



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Das MLI und die Auswirkungen auf
österreichische Doppelbesteuerungsabkommen“

verfasst von / submitted by

Andreas Michael Götzinger MSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2023 / Vienna 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

MMag. Dr. Mario Perl LL.M.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Abbildungsverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1. Aktualität und Notwendigkeit eines multilateralen Instruments	1
1.1 Ausgangslage und Problemstellung	1
1.2 Forschungsfrage und Forschungsziel	2
1.3 Aufbau der Arbeit	3
2. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS	4
2.1 Entstehung, Ziele und Umsetzung des BEPS-Projekts	4
2.2 Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	5
3. Multilaterales Instrument – MLI	14
3.1 Von BEPS zum MLI	14
3.2 Struktureller Aufbau des MLI	15
3.3 Unilaterale Anpassungsmöglichkeiten des MLI	16
3.4 Inhaltliche und funktionelle Ausgestaltung des MLI	19
3.4.1 Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken	19
3.4.2 Hybride Gestaltungen	20
3.4.3 Abkommensmissbrauch	25
3.4.4 Umgehung des Betriebsstättenstatus	31
3.4.5 Verbesserung der Streitbeilegung	35
3.4.6 Schiedsverfahren	37

3.5 Nationale Umsetzung und Anwendungsbereich des MLI	42
3.5.1 Nationale legislative Implementierung und Ratifikation	43
3.5.2 Anwendungsbereich des multilateralen Instruments	45
4. Auswirkungen des MLI auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen	47
4.1 Analyse der Auswirkungen der verpflichtenden Teilbereiche des MLI	48
4.1.1 Artikel 6 - Zweck eines unter das Übereinkommen fallende Doppelbesteuerungsabkommens	48
4.1.2 Artikel 7 - Verhinderung von Abkommensmissbrauch	50
4.1.3 Artikel 16 - Verständigungsverfahren	51
4.1.4 Artikel 17 - Korrespondierende Gegenberichtigungen	52
4.2 Analyse der Auswirkungen der zusätzlich gewählten Regelungen des MLI	53
4.2.1 Artikel 5 - Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	54
4.2.2 Artikel 10 - Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten	55
4.2.3 Artikel 13 - Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten	56
4.2.3 Artikel 18 -26 - Schiedsverfahren	57
5. Conclusio	58
Literaturverzeichnis	61
Abstract	69

Abbildungsverzeichnis

Abb. 2.2-1	BEPS-Aktionsplan 2013.....	6
Abb. 3.2-1	Struktureller Aufbau des MLI.....	15
Abb. 3.4.2 -1	Hybride Gestaltungen – Teil II.....	20
Abb. 3.4.3-1	Abkommensmissbrauch – Teil III.....	25
Abb. 3.4.4-1	Umgehung des Betriebsstättenstatus – Teil IV.....	31
Abb. 3.4.5-1	Verbesserung der Streitbeilegung – Teil V.....	35
Abb. 3.4.6-1	Schiedsverfahren– Teil VI.....	37
Abb. 4.1-1	Verpflichtend umzusetzende Mindeststandards.....	48
Abb. 4.2-1	Optional gewählte Bestimmungen.....	53

Abkürzungsverzeichnis

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BlgNR	Beilage(-n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
bzw	Beziehungsweise
CFC	Controlled-Foreign-Company
CIAT	Centre of Tax Administrations
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ErlRV	Erläuterung zur Regierungsvorlage
EU	Europäische Union
G20	Gruppe der Zwanzig
GP	Gesetzgebungsperiode
IMF	International Monetary Fund
LoB-Klausel	Limitation-On-Benefits-Klausel
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
PPT	Principal Purpose Test
VPR	Verrechnungspreisrichtlinie

1. Aktualität und Notwendigkeit eines multilateralen Instruments

1.1 Ausgangslage und Problemstellung

Die stetig voranschreitende Liberalisierung des Welthandels¹ und die damit einhergehende Digitalisierung revolutionierten bzw beeinflussten in den letzten Jahrzehnten nicht nur das gesellschaftliche Leben der Menschheit maßgebend, sondern auch die globale Weltwirtschaft nachhaltig.²

