

# Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich

*Bernd Hofmann/Michael Wenzl/Georg Zehetmayer*

- 1. Die Entwicklung der Anti-BEPS-Initiative**
  - 1.1. Was bedeutet „BEPS“?
  - 1.2. Initiativen der OECD
  - 1.3. Initiativen der EU
- 2. Die 15-OECD-BEPS-Aktionspunkte und deren bisherige Umsetzung in der EU und Österreich**
- 3. Die bedeutendsten Maßnahmen der EU zur Bekämpfung von BEPS**
  - 3.1. Das Anti Tax Avoidance Package (ATAP)
    - 3.1.1. Überblick
    - 3.1.2. Änderungsvorschlag der Amtshilfe-Richtlinie zur Einführung des EU-Country-by-Country-Reportings
    - 3.1.3. Empfehlungen an die Mitgliedstaaten zur Anpassung der DBA
    - 3.1.4. Strategien im Umgang mit Drittstaaten
  - 3.2. Die Anti-BEPS-Richtlinie
  - 3.3. Der nächste Schritt: Corporate Tax Reform Package (CTRP)
    - 3.3.1. Überblick
    - 3.3.2. Richtlinienvorschläge zur CC(C)TB „neu“
    - 3.3.3. Vorschlag zur Verbesserung von Verständigungsverfahren bei Doppelbesteuerung
    - 3.3.4. Vorschlag zur Abänderung der Anti-BEPS-Richtlinie
  - 3.4. Advance Rulings und Transfer Pricing Agreements auf dem beihilfenrechtlichen Prüfstand
- 4. Die bisherigen nationalen Anti-BEPS-Maßnahmen**
- 5. Fazit – Was steht Österreich noch bevor?**

# 1. Die Entwicklung der Anti-BEPS-Initiative

## 1.1. Was bedeutet „BEPS“?

BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“) ist ein Begriff, der das internationale Steuerrecht nun schon jahrelang fest in Griff hat. Ursprünglich waren damit vorwiegend legale Gestaltungen gemeint, die von multinationalen Unternehmen eingesetzt werden, um Steuersubstrat in Länder zu verschieben, in denen eine besonders günstige steuerliche Verwertung bewirkt wird.<sup>1</sup> Ermöglicht wird dies durch die Ausnützung von Lücken und Diskrepanzen im internationalen Steuerrecht und in den nationalen Steuersystemen unterschiedlicher Rechtsordnungen.<sup>2</sup> Dabei handelt es sich auch um eine Thematik, die angesichts der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008 sowie der verschiedenen „Leaks“ (Offshore-Leaks 2013, Luxemburg-Leaks 2014, Swiss-Leaks 2015, Panama-Leaks 2016) im Fokus der Öffentlichkeit liegt.

Mittlerweile steht das Stichwort „BEPS“ aber vielmehr als Synonym für die Bemühungen auf Ebene der OECD, unter Mitwirkung der G20 und weiterer Organisationen wie IWF, EU und UNO<sup>3</sup> eine umfassende Reform der steuerlichen Behandlung multinationaler Unternehmen zu erzielen, um diesen Steuerplanungsmodellen entgegenzuwirken.

In der Folge werden in diesem Beitrag die Eckpunkte des OECD-Regelwerkes erläutert und es wird dabei insbesondere auf die Frage der Implementierung näher eingegangen (Kapitel 2.). Danach erfolgt ein Abgleich der Initiativen der EU (Kapitel 3.) und des österreichischen Gesetzgebers (Kapitel 4.) mit den BEPS-Aktionspunkten. Abschließend wird der Handlungsbedarf in Österreich untersucht (Kapitel 5.).

## 1.2. Initiativen der OECD

Den Startschuss für die Anti-BEPS-Initiativen legte die OECD Anfang 2013 mit dem Bericht „Addressing BEPS“. In diesem Bericht identifiziert die OECD verschiedene Regelungsbereiche, die eine Gewinnverlagerung ermöglichen. Dazu zählen die steuerliche Behandlung digitaler Geschäftsmodelle, hybride Gestaltungen und der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) ebenso wie Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die dazu dienen, finanzielle Mittel, immaterielle Wirtschaftsgüter und Risiken primär steuerlich motiviert zwischen Unternehmen zu verschieben.<sup>4</sup>

---

1 Für die Auswirkungen und die steuerpolitische Bedeutung auf nationaler Ebene siehe den Beitrag von *Bernwieser/Heiter* in diesem Band.

