

I. BEPS, MLI und OECD-MA 2017

Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht

Stefan Bendlinger

1. Die Ausgangslage vor BEPS

Öffentlich bekannt gewordene Steuervermeidungsstrategien international tätiger Konzerne haben die Staats- und Regierungschefs der G20 im Juni 2012 dazu veranlasst, die OECD zu beauftragen, Maßnahmen zu überlegen, um Steuerschlupflöcher zu schließen, die weltweit einen geschätzten Verlust an Körperschaftsteuer von 240 Mrd US-Dollar bzw 10 % des weltweiten Körperschaftsteueraufkommens bewirkt haben. Gleichzeitig sollte das aufgrund des Bekanntwerdens der Steuertricks von Großunternehmen verlorene *Vertrauen der Bevölkerung* in faire und transparente internationale Besteuerungsgrundsätze und die Legitimität der Prozesse, die eine globale Integration fördern, wieder gestärkt werden. Zusätzlich wurde der Kampf gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen vor allem aufgrund der budgetären Auswirkungen der Finanz-, Wirtschafts- und Eurokrise und mehrerer *Enthüllungen*, wie zB durch „Luxemburg Leaks“ (2014), „Swiss Leaks“ (2015), die „Panama Leaks“ (2016) und letztlich die „Paradise Papers“ (2017), angefacht.¹

Deshalb sollte durch ein mit möglichst vielen Staaten akkordiertes *Maßnahmenpaket* die Neufassung nationaler Steuerrechtsordnungen und der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beschleunigt werden. Im Vordergrund stand das Bemühen, „*Treaty Shopping*“ durch Zwischenschaltung von Rechtsgebilden in Drittstaaten, die andernfalls nicht Partner eines Geschäftsfalls gewesen wären, zu verhindern. Aber auch einer Gewinnverlagerung durch die steuerschonende Optimierung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen sollte entgegengewirkt werden. Verrechnungspreisgrundsätze sollten gestrafft werden, um solchen Gestaltungen besser entgegenzutreten zu können.² Da berechtigterweise davon ausgegangen werden konnte, dass durch die zu treffenden Maßnahmen bilaterale *Besteuerungskonflikte zunehmen* würden, sollten auch die *internationalen Streitbeilegungsmechanismen* verbessert werden.

Vor diesem Hintergrund beauftragte die G20 in den Jahren 2012/2013 die OECD mit der Erarbeitung eines Maßnahmenkatalogs, der Techniken zur Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen und das Verschieben von Gewinnen in niedrigbesteuernde Länder, also „*Base Erosion and Profit Shifting*“ (kurz „BEPS“), verhindern sollte.³ Auch Nicht-OECD-Staaten wurde die Teilnahme an dem Projekt ermöglicht, indem das „*Committee on Fiscal Affairs*“ (OECD-CFA) als oberstes steuerpolitisches Gremium der OECD zu diesem Zweck auch für Nicht-OECD-Staaten geöffnet worden ist.⁴

Ein im Februar 2013 veröffentlichter Bericht („*Addressing BEPS*“⁵) war schließlich die Grundlage für einen „*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*“, der sowohl vom

¹ Kofler, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch (2017) 2.

² Greil/Fehling, Verrechnungspreisbestimmung im Zeitalter der Digitalisierung, IStR 2017, 757 (758).

³ Benz/Eilers, Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland, IStR-Beih. 4/2016, 116.

⁴ Dazu zählten einerseits jene Mitglieder der G20, die nicht schon durch ihre OECD-Mitgliedschaft am Projekt beteiligt waren (China, Indien, Brasilien, Argentinien, Saudi-Arabien, Russland, Indonesien, Südafrika). In weiterer Folge haben auch Entwicklungs- und Schwellenländer an dem BEPS-Projekt teilgenommen.

⁵ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013).

SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS

Rat der OECD als auch von den G20 anlässlich ihres Gipfels im Juli 2013 in St. Petersburg verabschiedet worden ist.⁶ Um die als *unerwünscht* identifizierte Gestaltungen zur Steuervermeidung einzudämmen,⁷ wurden insgesamt 15 *Aktionspunkte bzw. Handlungsempfehlungen* identifiziert.⁸ Nach zweijähriger Arbeit wurden im Oktober 2015 von der OECD die mehr als 1.800 Seiten umfassenden BEPS-Abschlussberichte zu diesen Aktionspunkten vorgelegt und anschließend von den G20 gebilligt⁹. In der Pressemitteilung der OECD vom 5. 10. 2015 heißt es: „Die OECD hat heute ein Maßnahmenpaket für die umfassende Reform internationaler Steuerregeln vorgelegt. Das gemeinsame Projekt von OECD und G20 gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) hilft Regierungen Steuerschlupflöcher zu schließen, durch die jährlich geschätzte 100 bis 240 Mrd US-Dollar staatliche Einnahmenverluste entstehen. Das OECD/G20-Projekt liefert den Regierungen Lösungen, um Schlupflöcher im internationalen Steuerrecht zu schließen, die es ermöglichen, Unternehmensgewinne verschwinden zu lassen oder in Null- oder Niedrigsteuerländer zu verschieben wo wenige oder gar keine wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden.“ In der Pressekonferenz anlässlich der Präsentation des BEPS-Projekts betonte *Angel Gurría*, Generalsekretär der OECD, dass Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung den Staaten jene Mittel rauben würden, die notwendig sind, um Wachstumsimpulse zu setzen, die Folgen von Krisen zu bekämpfen und den Bürgern Entwicklungsperspektiven aufzuzeigen. BEPS hätte das *Vertrauen der Menschen in ein faires Steuersystem untergraben*. Das BEPS-Paket bedeute für das internationale Steuerrecht die größte Veränderung seit hundert Jahren. Es werde doppelte Nichtbesteuerung beenden und es ermöglichen, die Besteuerung besser mit tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten und der Wertschöpfung in Einklang zu bringen.¹⁰

2. Die rechtliche Relevanz des BEPS-Aktionsplans

So wie das OECD-Musterabkommen (OECD-MA), der Kommentar dazu (OECD-MK) und andere Stellungnahmen bzw. Empfehlungen der OECD sind die im BEPS-Aktionsplan vorgeschlagenen Maßnahmen „*soft law*“ und bedürfen einer Umsetzung in das innerstaatliche Steuerrecht bzw. die von den Staaten abgeschlossenen DBA, um rechtsverbindliche Wirkung entfalten zu können.¹¹ Es besteht deshalb für die Staaten *keinerlei rechtliche*, sondern allenfalls nur eine *politische Verpflichtung*, die BEPS-Standards umzusetzen. Dies gilt insb bezüglich jener Empfehlungen, die von der OECD/G20 im „*Explanatory Statement*“ aus Oktober 2015¹² als „*Mindeststandards*“ in den BEPS-Aktionspunkten 5,¹³ 6,¹⁴ 13¹⁵ und 14¹⁶ ausgewiesen sind und die zum Teil konkrete zeitliche Vorgaben enthalten. Von einigen Empfehlungen wird erwartet, dass sie zur Über-

⁶ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

⁷ *Wittenstein/Hilbert*, Base Erosion and Profit Shifting, IWB 2017, 124 (124).

⁸ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

⁹ *Benz/Böhmer*, Das BEPS-Projekt der OECD/G20: Vorlage der abschließenden Berichte zu den Aktionspunkten, DB 2015, 2535 (2535); *Lück*, BEPS-Abschlussberichte der OECD/G20 im Überblick, IWB 2015, 758 (758); *Pilz*, BEPS und das staatliche Interesse, IStR 2015, 529 (529); *Neumann-Tomm*, BEPS – Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, IStR 2015, 436 (436).