Unternehmen, welche mit den sich rasch ändernden wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht Schritt halten können, werden kontinuierlich vom Markt verdrängt. Diesen Umstand geschuldet unterliegen sowohl bestehende traditionelle als auch digitale Geschäftsmodelle einem ständig voranschreitenden Entwicklungsprozess.³ In diesem Kontext setzen multinational agierende Großkonzerne vermehrt auf strategische Steuerplanung, die es ermöglicht, Lücken in der länderübergreifenden Besteuerungssystematik optimal zu verwerten und die Ertragssteuerlast auf ein Minimum zu reduzieren.⁴

Demgegenüber stehen innerstaatliche Bestrebungen einer adäquaten, zeitgemäßen und fairen Unternehmensbesteuerung. Die Notwendigkeit von länderübergreifenden Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw Nichtbesteuerung sind den politischen Entscheidungsträgern seit mehr als 100 Jahren bekannt.⁵ Bilaterale Verträge in Form von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regeln, welchem Staat im spezifischen Sachverhalt das Besteuerungsrecht zusteht.⁶ Infolge der Finanzkrise im Jahr 2008 und dem Bekanntwerden diverser aggressiver Steueroptimierungspraktiken im näheren Umfeld globaler IT-Unternehmen wurden öffentliche Forderungen einer Verankerung im bestehenden internationalen Steuerrecht laut.⁷

¹ Vgl. *Tumpel*, *Steuern kompakt 2023*¹ (2023), 128.

² Vgl. *Hofmann*, Was ist Digitalisierung? in *Hofmann/Geiger* (Hrsg), *Digitalisierung in der Payroll*¹ (2022), 1 (1).

³ Vgl. *Madlberger*, *Digitale Transformation*, in *Setnicka/Krippner/Rosar* (Hrsg), *Digitalisierung im Steuer- und Rechnungswesen*¹ (2020), 121 (121).

⁴ Vgl. *Geringer*, *EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz*¹ (2023), 10.

⁵ Vgl. *OECD*, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013), 11.

⁶ Vgl. *Meyering/Müller-Thomczik/Gieshoidt*, *Besteuerung nach der Wertschöpfung als Umsetzung zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit in einer digitalen Wirtschaft*, *SWI* 2022, 557 (557).

⁷ Vgl. *Hofmann/Wenzl/Zehetmayer*, *Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich*, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), *BEPS*¹ (2017), 2 (2).

Diesem Verlangen wurde nach Jahren schlussendlich stattgegeben und die Mitglieder der G20 Staaten einigten sich im Juni 2012 über die Einführung einer Kampagne gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.⁸ Dies gilt als Geburtsstunde des BEPS-Projekts. Das Akronym BEPS steht dahingehend für den Wortlaut: „Base Erosion and Profit Shifting“.⁹ Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) wurde in weiterer Folge mit der Entwicklung und Ausarbeitung eines Maßnahmenkatalogs beauftragt.¹⁰ Bereits drei Jahre später veröffentlichte die OECD im Rahmen eines G20-Gipfels einen 15 Punkte umfassenden Aktionsplan zur Eindämmung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerungen.¹¹ Dieser sah auch die Umsetzung eines multilateralen Instruments vor, das die Umsetzung der geplanten BEPS-Maßnahmen erleichtern und beschleunigen soll.¹²

1.2 Forschungsfrage und Forschungsziel

Die Master-Thesis zum Thema „Das Multilaterale Instrument und die Auswirkungen auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen“ beschäftigt sich mit der Umsetzung des Multilateralen Instruments (MLI), einem internationalen Übereinkommen zur Bekämpfung von Doppelbesteuerung und dessen Auswirkungen auf bereits existierende österreichische Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

In diesem Kontext wird der Fragestellung nachgegangen, ob das MLI seit seiner Einführung im Jahr 2017 zu einer einheitlichen Abkommensauslegung führte bzw führen kann. Zudem sollen mögliche Diskrepanzen zwischen den Regelungen des MLI und nationalen Rechtsvorschriften ersichtlich gemacht werden.

Ziel dieser wissenschaftlichen Arbeit ist es, einen detaillierten Überblick über das multilaterale Instrument und dessen Auswirkungen auf die österreichische Steuerlandschaft zu geben.