2 Ausführlich *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) 13 ff.

3 Vgl. *Oppel*, Das BEPS-Projekt der OECD/G20 – Kerninhalte der Abschlussberichte und Auswirkungen auf das deutsche (internationale) Steuerrecht, *SteuK* 2016, 53 (53).

4 Vgl. *OECD*, Addressing BEPS 6.

Dabei werden auch Strategien aufgezeigt, die diese Regelungsbereiche ausnützen, um Steuersubstrat zu verschieben oder andere „ungerechtfertigte“ Steuervorteile zu erzielen.<sup>5</sup> So werden etwa abweichende Qualifikations- oder Zurechnungsregelungen in nationalen Rechtsordnungen genutzt („Hybrid Mismatches“), um entweder einen steuermindernden Ansatz in beiden betroffenen Staaten („Hybrid Mismatch with Double Deduction“) oder einen steuermindernden Ansatz in einem Staat zu erzielen, dem keine korrespondierende Steuerpflicht im anderen Staat gegenübersteht („Hybrid Mismatch with Non-Inclusion“).<sup>6</sup> Dies kann der Fall sein, wenn die Zahlung im Empfängerstaat als Dividende und im Schuldnerstaat als abzugsfähige Zinszahlung qualifiziert wird („Non-Inclusion“).

Weiters zeigte sich unter anderem, dass die rechtlichen Rahmenbedingungen nicht ausreichend an den technologischen Fortschritt angepasst sind. So war es beispielsweise möglich, das Konzept der ortsfesten Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt für ein nationales Besteuerungsrecht bei digitalen Geschäftsmodellen leicht zu umgehen, da diese problemlos über Staatsgrenzen hinweg erbracht werden können, ohne auf lokale Geschäftseinrichtungen angewiesen zu sein.<sup>7</sup> Auch das Ersatz-Betriebsstättenkonzept des abhängigen und unabhängigen Vertreters konnte durch Planungsschritte umgangen werden.

Aufbauend auf diesen Bericht hat die OECD schließlich im Juli 2013 einen Aktionsplan veröffentlicht, der bis Oktober 2015 umgesetzt wurde.<sup>8</sup> Nach einer öffentlichen Konsultationsphase wurden schließlich die Ergebnisse der OECD-BEPS-Initiative in 15 Aktionspunkten mit insgesamt rund 2.000 Seiten veröffentlicht.<sup>9</sup>

Als abgeschlossen kann der Prozess allerdings noch nicht gesehen werden:

- Im Juli und Dezember 2016 wurden im Zusammenhang mit einzelnen Aktionspunkten weitere Diskussionsentwürfe veröffentlicht.<sup>10</sup>
- Weiters wurde das finale Wording des Multilateralen Instruments (Aktionspunkt 15) schließlich im November 2016 veröffentlicht, und Staaten können ab dem 31.12.2016 beitreten.<sup>11</sup>
- Zusätzlich wird die OECD die Umsetzung der Anti-BEPS-Maßnahmen laufend überprüfen und unterstützen.

5 Siehe ua *Loidl/Moshammer/Rosenberger*, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“), SWI 2014, 744 (744 ff); *Macho/Schwaiger*, Initiativen gegen Steueroasen und steuerschädliches Verhalten, in *Macho/Schwaiger/Stieber* (Hrsg), Steueroasen im Visier (2015) 18 (20).

6 Vgl. *OECD*, Addressing BEPS 40.

7 Vgl. *OECD*, Addressing BEPS 42.

8 Vgl. *Staringer*, BEPS und Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in *Bertl et al* (Hrsg), Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 161 (162).