¹⁰ Vgl. <http://www.oecd.org/berlin/presse/steuervermeidung-multinationaler-unternehmen-eindaemmen-oecd-praesentiert-reformen-fuer-internationales-steuersystem.htm> (Zugriff am 22. 1. 2018).

¹¹ *Fehling/Kampermann*, Generalthema I: Assessing BEPS – origins, standards and responses, IStR 2017, 638 (638).

¹² OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, 2015 Final Reports, Rz 22.

¹³ OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

¹⁴ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

¹⁵ OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

¹⁶ OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

Bendlinger, Relevanz des BEPS-Projekts

arbeitung bestehender Standards (BEPS-Aktionspunkte 7 bis 10¹⁷) führen oder *mehr internationale Konvergenz nationaler Steuerrechtsordnungen* bewirken sollen (BEPS-Aktionspunkte 2¹⁸ und 4¹⁹). Am wenigsten verbindlich sind jene Aktionspunkte, die nur als „*best practice*“ eingestuft werden und deren Umsetzung den Staaten freigestellt ist. Das gilt zB für die BEPS-Aktionspunkte 3²⁰ und 12²¹. BEPS-Aktionspunkt 1²² zu Fragen rund um die *Besteuerung der Digital Economy* bedarf ohnehin weiterer Arbeiten, weil sich die am BEPS-Projekt beteiligten Staaten nicht auf eine Neuaufteilung der internationalen Besteuerungsrechte für digitalisierte Geschäftsmodelle einigen konnten.²³ Deshalb enthält der Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 nur eine Aufzählung möglicher Alternativen, welche die Staaten unilateral umsetzen können.²⁴ Allerdings hat dieses Thema durch die gemeinsame Initiative von Deutschland, Italien, Frankreich und Spanien,²⁵ die Aufforderung der G20 an die EU-Kommission anlässlich des informellen ECOFIN im September 2017 in Tallinn und die darauffolgende Mitteilung der EU-Kommission an Rat und Parlament zur Schaffung eines fairen und effizienten Steuersystems für den digitalisierten Binnenmarkt²⁶ an Fahrt aufgenommen. Die OECD soll diesbezüglich – anders als geplant – nicht erst 2020 einen Folgebericht zur Besteuerung der „*Digital Economy*“ vorlegen, sondern bereits im Frühjahr 2018. Auch der Rat der EU-Finanzminister hat sich diesbezüglich auf eine gemeinsame Position der EU geeinigt und im Hinblick auf die Anfang 2018 erwarteten Richtlinienvorschläge der EU-Kommission Schlussfolgerungen veröffentlicht.²⁷

3. Weltweites Monitoring: Das „Inclusive Framework on BEPS“

Anlässlich der Eröffnungssitzung in Kyoto (Japan) am 30. 6. und 1. 7. 2016²⁸ wurde das sogenannte „*Inclusive Framework on BEPS*“ ins Leben gerufen, das sich aus mehr als 100 Staaten zusammensetzt. Es handelt sich dabei um einen Zusammenschluss von Staaten, die sich zur Umsetzung der BEPS-Ergebnisse bekannt haben. Durch das „*Inclusive Framework*“ wird der OECD-CFA, der als solcher weiterhin bestehen bleibt, erweitert und erhält einen *eigenständigen institutionellen Rahmen*, der weiteren an der Umsetzung des BEPS-Projekts interessierten und wichtigen Staaten offensteht. Alle teilnehmenden Staaten sind im „*Inclusive Framework*“ gleichberechtigt („*equal footing*“)

¹⁷ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

¹⁸ OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

¹⁹ OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²⁰ OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²¹ OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²² OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²³ OECD, Action 1 – Final Report, Executive Summary, 11 ff.

²⁴ Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei „digitalen Betriebsstätten“: Wo liegt das Problem? TPI 2017, 299.

