

Stefan Bendlinger*)

Das OECD-Musterabkommen 2017

THE 2017 OECD MODEL TAX CONVENTION

On July 11th, 2017, the OECD Committee on Fiscal Affairs released the draft contents of the 2017 update to the OECD Model Tax Convention and the corresponding Model Commentary. The update reflects the changes that have been approved as part of the BEPS package, as well as changes that have been published in various discussion drafts released since the last update of the OECD Model Tax Convention published in July 2014. Stefan *Bendlinger* gives an overview of the changes and their impact on the application of the Austrian tax treaty network.

I. Die Grundlagen des Updates 2017

Die OECD hat Mitte Juli den Entwurf eines Updates 2017 zum OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den Kommentar dazu (OECD-MK)¹⁾ veröffentlicht.²⁾ Ein Großteil der darin vorgesehenen Änderungen betrifft die im Rahmen des BEPS-Projekts in den Aktionspunkten 2 (Verhinderung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen)³⁾, 6 (Missbrauch von DBA),⁴⁾ 7 (Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung)⁵⁾ und 14 (Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen)⁶⁾ bzw im Multilateralen Abkommen (MLI)⁷⁾ vorgeschlagenen Änderungen von OECD-MA und OECD-MK, die im Oktober 2015 von G20 und OECD angenommen und weiter ergänzt worden sind. Zusätzlich wurden jene OECD-Berichte in das OECD-MA und den OECD-MK eingearbeitet, die seit dem Erscheinen des letzten Updates von OECD-MA und OECD-MK am 17. 7. 2014 vom OECD-Steuerausschuss verabschiedet worden sind. Darunter:

- die Berichte aus Oktober 2011 und Oktober 2012 zur Anwendung und Auslegung des Art 5 OECD-MA (Betriebsstätte);⁸⁾
- der Bericht zu Art 3 OECD-MA (Definition „internationaler Verkehr“), Art 8 OECD-MA (Besteuerung von Einkünften aus Schifffahrt und Luftfahrt im internationalen

*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

1) Die aktuelle Fassung von OECD-MA und OECD-MK wurde von der OECD am 14. 7. 2014 veröffentlicht; siehe zu den BEPS-relevanten Änderungen bereits *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Base Erosion and Profit Shifting* (2016).

2) *OECD*, Draft Contents of the 2017 Update to the OECD Model Tax Convention (11 7. 2017) (idF als „draft contents“ bezeichnet).

3) *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report (5. 10. 2015).

4) *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (5. 10. 2015).

5) *OECD*, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report (5. 10. 2015).

6) *OECD*, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report (5. 10. 2015).

7) *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (24. 11. 2016); *Haase*, Das sog. Multilaterale Instrument, IWB 2017, 16 (16 ff); *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2 ff); *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017, 36 (36 ff); *Reimer*, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017 1 (1 ff); *Jirousek/Zöhrer*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht, ÖStZ 2017, 217 (217 ff).

8) *OECD*, Interpretation and Application of Art. 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention (12. 10. 2011–10. 2. 2012); *OECD*, OECD Model Tax Convention, Revised Proposals concerning the Interpretation and Application of Art. 5 (Permanent Establishment) (10. 12. 2012–31. 1. 2013).

Verkehr) und Art 15 Abs 3 OECD-MA (Vergütungen für Arbeit an Bord von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen);⁹⁾

- der Bericht zur Abkommensberechtigung sogenannter „*non collective investment funds*“;¹⁰⁾
- der Bericht zur Ansässigkeit von Pensionskassen.¹¹⁾

Zusätzlich werden im OECD-MK idF Update 2017 Regelungen zu folgenden Teilaspekten enthalten sein:

- *Änderung der Rz 13 zu Art 4 OECD-MA („ständige Wohnstätte“)*: Klarstellung, dass eine im Eigentum einer natürlichen Person stehende Wohnung nicht als eine dem Vermieter zur Verfügung stehende ständige Wohnstätte iSd Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA qualifiziert werden kann. Voraussetzung ist, dass die Wohnung einem vom Vermieter unabhängigen Mieter tatsächlich übergeben worden ist und der Vermieter darüber nicht weiter dort wohnen und damit nicht darüber verfügen kann.
- *Änderung der Rz 17 und 19 OECD-MK und Einfügung einer Rz 19.1. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA („gewöhnlicher Aufenthalt“)*: Klarstellung, dass der Begriff des „gewöhnlichen Aufenthalts“ nicht allein anhand der Anwesenheitstage in einem DBA-Staat bestimmt werden kann, sondern neben der Dauer auch die Häufigkeit und Regelmäßigkeit der Aufenthalte zu berücksichtigen ist.
- *Einfügung einer neuen Rz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA („Betriebsstätte“)*: Die Rz stellt klar, dass allein die aus umsatz- bzw verbraucherrechtlicher Sicht notwendige Registrierung eines Unternehmens für die Beurteilung des Bestands einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte irrelevant ist. Aus der umsatzsteuerlichen Behandlung eines Unternehmens können keine Schlüsse auf den Bestand einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte gezogen werden können.
- *Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA (Quellensteuer auf Dividenden)*: Aufgrund der Änderung des Art 1 OECD-MA in Bezug auf die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften wurde der in Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA vorgesehene Hinweis gestrichen, dass die 5%ige Begrenzung des Quellensteuerabzugs auf Dividenden nur dann anwendbar ist, wenn der Nutzungsberechtigte „keine Personengesellschaft“ ist.

Im Folgenden werden die im OECD-MA selbst vorgenommenen Änderungen und die sich für die Praxis daraus ergebenden Folgen kurz zusammengefasst dargestellt.

II. Die Neuregelungen des OECD-MA 2017

1. Titel und Präambel

Entsprechend den Vorschlägen in BEPS-Aktionspunkt 6 sollen Titel und Präambel des OECD-MA wie folgt angepasst werden:¹²⁾ DBA sollen künftig folgenden Titel haben: „*Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) zur Verhinderung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung von Steuerverkürzung und -umgehung*“.

Als Präambel soll folgender Text in die DBA aufgenommen werden: „*Staat A und Staat B, von dem Wunsche geleitet, ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen, in der Absicht, ein Abkommen zur Beseitigung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Ver-*

⁹⁾ OECD, Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic, Public Discussion Draft (15. 11. 2013–15. 1. 2014).

¹⁰⁾ OECD, Public Discussion Draft, Treaty Entitlement of Non-CIV Funds (24. 3. 2016).

¹¹⁾ OECD, Public Discussion Draft, Treaty Residence of Pension Funds (29. 2. 2016).

¹²⁾ Da OECD-MA und OECD-MK nur in englischer und französischer Sprache verfügbar sind, handelt es sich bei den folgenden Zitaten aus dem OECD-MA idF Update 2017 um eine nicht authentische Übersetzung des Verfassers, wobei Anlehnung an den vom BMF beim Abschluss von DBA gewählten deutschen Wortlaut genommen worden ist.

mögen abzuschließen, ohne dadurch die Möglichkeit zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung zu schaffen (einschließlich missbräuchlicher Gestaltungen, mit denen die Entlastung dieses Abkommens mittelbar Personen verschafft werden soll, die in Drittstaaten ansässig sind), haben Folgendes vereinbart:

Damit soll ausdrücklich festgehalten werden, dass DBA nicht allein der Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern auch der Verhinderung von Steuervermeidung dienen sollen.

2. Der persönliche Anwendungsbereich eines DBA

Während Art 1 OECD-MA (unter das Abkommen fallende Personen) in aktueller Fassung nur den Satz enthalten hat, dass „[...] dieses Abkommen für Personen [gilt], die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind [...]“; soll die Abkommensberechtigung einer Person in Art 1 OECD-MA idF Update 2017 nun in drei Absätzen geregelt werden:

„1. Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

2. Im Sinne dieses Abkommens gelten Einkünfte, die durch oder über einen Rechtsträger oder ein Gebilde bezogen werden, das nach dem Steuerrecht eines der beiden Vertragsstaaten als vollständig oder teilweise steuerlich transparent gilt, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur, soweit die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person gelten.

3. Dieses Abkommen berührt nicht die Besteuerung seiner ansässigen Personen durch einen Vertragsstaat, sofern es sich nicht um die Vorteile handelt, die nach Art 7 Abs 3, Art 9 Abs 2 und den Art 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 und 28 gewährt werden.“

Durch Art 1 Abs 2 OECD-MA werden die zum Teil auf den OECD-Partnership-Report aus dem Jahr 1999¹³⁾ aufbauenden Vorschläge in BEPS-Aktionspunkt 6 umgesetzt, wonach Einkünfte, die über ein hybrides Gebilde bezogen werden, nur dann DBA-Schutz genießen sollen, wenn diese Einkünfte steuerlich einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person zuzurechnen sind. Das bedeutet in der Praxis, dass zB dann, wenn der Quellenstaat ein im anderen Staat bestehendes Rechtsgebilde als steuerlich transparent, der andere Staat jedoch als intransparent qualifiziert und die aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte in den Händen des Rechtsgebildes besteuert, der Quellenstaat zu der im DBA für die jeweiligen Einkünfte vorgesehenen Steuerentlastung verpflichtet ist.