⁸ Vgl. *Bendlinger*, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 5 (5).

⁹ Vgl. *Hofmann/Wenzl/Zehetmayer*, Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017), 2 (2).

¹⁰ Vgl. *Bendlinger*, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 5 (5).

¹¹ Vgl. *Geringer*, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz¹ (2023), 72.

¹² Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 18.

1.3 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Ausarbeitung zum Thema „Das Multilaterale Instrument und die Auswirkungen auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen“ ist in fünf Hauptkapitel untergliedert.

Im ersten Kapitel liegt der Fokus auf der Aktualität und Notwendigkeit eines multilateralen Instruments. Nach der anfänglichen Erörterung der Ausgangslage bzw der Problemstellung wird im zweiten Unterpunkt dieses Kapitels näher auf die Forschungsfrage und das Forschungsziel eingegangen. Den Abschluss bildet eine kurze Vorschau hinsichtlich des Aufbaus dieser Masterarbeit.

Das zweite Kapitel widmet sich der Entwicklung des Base Erosion and Profit Shifting Projekts. In Unterpunkt 2.1 wird auf dessen geschichtliche Entwicklung, die Ziel- und Umsetzung des Projekts, sowie auf die dabei involvierten Akteure näher eingegangen. Im darauffolgenden Unterkapitel liegt das Hauptaugenmerk am 2015 publizierten Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, dessen Resultat unter anderem das Übereinkommen zur Schaffung eines multilateralen Instruments ist.

Kapitel drei widmet sich dem multilateralen Instrument. Hierbei liegt das Interesse in Unterpunkt 3.1 auf der historischen Entwicklung, welche den dahinterliegenden Nutzen und die Notwendigkeit des MLI hervorhebt. In den darauffolgenden Teilabschnitten werden sowohl inhaltliche und strukturelle Aspekte als auch die Wirkung bzw der Einflussbereich des MLI näher betrachtet. Abschließend wird die Umsetzung in nationales Recht und der Anwendungsbereich des multilateralen Instruments einer kritischen Begutachtung unterzogen.

Aufbauend auf die vorangegangenen Abschnitte bildet das vierte Kapitel den Kernbereich dieser wissenschaftlichen Arbeit und befasst sich mit der detaillierten Analyse der Folgewirkungen, die mit der Umsetzung des Übereinkommens einhergehen. Dahingehend werden in Unterkapitel 4.1 und 4.2 Gliederungsebenen in die von der OECD als verpflichtend normierten Teilbereiche des Abkommens und in die von der Republik Österreich freiwillig gewählten Regelungsinhalte des MLI eingeführt. Im Sinne der Übersichtlichkeit und in Anbetracht des Detaillierungsgrads der vorliegenden These folgt die Ausarbeitung bzw die

Untersuchung der Auswirkungsproblematik den jeweiligen Artikeln des multilateralen Instruments.

Den Abschluss bildet eine Conclusio, in der eine kritische Zusammenfassung der Forschungsergebnisse erfolgt. Des Weiteren werden im fünften Kapitel die Forschungsfragen beantwortet und ein kurzer Ausblick gegeben.

2. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS

Bevor in den weiteren Kapiteln ausführlich auf das multilaterale Instrument eingegangen werden kann, ist es notwendig die bereits getätigten länderübergreifenden Bemühungen im Kampf gegen unerwünschte Gewinnverlagerung bzw Gewinnverkürzung aufzuzeigen.

2.1 Entstehung, Ziele und Umsetzung des BEPS-Projekts

Wie bereits in den einführenden Worten kurz erwähnt, handelt es sich beim BEPS-Projekt um eine länderübergreifende Initiative, welche aufgrund des zunehmenden öffentlichen Interesses in Bezug auf aggressive Steuerstrategien multinational agierender Großkonzerne ins Leben gerufen wurde. Im Juni 2012 beschlossen die Teilnehmer des G20-Gipfels im Rahmen ihrer Zusammenkunft in Mexiko konsequent gegen schädliche Steueroptimierung vorzugehen.¹³ Die Gruppe, welche aus der Europäischen Union und den neunzehn führenden Industrie- und Schwellenländern besteht, beauftragte zugleich die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) mit der Ausarbeitung eines Aktionsplans zur globalen Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.¹⁴ Nationen, die nicht Mitglieder der OECD waren, wurden dazu aufgefordert sich an der Ausarbeitung zu beteiligen und sich dem Projekt anzuschließen.¹⁵

¹³ Vgl. *Peters*, Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, BIT 2015, 375 (375).

