

Stefan Bendlinger<sup>\*)</sup>

## Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen

### MULTINATIONAL INSTRUMENT TO AUTOMATICALLY ADJUST EXISTING BILATERAL TAX TREATIES

The OECD G20 BEPS project sets out 15 actions, many of which require bilateral tax treaties to be changed. Given the sheer number of such treaties in effect, implementing these changes on a treaty-by-treaty basis would be burdensome and time-consuming. BEPS action 15 analyzed the possibility of developing a multinational instrument in order to allow contracting states of bilateral tax treaties to swiftly amend their treaties to implement the tax-treaty-related BEPS recommendations. An ad hoc group for the development of such an instrument was developed by the OECD Committee on Fiscal Affairs and endorsed by the G20 finance ministers and central bank governors in February 2015. More than 100 jurisdictions have developed this multilateral convention via negotiations, which is designed to transpose treaty-related results from the OECD/G20 BEPS project into more than 3,000 tax treaties. On November 24<sup>th</sup> and 25<sup>th</sup>, 2016, the multilateral instrument was adopted. As per December 31<sup>st</sup>, 2016, the multilateral convention will be open for signature, and a first high-level signing ceremony will take place in June 2017. Transposing treaty-related BEPS measures into bilateral tax treaties will require the contracting states to install a complicated process for signature, ratification, and implementation. Stefan Bendlinger gives a first view on the contents of this multilateral instrument.

#### I. Das multilaterale BEPS-Tax-Treaty

Das multilaterale Abkommen zur Umsetzung der DBA-bezogenen Maßnahmen zur Verhinderung der Ausdünnung von Bemessungsgrundlagen und der Gewinnverlagerung („*base erosion and profit shifting*“) ist Teil des aus 15 Maßnahmen bestehenden BEPS-Aktionsplans, der von den G20-Staaten und dem Rat der OECD im November 2015 verabschiedet worden ist und an dessen Ausarbeitung mehr als 60 Staaten beteiligt waren. Das BEPS-Maßnahmenpaket der OECD/G20 ist teilweise in innerstaatliches Steuerrecht zu transformieren (zB BEPS-Aktion 13<sup>1)</sup>), durch Änderung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (BEPS-Actions 8 bis 10<sup>2)</sup>) und durch die *Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen* umzusetzen. Dieses multilaterale Abkommen – auch als multilaterales Instrument (MLI) bezeichnet – soll es ermöglichen, die in den einzelnen Aktionspunkten auf die Änderung von DBA gerichteten Maßnahmen zügig und einheitlich umzusetzen, ohne langwierige individuelle bilaterale Verhandlungen der weltweit bestehenden 3.000 DBA führen zu müssen.<sup>3)</sup> Der Text des Abkommens wurde von einer im Februar 2015 von den Finanzministern und Gouverneuren der Zentralbanken der G20 und dem Rat der OECD ins Leben gerufenen, aus mehr als 100 OECD- und Nicht-OECD-Staaten und sieben internationalen Organisationen<sup>4)</sup> bestehenden „*Ad-hoc-Grup-*

\*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

1) OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report; umgesetzt in Österreich im Rahmen des EU-AbgÄG 2016 durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG), BGBl I 2016/77.

2) OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: Final Reports. Am 23. 5. 2016 hat der Rat der OECD die in BEPS-Actions 8–10 vorgeschlagenen Änderungen der OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations vom 16. 8. 2010 angenommen.

3) Die OECD geht in ihrer Informationsbroschüre davon aus, dass von den 3.000 bestehenden DBA durch das MLI mehr als 2.000 aktualisiert werden können.

pe<sup>5)</sup> auf Grundlage von BEPS-Action 15<sup>6)</sup> entwickelt.<sup>7)</sup> Die Teilnahme an der Erarbeitung dieses Instruments stand sowohl OECD- als auch Nicht-OECD-Mitgliedstaaten offen. Nach eineinhalbjährigen Verhandlungen wurde am 24. 11. 2016 die Endfassung der „*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*“ in englischer und französischer Sprache, zusammen mit einem „*Explanatory Statement*“<sup>8)</sup> verabschiedet.<sup>9)</sup> Dieses „*Explanatory Statement*“ soll das Zusammenwirken zwischen dem MLI und den bilateralen DBA erörtern, dient jedoch – die Regelungen zur Schiedsgerichtsbarkeit ausgenommen – nicht der Auslegung der jeweiligen BEPS-Maßnahmen. Die Kommentierung zu den einzelnen DBA-rechtlichen Neuregelungen findet sich in den einzelnen BEPS-Maßnahmenpaketen.<sup>10)</sup>