²⁵ Ministère de l'Économie et des Finances/Bundesministerium der Finanzen//Ministre dell'Economia e delle Finanze/Ministerio de Economía, Industria Y Competitividad, Political Statement, Joint Initiative on the Taxation of Companies operating in the Digital Economy.

²⁶ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market (21. 9. 2017), COM(2017) 547 final.

²⁷ Council of the European Union, Council conclusions on „Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy (20. 11. 2017), 15175/17, FISC 320, ECOFIN 1064.

²⁸ Weitere Sitzungen fanden in einem halbjährlichen Rhythmus, den Sitzungen des OECD-CFA folgend, im Jänner 2017 in Paris und im Juni 2017 in Noordwijk/Niederlande statt. Kreyenbaum/Fehling, Das Inclusive Framework on BEPS – ein neuer Akteur in der internationalen Steuerpolitik, IStR 2017, 929 (929).

SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS

und haben dieselben Stimmrechte. Sie müssen sich jedoch zu den BEPS-Empfehlungen bekennen und einen Mitgliedsbeitrag leisten.²⁹ Denn mit dem BEPS-Projekt soll auch das Ziel umgesetzt werden, ein internationales steuerliches „*level playing field*“ zu schaffen, das sowohl faire steuerliche Wettbewerbsbedingungen ermöglicht als auch fiskalische Interessen der beteiligten Staaten wahr.³⁰ Voraussetzung für eine Mitwirkung an diesem Gremium, das allen interessierten Staaten offensteht, ist, dass sich der teilnehmende Staat verpflichtet, zumindest die im BPES-Aktionsplan als „*Mindeststandard*“ ausgewiesenen Handlungsempfehlungen umzusetzen. Aufgabe des „*Inclusive Framework on BEPS*“ ist es einerseits, die *zeitnahe Umsetzung* der im BEPS-Maßnahmenkatalog enthaltenen Empfehlungen zu überwachen, insb was die Umsetzung der vier *Mindeststandards* betrifft. So heißt es im „*Explanatory Statement*“ zu den im Oktober 2015 veröffentlichten Schlussberichten: „*It is now time to focus on the upcoming challenges, which include supporting the implementation of the recommended changes in a consistent and coherent manner, monitoring the impact on double non-taxation and on double taxation, and designing a more inclusive framework to support implementation and carry out monitoring.*“³¹ Dieses Monitoring ist bereits im Laufen, und „*[...] um den öffentlichen Druck aufrechtzuerhalten, sollen die Ergebnisse fortlaufend veröffentlicht werden.*“³² Letzteres geschieht bereits, indem die von einzelnen Staaten gesetzten Maßnahmen zur Umsetzung der Mindeststandards analysiert und evaluiert werden.³³

Andererseits soll der BEPS-Aktionsplan weiterentwickelt werden, was zB bei BEPS-Aktionspunkt 4 iZm Banken und Versicherungen geschehen ist oder im Juni 2017 betreffend BEPS-Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der steuerlichen Wirkungen hybrider Gestaltungen.³⁴ Ebenso dürfen die Empfehlungen iZm Verrechnungspreisen (BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10) intensiver Folgearbeiten. Auch die Interaktion zwischen einzelnen BEPS-Aktionspunkten, etwa die Wechselwirkung zwischen der *Anpassung des Betriebsstättenbegriffs* (Art 5 OECD-MA) und der *Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung* (Art 7 OECD-MA), machen einen *zeitlichen Nachlauf* erforderlich.³⁵ Im Übrigen soll ein *Toolkit* entwickelt werden, das vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer dabei unterstützen soll, Steuervermeidung und Gewinnverlagerungsstrategien entgegenzutreten zu können.

