

Vorwort

Steuervermeidungsstrategien multilateraler Unternehmen und durch Datenklau bei Banken und Offshore-Dienstleistern in die Öffentlichkeit gelangte Informationen über die Tricks (zum Teil prominenter) Steuerbürger haben internationale Organisationen unter der Federführung von G20, OECD und EU (als Teil der G20) dazu veranlasst, Gegenmaßnahmen zu setzen. Steuerschlupflöcher sollten geschlossen werden, um das Vertrauen der Bevölkerung in ein dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechendes faires Steuersystem wieder zu stärken. Durch ein von breitem Konsens getragenes Maßnahmenpaket sollten einerseits nationale Steuerrechtsordnungen besser aufeinander abgestimmt werden, andererseits sollte die Möglichkeit beseitigt werden, durch die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Doppelnicht- oder Niedrigbesteuerung erwirken zu können.

Inzwischen sind mehr als zwei Jahre vergangen, seit die G20 den von der OECD erarbeiteten und aus insgesamt 15 Handlungsempfehlungen bestehenden „*Action Plan*“ gegen „*Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS) verabschiedet haben. Inzwischen nehmen mehr als 100 Staaten im Rahmen des „*Inclusive Framework on BEPS*“ aktiv an der Umsetzung und Fortentwicklung dieses Maßnahmenpakets teil. Die Arbeiten an der Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts beschäftigen sich dabei nicht nur mit der möglichst flächendeckenden Umsetzung der vorgeschlagenen Anti-BEPS-Maßnahmen, sondern auch mit anderen Maßnahmen, wie der Sicherstellung steuerlicher Transparenz, dem Aufbau einer effektiven Steuerverwaltung in Entwicklungs- und Schwellenländern, der Verbesserung steuerlicher Rechtssicherheit und der effektiven Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft.

Bereits im Zuge der Ausarbeitung des BEPS-Aktionsplans wurde die Notwendigkeit erkannt, ein Instrument zu schaffen, um eine rasche und möglichst einheitliche Übernahme der DBA-rechtlich relevanten BEPS-Maßnahmen in das weltweite Netz von mehr als 3.000 DBA zu erleichtern und vor allem zu beschleunigen. Deshalb wurde in BEPS-Aktionspunkt 15 die Erarbeitung eines „*multilateralen Übereinkommens*“ ins Auge gefasst, das von der OECD am 24. 11. 2016 als „*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*“ präsentiert worden ist. Am 7. 6. 2017 wurde dieses multilaterale Übereinkommen – auch als „*multilaterales Instrument*“ (MLI) bezeichnet – im Rahmen eines Treffens der Finanzminister der OECD-Staaten in einer ersten Unterzeichnungsrunde von 66 Staaten unterschrieben. Zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses SWI-Spezials haben 78 Staaten dieses Übereinkommen unterzeichnet, weitere sechs Staaten haben dessen Unterfertigung in Aussicht gestellt.

In Österreich haben Nationalrat und Bundesrat das MLI als „*Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*“ am 29. 6. 2017 bzw am 5. 7. 2017 verabschiedet und am 22. 9. 2017 die Ratifikationsurkunden bei der OECD, die als „*Verwahrer*“ („*Depositary*“) agiert, hinterlegt. Die *Isle of Man*, *Jersey* und *Polen* sind dem gefolgt, sodass das Inkrafttreten des MLI gem Art 34 MLI nur noch der Hinterlegung durch einen einzigen Vertragsstaat bedarf. Für die ersten fünf Länder, die ihre Ratifikationsurkunden bei der OECD deponiert haben, tritt das MLI am ersten Tag des vierten Kalendermonats nach Einreichung der fünften Urkunde in Kraft. Es ist deshalb davon auszugehen, dass das MLI aus österreichischer Sicht frühestens ab 2019 wirksam werden kann.