Durch dieses MLI sollen die in den Actions 2<sup>11)</sup>, 6<sup>12)</sup>, 7<sup>13)</sup> und 14<sup>14)</sup> vorgesehenen DBA-Anpassungen sowohl in das OECD-MA als auch in die einzelnen bilateralen DBA übernommen werden. Das MLI ist ein höchst komplexes Regelwerk, da es den Staaten in der Umsetzung der DBA-relevanten Vorschläge *große Flexibilität* gibt, indem *Vorbehalte* angemeldet werden können und die *Auswahl verschiedener Optionen* zulässig ist, um Besonderheiten der DBA-Politik einzelner Staaten entsprechen zu können. Das MLI liegt ab dem 31. 12. 2016 zur Unterzeichnung auf. Anfang Juni 2017 ist eine erste *offizielle Unterzeichnungszereemonie* in Paris geplant, an der nach dem Wunsch der OECD eine namhafte Zahl von Staaten teilnehmen soll. Das MLI tritt erst dann in Kraft, wenn es von mindestens fünf Staaten ratifiziert worden ist. In Bezug auf ein einzelnes DBA kann es erst dann wirksam werden, nachdem die jeweiligen DBA-Vertragsstaaten das MLI ratifiziert haben und eine gewisse Zeit verstrichen ist.<sup>15)</sup>

Bis dahin sind die Staaten aufgefordert, der OECD als „*Depositary*“ zu melden

- *im Verhältnis zu welchen Staaten* die bestehenden DBA geändert werden sollen,
- *welche Vorbehalte* zu einzelnen Regelungen des MLI angebracht werden
- *und welche Optionen bzw Alternativen* gewählt werden sollen.

<sup>4)</sup> Die folgenden Organisationen waren als Beobachter an den Verhandlungen des MLI beteiligt: *Association of Tax Authorities of Islamic Countries (ATAIC)*, *African Tax Administration Forum (ATAF)*, *Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA)*, *Inter-American Centre of Tax Administrations (CIAT)*, *Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (Credaf)*, *International Monetary Fund (IMF)*, *Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA)*.

<sup>5)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS.

<sup>6)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Development of a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report; BEPS Public Discussion Draft, BEPS Action 15 Development of a Multilateral Instrument to implement the Tax Treaty Related BEPS Measures, 31 May–30 June 2016.

<sup>7)</sup> Vorsitzender der Ad-hoc-Gruppe war *Mike Williams* aus Großbritannien. Eine aus 27 Staaten bestehende Subarbeitsgruppe unter der Leitung von *Ingela Willfors* aus Schweden wurde mit der in BEPS-Action 14 vorgesehenen Erarbeitung einer Bestimmung zu einem verbindlichen Schiedsverfahren beauftragt, die durch ca 20 Länder, darunter auch Österreich, angenommen werden muss. So wie bereits in der EU-Schiedskonvention vorgesehen, soll ua in Fällen doppelter Nichtbesteuerung keine Verpflichtung bestehen, ein Schiedsverfahren einzuleiten.

<sup>8)</sup> *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>9)</sup> Übersetzungen in andere Sprachen werden den DBA-Staaten überlassen.

<sup>10)</sup> Explanatory Statement, Rz 12.

<sup>11)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report.

<sup>12)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report.

<sup>13)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report.

<sup>14)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report.

<sup>15)</sup> *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

In der Folge wird die OECD die Meldungen der einzelnen Staaten miteinander abgleichen. Erst dann steht fest, welche Regelungen welcher DBA durch das MLI verändert werden.

Das MLI sieht entsprechend den Vorschlägen im BEPS-Projekt einerseits *verpflichtende Elemente* vor, die sogenannten „*minimum standards*“, die von den Staaten umgesetzt werden müssen. Zwingend umzusetzen sind die in den BEPS-Actions 6 (DBA-Missbrauch) und 14 (Schiedsgerichtsklausel) enthaltenen Vorgaben. Aber auch bei der Umsetzung dieser „*minimum standards*“ wird den Staaten ein gewisser Spielraum gegeben. Andere BEPS-Vorschläge zur Anpassung DBA-rechtlicher Regelungen sind für die am MLI teilnehmenden Staaten *frei wählbar* und müssen von den Staaten nicht zwingend in ihre DBA übernommen werden („*opting out*“).