9 Vgl. *Staringer*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu? SWI 2015, 575 (575).

10 Dies betrifft ua die BEPS-Aktionspunkte 4, 7, 8, 9 und 10.

11 Siehe <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (6.2.2017). Zur Umsetzung in Österreich siehe *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPS Österreich? TPI 2017, 36 (36 ff).

## 2.2. Erfasste Darlehen und Bestandschutz

Art 4 Abs 4 lit a Anti-BEPS-Richtlinie enthält eine eigene Bestandschutzklausel. Sie räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, Darlehen bzw Kredite, die vor dem 17.6.2016 abgeschlossen wurden, von der Regelung auszunehmen. Die Ausnahme umfasst allerdings nicht spätere Änderungen von Darlehens- bzw Kreditverträgen, die bereits vor dem 17.6.2016, abgeschlossen wurden. Der Begriff des Darlehens ist uE aufgrund der weiten Zinsdefinition der Richtlinie mit jeglicher Fremdfinanzierung gleichzusetzen und sohin als Überbegriff zu verstehen.<sup>12</sup>

Dieser Bestandschutz ist eine Kann-Bestimmung. Somit steht es Österreich frei, Darlehen bzw Kredite, die vor dem 17.6.2016 abgeschlossen werden, von der Zinsschranke ausnehmen. Nach dem Wortlaut sollte alleinig das Vertragsdatum entscheidend sein. Ob – insbesondere bei revolvingierenden Kreditvereinbarungen – ein konkreter Betrag bereits abgerufen sein muss, dürfte für die Frage des Bestandschutzes irrelevant sein.<sup>13</sup> Der Bestandschutz soll nicht greifen, wenn diese Darlehen späteren Änderungen unterworfen werden. Dabei ist uE auf die für die Vereinbarung wesentlichen Charakteristika des Darlehens abzustellen, wie insbesondere Laufzeit, Verzinsung, Tilgung, Besicherung oder Nachrangigkeit. Eine Änderung einzelner unwesentlicher Parameter sollte uE für die Weitergeltung des Bestandschutzes unschädlich sein. Wird der Darlehensbetrag gegenüber der ursprünglichen Vereinbarung erhöht, greift uE der Bestandsschutz nicht für den erhöhten Betrag.

Inwieweit der österreichische Gesetzgeber tatsächlich Bestandschutz gewähren wird, bleibt abzuwarten. Vor dem Hintergrund, dass nach der derzeitigen steuerpolitischen Stand eine Umsetzung der Zinsschranke so spät wie möglich erfolgen soll (spätestens 2024), wird in der Praxis wohl nur mehr eine eingeschränkte Anzahl von (langfristigen) Fremdfinanzierungen bestehen, die einem Bestandschutz per 17.6.2016 unterliegen.

## 3. Der Anwendungsbereich der Zinsschranke

### 3.1. Persönlicher Anwendungsbereich

Die gesamte Anti-BEPS-Richtlinie soll auf Körperschaften angewendet werden. In Österreich sind dies insbesondere Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, SE), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie sonstige juristische Personen des privaten Rechts wie Stiftungen oder Sparkassen.

12 Zur Definition der Zinsen siehe Kapitel 3.2. Zum Nichtanwendungserlass der deutschen Finanzverwaltung siehe dBMF vom 13.11.2014, BStBl I 2014, 1516.

13 GlA *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052 (1058).

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der ersten Art sind ebenso von der Zinsschranke umfasst.<sup>14</sup>

Erforderlich sind Vorschriften, die für alle Steuerpflichtigen gelten, die in einem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegen. Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer in einem Mitgliedstaat unterliegen, d. h. insbesondere steuerlich transparente Unternehmen, sollten jedoch nicht in den Geltungsbereich der Richtlinie einbezogen werden, da sonst ein noch breiteres Spektrum an nationalen Steuern erfasst werden müsste. Die Vorschriften sollten auch für Betriebsstätten derjenigen steuerpflichtigen Unternehmen gelten, die möglicherweise in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten belegen sind. Steuerpflichtige Unternehmen können in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sein oder Betriebsstätten nach dem Recht eines Mitgliedstaats unterhalten. Betriebsstätten von Unternehmen, die in einem Drittland steuerlich ansässig sind, sollten diesen Vorschriften ebenfalls unterliegen, wenn sie sich in einem oder mehreren Mitgliedstaaten befinden.