Art 1 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 enthält eine sogenannte „savings clause“, die sicherstellen soll, dass kein DBA-Staat daran gehindert wird, seine eigenen Ansässigen zu besteuern, es sei denn, das DBA sieht eine explizite Freistellung vor. Besteuerungsrechte des Ansässigkeitsstaates sollen also nur in jenem Umfang beschränkt werden, der für die Vermeidung von Doppelbesteuerung notwendig ist.¹⁴⁾ Darüber hinaus soll diese Klausel die Anwendbarkeit nationaler Zurechnungs- und Missbrauchsnormen sicherstellen.¹⁵⁾

3. Allgemeine Begriffsbestimmungen

In Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA idF Update 2017 soll der Ausdruck „internationaler Verkehr“ neu definiert werden. Demnach „[...] bedeutet der Ausdruck ‚internationaler Verkehr‘ jede Beförderung mit einem Schiff¹⁶⁾ oder Luftfahrzeug, es sei denn, das Schiff

¹³⁾ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (26. 8. 1999).

¹⁴⁾ Kofler, Die Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA, TP 2017, 70 (75).

¹⁵⁾ Kofler, Some Reflections on the ‚Saving Clause‘, Intertax 2016, 574 (574 ff).

¹⁶⁾ Im englischen Wortlaut des Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA wird der Begriff „ship“ verwendet, während die österreichische Abkommenspraxis stets den Begriff „Seeschiff“ verwendet. Im Folgenden wurde dieser Begriff mit „Schiff“ übersetzt.

oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen zwei Orten eines Vertragsstaates betrieben und das Unternehmen, welches das Schiff oder Luftfahrzeug betreibt, ist ein Unternehmen dieses Staates“.

Zusätzlich soll Art 3 Abs 1 OECD-MA idF Update 2017 um eine lit i ergänzt werden, worin der Begriff „*recognised pension fund*“ (Pensionsfonds) definiert werden soll. Demnach „[...] bedeutet der Ausdruck ‚Pensionsfonds‘ eines Vertragsstaates einen Rechtsträger oder ein Gebilde, das nach dem Steuerrecht eines Vertragsstaates als eigenständige Person behandelt wird und

- (i) das ausschließlich oder fast ausschließlich errichtet und betrieben wird, um Ruhegehälter und damit verbundene oder ähnliche Leistungen zu verwalten und natürlichen Personen bereitzustellen, und das als solches durch diesen Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften geregelt ist; oder
- (ii) das ausschließlich oder fast ausschließlich errichtet und betrieben wird, um Mittel zum Nutzen der in Absatz (i) genannten Rechtsträger oder Gebilde zu investieren.“

Pensionsfonds (Pensionskassen), die diese Voraussetzungen erfüllen, soll durch diese Einfügung die Möglichkeit gegeben werden, die Vorteile eines DBA in Anspruch zu nehmen, um zB die Beschränkung des Quellensteuersatzes auf Zinsen in Art 11 OECD-MA nutzen zu können.

Art 3 Abs 2 OECD-MA enthält die als „*Lex-fo-ri-Klausel*“ bezeichnete allgemeine Auslegungsregel für die in einem DBA nicht geregelte Begriffe.¹⁷⁾ Demnach hat bei der Anwendung eines DBA durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Begriff die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates zukommt, für den das Abkommen gilt. Diese Regel soll durch den Zusatz ergänzt werden, dass neben dem Abkommenszusammenhang auch eine von den zuständigen Behörden eines Vertragsstaates gemäß Art 25 OECD-MA vereinbarte abweichende Bedeutung eines Begriffes relevant ist („[...] unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Art. 25 [...]“).

4. Ansässigkeit

Art 4 Abs 1 OECD-MA idF Update 2017 wird um den Zusatz ergänzt, dass der Ausdruck „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ auch einen Pensionsfonds („*recognised pension fund*“) iSd Art 3 Abs 1 lit i OECD-MA idF des Update 2017 (siehe Pkt II.3.) umfasst.