## II. Inhalt und Aufbau des multilateralen Abkommens

Das MLI ist ähnlich einem DBA aufgebaut. In der Präambel des MLI wird auf die Notwendigkeit hingewiesen, künstliche Gewinnverlagerungen zu verhindern, indem sichergestellt werden soll, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die *wesentlichen wirtschaftlichen Aktivitäten* entfaltet werden und *Wertschöpfung* geschaffen wird. Deshalb sollen die in den BEPS-Aktionsplänen vorgesehenen Maßnahmen gegen *hybride Gestaltungen*, *DBA-Missbrauch*, die *künstliche Vermeidung von Betriebsstätten* und bezüglich der Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen flächendeckend in die weltweit bestehenden bilateralen DBA übernommen werden. Nach dem Schlusssatz der Präambel soll das MLI dazu dienen, die im Rahmen des BEPS-Projekts akkordierten Maßnahmen in abgestimmter und effizienter Weise in das bestehende DBA-Netzwerk zu übernehmen, ohne dass es zwischenstaatlicher Verhandlungen bedarf. Das MLI hat folgenden Inhalt:

<b>Präambel</b>	Hinweis darauf, dass sicherzustellen ist, dass bestehende DBA in der Weise interpretiert werden, dass sie der Vermeidung von Doppelbesteuerung bezüglich der im DBA geregelten Steuern dienen, ohne Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder ermäßigten Besteuerung durch Steuerumgehung oder Vermeidung durch Treaty-Shopping-Gestaltungen zu eröffnen, die darauf abzielen, Vorteile der DBA zum indirekten Nutzen von in Drittstaaten ansässigen Personen zu bewirken.
<b>Teil I</b>	<b>Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen</b>
Art 1	Anwendungsbereich des Abkommens
Art 2	Begriffsbestimmungen
<b>Teil II</b>	<b>Hybride Gestaltungen</b>
Art 3	Transparente Rechtsgebilde
Art 4	Doppelt ansässige Rechtsgebilde
Art 5	Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung <ul style="list-style-type: none"> <li>• Option A</li> <li>• Option B</li> <li>• Option C</li> </ul>
<b>Teil III</b>	<b>Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen</b>
Art 6	Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens
Art 7	Verhinderung von Abkommensmissbrauch <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vereinfachte LOB-Klausel</li> </ul>
Art 8	Ausschüttung von Dividenden
Art 9	Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen oder Anteilen an Rechtsgebilden, die ihre Wertschöpfung überwiegend aus unbeweglichem Vermögen beziehen

<b>Teil III</b>	<b>Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen</b>
Art 10	Anti-Missbrauchsregeln im Zusammenhang mit Betriebsstätten, die in Drittstaaten belegen sind
Art 11	Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwecks Beschränkung des Rechts eines Vertragsstaates, die in seinem Territorium ansässigen Personen zu besteuern
<b>Teil IV</b>	<b>Verhinderung der Begründung von Betriebsstätten</b>
Art 12	Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien
Art 13	Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch spezifische Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff <ul style="list-style-type: none"> <li>• Option A</li> <li>• Option B</li> <li>• Option C</li> </ul>
Art 14	Aufteilung von Verträgen
Art 15	Definition eines eng verbundenen Unternehmens
<b>Teil V</b>	<b>Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen</b>
Art 16	Verständigungsverfahren
Art 17	Korrespondierende Gegenberichtigungen
<b>Teil VI</b>	<b>Schiedsgerichtsverfahren</b>
Art 18	Wahlmöglichkeit zur Anwendung des Art VI
Art 19	Verbindliche Schiedsgerichtsbarkeit
Art 20	Ernennung von Schiedsrichtern
Art 21	Vertraulichkeit des Schiedsgerichtsverfahrens
Art 22	Lösung eines Falls vor Beendigung des Schiedsgerichtsverfahrens
Art 23	Arten eines Schiedsgerichtsverfahrens
Art 24	Vereinbarung einer abweichenden Lösung
Art 25	Kosten des Schiedsgerichtsverfahrens
Art 26	Kompatibilität
<b>Teil VII</b>	<b>Schlussbestimmungen</b>
Art 27	Unterzeichnung und Ratifizierung, Übernahme oder Zustimmung
Art 28	Vorbehalte
Art 29	Notifikation
Art 30	Nachfolgende Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen
Art 31	Konferenz der Vertragsstaaten
Art 32	Auslegung und Umsetzung
Art. 33	Änderungen
Art 34	Inkrafttreten
Art 35	Wirksamwerden
Art 36	Wirksamwerden von Teil VI
Art 37	Kündigung
Art 38	Verhältnis zu Protokollen
Art 39	Depotstelle