In einem ersten Fortschrittsbericht werden die ersten Erfolge in der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans im Zeitraum von Juli 2016 bis Juni 2017 gemeldet.³⁶ So wird berichtet, dass inzwischen mehr als 6.000 Rulings ausgetauscht worden sind, 67 Staaten das MLI unterzeichnet hätten (Mitte Februar 2018 waren es bereits 78 Staaten) und davon fast 40 % der weltweit bestehenden DBA erfasst wären. Damit sei sichergestellt, dass Drittstaaten nicht zur Bewirkung von Abkommensvorteilen genutzt werden können. Außerdem seien 125 steuerliche Sonderbegünstigungen („*preferential tax regimes*“) unter Beobachtung. Mehr als zehn Regelungen zu *Patentboxen* wurden abgeschafft oder an BEPS-Aktionspunkt 5 angepasst. Gleiches gilt für „*cash boxes*“ mit hohen Einkünften, aber geringer wirtschaftlicher Substanz. Auch das in BEPS-Aktionspunkt 13 vorgesehene „*Country-by-Country-Reporting*“ sei mit Wirkung für 95 % der davon betroffenen multinationalen Unternehmen umgesetzt worden.

Durch die Schaffung des „*Inclusive Framework on BEPS*“ ist es der OECD gelungen, auch *Entwicklungs- und Schwellenländer* mit ins Boot zu holen und an der Fortentwick-

²⁹ *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929 (930).

³⁰ *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929 (929).

³¹ Explanatory Statement, Rz 22.

³² *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929 (931).

³³ So hat die OECD *Peer Review Reports* zur Umsetzung der BEPS-Vorschläge betreffend die Verbesserung von Streitbelegungsmechanismen in Deutschland, Frankreich, Italien, Liechtenstein, Luxemburg, Österreich und Schweden veröffentlicht: *OECD, Action 14 – Final Report*.

³⁴ *OECD, Action 2 – Final Report*.

³⁵ *Wellmann/Junkers*, Die Zukunft des AOA in den Zeiten von BEPS, IStR 2017, 847 (849)

³⁶ *OECD, Inclusive Framework on BEPS, Progress report July 2016 – June 2017*.

Bendlinger, Relevanz des BEPS-Projekts

lung der BEPS-Empfehlungen teilnehmen zu lassen, damit diese von der Einhaltung von OECD-Standards überzeugt werden können und um auf diese Weise dem UN-Steuerkomitee als „Gegenspieler“ Raum zu nehmen. Denn wenn möglichst viele Staaten dazu bewegt werden können, sich im nationalen und internationalen Steuerrecht auf einheitliche Standards zu einigen, wäre das ein entscheidender Schritt, um sowohl Doppelnichtbesteuerung als auch Doppelbesteuerung effektiv zu vermeiden.³⁷ Durch die Einbeziehung möglichst vieler Staaten in dieses Gremium kann auch der Vorwurf einer nur sehr eingeschränkten Legitimation der OECD als Standardsetzer entkräftet werden.³⁸ Sollte es gelingen, das „*Inclusive Framework on BEPS*“ als einen solchen Standardsetzer zu etablieren, wird sogar davon ausgegangen, dass damit der institutionelle Rahmen der bisher offenen Stelle einer „*Weltsteuerorganisation*“ besetzt werden könnte.³⁹