Eine einschneidende Änderung ist in Art 4 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 bezüglich der Lösung von Ansässigkeitskonflikten bei juristischen Personen vorgesehen. Während nach der aktuellen Fassung des Art 4 Abs 3 OECD-MA Ansässigkeitskonflikte bei „*anderen als natürlichen Personen*“ anhand des „*Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung*“ gelöst worden sind, soll gem Art 4 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 die Lösung solcher Konflikte einer Verständigungsvereinbarung der beiden Vertragsstaaten vorbehalten sein:

„Ist nach Abs 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, in gegenseitigem Einvernehmen den Vertragsstaat zu bestimmen, in dem diese Person unter Berücksichtigung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Hauptverwaltung, ihres Gründungsortes sowie sonstiger maßgeblicher Faktoren im Sinne dieses Abkommens als ansässig gilt. Ohne ein solches Einvernehmen hat diese Person keinen Anspruch auf die im Abkommen vorgesehenen Steuerentlastungen oder -befreiungen, außer in dem Ausmaß und in der Art, die von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart worden sind.“

¹⁷⁾ Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA (2016) Einl Rz 81.

5. Der Betriebsstättenbegriff

Entsprechend den Vorgaben in BEPS-Aktionspunkt 7 soll der Begriff der „Betriebsstätte“ durch das Update 2017 des OECD-MA völlig neu gefasst werden.¹⁸⁾ Betroffen davon sind die folgenden Tatbestände des Art 5 OECD-MA:

- *Hilfsbetriebsstätten (Art 5 Abs 4 OECD-MA idF Update 2017)*: Die in Art 5 Abs 4 OECD-MA vom Betriebsstättenbegriff ausgenommenen Hilfs- und Nebentätigkeiten (Lager zur Ausstellung oder Auslieferung, Warenbestände, feste Geschäftseinrichtungen, die dem Einkauf oder der Informationsbeschaffung dienen, etc) müssen nach dem Gesamtbild der Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sein. Das wird durch den abschließenden Zusatz zu Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA idF Update 2017 bewirkt, wonach die demonstrative Aufzählung in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA unter den Vorbehalt gestellt wird, dass diese Aktivitäten, oder im Fall der lit f die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung, von vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.
- *Konzernbetrachtung bei Hilfsbetriebsstätten (Art 5 Abs 4.1. OECD-MA idF Update 2017)*: Nach der in einem neuen Absatz vorgesehenen „Anti-Fragmentierungs-Regel“ sollen Tätigkeiten verschiedener verbundener Unternehmen in einem DBA-Staat in einer Gesamtschau berücksichtigt werden, um so die Aufteilung wirtschaftlich zusammengehöriger Aktivitäten zwecks Vermeidung von Betriebsstättenbegründungen verhindern zu können.
- *Vertreterbetriebsstätten (Art 5 Abs 5 OECD-MA idF Update 2017)*: Ist eine Person für ein Unternehmen tätig „[...] und schießt sie dabei gewöhnlich Verträge ab oder spielt sie gewöhnlich eine wesentliche Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden [...]“, soll dadurch eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden. Die Neufassung des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF Update 2017 (die an dieser Stelle nicht in ihrem vollen Wortlaut wiedergegeben wird) führt zu einer erheblichen Erweiterung des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte.
- *Unabhängige Vertreter (Art 5 Abs 6 OECD-MA idF Update 2017)*: Während in der aktuellen Fassung des Art 5 Abs 6 OECD-MA Makler, Kommissionäre und andere unabhängige Vertreter ausdrücklich vom Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte ausgenommen sind, findet sich diese Ausnahme im OECD-MA idF Update 2017 nicht mehr. Art 5 Abs 6 OECD-MA idF Update 2017 lautet: „Absatz 5 gilt nicht, wenn die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätige Person im erstgenannten Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen tätig ist. Ist eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig, mit dem oder denen sie eng verbunden ist, so gilt diese Person in Bezug auf dieses oder diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.“

Der Begriff „eng verbunden [mit einem Unternehmen]“ („person closely related [to an enterprise]“) ist in einem neuen Art 5 Abs 8 OECD-MA idF Update 2017 abweichend vom Begriff des „verbundenen Unternehmens“ iSd Art 9 OECD-MA definiert und umfasst im Wesentlichen Beteiligungsverhältnisse ab einer 50%igen Verflechtung.

6. Gewinne aus internationaler Schiff- und Luftfahrt

Der Begriff „Binnenschifffahrt“ wurde aus der Überschrift des Art 8 OECD-MA gestrichen und die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Gewinnen aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr neu geregelt. Nach aktueller

¹⁸⁾ Ausführlich dazu: *Bendlinger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (9 ff); *Bendlinger*, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017, 359 (359 ff).