### III. Funktionsweise des multilateralen Abkommens

#### 1. Auswahl der DBA-Staaten auf die das MLI Anwendung finden soll

Wenngleich das MLI in größtmöglichem Umfang in bestehende DBA („*covered tax agreement*“) übernommen werden soll, kann ein Staat („*party*“) in Einzelfällen – zB weil ein DBA bereits die BEPS-Anpassungen enthält oder ohnehin eine Neuverhandlung ansteht – entscheiden, das MLI im Verhältnis zu einen DBA-Staat nicht anzuwenden. Das MLI gilt dann nur im Verhältnis zu den von dem Staat notifizierten DBA-Vertragsstaaten („*contracting jurisdiction*“).

#### 2. Umsetzung von „*Minimum Standards*“

Wenngleich BEPS-Action 6 (DBA-Missbrauch) und BEPS-Action 14 (Schiedsgerichtsbarkeit) einen „*minimum standard*“ darstellen, war es notwendig, den Staaten bei der Umsetzung der im MLI vorgeschlagenen Maßnahmen eine gewisse *Flexibilität* einzuräumen. Denn es soll den Staaten möglich sein, die Vorgaben des MLI bestmöglich auf die Regelungen bestehender DBA abzustimmen.<sup>16)</sup> In Ausnahmefällen besteht auch die Möglichkeit zum „*opting out*“, so zB wenn die Maßnahme in einem DBA bereits umgesetzt worden ist. Sofern zur Umsetzung von „*minimum standards*“ verschiedene Alternativen zur Verfügung stehen, gibt das MLI keine Rangreihenfolge vor. Allerdings müssen sich die DBA-Vertragsstaaten auf eine Variante einigen, die der vorgegebenen Mindestanforderung entspricht, wozu das „*Inclusive Framework*“<sup>17)</sup> der OECD zurate gezogen werden kann.

#### 3. Teilweise oder gänzlich „*Opting-out*“

Soweit eine Regelung nicht als „*minimum standard*“ ausgewiesen ist, können sich die Staaten auch dazu entscheiden, die Übernahme einer einzelnen *Bestimmung teilweise oder gänzlich abzulehnen*. Dies erfolgt durch die Aufnahme von *Vorbehalten* („*reservation*“) in Art 28 MLI bezüglich jedes einzelnen Regelungsvorschlages des MLI. Wenn ein Staat zu einer Regelung des MLI ein solches „*opting out*“ im Wege eines Vorbehalts anmeldet, findet diese Regelung zwischen dem jeweiligen Staat *und allen anderen Unterzeichnerstaaten des MLI* keine Anwendung. Die Möglichkeit, eine Regelung gänzlich abzulehnen, findet sich zB iZm der Neudefinition des „*abhängigen Vertreters*“ in Art 12 Abs 1 und 2 MLI und in Art 12 Abs 4 MLI, worin es heißt, dass sich ein Staat vorbehalten kann, den ganzen Artikel nicht auf sein DBA-Netz anzuwenden.<sup>18)</sup>

Aber selbst wenn ein Staat beabsichtigt, eine bestimmte Regelung das MLI in sein DBA-Netz zu übernehmen, kann es sein, dass aus steuerpolitischen Gründen davon Abstand genommen werden muss. In diesen Fällen steht den Staaten die Möglichkeit offen, das „*opting out*“ *nur im Verhältnis zu bestimmten DBA-Vertragsstaaten* in Anspruch zu nehmen, um bestehende Sonderregelungen in einem DBA beibehalten zu können. Ein solcher Vorbehalt gilt dann aber nur im Verhältnis zu jenen DBA-Staaten, für die ein „*opting out*“ angemeldet worden ist.<sup>19)</sup>

#### 4. Auswahl optionaler/alternativer Regelungen

Einzelne BEPS-Maßnahmen sehen alternative Wege vor, um das vorgegebene Ziel zu erreichen. Es kann auch vorkommen, dass eine zentrale Bestimmung vorgeschlagen

---

<sup>16)</sup> Explanatory Statement, Rz 14.

<sup>17)</sup> Das *Inclusive Framework on BEPS* ist ein aus mehr als 100 Staaten bestehendes Gremium, das sich mit der Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets beschäftigt. *Bendlinger/Mitterlehner, Taxes Around the World*, WT 2016, 318 (318 f).

