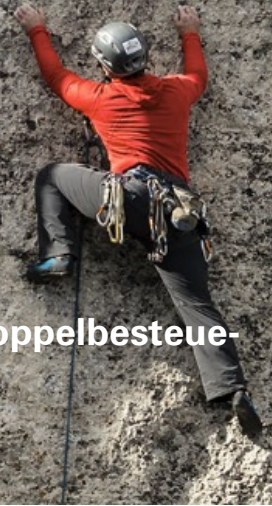


## Das Multilaterale Instrument zur Änderung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen

Internationales Steuerrecht



Mittlerweile zählt das Akronym „BEPS“ (die Abkürzung von „Base Erosion and Profit Shifting“) schon seit einigen Jahren zu den festen Bestandteilen des steuerlichen Vokabulars. Zum Teil sind die Folgen dieses von der OECD initiierten Projekts auch schon im österreichischen nationalen Steuerrecht angekommen. Bei der praktischen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) waren die Empfehlungen der OECD hingegen bisher nur am Rande spürbar. Durch das sogenannte „Multilaterale Instrument“ (MLI) wird sich dies jedoch in Kürze ändern. Dieses multilaterale Abkommen soll nämlich eine rasche, koordinierte und in weiten Teilen konsistente Änderung bestehender DBAs herbeiführen, ohne dass dafür – wie in der Vergangenheit – bilaterale Verhandlungen zwischen den beiden DBA-Vertragsstaaten erforderlich sind.

### 1. Das MLI als Teil des BEPS-Projekts der OECD

Das BEPS-Projekt der OECD besteht aus 15 Aktionspunkten. In den 2015 dazu veröffentlichten finalen Berichten finden sich Empfehlungen zu Änderungen und Anpassungen sowohl des nationalen Steuerrechts als auch des Rechts der DBA. Der OECD war von Beginn des BEPS-Projekts an durchaus bewusst, dass eine zeitnahe Umsetzung jener Änderungsvorschläge, die sich auf das DBA-Recht beziehen (d.h. insbesondere die Aktionspunkte 2, 6, 7 und 14), praktisch kaum möglich sein wird, wenn die zu adaptierenden bilateralen DBA von den jeweiligen Vertragsstaaten neu verhandelt werden müssen. Derartige DBA-Vertragsverhandlungen dauern nämlich mitunter oft mehrere Jahre. Daher hat sich die OECD im Aktionspunkt 15 des BEPS-Projekts auch mit Überlegungen beschäftigt, wie bilaterale DBA durch ein multilaterales Abkommen rasch, koordiniert und konsistent geändert werden können. Das Ergebnis dieser Überlegungen, an denen sich mehr als 100 Staaten und sieben internationale Organisationen beteiligt

haben, ist die am 24. November 2016 in englischer und französischer Sprache gemeinsam mit einem „Explanatory Statement“ veröffentlichte „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“.

### 2. Der Inhalt und Aufbau des MLI

1. Dieses als Multilateral Instrument („MLI“) bezeichnete Abkommen ist ähnlich einem DBA aufgebaut, wengleich es sich nicht um ein (multilaterales) DBA handelt. Bilaterale DBA sollen also nicht durch das MLI ersetzt, sondern vielmehr sollen in bilateralen DBA enthaltene Bestimmungen geändert oder um weitere Vorschriften ergänzt werden.
2. Für die Praxis von besonderer Bedeutung sind vor allem jene Vorschriften, mit denen die inhaltlichen Empfehlungen des BEPS-Projekts umgesetzt werden sollen. Dabei geht es um unterschiedlichste Themenbereiche, wie
- 3.

- der DBA-rechtlichen Beurteilung transparenter Rechtsgebilde,
- dem Vorgehen bei Doppelansässigkeit juristischer Personen,
- der Anwendung des Methodenartikels bei Niedrig- oder Nichtbesteuerung,
- der Vermeidung des Missbrauchs von DBA durch Einführung von
  - o generellen Anti-Missbrauchsklauseln („principle purpose test“ (PPT), „limitation-on-benefits“ (LOB)),
  - o zusätzlichen Voraussetzungen für eine Quellensteuerreduktion bei Dividenden,
  - o Sonderregeln für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an „Immobilien-gesellschaften“,
  - o Sonderregeln für Betriebsstätten, die in Drittstaaten belegen sind, und
  - o einer sogenannten „Saving Clause“,
- der Verhinderung einer Betriebsstättenbegründung bei Kommissionsgeschäften sowie Hilfs- und Baubetriebsstätten,
- der Verbesserung von Verständigungsverfahren,
- korrespondierenden Gegenberichtigungen bei Verrechnungspreisen, sowie
- der Möglichkeit von Schiedsgerichtsverfahren.