¹⁴ Vgl. *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), 14.

¹⁵ Vgl. *Bendlinger*, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 5 (5).

Bereits im Februar 2013 veröffentlichte die OECD einen ersten Zwischenbericht mit dem Titel: „Adressing BEPS“. In dieser Projektphase lag der Fokus vorwiegend auf der Identifikation und Analyse bestehender Steuerschlupflöcher.¹⁶ Des Weiteren wurden bereits folgende erste Lösungsansätze publiziert:

- Die Einführung neuer, länderübergreifender Abgabevorschriften soll Unternehmen daran hindern Gewinne in Niedrigsteuerländer weiterzuleiten. Umsätze sollen in jenem Land, in dem sie erzielt wurden, der Besteuerung unterliegen.
- Die Überarbeitung des im OECD-Musterabkommen definierten Betriebsstättenbegriffs im Hinblick auf digitale Geschäftsmodelle. Die Besteuerung von Unternehmen, welche keinen Anknüpfungspunkt in Form einer physischen Präsenz im jeweiligen Staat ausweisen, soll künftig möglich sein.
- Die Empfehlung zur Entwicklung von Regelungen, die Kapitalgesellschaften verpflichten mehr Informationen bezüglich der angewandten Steuergestaltungsmodelle offenzulegen.
- Die Überarbeitung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, um eine etwaige Doppelbesteuerung bzw doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden.
- Die Stärkung globaler Zusammenarbeit und Koordination von Steuerbehörden.¹⁷

Dem Zwischenbericht folgte im August desselben Jahres die Vorstellung des OECD-Aktionsplans zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung¹⁸. Aufgrund der thematischen Relevanz wird dieser Plan im folgenden Unterkapitel detailliert betrachtet.

2.2 Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Der von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung präsentierte Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

¹⁶ Vgl. *Macho/Schwaiger*, Initiativen gegen Steueroasen und steuerschädliches Verhalten, in *Macho/Schwaiger/Stieber* (Hrsg), *Steueroasen im Visier*¹ (2015), 18 (23).

¹⁷ Vgl. *OECD*, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), 12ff.

¹⁸ Vgl. *Bendlinger*, *Minimum Taxation – Results of the Public Consultation to OECD’s GloBE Proposal*, SWI 2016, 16 (16).

beinhaltet 15 Maßnahmen, welche es zum damaligen Zeitpunkt noch näher zu verhandeln bzw auszuarbeiten galt. Abbildung 2.2-1 vermittelt dahingehend einen ersten grafischen Überblick.

BEPS-AKTIONSPUNKT	BEZEICHNUNG
Aktionspunkt 01	DIGITALE WIRTSCHAFT
Aktionspunkt 02	HYBRIDE GESTALTUNGEN
Aktionspunkt 03	HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG (CFC-REGELN)
Aktionspunkt 04	BEGRENZUNG VON ZINSABZUGSMÖGLICHKEITEN
Aktionspunkt 05	SCHÄDLICHE STEUERPRAKTIKEN
Aktionspunkt 06	ABKOMMENSMISSBRAUCH
Aktionspunkt 07	BETRIEBSSTÄTTEN
Aktionspunkt 08	VERRECHNUNGSPREISE
Aktionspunkt 09	
Aktionspunkt 10	
Aktionspunkt 11	DATENANALYSE
Aktionspunkt 12	OFFENLEGUNG AGGRESSIVER STEUERPLANUNGSMODELLE
Aktionspunkt 13	VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION
Aktionspunkt 14	STREITBEILEGUNG
Aktionspunkt 15	MULTILATERALES INSTRUMENT

Abb. 2.2-1: BEPS-Aktionsplan 2013

Quelle: In Anlehnung an OECD (2013), 33ff.