<sup>18)</sup> Art 12 Abs 4 MA: „*A Party may reserve the right for the entirety of this Article not to apply to its Covered Tax Agreements.*“

<sup>19)</sup> Explanatory Statement, Rz 14.

wird, die durch Zusätze ergänzt werden kann. Das MLI enthält eine Vielzahl von Alternativen bzw Optionen, die grundsätzlich nur dann Anwendung finden können, wenn die DBA-Staaten die jeweils gleiche Option gewählt haben.<sup>20)</sup> Ein Beispiel dafür findet sich in Art 13 MLI, der die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch die Inanspruchnahme der in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen Ausnahmetatbestände verhindern soll. In Art 13 Abs 2 MLI (Option A) und Art 13 Abs 3 MLI (Option B) werden den Staaten zwei der Zielerreichung dienende Auswahlmöglichkeiten vorgeschlagen. Es wird aber auch die Möglichkeit eröffnet, keine der beiden Optionen zu wählen.<sup>21)</sup>

#### IV. Terminologie des multilateralen Abkommens

Jeder einzelner Artikel des MLI beginnt mit dem in den einzelnen BEPS-Handlungsempfehlungen vorgegebenen Mustertext, der auch in die voraussichtlich 2017 zu erwartende Neufassung des OECD-MA übernommen werden soll. Um das Verhältnis zwischen MLI und den bilateralen DBA klarzustellen, werden bestehende DBA als „covered tax agreement“ bezeichnet. Vertragsstaaten eines DBA werden im MLI als „contracting jurisdiction“<sup>22)</sup> und nicht wie üblich als „contracting state“ benannt.<sup>23)</sup> Soweit das MLI auf bestehende DBA-Regelungen Bezug nimmt, die im Detail voneinander abweichen können, werden die jeweils angesprochenen Regelungen im MLI umschrieben. Ein Beispiel dafür findet sich in Art 12 Abs 3 MLI, darin heißt es: „Paragraph 1 shall apply in place of a provision of a Covered Tax Agreement that describe the conditions under which an enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in a Contracting Jurisdiction [...] in respect of an activity which a person other than an agent of an independent status undertakes for the enterprise, but only to the extent that such provisions address the situation in which such person has, and habitually exercises in that Contracting Jurisdiction an authority to conclude contracts in the name of the enterprise.“

Vereinzelt liefert das BEPS-Projekt auch Lösungen zu Fragen, die sich zu einzelnen Bestimmungen des OECD-MA bzw eines konkreten DBA ergeben. In diesem Zusammenhang galt es sicherzustellen, das MLI auch auf jene DBA anwenden zu können, die vom OECD-MA abweichende Regelungen enthalten. Das gilt zB für die in BEPS-Action 6 vorgesehene Änderung des Art 10 Abs 2 OECD-MA, worin eine Mindestbeholdendauer erfüllt sein muss, um einen reduzierten Quellensteuersatz auf Gewinnausschüttungen in Anspruch nehmen zu können. Diese Änderung baut auf dem Wortlaut des OECD-MA in geltender Fassung auf und muss entsprechend angepasst werden, um auf die Regelung eines konkreten DBA angewandt werden zu können.

#### V. Vereinbarkeitsklauseln

Einzelne Bestimmungen des MLI überschneiden sich mit jenen bestehender DBA. Soweit sich daraus Gegensätze ergeben, werden diese durch *Kompatibilitätsklauseln* („compatibility clauses“) gelöst. Diese Klauseln beschreiben einerseits die in einem DBA bestehende Regelung, die vom MLI verdrängt werden soll, andererseits die Folgen, die sich daraus ergeben sollen, wenn ein DBA eine bestimmte Regelung nicht enthält. Beispiel dafür ist Art 14 Abs 2 MLI bezüglich der in BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Formulierung zur Verhinderung der künstlichen Trennung von Verträgen im Bereich von Bau- und Montagebetriebsstätten: „Paragraph 1 shall apply in place of or in absence of provisions of a Covered Tax Agreement [...]“ Die Auswirkungen auf beste-

---

<sup>20)</sup> Explanatory Statement, Rz 14.

<sup>21)</sup> Art 13 Abs 1 MLI: „A Party may choose to apply paragraph 2 (Option A) or paragraph 3 (Option B) or to apply neither option.“

<sup>22)</sup> Damit soll sichergestellt werden, dass das MLI auch auf Territorien mit eigener Steuererhebungshoheit, jedoch ohne Völkerrechtssouveränität angewandt werden kann (Beispiel: Taiwan).