Fassung des Art 8 OECD-MA durften Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr oder im Rahmen der (grenzüberschreitenden oder innerstaatlichen) Binnenschifffahrt nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befunden hat. Gemäß Art 8 Abs 1 OECD-MA idF Update 2017 sollen „[...] Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr durch ein Unternehmen eines Vertragsstaates [...] nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden [dürfen]“. Gemäß der durch das Update 2017 unveränderten Begriffsbestimmung in Art 3 Abs 1 lit d OECD-MA bedeutet der Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaates“ ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Die Abs 2 und 3 des Art 8 OECD-MA in aktueller Fassung, die den Begriff des „Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung“ definiert hatten, wurden gestrichen.

7. Besteuerung von Dividenden

Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA in aktueller Fassung überlässt dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft ein 5%iges Besteuerungsrecht vom Bruttobetrag der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Im Hinblick auf die nunmehr gem Art 1 Abs 2 OECD-MA idF Update 2017 mögliche DBA-Berechtigung von Personengesellschaften (siehe Pkt II.2.), wurde der Ausschluss von Personengesellschaften in Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA idF Update 2017 gestrichen. Zusätzlich wurde die Entlastungsberechtigung unter den Vorbehalt gestellt, dass der Nutzungsberechtigte „[...] über einen Zeitraum von 365 Tagen, der den Tag der Dividendenzahlung umfasst [...]“, an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist. In einem Klammerausdruck wird in Art 10 Abs 2 lit a letzter Satz OECD-MA idF Update 2017 festgehalten, dass für Zwecke der Fristberechnung Veränderung der Beteiligungsverhältnisse auf Seiten des Gesellschafters oder der ausschüttenden Gesellschaft, die sich in der Folge von Umgründungen ergeben, nicht zu berücksichtigen sind.

8. Veräußerungsgewinne iZm internationaler Schiff- und Luftfahrt

Analog zur Neuregelung der Besteuerung von Gewinnen aus internationaler Schiff- und Luftfahrt wurde auch die Verteilungsnorm für Gewinne aus der Veräußerung von Schiffen und Luftfahrzeugen in Art 13 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 wie folgt angepasst: „Gewinne, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates aus der Veräußerung von Schiffen oder Luftfahrzeugen, die von diesem Unternehmen im internationalen Verkehr betrieben werden, oder von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dient, bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.“

9. Veräußerung von Immobiliengesellschaften

Die Zuteilung des Besteuerungsrechts an Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften an den Lagestaat des unbeweglichen Vermögens setzt gem Art 13 Abs 4 OECD-MA idF Update 2017 eine Mindestbehaltdauer voraus. Die Bestimmung ist wie folgt gefasst: „Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft oder vergleichbaren Rechten, wie Anteilen an einer Personengesellschaft oder einem Trust, bezieht, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn der Wert dieser Gesellschaftsanteile oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen im Sinne des Abs 6 beruhte, das im anderen Vertragsstaat liegt.“

10. Besteuerung von Bordpersonal

Im Zuge der Neuregelung der Besteuerung laufender Gewinne und von Veräußerungsgewinnen iZm internationaler Schiff- und Luftfahrt wurde in Art 15 Abs 3 OECD-MA idF

Update 2017 auch die Besteuerung der auf solchen Transportmitteln tätigen Arbeitnehmer neu geregelt. *„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Mitglied der ständigen Besatzung eines Schiffes oder Luftfahrzeuges für eine unselbständige Arbeit bezieht, die an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, außer das Schiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich innerhalb des anderen Staates betrieben, in diesem Staat besteuert werden.“*

11. Vermögensteuer

Ergänzend zu der geänderten Aufteilung von Besteuerungsrechten an Gewinnen aus internationaler Schiff- und Luftfahrt findet sich in Art 22 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 die Neuregelung, dass die Vermögensbesteuerung von Schiffen und Luftfahrzeugen nicht dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens überlassen wird, sondern dem Ansässigkeitsstaat des Betreibers. *„Vermögen eines Unternehmens eines Vertragsstaates, das Schiffe oder Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr betreibt und das in Zusammenhang mit solchen Schiffen oder Luftfahrzeugen steht, und bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, dürfen nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden.“*

12. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Art 23A OECD-MA regelt die sogenannte „*Befreiungsmethode*“ und verpflichtet den Ansässigkeitsstaat, Einkünfte oder Vermögen unter den in der jeweiligen Verteilungsnorm angesprochenen Voraussetzungen von der Besteuerung auszunehmen. Gemäß Art 23A Abs 1 OECD-MA idF Update 2017 soll diese Freistellungsverpflichtung dann nicht gelten, wenn die Besteuerung im andern Staat (Nichtansässigkeitsstaat) deshalb erfolgt, weil diese Einkünfte oder dieses Vermögen in diesem Staat als solche einer dort ansässigen Person behandelt werden. Der neue Art 23A OECD-MA idF Update 2017 hat folgenden Wortlaut: *„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden (es sei denn, diese Bestimmungen ermöglichen dem anderen Staat eine Besteuerung nur deshalb, weil die Einkünfte als Einkünfte einer dort ansässigen Person gelten oder weil das Vermögen auch Vermögen einer dort ansässigen Person ist), so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.“* Korrespondierend dazu findet sich auch in Art 23B Abs 1 OECD-MA idF Update 2017, der die *Anrechnungsmethode* regelt, ein solcher Zusatz.

Diese Regelung kommt zB dann zur Anwendung, wenn ein Vertragsstaat ein Rechtsgebilde als ansässige Person mit dem *Welteinkommen* besteuert, während der andere Staat von einem *transparenten Gebilde* ausgeht und deshalb die Einkünfte dem dort ansässigen Gesellschafter zurechnet und diesen ebenfalls nach dem Universalprinzip besteuert. In so einem Fall wäre gem Art 23A Abs 1 OECD-MA idF Update 2017 keiner der beiden Vertragsstaaten verpflichtet, eine Entlastungsmaßnahme zu setzen, weil sich die Besteuerung in den beiden Vertragsstaaten *ausschließlich auf die von diesen unterstellte Ansässigkeit begründet*. In Rz 11.2. ff. OECD-MK zu Art 23A und 23B OECD-MA idF Update 2017 sind die Konsequenzen dieser komplizierten Regelung anhand von sechs Beispielen dargestellt.

13. Verständigungsverfahren

Gemäß Art 25 Abs 1 OECD-MA kann ein Verständigungsverfahren nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Person eingeleitet werden. Art 25 Abs 1 OECD-MA idF Update 2017 soll es ermöglichen, ein solches Verständigungsverfahren auch im Quellenstaat

einzuleiten. Deshalb wurde der Wortlaut der Bestimmung wie folgt neu gefasst: *„Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie, unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsmittel, ihren Fall der zuständigen Behörde einer der beiden Vertragsstaaten unterbreiten. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.“*

Die Schiedsklausel in Art 25 Abs 5 OECD-MA ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, die Einleitung eines Schiedsverfahrens zu beantragen, wenn die zuständigen Behörden nicht in der Lage sind, eine einvernehmliche Lösung „[...] innerhalb von zwei Jahren ab der Vorlage des Falls an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates [...]“ herbeizuführen. Art 25 Abs 5 lit b OECD-MA idF Update 2017 stellt bezüglich der Fristberechnung nun darauf ab, dass ein Schiedsverfahren dann eingeleitet werden kann, wenn die zuständigen Behörden „[...] innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt, zu dem alle von den zuständigen Behörden zur Bearbeitung des Falls benötigten Informationen beiden zuständigen Behörden zur Verfügung gestellt worden sind [...]“, nicht in der Lage sind, eine einvernehmliche Lösung herbeizuführen.

14. Grenzen der Abkommensberechtigung

Nach dem Vorbild des Art 22 US-Musterabkommen („*limitation on benefits*“)¹⁹⁾ soll im Zuge des Updates 2017 des OECD-MA ein neuer Artikel aufgenommen werden, der den Anwendungsbereich eines DBA in jenen Fällen einschränken soll, in denen Personen DBA in Anspruch nehmen wollen, denen nach den Intentionen eines DBA die daraus resultierenden Vorteile nicht zukommen sollen. Während Art 1 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 („*saving clause*“, siehe Pkt II.2.) das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates absichert, soll Art 29 OECD-MA idF Update 2017 dafür sorgen, dass der Quellenstaat nur jene „*qualifizierten Personen*“ von der Besteuerung entlasten muss, welche eine oder mehrere der in Art 29 OECD-MA idF Update 2017 genannten Voraussetzungen erfüllen. Als „*qualifizierte Personen*“ gelten gem Art. 29 Abs 1 bis 7 OECD-MA idF Update 2017 natürliche Personen, der Vertragsstaat selbst und seine Gebietskörperschaften, börsennotierte Gesellschaften, gewisse „*Non-Profit-Organisationen*“ und Pensionsfonds sowie Unternehmen mit aktiver Geschäftstätigkeit. Den DBA-Vertragsstaaten bleibt es aber überlassen, die Abkommensberechtigung auch weiter zu fassen.