Im Herbst 2015 veröffentlichte die OECD die mehr als 2000 Seiten umfassenden Abschlussberichte zu den jeweiligen Aktionspunkten.¹⁹ An der Ausarbeitung des Maßnahmenpakets beteiligten sich aktiv mehr als 60 Nationen.²⁰ Da es sich bei dem Maßnahmenpaket um „soft law“ handelt, trifft die teilnehmenden Länder keine rechtliche Verpflichtung zur innerstaatlichen Umsetzung. Dennoch sieht die OECD im Aktionsplan eine politische Verpflichtung zur Umsetzung einzelner Aktionspunkte in Form von Mindeststandards vor.²¹

Aufgrund der signifikanten Auswirkungen auf das internationale Steuerrecht und den daraus resultierenden Folgen für österreichische Doppelbesteuerungsabkommen, werden auf den folgenden Seiten die einzelnen Maßnahmen detaillierter betrachtet.

¹⁹ Vgl. Kofler, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017), 2 (2).

²⁰ Vgl. Bendlinger, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2).

²¹ Vgl. Bendlinger, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 5 (6).

Aktionspunkt 1 – Digitale Wirtschaft

Der erste Punkt des BEPS-Aktionsplans widmet sich der digitalen Wirtschaft und den Herausforderungen, die in diesem Kontext mit der Besteuerung von multinational agierenden Unternehmen einhergehen. Dabei wird die Notwendigkeit der Anpassung bestehender internationaler Steuersysteme, die eine adäquate und zeitgemäße Unternehmensbesteuerung begünstigen, besonders hervorgehoben. Die OECD hält in ihrem finalen Bericht zu Aktionspunkt 1 fest, dass die digitale Wirtschaft das Potenzial besitzt, die globale Ökonomie grundlegend zu verändern. Eine Auslagerung der „Digital Economy“ als gesonderten Wirtschaftsbereich sieht die OECD nicht zielführend im Kampf gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.²² Stattdessen wird in Aktionspunkt 1 vorgeschlagen, die bisherige Definition von Betriebsstätten im OECD-Musterabkommen um eine digitale Komponente zu erweitern. Dies hätte zur Folge, dass das Besteuerungsrecht dem Staat zufallen würde, in dem die digitale (Dienst-) Leistung erbracht wird. Bis dato ist in dieser Hinsicht der Anknüpfungspunkt einer physischen Präsenz bzw festen Geschäftseinrichtung bei der Bestimmung der Abgabenschuld ausschlaggebend.²³ In diesem Zusammenhang plädieren die Verfasser sowohl auf die Einführung neuer internationaler Regelungen als auch eine verstärkte Zusammenarbeit der Steuerbehörden im Hinblick auf die Offenlegung spezifischer Unternehmensdaten.²⁴

Aktionspunkt 2 – Hybride Gestaltungen

Aktionspunkt 2 enthält Empfehlungen für Regulierungen zur Neutralisierung von Effekten hybrider Gestaltungen. Unter dem Begriff „hybride Gestaltungen“ werden Praktiken erfasst, die es Unternehmen ermöglichen unter Zuhilfenahme differenter Steuersysteme die Steuerlast in verschiedenen Ländern zu senken bzw vollständig zu vermeiden. Dies erfolgt beispielsweise durch eine angepasste Wahl der Rechtsform im betreffenden Staat, um länderspezifische Steuervorteile, welche Gesellschaften gewährt werden, vorteilhaft zu verwerten. Um keine weiteren Anreize für schädliche Steueroptimierungen zu schaffen, empfiehlt die OECD dahingehend sowohl die Harmonisierung bestehender Steuersysteme auf innerstaatlicher Ebene als auch eine zeitnahe Anpassung des OECD-Musterabkommens.²⁵

²² Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2015), 11.

²³ Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 13.

²⁴ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2015), 12f.

²⁵ Vgl. *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (2015), 11f.