<sup>23)</sup> Explanatory Statement, Rz 15.

hende DBA können deshalb je nach Art der im MLI vorgesehenen Vereinbarkeitsklauseln unterschiedlich sein.<sup>24)</sup>

- a) Eine Regelung des MLI findet anstelle („*in place of*“) einer bestehenden DBA-Regelung Anwendung: In solchen Fällen ersetzt der Wortlaut des MLI eine bestehende Bestimmung, muss jedoch nicht in bestehende DBA übernommen werden, wenn eine solche Bestimmung darin fehlt. Die Regelung kann auch nur dann Anwendung finden, wenn der jeweilige DBA-Staat deren Übernahme notifiziert hat. Beispiel dafür ist Art 12 Abs 3 MLI bezüglich der Neufassung der Definition des „*abhängigen Vertreters*“ (Art 12 Abs 1 MLI): „*Paragraph 1 shall apply in place of provisions of a Covered Tax Agreement that describe the conditions under which an enterprise shall be deemed to have a PE [...]*“.
- b) Eine Regelung des MLI ist anwendbar („*applies*“) oder ändert („*modifies*“) eine bestehende DBA-Regelung: In solchen Fällen soll eine Bestimmung des MLI die Regelung eines bestehenden DBA ändern, ohne sie zu ersetzen, und kann daher nur Anwendung finden, wenn sich im jeweiligen DBA eine solche Bestimmung findet, was von den Staaten der OECD zu melden ist.
- c) Eine Regelung des MLI findet Anwendung, weil eine entsprechende DBA-Regelung fehlt („*in the absence of*“): In diesem Fall kann die Regelung des MLI nur dann Anwendung finden, wenn alle DBA-Staaten das Fehlen der Bestimmung der OECD melden.
- d) Eine Regelung findet anstelle oder wegen des Fehlens einer entsprechenden DBA-Regelung Anwendung („*in place of or in the absence of*“): Diese Formulierung hat zur Folge, dass die Regelung des MLI grundsätzlich in allen Fällen Anwendung findet. Dieser Ansatz entspricht den Auslegungsregeln des Art 30 Abs 3 WVK,<sup>25)</sup> wonach die Bestimmungen eines zwischen zwei Vertragsparteien abgeschlossenen *älteren Vertrags* nur in dem Ausmaß anwendbar sein sollen, als sie *mit jenen des neueren Vertrags vereinbar sind*, soweit der frühere Vertrag nicht beendet oder nach Art 59 WVK suspendiert ist.<sup>26)</sup> Ein Beispiel für eine solche Klausel findet sich in Art 7 Abs 2 MLI zu dem in Art 7 Abs 1 MLI vorgeschlagenen Missbrauchstatbestand, worin es heißt: „*Paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of provisions of a Covered Tax Agreement, that deny all or part of the benefits that would otherwise be provided under the Covered Tax Agreement where the principal purpose or none of the principal purposes of an arrangement or transaction or of any person concerned with an arrangement or transaction, was to obtain those benefits.*“

Regelungen des MLI können mit bestehenden DBA-Regelungen „*unvereinbar*“ sein. So ist gem Art 17 Abs 2 MLI ein DBA-Vertragsstaat grundsätzlich zu korrespondierender Gegenberichtigung verpflichtet („*require a Contracting Jurisdiction to make an appropriate adjustment*“), während in einzelnen DBA diese in das Ermessen des DBA-Vertragsstaates gestellt wird („*may make a corresponding adjustment*“) oder eine gegenseitige Verständigung mit den DBA-Staaten vorgesehen ist, ohne daraus eine Verpflichtung zur Gegenberichtigung ableiten zu können. In solchen Fällen wäre Art 17 Abs 2 MLI, der die Übernahme des Art 17 Abs 1 MLI „*in place of or in the absence of a provision*“ vorsieht, nicht anwendbar. Würde es zB eine DBA-Regelung einem Staat ermöglichen, bei gerechtfertigten Verrechnungspreiskorrekturen eine Gegenberichtigung zu verweigern, wäre eine solche DBA-Regelung mit Art 17 Abs 1 MLI nicht vereinbar, sodass Art 17 Abs 1 MLI die bestehende DBA-Regelung überschreiben würde.<sup>27)</sup> Sollte zwischen den Staaten nach Unterzeichnung des MLI Auslegungsunterschiede bezüglich der Vereinbar-

---

<sup>24)</sup> Explanatory Statement, Rz 16.

<sup>25)</sup> Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WVK), BGBl 1980/40.

<sup>26)</sup> Explanatory Statement, Rz 16.

<sup>27)</sup> Explanatory Statement, Rz 17.

keit der DBA-Regelungen mit jenen des MLI bestehen, wären diese im Wege eines Verständigungsverfahrens oder im Rahmen einer vom „*Depositary*“, also der OECD, organisierten Konferenz nach Maßgabe des Art 31 Abs 3 MLI zu klären.