4. Das MLI und das OECD-Musterabkommen

4.1. BEPS als Meilenstein in der Bekämpfung von Steuerflucht?

Hauptziel des MLI ist es, die im Rahmen des BEPS-Projekts erarbeiteten Maßnahmen zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen und Gewinnverlagerungen in die bestehenden DBA zwischen den am MLI⁴⁰ teilnehmenden Staaten *zügig zu implementieren*, ohne jedes einzelne DBA neu verhandeln zu müssen. Die ursprünglichen Ansagen von Vertretern der Finanzverwaltung, mittels des MLI quasi „*mit einem Schlag*“ die österreichischen DBA BEPS-konform zu machen, haben allerdings nicht gehalten. Denn Österreich hat nur die mit 38 Staaten bestehenden DBA als „*covered tax agreements*“ gemeldet,⁴¹ und nur mit einem Bruchteil davon besteht Übereinstimmung bezüglich der aus dem „*À-la-carte-Menü*“⁴² gewählten Optionen und Alternativen.⁴³ Weltweit gesehen wird davon ausgegangen, dass „*matches*“ bei etwa einem Drittel der abgeschlossenen DBA zustande kommen.⁴⁴ Tatsächlich dürften es jedoch nicht mehr als 15 bis 20 % der weltweit abgeschlossenen 3.000 DBA sein. Denn durch das MLI kann ein DBA letztlich nur insoweit modifiziert werden, als die Vorbehalte und Notifikationen Österreichs mit jenen seines DBA-Partners übereinstimmen. Das gilt nicht nur inhaltlich. Denn der Anwendungsbereich des MLI ist davon abhängig, dass die jeweiligen Parteien des mehrseitigen Übereinkommens im Hinblick auf ein bestimmtes DBA beidseitig eine Modifikation wünschen und dies der OECD gegenüber entsprechend erklären.⁴⁵

³⁷ *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929 (931).

³⁸ *Fehling/Kampermann*, IStR 2017, 638 (642).

³⁹ *Fehling/Kampermann*, 638 (642).

⁴⁰ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, in Österreich in deutschsprachiger Übersetzung: Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; ErlRV 1670 BlgNR 25. GP. Der Abschluss dieses Staatsvertrages wurde vom Nationalrat am 29. 6. 2017 genehmigt und vom Bundesrat am 5. 7. 2017 beschlossen. Österreich hat als weltweit erster Staat die Ratifikationsurkunden zusammen mit einer Auflistung der österreichischen „*Reservations and Notifications*“ am 22. 9. 2017 beim Generalsekretär der OECD hinterlegt.

⁴¹ Gemäß Art 2 Abs 1 lit a MLI hat Österreich die gewünschte Anwendung des MLI auf die mit 38 Staaten bestehenden DBA bekanntgegeben: Belgien, Bulgarien, Chile, China, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Hongkong, Indien, Irland, Israel, Italien, Kanada, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Mexiko, Niederlande, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Schweiz, Serbien, Slowenien, Slowakei, Singapur, Spanien, Südafrika, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, Zypern. In diesen Fällen haben sowohl Österreich als auch die genannten Staaten dem „*Depositary*“, also der OECD, bekanntgegeben, das MLI auf das jeweilige DBA anwenden zu wollen.

⁴² *Schön*, Seminar E (IFA/OECD): Das Multilaterale Instrument, IStR 2017, 681 (688).

⁴³ Die finale Liste der österreichischen „*Reservations*“ und „*Notifications*“ ist unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlt-position-austria-instrument-deposit.pdf> (Zugriff am 22. 1. 2018) abrufbar.

⁴⁴ Die Änderungen von DBA durch das MLI können der von der OECD entwickelten „*Matching Database*“ entnommen werden: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mlt-matching-database.htm> (Zugriff am 22. 1. 2018).

⁴⁵ Von der OECD wurden die Abkommenstexte samt den notifizierten Vorbehalten und Optionen aller Staaten auf einer öffentlich zugänglichen Website kundgemacht: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/mlt-matching-database.htm> (Zugriff am 22. 1. 2018); *Jirousek/Zöhner/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 393 (393).

SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS

Allerdings besteht die Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt der OECD die Anwendung des MLI auf weitere DBA zu notifizieren.⁴⁶ Ob das MLI, wie von *Angel Gurría* angekündigt, tatsächlich „a turning point in tax treaty history“ bzw ein „Meilenstein in der Bekämpfung der internationalen Steuerflucht“⁴⁷ sein wird, bleibt abzuwarten ist aus heutiger Sicht jedoch zu bezweifeln.⁴⁸ Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass einzelne Staaten mangels klarer Vorgaben, zB iZm der Besteuerung der digitalen Wirtschaft, trotz aller Beteuerungen für ein gemeinsames und koordiniertes Vorgehen unilaterale, international nicht akkordierte Maßnahmen setzen.⁴⁹ Außerdem gehen manche Staaten – darunter auch Österreich – davon aus, dass viele Bestimmungen des MLI „[...] nur auf die normative Ebene verlagern, was bereits bisher Auslegungserfordernis war [...]“⁵⁰