Aktionspunkt 3 – Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln)

Im dritten Aktionspunkt des Maßnahmenkatalogs liegt der Fokus auf der Entwicklung neuer Handlungsempfehlungen im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung bzw. Controlled-Foreign-Company Rules (CFC-Regeln), welche länderübergreifende konzerninterne Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer unterbinden soll.²⁶ Die Regelungen sehen vor, dass Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften dem Mutterkonzern in dessen Ansässigkeitsstaat hinzugerechnet werden und folglich dort der Besteuerung unterliegen.²⁷ Neben einer fairen Verteilung der Steuerlast, sollen die Maßnahmen auch dazu führen, dass multinationale Unternehmen der Steuerpflicht in jenem Land nachkommen, in welchem sie tatsächlich wirtschaftlich tätig sind.²⁸

Aktionspunkt 4 – Begrenzung von Zinsabzugsmöglichkeiten

Der vierte Aktionspunkt befasst sich mit der Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Zins- und wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen. In diesem Zusammenhang identifizierte die OECD eine erhöhte Missbrauchsanfälligkeit, die mit der Steuerabzugsfähigkeit von Zinszahlungen korreliert. International agierende Großkonzerne nutzen hierbei grenzüberschreitende Praktiken der Fremdfinanzierung, um die steuerliche Bemessungsgrundlage im zumeist hochbesteuernden Ansässigkeitsstaat zu minimieren und gleichzeitig abzugsfähige Zinsaufwendungen im Niedrigsteuerland zu maximieren.²⁹ Um dieser Form der unerwünschten Steueroptimierung entgegenzuwirken, sieht Aktion 4 des Maßnahmenkatalogs die Umsetzung einer Quotenregelung vor: *„Der empfohlene Ansatz beruht auf einer Festquotenregel, die die Nettobetriebsausgabenabzüge für Zinsaufwendungen bzw. Zinsaufwendungen wirtschaftlich gleichzusetzende Zahlungen eines Unternehmens auf einen bestimmten Prozentsatz seines Ergebnisses vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) begrenzt.“*³⁰ Von Seiten der OECD wird den teilnehmenden Nationen eine Quote zwischen 10 und 30 Prozent vorgeschlagen, welche die Wahrung wirtschaftlicher und politischer Interessen sichert und dennoch Gewinnverlagerungen nachhaltig einschränken soll.³¹

²⁶ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 14.

²⁷ Vgl. Mayr/Schlager, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel nach § 10a KStG, in Kirchmayr/Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Hinzurechnungsbesteuerung¹ (2020), 1 (1).

²⁸ Vgl. OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (2015), 11f.

²⁹ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 14.

³⁰ OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (2015), 11.

³¹ Vgl. OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (2015), 53ff.

Aktionspunkt 5 – Schädliche Steuerpraktiken

Aktionspunkt 5 widmet sich der wirksamen Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Substanz und Transparenz. Diese Maßnahme wurde als Mindeststandard deklariert. Die Umsetzung und Einhaltung unterliegt folglich einer laufenden Überwachung der OECD bzw der von ihr zu diesem Zweck eingesetzten Institutionen.³² Nationale Sonderregelungen im Hinblick auf immaterielle Vermögenswerte, ermöglichen es internationalen Unternehmen künstliche Gewinnverlagerungen durchzuführen. Dies ist laut OECD auf mangelnde Transparenz insbesondere im Bereich Patente und Lizenzen zurückzuführen.³³ Dahingehend sieht der Maßnahmenkatalog einen verpflichtenden länderübergreifenden Informationsaustausch vor, welcher vorab zwischen den involvierten Nationen zu erfolgen hat. Des Weiteren sollen Staaten, die keine oder nur geringe Abgaben auf immaterielle Vermögenswerte einheben, zukünftige steuerliche Begünstigungen an substanzielle Erfordernisse knüpfen. Dies würde eine adäquate Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Aktivität sicherstellen.³⁴

Aktionspunkt 6 – Abkommensmissbrauch

Der sechste Punkt des Aktionsplans beinhaltet Vorschriften gegen Abkommensmissbrauch und wurde aufgrund seiner Relevanz in der Bekämpfung von Treaty-Shopping von den mitwirkenden Staaten ebenfalls als Mindeststandard klassifiziert.³⁵ Treaty-Shopping ist weltweit die am häufigsten auftretende Form von unerwünschter Steueroptimierung. Bei dieser aggressiven Steuergestaltungsstrategie nutzen multinationale Unternehmen Durchlauf- oder Zwischengesellschaften mit Firmensitz in Niedrigsteuerländern bzw Steueroasen um anhand einer zuvor festgelegten Standortwahl die Schutzwirkung länderspezifischer Doppelbesteuerungsabkommen außer Kraft zu setzen und die Quellenbesteuerung von Dividenden vorsätzlich zu verringern oder vollständig zu vermeiden.³⁶ Die Erweiterung bestehender DBAs um eine zusätzliche Klausel soll Abhilfe schaffen, indem Begünstigungen nur dann zulässig sind, wenn Unternehmensstrukturen nicht vorsätzlich zur Steuervermeidung verwendet werden.³⁷

³² Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 15.