Vielfach besteht auch die Möglichkeit zum generellen „*opting out*“ oder die Möglichkeit einer *sachlich begründeten* („*objective criteria*“) Beschränkung auf einen Teil der bestehenden DBA. Die diesbezüglichen Möglichkeiten finden sich in einer abschließenden Aufzählung der zu einzelnen Regelungen möglichen Vorbehalte in Art 28 MLI. So kann die Anwendung der in Art 14 Abs 1 MLI vorgeschlagenen Ergänzung zu Art 5 Abs 3 OECD-MA zum „*splitting-up of contracts*“ auf die von einem Staat abgeschlossenen DBA gem Art 14 Abs 3 MLI entweder nur zur Gänze abgelehnt werden oder in Bezug auf jene Bestimmungen seiner DBA, die sich auf die Exploration von Bodenschätzen beziehen.

## VI. Koordinierung durch den OECD-Steuerausschuss

Soweit ein Artikel des MLI den Staaten Wahlmöglichkeiten offenlässt, ist der „*Depositary*“ von dieser Wahl und den Folgen, die sich aus der abweichenden Regelung ergeben, in Kenntnis zu setzen. „*Depositary*“ soll gemäß Art 39 Abs 1 MLI das Generalsekretariat der OECD sein, das die Staaten bei Unterzeichnung, Ratifizierung und Umsetzung des MLI auch unterstützen soll.

Signaturstaaten des MLI müssen vorab der OECD mitteilen, welche DBA sie durch das MLI geändert wissen wollen, welche darin enthaltene Regelungen durch das MLI überschrieben bzw geändert werden sollen und welche Optionen gewählt werden, soweit das MLI solche Auswahlmöglichkeiten zulässt. Auf Grundlage dieser Meldungen übernimmt es die OECD, einen *Abgleich* vorzunehmen. Um Rechtssicherheit bei der DBA-Anwendung zu gewährleisten, wird es notwendig sein, dem Rechtsanwender einen *konsolidierten Text* des jeweiligen DBA zur Verfügung zu stellen. Die OECD geht davon aus, dass die Staaten diese Meldungen mit Bedacht vornehmen („*use their best efforts*“).<sup>28)</sup> Meinungsverschiedenheiten zwischen DBA-Staaten sollen im Wege eines *Verständigungsverfahrens* oder im Rahmen einer nach Maßgabe des Art 31 Abs 3 MLI von der OECD in Paris zu organisierenden Konferenz geklärt werden.<sup>29)</sup> Das MLI berührt in keiner Weise die Möglichkeit der DBA-Staaten, in bilateralen Verhandlungen neue bzw vom MLI abweichende Regelungen in ein DBA zu übernehmen.

## VII. Schiedsgerichtsbarkeit

Teil VI (Art 18 bis 26) MLI sieht ein verpflichtendes Schiedsgerichtsverfahren („*mandatory binding arbitration*“) vor, wenn die DBA-Vertragsstaaten nicht in der Lage sind, innerhalb einer Zeitspanne von zwei Jahren Besteuerungskonflikte im Wege eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Die „*Explanatory Statements*“ zu Teil VI des MLI präzisieren sowohl den Inhalt einer solchen Schiedsgerichtsklausel als auch deren Übernahme in bestehende DBA. Anders als die anderen DBA-relevanten BEPS-Maßnahmen, findet Teil VI nur auf jene Staaten Anwendung, die sich ausdrücklich zur Übernahme eines Schiedsverfahrens verpflichtet haben.<sup>30)</sup> Die einzelnen Artikel in Teil VI des MLI unterscheiden sich auch insofern von anderen Regelungen des MLI, als Teil VI eine *einzige zusammenhängende Schiedsgerichtsklausel* wiedergibt.

---

<sup>28)</sup> Explanatory Statement, Rz 18.

<sup>29)</sup> Explanatory Statement, Rz 18.

<sup>30)</sup> Das sind gem Rz 62 BEPS-Action 14: Australien, Belgien, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Kanada, Irland, Italien, Japan, Luxemburg, Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Österreich, Polen, Slowenien, Spanien, Schweden, Schweiz, USA.

### VIII. Innerstaatliche Umsetzung des multilateralen Abkommens

Es liegt nun an den Staaten, dem „*Depositary*“, also der OECD, bis Anfang Juni 2017 zu notifizieren, welche ihrer bestehenden DBA sie durch das MLI ändern wollen, welche Optionen gewählt und welche Vorbehalte angebracht werden.