Art 29 Abs 8 lit a bis c OECD-MA idF des Update 2017 widmet sich *niedrig besteuerten Betriebsstätten in Drittstaaten*. Demnach kann der Quellenstaat abkommensrechtliche Vergünstigungen verweigern, wenn die aus einem Vertragsstaat stammenden Einkünfte vom anderen Vertragsstaat einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte zugeordnet werden, die dort einer Steuerbelastung von weniger als 60 % der Steuer unterliegt, die vom anderen Vertragsstaat erhoben worden wäre. Ausnahmen gelten für *Einkünfte aus aktiver Geschäftstätigkeit* (Art 8 lit b OECD-MA idF Update 2017). Verweigert ein Vertragsstaat auf Grundlage dieser Regelung abkommensrechtliche Vergünstigungen, so kann der Quellenstaat gem Art 29 Abs 8 lit c OECD-MA idF Update 2017 auf Antrag der im anderen Staat ansässigen Person und in Abstimmung mit dem Ansässigkeitsstaat dennoch die abkommensrechtliche Vergünstigungen gewähren, wenn dies im Lichte der Gründe für das Verfehlen der persönlichen DBA-Berechtigung nach Maßgabe des Art 29 OECD-MA idF Update 2017 gerechtfertigt ist.

¹⁹⁾ United States Model Income Tax Convention (17. 2. 2016); abrufbar unter: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (Zugriff am 17. 8. 2017).

Art 29 Abs 9 OECD-MA enthält einen „*Principal-Purpose-Test*“ (PPT) mit folgendem Wortlaut: „*Ungeachtet der anderen Bestimmungen dieses Abkommens werden Vorteile dieses Abkommens für bestimmte Einkünfte und bestimmte Vermögen nicht gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände davon ausgegangen werden kann, dass einer der Hauptgründe für eine Vereinbarung oder eine Transaktion, die direkt oder indirekt diesen Vorteil bewirkt hat, das Erzielen dieses Vorteils war, wenn nicht belegt werden kann, dass unter den gegebenen Umständen die Gewährung dieses Vorteils dem Sinn und Zweck der jeweiligen Abkommensbestimmung entsprochen hat.*“

In welchem Umfang die DBA-Vertragsstaaten die in Art 29 OECD-MA idF Update 2017 vorgeschlagenen Anti-Missbrauchs-Regeln umsetzen, bleibt unter Berücksichtigung der in der neuen Präambel formulierten Zielsetzung, Nicht- oder Niedrigbesteuerung zu vermeiden, und der im Rahmen des BEPS-Aktionsplans vorgegebenen *Mindeststandards* den Staaten selbst überlassen. So können sich Vertragsstaaten entscheiden, nur den in Art 29 Abs 9 OECD-MA idF Update 2017 vorgesehenen PPT zu übernehmen, eine detaillierte LoB-Klausel nach dem Vorbild des Art 29 Abs 1 bis 7 OECD-MA idF Update 2017 und des OECD-MK in ihre DBA aufzunehmen, zusammen mit einer in Rz 187 OECD-MK zu Art 29 OECD-MA idF Update 2017 vorgeschlagenen Regelung gegen die Abwehr von Durchlaufgesellschaften („*conduit agreements*“) oder durch Anpassung des Art 29 Abs 9 OECD-MA idF Update 2017 samt Ergänzung um die Vorschläge in Art 29 Abs 1 bis 7 idF Update 2017 allenfalls in abgewandelter Form.

III. Die Folgen für die Praxis

An dem vorliegenden Entwurf der beabsichtigten Änderungen von OECD-MA und OECD-MK, dessen Begutachtungsfrist am 10. 8. 2017 abgelaufen ist, wird sich, wenn überhaupt, sehr wenig ändern. Dies deshalb, weil die in das Update aus dem BEPS-Aktionsplan bzw aus den verschiedenen OECD-Berichten übernommenen Inhalte keiner Kommentierung zugänglich waren.²⁰⁾ Die „*draft contents*“ weisen einleitend darauf hin, dass von der OECD nur Stellungnahmen der interessierten Öffentlichkeit zur Auslegung des Begriffs der „*ständigen Wohnstätte*“ iSd Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA, zum Begriff des „*gewöhnlichen Aufenthalts*“ iSd Art 4 Abs 2 lit c OECD-MA, zur *Unerheblichkeit umsatzsteuerlicher Registrierungen* für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs iSd Art 5 OECD-MA und zur Streichung des Klammerausdrucks in Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA, der bewirkt, dass der *Nutzungsberechtigte von Dividenden* künftig auch eine Mitunternehmerschaft sein kann, angenommen werden.

