ der Gestaltung ist.

<sup>42)</sup> Siehe einerseits ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 2 (Österreich) und andererseits BuA 138/2016, 4 und 9 f (Liechtenstein).

<sup>43)</sup> Siehe OECD, Action 6 – 2015 Final Report, Tz 26.

<sup>44)</sup> Ganz allgemein möchte die österreichische Verwaltungspraxis den BEPS-Endberichten im Hinblick auf die Auslegung der Regelungen des MLI dasselbe Gewicht zuerkennen wie dem OECD-MK; siehe dazu Jirousek in IFA, CDFI 105A, 149 (150).

<sup>45)</sup> Tz 169 bis 187 OECD-MK zu Art 29 Abs 9 OECD-MA entspricht den Ausführungen in OECD, Action 6 – 2015 Final Report, mit der Ausnahme, dass sich im OECD-MK drei weitere Beispiele zur Anwendung des PPT auf non-CIV funds finden (Beispiele K, L und M in Tz 182).

<sup>46)</sup> Siehe zB Jirousek in IFA, CDFI 105A, 149 (163); ausführlich und mwN zum Meinungsstand Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, ErlR Rz 70 ff.

<sup>47)</sup> Dazu Salvi in IFA, CDFI 105A, 485 (501 f).

<sup>48)</sup> Siehe zu diesen OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report (2015) Tz 9 ff.

Satz 1 MLI bzw Art 25 Abs 1 Satz 1 OECD-MA 2017). Zweitens war keine Fristenregelung dahingehend vorgesehen, dass es ausreicht, wenn der Fall innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führenden Maßnahme unterbreitet wird (Art 16 Abs 1 letzter Satz MLI bzw Art 25 Abs 1 letzter Satz OECD-MA 2017).

Drittens fehlte es an einer expliziten Regelung, wonach die getroffene Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist (Art 16 Abs 2 MLI bzw Art 25 Abs 2 letzter Satz OECD-MA 2017), wobei allerdings bereits bisher ein entsprechendes Verständnis im Zuge eines Notenwechsels vereinbart war.<sup>49)</sup>

Mit dem Protokoll 2016 wurde Art 25 DBA Liechtenstein an die Ergebnisse des BEPS-Projekts und den aktuellen Wortlaut des Art 25 Abs 1 bis 4 OECD-MA bzw Art 16 Abs 1 bis 3 MLI angepasst<sup>50)</sup> und dabei – abweichend von der österreichischen MLI-Position<sup>51)</sup> – die Möglichkeit geschaffen, das Verständigungsverfahren auch im Nichtansässigkeitsstaat einzuleiten.<sup>52)</sup> Abweichend von Art 25 Abs 5 OECD-MA (und Teil VI MLI) findet sich im DBA Liechtenstein wie bisher aber kein zwingendes und verbindliches Schiedsverfahren, obwohl beide Staaten ein solches in ihren MLI-Positionen im Grunde befürworten (dazu Pkt II.).

#### IV. Zusammenfassung

Das MLI findet auf das DBA Liechtenstein keine Anwendung. Vielmehr wurde der BEPS-Minimumstandard bereits durch das dem MLI zuvorkommende Protokoll 2016 umgesetzt. Dieses beinhaltet die Änderung von Titel und Präambel des Abkommens, die Einführung des Principal-Purpose-Tests (Art 26A DBA Liechtenstein) und die Anpassung des Verständigungsverfahrens an den OECD-Standard (Art 25 DBA Liechtenstein).

Das Protokoll 2016 bleibt allerdings in mehrfacher Hinsicht hinter dem hypothetischen Änderungsergebnis zwischen Liechtenstein und Österreich im Rahmen des MLI zurück (etwa im Hinblick auf die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerungen bei abkommensrechtlichen Qualifikationskonflikten, die ausdrückliche Gegenberichtigungsverpflichtung und das verbindliche Schiedsverfahren); umgekehrt enthält das DBA Liechtenstein schon historisch eine Reihe von Klauseln, die jenen des BEPS-Projekts ähneln (etwa im Hinblick auf die Abkommensberechtigung hybrider Gesellschaften, den Ausschluss doppeltansässiger Gesellschaften von den Abkommenvorteilen und die Mindesthaltezeit für den Nullsteuersatz bei Dividenden).

<sup>49)</sup> Siehe den Erlass des BMF vom 24. 8. 2006, BMF-010221/0479-IV/4/2006, zur Umsetzung von Verständigungsverfahren ungeachtet der innerstaatlichen Verjährungsfristen, wonach „die Ergebnisse von Verständigungsverfahren gemäß Art 25 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBI 1971/24) ungeachtet der innerstaatlichen Verjährungsfristen umzusetzen sind“.

<sup>50)</sup> Und zwar – anders als die Materialien (ErlRV 1323 BlgNR 25. GP, 2) nahelegen – im Hinblick auf Art 25 Abs 1 nicht an den Wortlaut des OECD-MA 2014, sondern an jenen in OECD, Action 14 – 2015 Final Report, Tz 36, (und nachfolgend Art 16 Abs 1 MLI und Art 25 Abs 1 OECD-MA 2017). Dadurch wurde die Möglichkeit vorgesehen, den Fall der zuständigen Behörde „eines der beiden Vertragsstaaten“ vorzulegen (statt, wie noch im OECD-MA 2014, jener des Ansässigkeitsstaates bzw im Falle des Art 24 Abs 1 OECD-MA jener des Staates der Staatsangehörigkeit).

<sup>51)</sup> Siehe oben FN 19.

<sup>52)</sup> Dazu auch Jirousek in IFA, CDFI 105A, 149 (159).