Grundlage des MLI sind die in den BEPS-Handlungsempfehlungen vorgesehenen Anpassungen des DBA-Rechts, die im Zuge des Updates 2017 in OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den Kommentar dazu (OECD-MK) übernommen worden sind. Das MLI stellt den Unterzeichnerstaaten eine Vielzahl von Optionen und Vorbehalten bereit. Sie können zunächst entscheiden, auf welche ihrer bilateralen DBA sie das MLI

SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS

angewandt wissen wollen („*Covered Tax Agreements*“). Die einzelnen materiellen Regelungen bieten den Unterzeichnerstaaten – vergleichbar einem „*À-la-carte-Menü*“ – verschiedene Auswahlmöglichkeiten. Darunter befinden sich die Freiheit, darüber zu entscheiden, ob eine materielle Regelung überhaupt gelten soll, und die Möglichkeit, aus verschiedenen Alternativen zur Umsetzung einer Regelung zu wählen oder durch einen Vorbehalt eine Regelung gänzlich auszuschließen. Allerdings enthält das MLI auch gewisse „*Mindeststandards*“, zu deren Übernahmen die Unterzeichnerstaaten des MLI (politisch) verpflichtet sind. Die Koordination der Notifikationen hat die OECD übernommen und den Staaten ein „*MLI Position Paper*“ zur Verfügung gestellt, unter dessen Zuhilfenahme die Staaten ihre Wahlrechte, Optionen und Vorbehalte anmelden können. Das MLI kann ein DBA – vorbehaltlich der innerstaatlichen Ratifikation – nur anpassen, wenn und soweit beide DBA-Staaten den jeweils anderen Staat als MLI-fähig gemeldet haben und beide Staaten dieselben materiellen Änderungen gewählt haben.

Österreich hat von den derzeit bestehenden 90 und den ursprünglich über 60 in Erwägung gezogenen DBA letztlich nur 38 DBA gelistet, die auch vom DBA-Partnerstaat als „MLI-geeignet“ erklärt wurden und deren Regelungen nun durch das MLI (teilweise) geändert werden sollen. Inhaltlich setzt Österreich – von den Mindeststandards abgesehen – nur wenige MLI-Empfehlungen um. So hat Österreich keinen der Vorschläge zur Bekämpfung *hybrider Gestaltungen* übernommen und auch im Bereich des Betriebsstättenbegriffs nur die vorgeschlagenen Änderungen im Bereich der *Hilfsbetriebsstätten* akzeptiert. Als Mittel zur Bekämpfung missbräuchlicher DBA-Inanspruchnahme hat sich Österreich für die Übernahme des „*Principal Purpose Test*“ und die Abwehrregel gegen die Verlagerung von Gewinnen in niedrig besteuerte *Drittstaatsbetriebsstätten* entschieden. Umgesetzt werden die Regelungen zur *Verbesserung der Streitbeilegung* und der Vorschlag der Einführung eines *verpflichtenden Schiedsverfahrens* in die DBA.

Trotz der österreichischen Zurückhaltung bei der Übernahme der im MLI vorgeschlagenen Änderungen des DBA-Rechts muss sich der Rechtsanwender mit dessen Inhalt auseinandersetzen. Denn die im MLI enthaltenen Vorschläge, die ihre Wurzel in den einzelnen, auf DBA-Recht fokussierten BEPS-Handlungsempfehlungen haben, wurden vollinhaltlich in das Update 2017 des OECD-MA und den OECD-MK übernommen, das vom Rat der OECD am 21. 11. 2017 als „*Condensed Version*“ verabschiedet worden ist. Es handelt sich dabei wohl um die umfassendste Änderung von OECD-MA und OECD-MK in den letzten Jahrzehnten. Viele Finanzverwaltungen – so auch die österreichische – sehen in manchen MLI- bzw BEPS-bedingten Regelungen keine Neufassung DBA-rechtlicher Bestimmungen, sondern nur Klarstellungen. Deshalb wird zu diskutieren sein, ob und inwieweit selbst dann, wenn die im MLI vorgeschlagenen Änderungen DBA-rechtlicher Normen nicht in die österreichischen DBA übernommen werden, bestehende Regelungen im Lichte von BEPS/MLI interpretiert werden.

Dieses SWI-Spezial beschäftigt sich lückenlos mit dem Regelungsinhalt des MLI; die Kommentierung basiert auf dem Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK. Das Autorenteam aus Steuerberatung, Wissenschaft und Finanzverwaltung war zum Teil an vorderster Front mit der Anwendung und Umsetzung des MLI in Österreich beschäftigt. Ausgehend vom normativen Inhalt der Regelungen dieses multilateralen Übereinkommens, wird anhand praktischer Beispiele dargestellt, welche Auswirkungen das MLI und das Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK auf internationale Geschäftstätigkeiten österreichischer Unternehmen haben werden. Dieses SWI-Spezial ist deshalb das ideale Werkzeug für jeden, der sich mit österreichischem DBA-Recht beschäftigen muss.

Linz/Wien, im März 2018

Die Herausgeber