Zum Teil sind diese Themen in der österreichischen DBA-Praxis schon bekannt. So enthalten zB mehrere österreichische DBAs (etwa mit Deutschland, Frankreich, Indien oder den USA) bereits eine Sonderbestimmung über die abkommensrechtliche Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an „Immobilien-gesellschaften“. Andere im MLI vorgesehene Vorschriften waren hingegen bisher nicht Teil der österreichischen DBA-Politik, wie zB LOB-Klauseln, eine „Saving Clause“ oder Regeln für Betriebsstätten, die in Drittstaaten belegen sind. Vielmehr hat Österreich derartige Regelungen – wenn überhaupt – nur auf ausdrücklichen Wunsch eines Vertragspartnerstaates in ein bilaterales DBA aufgenommen. So findet sich zB im DBA mit den USA deshalb eine LOB-Klausel, weil eine solche Vorschrift Teil der US-amerikanischen Abkommenspolitik ist.

### 3. Die Funktionsweise des MLI

Wenngleich das MLI somit zahlreiche Vorschriften enthält, die in der DBA-Praxis Österreichs bisher allenfalls Seltenheitswert hatten, bedeutet dies noch nicht, dass sich all diese Regelungen in Zukunft in

den österreichischen DBA wiederfinden werden. Denn das MLI verpflichtet keineswegs zur Umsetzung sämtlicher darin enthaltener Regelungen. Vielmehr haben die teilnehmenden Staaten einen großen Umsetzungsspielraum, indem bei vielen Regelungen (generelle oder spezifische) Vorbehalte angemeldet werden können und/oder verschiedene Optionen sowie Alternativen zur Auswahl stehen. Darüber hinaus steht es den teilnehmenden Staaten frei zu entscheiden, welche der von ihnen abgeschlossenen DBAs überhaupt durch das MLI geändert werden sollen.

### 4. Die Umsetzung des MLI

4. Aufgrund der sich dadurch ergebenden Flexibilität verlangt die Umsetzung des MLI in einem ersten Schritt, dass sämtliche daran teilnehmenden Staaten der OECD mitteilen,
  - 5.
  6. - welche ihrer DBAs geändert werden sollen,
  7. - welche Vorbehalte zu einzelnen Regelungen des MLI angebracht werden und
  8. - welche Optionen bzw Alternativen gewählt werden.
  - 9.
10. Welche Regelungen welcher DBA in welcher Form durch das MLI geändert werden, steht somit erst dann fest, wenn die OECD die einzelnen Meldungen der teilnehmenden Staaten miteinander abgeglichen hat. Die derzeitigen Positionen der Staaten, die das MLI bereits unterzeichnet haben (darunter auch Österreich), sind bereits bekannt und auf der Website der OECD (siehe [Link](#) verfügbar (zur österreichischen Position siehe anbei [Link](#)). Es ist daher auch schon ersichtlich, welche österreichischen DBAs potentiell von welchen Änderungen betroffen sein werden.

### 5. Ausblick

Bevor es in Kraft treten kann, muss das MLI noch den im österreichischen nationalen Recht vorgesehenen Gesetzwerdungsprozess durchlaufen. Zu beachten ist weiters, dass das MLI erst dann anwendbar wird, wenn es von mindestens fünf Staaten ratifiziert wurde. In Bezug auf ein einzelnes DBA kann es zudem erst wirksam werden, nachdem die jeweiligen DBA-Vertragsstaaten das MLI ratifiziert haben und eine gewisse Zeit verstrichen ist. Trotz allem ist es aber nicht ausgeschlossen, dass einzelne österreichische DBA bereits 2018 durch das MLI geändert werden. Wir werden über die konkreten Auswirkungen auf die von Österreich abgeschlossenen DBA zeitnah berichten.

**Christoph Plott**  
**Partner, Tax**  
T +43 1 31332-3697  
cplott@kpmg.at

**Christoph Marchgraber**  
**Assistant Manager, Tax**  
T +43 1 31332-3679  
cmarchgraber@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)