Im österreichischen Ertragsteuerrecht knüpft die beschränkte Steuerpflicht aber nicht alleinig an das Vorliegen von österreichischen Betriebsstätten an. Auch andere Tätigkeiten mit qualifiziertem Inlandsbezug führen für ausländische Körperschaften gem § 98 EStG zu einer Anknüpfung zu Österreich.<sup>15</sup> Ob für Zwecke der Zinsschranke im Zuge der Umsetzung nur auf österreichische Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften abgestellt wird, obliegt daher wohl der konkreten österreichischen Umsetzung.

Körperschaften öffentlichen Rechts und von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Gesellschaften unterliegen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art.<sup>16</sup> Ob die Zinsschranke auch verpflichtend auf diese Körperschaften angewandt werden soll, darf bezweifelt werden. Für jede Einheit, die der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterliegen, bestehen jeweilige Rechtfertigungen und begründete Überlegungen, die Steuerpflicht auf ausgewählte Positionen zu beschränken.<sup>17</sup> Vor dem Hintergrund, dass gerade Körperschaften öffentlichen Rechts per se wirtschaftlich nicht mit Kapitalgesellschaften vergleichbar sind, sollte in Bezug auf den Anwendungsbereich der Zinsschranke ein klarer Verweis auf § 7 Abs 3 KStG oder aber § 1 Abs 2 Z 1 und Abs 3 Z 1 KStG eingeführt werden.

Steuerpflichtige, die der Einkommensteuer unterliegen, sollen von der Zinsschranke nicht erfasst sein. Auf Mitunternehmenschaften, die sowohl natürliche als auch juristische Personen als Gesellschafter haben, kann die Zinsschranke da-

---

14 Erwägungsgrund 4 der Anti-BEPS-Richtlinie.

15 § 21 KStG mit Verweis auf § 98 EStG; vgl dazu zusammenfassend ua *Jakom/Marschner*, EStG<sup>9</sup> (2016) § 98.

16 Vgl dazu zusammenfassend *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG (2011) § 21 Abs 2, Tz 303 ff.

17 ZB zum volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen, staatspolitischen oder vereinfachenden Zweck der jeweiligen Befreiungsbestimmung gem § 5 KStG ua *Blum/Spies* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> (2016) § 5 Rz 20.

her nur insoweit anwendbar sein, als Kapitalgesellschaften an ihnen beteiligt sind (beteiligungsaliquoter Anwendungsbereich).<sup>18</sup>

Ferner kann Österreich in der Implementierung gem Art 4 Abs 1 Anti-BEPS-Richtlinie bspw auch steuerliche Unternehmensgruppen gem § 9 KStG als einen Steuerpflichtigen behandeln.<sup>19</sup>

### 3.2. Definition der Zinsen

Die überschüssigen Fremdkapitalkosten werden in Art 2 Anti-BEPS-Richtlinie im Wesentlichen als der Überschuss der Zinsenaufwendungen über die vom Steuerpflichtigen bezogenen Zinsenerträge definiert:

[Ü]berschüssige Fremdkapitalkosten [bezeichnen] den Betrag, um den die abzugsfähigen Fremdkapitalkosten für einen Steuerpflichtigen die steuerbaren Zinserträge und sonstigen wirtschaftlich gleichwertigen steuerbaren Erträge übersteigen, die der Steuerpflichtige gemäß dem nationalen Recht erhält.