Bis zum Wirksamwerden des MLI bedarf es der Ratifikation durch mindestens fünf Signatarstaaten. Gemäß Art 34 Abs 1 MLI tritt das MLI am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf einen Zeitabschnitt von drei Kalendermonaten ab Hinterlegung der fünften Ratifizierungs-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde folgt. Das MLI wurde vom Nationalrat in seiner Sitzung vom 29. 6. 2017 genehmigt und am 5. 7. 2017 vom Bundesrat beschlossen. Österreich hat als weltweit erster Staat die Ratifizierungsurkunden am 22. 9. 2017 im Generalsekretariat der OECD („Depositary“) hinterlegt. Mit Stand Februar 2018 haben auch die Isle of Man, Jersey und Polen die Ratifikation des MLI bestätigt. Aus österreichischer Sicht ist voraussichtlich nicht vor 2019 mit einem Wirksamwerden der MLI-bedingten DBA-rechtlichen Änderungen zu rechnen.

4.2. Das Update 2017 des OECD-Musterabkommens

Unabhängig davon, ob sich zwei Staaten auf die Übernahme DBA-relevanter Inhalte aus dem MLI einigen, wurden diese BEPS-bedingten Änderungen vollinhaltlich in das Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK übernommen (zum Teil auch das zur Revision anstehende UN-Musterabkommen⁵¹). Am 18. 12. 2017 wurde von der OECD die zehnte,⁵² aktualisierte „condensed version“ von OECD-MA und OECD-MK veröffentlicht.⁵³ Es handelt sich dabei seit dem Erscheinen der *Erstfassung von OECD-MA und OECD-MK* im Jahr 1963 um die *umfassendste Revision*. In OECD-MA und OECD-MK finden sich die folgenden, aus den einzelnen BEPS-Aktionsplänen übernommenen Änderungen:⁵⁴

- Änderung von *Titel und Präambel* des OECD-MA samt Einleitung und entsprechende Änderungen des OECD-MK (BEPS-Aktionspunkt 6: Verhinderung der unangemessenen Inanspruchnahme von DBA);
- Ergänzung des Art 1 OECD-MA um einen Abs 2 (*Abkommensberechtigung steuerlich transparenter Gebilde*) samt entsprechenden Änderungen des OECD-MA (BEPS-Aktionspunkt 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen);
- Ergänzung des Art 1 OECD-MA um einen Abs 3 („*saving clause*“) und entsprechende Änderungen des OECD-MK (BEPS-Aktionspunkt 6);

⁴⁶ *Jirousek/Zöhner/Dziwinski*, ÖStZ 2017, 393 (393).

⁴⁷ *Loukota*, Die Anti-Missbrauchs-Vorschrift des MLI gegen Einkünfteverlagerungen in Betriebsstätten von Niedrigsteuerländern, SWI 2017, 639 (639).

⁴⁸ *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Information Brochure (2017) 2.

⁴⁹ *Wittenstein/Hilbert*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), IWB 2017, 124 (125).

⁵⁰ *Loukota*, SWI 2017, 639 (639).

⁵¹ *Mitterlehner*, UN-Musterabkommen – Neue Bestimmungen zur Besteuerung technischer Dienstleistungen geplant, SWI 2017, 180 (180).

⁵² Das erste OECD-MA stammt aus dem Jahr 1963; 1977 und 1992 wurden neue Abkommensmuster veröffentlicht. Updates erfolgten in den Jahren 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 und jüngst 2017.

⁵³ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).

⁵⁴ *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 (450).