³³ Vgl. *Macho/Schwaiger*, Steueroasen im Visier¹ (2015), 27f.

³⁴ Vgl. *OECD*, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance (2015), 9f.

³⁵ Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 15.

³⁶ Vgl. *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2015), 19ff.

³⁷ Vgl. *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2015), 9f.

Aktionspunkt 7 – Betriebsstätten

Im siebenten Aktionspunkt liegt der Fokus auf der Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus. Artikel 5 des OECD-Musterabkommens setzt für die Gewinnbesteuerung eines ausländischen Unternehmens im jeweiligen Vertragsstaat das Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung in Form einer Betriebsstätte voraus.³⁸ Um eine Ansässigkeit und eine daraus resultierende Gewinnzurechnung zu verhindern, nutzen multinationale Konzerne in diesem Kontext verschiedene Steueroptimierungsstrategien. Exemplarisch dafür stehen Kommissionsvereinbarungen, bei denen durch den Einsatz von Intermediären steuerliche Anknüpfungspunkte im Vertragsstaat vermieden werden sollen. Die OECD empfiehlt den Vertragsparteien dahingehend zeitnah Anpassungen bzw. Erweiterungen im Musterabkommen durchzuführen.³⁹ Neben der Schließung von Steuerschlupflöchern im Zusammenhang mit Kommissionsvereinbarungen wurden im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 auch Maßnahmen vorgestellt, welche sich gezielt gegen die missbräuchliche Auslegung von Ausnahmetatbeständen richten.⁴⁰

Aktionspunkt 8-10 – Verrechnungspreise

Die Aktionsplanpunkte 8 bis 10 beinhalten Maßnahmen, welche eine Übereinstimmung von Verrechnungspreisen und der daraus resultierenden Wertschöpfung gewährleisten sollen. Mit der stetig voranschreitenden Globalisierung bzw. Digitalisierung ging auch ein kontinuierliches Wachstum im Hinblick auf den konzerninternen Leistungsaustausch einher.⁴¹ Aufgrund des wertmäßigen Ausmaßes und die mögliche Einflussnahme auf die konzerninterne Gewinnverteilung, ermöglicht ein nicht ordnungsgemäßes Ansetzen von Verrechnungspreisen ein enormes Steuergestaltungspotenzial. Um eine adäquate Besteuerung zu gewährleisten und unerwünschte Gewinnverlagerungen zu unterbinden, fordert die OECD die Stärkung des Fremdvergleichsgrundsatzes,⁴² der im Abschlussbericht wie folgt definiert wird:

“Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die Preise für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen so festgesetzt werden, wie dies der Fall wäre, wenn diese

³⁸ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 15.

³⁹ Vgl. Holzinger, Die Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS¹ (2020), 327f.

⁴⁰ Vgl. OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (2015), 8f.

⁴¹ Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015), 9.

⁴² Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 16.

*Unternehmen unabhängige, unter fremdüblichen Bedingungen tätige Unternehmen wären, die vergleichbaren Geschäften unter vergleichbaren Bedingungen und wirtschaftlichen Umständen nachgehen.*⁴³

Aktionspunkt 11 – Datenanalyse

Der elfte Punkt des Aktionsplans erörtert die Notwendigkeit der systematischen Messung, Erfassung und Überwachung von gewinnverlagernden bzw gewinnverkürzenden Praktiken.⁴⁴ Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung beziffert im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 11 die weltweit entgangene Körperschaftsteuer auf 100-240 Milliarden US-Dollar jährlich. Dies entspricht prozentual einem Verlust von 4-10 Prozent des globalen Körperschaftsteueraufkommens.⁴⁵ Um die Folgen aggressiver Steuergestaltungsmodelle zukünftig besser abschätzen zu können bedarf es laut OECD einer detaillierten Datenanalyse. Dementsprechend werden Empfehlungen für Maßnahmen abgegeben, welche die globale Kooperation von Steuerbehörden forcieren und die Erhebung relevanter Messdaten signifikant vereinfachen bzw verbessern soll.⁴⁶