Insgesamt handelt es sich bei dem Update 2017, dessen finale Version bis Ende 2017 vom Rat der OECD verabschiedet werden wird, um die *umfassendste Neukommentierung von OECD-MA und OECD-MK der letzten Jahrzehnte*, was allein in den 276 Seiten starken „*draft contents*“ zum Ausdruck kommt. In der Endfassung des OECD-MK wird der Rechtsanwender leider nicht erkennen, welche Teile des OECD-MK sich auf die Fassung des OECD-MA vor dem Update 2017 und welche sich auf die im Zuge des Update neu gefassten Regelungen beziehen. Das gilt insbesondere für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs (Art 5 OECD-MA), aber auch für andere Neuregelungen.

Österreich hat bei der Umsetzung des MLI²¹⁾ große Zurückhaltung geübt, sodass letztlich nur wenige DBA an die im MLI vorgeschlagenen Änderungen, die sich auch im

²⁰⁾ Die bei der OECD eingegangenen Kommentare zu den „*draft contents*“ sind unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-on-draft-contents-2017-update-OECD-model.pdf> (Zugriff am 21. 8. 2017) abrufbar. OECD, Draft Contents of the 2017 Update to the OECD Model Tax Convention, Comments received on the 11 July 2017 public release (11 8. 2017).

²¹⁾ Die österreichische MLI-Position zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des MLI am 7. 6. 2017 ist unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-austria.pdf> (Zugriff am 21. 8. 2017) abrufbar. Jirousek/Zöhner, ÖStZ 2017, 217 (217 ff).

OECD-MA idF Update 2017 finden, angepasst werden. Allerdings wird die zukünftige österreichische DBA-Politik zweifellos durch das Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK beeinflusst werden, das alle BEPS-relevanten Vorschläge übernehmen wird.²²⁾ Deshalb ist bei der Kommentierung der österreichischen DBA unter Nutzung des OECD-MK idF Update 2017 große Vorsicht geboten. Es können – ungeachtet des Umstands, dass gute Argumente dafür bestehen, nur jene Fassung des OECD-MK auf ein DBA anzuwenden, die zum Zeitpunkt der DBA-Abschlusses bestanden hat²³⁾ – deshalb nur jene Aussagen des OECD-MK zur DBA-Interpretation herangezogen werden, die sich auf den dem OECD-MA entsprechenden Wortlaut einer Regelung beziehen. Dem Versuch einzelner Staaten, konstitutiven Änderungen des OECD-MA durch das Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK eine bloß klarstellende Wirkung beizumessen, ist eine klare Absage zu erteilen.

²²⁾ *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (340)

²³⁾ *Kotler* in *Aigner/Kotler/Tumpel*, DBA, Einl Rz 72 mwN.

Andreas Langer*)

SWI-Jahrestagung: Liechtensteinische Rechtsanwaltskanzlei mit Beteiligung an Schweizer Rechtsanwalts-AG und liechtensteinischer Anstalt

SWI CONFERENCE: LIECHTENSTEIN LAW FIRM HOLDING SHARES IN SWISS AND LIECHTENSTEIN LAW CORPORATIONS

On November 17th, 2016, the eleventh annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger selbständig tätiger Rechtsanwalt betreibt gemeinsam mit zwei weiteren Rechtsanwälten eine Kanzlei in Liechtenstein. In Erweiterung dieser liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei wird eine Rechtsanwalts-gesellschaft in Form einer AG (CH-AG) in der Schweiz gegründet sowie eine Beteiligung an einer liechtensteinischen Anstalt (FL-Anstalt) erworben.²⁾

*) Mag. Andreas *Langer* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 17. 11. 2016 fand zum elften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael *Lang* diskutierten StB Mag. Gerald *Gahleitner*, LL.M., Mag. Judith *Herdin-Winter*, WP/StB Mag. Gabriele *Holzinger*, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz *Jirousek*, Mag. Matthias *Kornberger*, Vize-Präs. Dr. Christian *Lenneis*, HR Mag. Roland *Macho*, WP/StB Mag. Christoph *Plott*, Mag. Bernhard *Renner*, WP/StB Dr. Roland *Rief*, WP/StB Mag. Reinhard *Rindler*, LL.M., Dr. Sabine *Schmidjell-Dommes*, Mag. Martin *Schwaiger* und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus *Zorn*. Der nachfolgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) Vgl EAS 3371 vom 13. 6. 2016, BMF-010221/0541-VI/8/2015.