Der Begriff „Zinsen“ entspricht dem OECD-Vorschlag zu Aktionspunkt 4<sup>20</sup> und wird in der Anti-BEPS-Richtlinie in Art 2 Abs 1 weit gefasst:

Fremdkapitalkosten [sind] Zinsaufwendungen für alle Arten von Forderungen, sonstige Kosten, die nach nationalem Recht wirtschaftlich gleichwertig mit Zinsen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital sind, einschließlich – unter anderem – Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen, kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen, Beträge im Rahmen von alternativen Finanzierungsmodalitäten, wie sie z. B. islamische Banken praktizieren, die Finanzierungskosten im Rahmen von Finanzierungsleasing, im Bilanzwert eines zugehörigen Vermögenswerts enthaltene kapitalisierte Zinsen, oder die Amortisation kapitalisierter Zinsen, gegebenenfalls Beträge, die durch Bezugnahme auf eine Finanzierungsrendite im Rahmen von Verrechnungspreisregelungen gemessen werden, Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Fremdkapital eines Unternehmens, bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital und Instrumente im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital, Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen, Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital.

In Österreich war und ist der Zinsbegriff nicht gänzlich geklärt. Insbesondere in Bezug auf § 11 Abs 1 Z 4 KStG ging und geht die Finanzverwaltung von einem

18 Siehe dazu auch *Haug*, Das „Anti Tax Avoidance Package“ der EU, DStZ 2016, 446 (449); *Lüdicke/Oppel*, Kommissions-Entwurf einer Anti-BEPS-Richtlinie: Grundlegende Änderungen und Verschärfungen des deutschen Rechts, DB 2016, 549 (549 f); *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 313.

19 Siehe auch Erwägungsgrund 7, Art 4 Abs 1 zweiter Satz Anti-BEPS-Richtlinie: Für die Zwecke dieses Artikels können Mitgliedstaaten auch Folgende als Steuerpflichtige behandeln: a) ein Unternehmen, das die Vorschriften im Namen einer Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht anwenden darf oder muss; b) ein Unternehmen in einer Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht, die keine Konsolidierung der Ergebnisse ihrer Mitglieder zu Steuerzwecken vornimmt. Siehe dazu auch das Beispiel zur Gruppenbesteuerung in Kapitel 4.4.3.

20 OECD, Action 4 – Final Report Rz 36.

engen Zinsverständnis aus,<sup>21</sup> sodass unter anderem Wechselkursgewinne oder Geldbeschaffungskosten nicht als Zinsen zu qualifizieren sind. Der von der Anti-BEPS-Richtlinie verwendete Zinsbegriff ist hingegen weit gefasst und erfasst ua auch Wechselkursgewinne und -verluste. Eine ähnlich weite und wirtschaftliche Interpretation ist daher uE auch umgekehrt erforderlich, sodass ein Zinsertrag aus einem Finanzierungsleasing<sup>22</sup> oder Kursgewinne<sup>23</sup> ebenso als Zinsertrag erfasst werden. Der Spielraum im Rahmen der Umsetzung in nationales Recht, den die Definition in der Richtlinie andeutet, dürfte aufgrund der detaillierten beispielhaften Aufzählung uE eher gering sein.<sup>24</sup>

In der derzeit bestehenden Zinslandschaft wird von Interesse sein, inwieweit auch sog „Negativzinsen“ von dem für die Zinsschranke relevanten Zinsbegriff erfasst sind. Die Zinsdefinition in Art 2 Abs 2 Anti-BEPS-Richtlinie erfasst zwar Zinsaufwendungen für „*alle Arten von Forderungen*“ und unterscheidet damit nicht, ob das Unternehmen dabei Gläubiger oder Schuldner der zugrunde liegenden Forderung ist. Allerdings legt die Bezugnahme auf „*Zinsen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital*“ nahe, dass lediglich Aufwendungen für die Hereinnahme von Kapital erfasst sind.<sup>25</sup> Demzufolge sollten sodann Negativzinsen, die ihre Verursachung in Kapitalveranlagungen und Ähnlichem mehr haben, nicht von der Zinsschranke betroffen sein. Aufgrund der Anknüpfung an die Nettozinsaufwendungen wäre aber fraglich, ob die negativen Zinsen nicht als (negativer) Zinsertrag ohnehin in diese Berechnung eingehen. Wenn man allerdings Negativzinsen nicht von der Definition erfasst sieht, wäre es konsequent, Negativzinsen gesamthaft – also auf Ebene des Zahlers und des Empfängers – aus der Berechnung der Zinsschranke auszunehmen.