Es kann davon ausgegangen werden, dass Österreich das MLI unterzeichnen wird. Im Verhältnis zu welchen Staaten das MLI Anwendung finden soll, zu welchen Regelungen Optionen angemeldet werden und welche Vorbehalte Österreich anbringen wird, ist derzeit allerdings noch nicht bekannt. Noch weniger klar ist, welche der mehr als 90 österreichischen DBA-Vertragspartner das MLI unterzeichnen, welche Optionen diese wählen und welche Vorbehalte sie anbringen werden.

Analog dem Prozedere beim Abschluss von DBA bzw anderer multilateraler Abkommen muss das MLI in innerstaatliches Recht transformiert werden.<sup>31)</sup> Das MLI bedarf der Genehmigung durch den Nationalrat (Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG) und – nach gängiger Praxis – durch den Bundesrat (Art 50 Abs 2 Z 2 B-VG) sowie der Ratifikation durch den Bundespräsidenten (Art 65 Abs 1 B-VG) samt Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler (Art 65 Abs 2 B-VG). In der Ratifikationsurkunde gibt das zuständige Organ – in Österreich der Bundespräsident – die Erklärung ab, dass die verfassungsmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung des Abkommens innerstaatlich erfüllt sind. Anstelle der Ratifikation könnte auch vereinbart werden, dass für das Inkrafttreten die weniger förmliche Möglichkeit eines Notenwechsels genügt.<sup>32)</sup> Die durch das MLI bewirkte Neufassung eines DBA kann also erst dann wirksam werden, wenn der einzelne Staat gegenüber der OECD notifiziert hat, dass die innerstaatliche Umsetzung abgeschlossen ist. Damit ist vor dem Jahr 2018 mit einem Wirksamwerden der geänderten österreichischen DBA nicht zu rechnen.

Aus Deutschland ist zu vernehmen, dass das deutsche BMF die Regelungen zu *hybriden Gestaltungen* nicht zu übernehmen beabsichtigt. In Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen soll sehr wohl die Regelungen zum „*contract split*“ (Art 5 Abs 3 OECD-MA) übernommen werden, ebenso wie einer der Vorschläge zur Anpassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA (*Hilfsbetriebsstätten*). Die Neufassung des Begriffs der *Vertreterbetriebsstätte* in Art 5 Abs 5 OECD-MA will Deutschland zwar übernehmen, nicht jedoch die Änderungen in Art 5 Abs 6 OECD-MA, wonach Exklusivvertretung durch verbundene Unternehmen stets zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte des Geschäftsherrn führen soll. Allerdings können die Änderungen im Bereich der Vertreterbetriebsstätte nur gemeinsam umgesetzt werden, sodass in Deutschland wohl beides nicht umsetzen wird. Deutschland wird auch aus den in BEPS-Action 6 vorgesehenen Maßnahmen zur missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA die Bestimmung zum „*Principal-Purpose-Test*“ übernehmen, nicht jedoch die vorgeschlagene „*Limitation-on-Benefits-Klausel*“, unter dem Vorbehalt, dass nationale Missbrauchsregeln auch weiterhin anwendbar bleiben.<sup>33)</sup>

Deutschland hat bereits angekündigt, noch vor Ende des Jahres die Möglichkeit zur Unterzeichnung des MLI durch Kabinettsbeschluss zu regeln. Analog zur Übernahmen von DBA in deutsches Recht soll das MLI in ein Gesetz gegossen werden, worin für jedes zu ändernde DBA der genaue Wortlaut und die entsprechende Stelle im konkreten DBA festzulegen sind, sodass dem Rechtsanwender ein *konsolidierter Text* eines konkreten DBA unter Berücksichtigung der durch das MLI vorgenommenen Änderungen zur Verfügung steht.

---

<sup>31)</sup> Die „*Mutual Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*“, die inzwischen bereits von mehr als 100 Staaten unterzeichnet worden ist, wurde in Österreich durch BGBl III 2014/193 in innerstaatliches Steuerrecht übernommen. Jede weitere Ratifizierung durch einzelne Staaten bedarf einer jeweiligen Veröffentlichung im BGBl, um in Österreich wirksam zu werden (zB BGBl III 2015/103, BGBl III 2016/57).

<sup>32)</sup> Köfler in *Aigner/Köfler/Tumpel* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar (2016) Einleitung Rz 32.

<sup>33)</sup> WTS Weekly 25. 11. 2016, 1 f.