Bendlinger, Relevanz des BEPS-Projekts

- Änderungen des OECD-MK zu Art 1 OECD-MA zum *Abkommensmissbrauch* (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Änderungen des Art 3 OECD-MA (allgemeine Begriffsbestimmung) und des Art 4 OECD-MK (ansässige Person) und entsprechende Änderung des OECD-MK zur *Ansässigkeit von Pensionsfonds* (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Änderung des Art 3 Abs 2 OECD-MA („*Lex-foi-Klausel*“) und entsprechende Änderungen im OECD-MK zu Art 3 OECD-MA und Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren) zwecks Klarstellung, dass eine bilaterale Abstimmung zwischen den beiden DBA-Vertragsstaaten bezüglich der Auslegung eines im DBA nicht definierten Begriffs die Interpretation eines Begriffs nach innerstaatlichem Recht ausschließt (BEPS-Aktionspunkt 14: Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen);
- Änderung des Art 4 Abs 3 OECD-MA zur *Bereinigung von Ansässigkeitskonflikten bei juristischen Personen* (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Änderung des Art 5 OECD-MA (*Betriebsstätte*) und entsprechende Änderung des OECD-MK (BEPS-Aktionspunkt 7: Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten);
- Änderung des Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA (*Dividenden*) und entsprechende Änderung des OECD-MK durch Einführung einer Mindestbeholdendauer als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des auf 5 % reduzierten Quellensteuersatzes (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Ersatz bzw Ergänzung des OECD-MK zu Art 10 OECD-MA um eine alternative Bestimmung, die es DBA-Staaten ermöglicht, die in Art 10 Abs 2 lit a OECD-MA vorgesehene Quellensteuerreduktion auf 5 % einem Investitionsfonds („*collective investment vehicle*“), der auf seine Kapitalerträge keine Steuern zahlt, zu verweigern (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Änderung des Art.13 Abs 4 OECD-MA (Gewinne aus der Veräußerung von Immobiliengesellschaften) und entsprechende Änderung des OECD-MK im Hinblick auf Transaktionen, die eine Umgehung der Regelung bezwecken (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Änderung des Art 23A und Art 23B OECD-MA und entsprechende Änderung des OECD-MK zu Art 10 OECD-MA (Dividenden), Art 11 OECD-MA (Zinsen) und Art 12 OECD-MA (Lizenzgebühren) iVm den Ergänzungen des Art 1 OECD-MA um die Abs 1 und 2 (BEPS-Aktionspunkt 6);
- Änderungen des Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren) und des OECD-MK zu Art 2 OECD-MA (unter das Abkommen fallende Steuern), Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne), Art 9 OECD-MA (verbundene Unternehmen) und Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren), womit Vorschläge aus BEPS-Aktionspunkt 14, vor allem jedoch die im MLI vorgesehene Schiedsklausel übernommen werden.
- Einfügung eines neuen Art 29 in das OECD-MA (Grenzen der Abkommensberechtigung) und entsprechende Änderung des OECD-MK. In Art 29 OECD-MA werden eine vereinfachte und detaillierte „*Limitation on Benefits*“-Klausel sowie eine Bestimmung, die es dem Quellenstaat ermöglicht, die DBA-Berechtigung zu versagen, wenn *Einkünfte in Betriebsstätten in Drittstaaten verlagert* werden, in das OECD-MA eingefügt. Außerdem wird eine allgemeine Missbrauchsklausel („*Principal Purpose Test*“) in das OECD-MA aufgenommen (BEPS-Aktionspunkt 6).

Das MLI dient nur der effizienten Umsetzung der im Zuge des BEPS-Projekts gesetzten, DBA-rechtlich relevanten Maßnahmen. Für die *Auslegung* der auf dieser Grundlage in das MLI bzw in die dadurch zu ändernden DBA übernommenen Bestimmungen sind die BEPS-Endberichte relevant, deren Inhalte in das Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK übernommen worden sind.⁵⁵

⁵⁵ Explanatory Statement, Rz 15.