Insoweit der Zinsbegriff der Richtlinie über das österreichische steuerliche Verständnis von Zinsen hinausgeht, wird es aufgrund der weiten Interpretation von Zinsen nach der Anti-BEPS-Richtlinie zu weiteren Anpassungen und Adaptierungen in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung kommen (müssen), um die Zinsschranke zu berechnen. Umgekehrt könnte angedacht werden, in Österreich eine generelle Anpassung des steuerlichen Zinsbegriffs an jene weite Definition der Anti-BEPS-Richtlinie vorzunehmen. Verteilungsregelungen über Geldbeschaffungskosten, die steuerlichen Auswirkungen von Hedging uÄ wären bei

---

21 VwGH 25.11.2012, 99/14/0099 zu Wechselkursdifferenzen; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199 und UFS 16.11.2011, RV/1351-L/10 zu Geldbeschaffungskosten; siehe dazu zusammenfassend ua *Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 11 Rz 44 ff; dieses enge Begriffsverständnis ist nunmehr auch wieder in § 12 Abs 1 Z 9 KStG verankert worden.

22 Siehe dazu auch *Zöchling/Brugger*, SWK 2016, 1054, FN 10 zum Beispiel des Finanzierungsleasings mit Verweis auf *OECD*, Action 4 – Final Report Rz 38.

23 Vgl auch *OECD*, Action 4 – Final Report Rz 37.

24 Siehe dazu *Zöchling/Brugger*, SWK 2016, 1054, die bei vorab unsicheren Wechselkursgewinnen und -verlusten eine Gleichwertigkeit mit Zinsen bezweifeln und insoweit ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten sehen.

25 Dies würde auch im Einklang stehen mit der generellen Definition von Zinsen in *OECD*, Action 4 – Final Report Rz 34: „*interest is the cost of borrowing money.*“

die Körperschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat aktiv gewerblich tätig ist und die aus dem anderen Vertragsstaat bezogenen Einkünfte im Zusammenhang mit oder aus Anlass dieser gewerblichen Tätigkeit bezogen werden (Art 7 Abs 10).<sup>60</sup> Ausgeschlossen sind jedoch die Tätigkeit als Holdinggesellschaft, die Kontrolle oder Verwaltung einer Unternehmensgruppe, die Gruppenfinanzierung (einschließlich Cash Pooling) und – abgesehen von Banken, Versicherungen oder Finanzinstitutionen – vermögensverwaltende Tätigkeiten.

- Die vereinfachte LoB-Klausel sieht zudem einen „Derivative Benefits“-Test vor (Art 7 Abs 11). Allgemein formuliert soll eine in einem Partnerstaat ansässige Gesellschaft auch dann zur Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen berechtigt sein, wenn der wirtschaftliche Eigentümer dieser Gesellschaft zumindest zu denselben Vorteilen berechtigt wäre, würden ihm die fraglichen Einkünfte direkt zufließen; Vorteile aus einem bilateralen Abkommen sollen also auch einer Gesellschaft zustehen, die von Drittstaatsansässigen gehalten wird, solange die dieser Gesellschaft gewährten Abkommensvorteile nicht weiter reichen, als sie diese Drittstaatsansässigen nach dem auf sie anwendbaren Abkommen auch ohne Zwischenschaltung der fraglichen Gesellschaft genossen hätten.<sup>61</sup> Vor dem Hintergrund der angestrebten Unterbindung von Treaty Shopping ist die Anwendung eines Derivative-Benefits-Konzepts aus der Sicht des Quellenstaats nur folgerichtig, zumal es demonstriert, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft keine speziellen Vorteile bietet, die der Investor nicht ohnehin hätte erlangen können; dies wiederum zeigt, dass die gewählte Struktur offenbar nicht durch die Erlangung von Abkommensvorteilen motiviert war.<sup>62</sup> Im multilateralen Instrument ist dieser „Derivative Benefits“-Test so strukturiert, dass einer Körperschaft auch dann Abkommensvorteile gewährt werden, wenn mindestens 75 % der Anteile der Körperschaft während mindestens der Hälfte des den fraglichen Abkommensvorteil betreffenden Zwölf-Monats-Zeitraums unmittelbar oder mittelbar von sogenannten „gleichberechtigten Begünstigten“ („equivalent beneficiaries“) gehalten werden (Art 7 Abs 11); „gleichberechtigte Begünstigte“ sind Personen, denen von einem Vertragsstaat auf Basis des nationalen Rechts, des Abkommensrechts oder sonstigen internationalen Instrumenten zumindest gleichwertige Vorteile gewährt würden (Art 7 Abs 13 lit c).

---

60 Dieser Test bezieht sich allerdings – anders als etwa die Grundregel oder der „Ownership-Test“ – auf den jeweiligen Einkunftsbestandteil („item of income“) und nicht auf sämtliche Einkünfte der Körperschaft.

61 Dazu *Streng*, „Treaty Shopping“: Tax Treaty „Limitation on Benefits“ Issues, 15 Hous. J. Int'l L. 1 (43 ff) (1992); *Rosenbloom*, Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy, Intertax 1994, 83 (83).

62 Siehe *Bennett et al*, A Commentary to the United States-Netherlands Tax Convention, Intertax 1993, 165 (203); *Bennett*, The U.S.-Netherlands Tax Treaty Negotiations: A U.S. Perspective, BIFD 1991, 3 (7). Zu möglichen Verwerfungen aus Sicht des Ansässigkeitsstaats der Gesellschaft siehe aber *Rosenbloom*, Derivative benefits: Emerging US treaty policy, in *Alpert/van Raad* (Hrsg), Essays on International Taxation, 15 Series on International Taxation (1993) 335 (337 ff); *Rosenbloom*, Intertax 1994, 84 ff.



- Schließlich enthält die vereinfachte LoB-Klausel auch die Möglichkeit einer Ermessensentscheidung („subjektive Klausel“ bzw. „Discretionary Relief Provision“), wonach die zuständige Behörde Abkommensvergünstigungen an Steuerpflichtige, die keinen der objektiven Tests erfüllen, gewähren kann (Art 7 Abs 12).<sup>63</sup> Dadurch wird auch implizit anerkannt, dass es durchaus Situationen geben kann, in denen trotz Nichterfüllung eines der objektiven Tests unabhängig von Abkommensvorteilen wirtschaftlich sinnvolle Gründe für eine gewählte Struktur vorliegen können.<sup>64</sup>

Im multilateralen Instrument ist die im BEPS-Endbericht umfassend diskutierte,<sup>65</sup> an der US-Abkommenspraxis orientierte detaillierte LoB-Klausel („Detailed Limitation on Benefits Provision“) nicht enthalten; vielmehr wird den Staaten aber die Möglichkeit eröffnet, den Mindeststandard durch bilaterale Verhandlungen unter Einbeziehung einer detaillierten LoB-Klausel zu erreichen (Art 7 Abs 15 lit a).

## 2.2. Tie-Breaker-Regelung für doppelt ansässige Gesellschaften

Für doppelt ansässige juristische Personen ist im gegenwärtigen OECD-MA der Geschäftsleitungsort das „Tie-Breaker“-Kriterium. Der Ort der Geschäftsleitung iSd Art 4 Abs 3 OECD-MA befindet sich dort, wo die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden, wobei es aber auf den physischen Ort der Geschäftsführungs- oder Vorstandssitzungen nicht ankommen soll.<sup>66</sup> Ein Rechtsträger kann gleichzeitig mehrere Orte der Leitung, jedoch nur einen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung haben.<sup>67</sup> Dies entspricht im Wesentlichen der österreichischen Definition nach § 27 BAO.<sup>68</sup>

Im OECD-MK findet sich seit dem Update 2008 allerdings bereits bisher auch ein alternativer Vorschlag für eine „Tie-Breaker“-Regelung, die für die Ansässigkeits-

63 Für Details aus der bisherigen US-Abkommenspraxis siehe *Kofler*, 35 Tax Notes Int'l 72 f mwN.

64 Siehe zB *Van Herksen*, BIFD 1996, 24 ff.

65 Rz 25 des Endberichts.

66 Siehe Art 4 Z 24 OECD MK und zB *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XII/9. Ausführlich dazu und zu den rechtspolitischen Diskussionen zB *Jirousek*, Die Auswirkungen der „Kommunikationsrevolution“ auf das Geschäftsleitungsprinzip als Ansässigkeitsmerkmal für Kapitalgesellschaften, *ÖStZ* 2001, 296 (296 ff); *Bendlinger*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im DBA-Recht, *SWI* 2004, 167 (167 ff); *Haslinger*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker-Regel, *SWI* 2004, 245 (245 ff); *Loukota*, Der Geschäftsleitungsort im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, *ÖStZ* 2004, 261 (261 ff); *Haslinger*, Der Ort der Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 191 (191 ff); *Plakhin*, The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion, in *Hofstätter/Plansky* (Hrsg), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009) 81 (81 ff).

67 Art 4 Z 24 OECD MK.

68 Siehe auch *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht Rz XII/9.

bestimmung doppelt ansässiger Gesellschaften auf ein Verständigungsverfahren zwischen den beteiligten Staaten im Einzelfall abstellt.<sup>69</sup> Die OECD geht offenbar davon aus, dass doppelt ansässige Gesellschaften vielfach zur Steuervermeidung genutzt werden,<sup>70</sup> weshalb diese Überlegung auch im BEPS-Projekt aufgegriffen und anstatt eines „automatischen“ Tie-Breakers eine Einzelfalllösung im OECD-MA vorgesehen werden soll: In Art 4 Abs 3 OECD-MA wird daher zukünftig auf eine Einigung im Verständigungsverfahren abgestellt werden, wobei außerhalb einer solchen Einigung einer doppelt ansässigen Gesellschaft die Abkommensvorteile grundsätzlich nicht zu gewähren sind.<sup>71</sup>

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Diese – auch in Art 4 des multilateralen Instruments enthaltene – Klausel überträgt zwar die Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften der Einzelfallentscheidung der Staaten, schafft aber weder wirklich neue Kriterien noch ein Übergangsrecht oder – außerhalb einer Schiedsklausel<sup>72</sup> – einen Einigungszwang und führt zudem zu erheblicher Rechtsunsicherheit.<sup>73</sup> Allerdings sehen in der Tat bereits derzeit einige österreichische Abkommen vor, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit doppelt ansässiger Gesellschaften im Verständigungsverfahren zu bestimmen sei,<sup>74</sup> während sie zum Teil von vornherein von der Abkommensberechtigung ausgeschlossen werden.<sup>75</sup>

69 Art 4 Z 24.1 OECD MK; siehe auch *Haslinger*, Der Ort der Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 191 (191 ff).

70 Gestaltungen mit doppelt ansässigen Gesellschaften und mögliche Änderungen der innerstaatlichen Rechtsordnungen wurden auch im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 2 zu hybriden Gestaltungen aufgegriffen; siehe zB Rz 216 ff und Rz 430 ff in OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

71 Rz 45 ff des Endberichts.

72 Zur Anwendbarkeit des gesamten Art 25 OECD-MA siehe zB die Neufassung des OECD-MK (dort Tz 24.1 f) in Rz 48 des Endberichts; weiters *Tumpel/Bräumann*, The Tiebreaker for Dual Resident Companies, the Holding Period for Intercompany Dividends and the Modifications to Article 13(4) of the OECD Model, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (2016) 303 (316 ff).

73 Siehe die umfassende Kritik bei *Tumpel/Bräumann* in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion, 305 ff.

74 Siehe zB die Abkommen mit Aserbaidschan, Belarus, Estland, Finnland, Kanada, Lettland, Litauen, Mexiko, den Philippinen, Thailand und der Türkei; dazu *Kofler* in *IFA* (Hrsg), Tax treaties, CDFI 95a, 111; *Tumpel* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Art 4 Rz 51.

75 Siehe Art 4 Abs 1 lit b des DBA Österreich – Liechtenstein.