Aktionspunkt 12 – Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle

Aktionspunkt 12 widmet sich der Offenlegung von aggressiven Steuergestaltungspraktiken. Die zunehmende Komplexität in Verbindung mit den immer kürzer werdenden Entwicklungsintervallen neuer innovativer Steuerstrategien multinationaler Konzerne bringt Finanzverwaltungen weltweit an ihre Auslastungsgrenzen.⁴⁷ Um dem vorherrschenden Ungleichgewicht zwischen Abgabebehörde und Steuerpflichtigen entgegenzuwirken fordert die OECD die Einführung bzw Verbesserung von Dokumentations- und Offenlegungspflichten.⁴⁸ Dies soll gewährleisten, dass Finanzbehörden relevante Informationen zeitnah vorliegen und bestehende Steuerschlupflöcher schneller geschlossen werden können.⁴⁹ Die Implementierung einer Meldepflicht liegt im Ermessen der jeweiligen nationalen Gesetzgeber, sollte jedoch laut Empfehlung der OECD sowohl den

⁴³ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015), 9.

⁴⁴ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 16.

⁴⁵ Vgl. OECD, Measuring and Monitoring BEPS (2015), 15.

⁴⁶ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 17.

⁴⁷ Vgl. OECD, Mandatory Disclosure Rules (2015), 9.

⁴⁸ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 17.

⁴⁹ Vgl. OECD, Mandatory Disclosure Rules (2015), 11.

Steuerpflichtigen selbst als auch dessen Konsultanten umfassen. Hinsichtlich des Regulierungsumfangs wird zu folgenden inhaltlichen Mindestanforderungen geraten:⁵⁰

- Wer ist meldepflichtig?
- Welche Informationen müssen offengelegt werden?
- Welche Voraussetzungen bzw Tatbestände müssen erfüllt sein?
- Welche Offenlegungsfristen sind einzuhalten?
- Welche Konsequenzen treten bei Unterlassung bzw Unvollständigkeit ein?

Aktionspunkt 13 – Verrechnungspreisdokumentation

Der dreizehnte Aktionspunkt, der als Mindeststandart deklariert wurde, enthält innerstaatlich umzusetzende Maßnahmen für eine verbesserte Erfassung von Verrechnungspreisen und Mustervorschriften für die länderbezogene Berichterstattung.⁵¹

Mit Hilfe eines dreistufigen Ansatzes⁵² werden multinationale Unternehmen, welche jährliche Umsatzerlöse von zumindest 750 Millionen Euro erwirtschaften, zur Offenlegung unternehmensspezifischer Verrechnungspreise verpflichtet.⁵³ Im Detail handelt es sich um den Master File, Local File und dem Country-by-Country Report. Im Master File liegt der Fokus auf den globalen Geschäftstätigkeiten und der Verrechnungspreispolitik des betreffenden Unternehmens.⁵⁴ Demgegenüber beinhaltet das Lokal File ausschließlich landesspezifische Aufzeichnungen über Geschäftstätigkeiten des Abgabenschuldners. Während der Zugriff auf das Master File von allen eingebundenen Finanzverwaltungen erfolgen kann, liegt das Local File ausschließlich der Steuerverwaltung im Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Geschäftseinheit vor.⁵⁵ Beim Country-by-Country Report handelt es sich um einen länderbezogenen Bericht, der von der Muttergesellschaft für jeden Staat gesondert zu erstellen ist, in dem einer wirtschaftlichen Aktivität nachgegangen wurde. Dies erfolgt unter Zuhilfenahme eines standardisierten Formulars, das vorwiegend wirtschaftliche Unternehmenskennzahlen wie beispielsweise die erzielten Einkünfte, abgeführten Steuern, Umsatzerlöse und den Unternehmensgewinn ohne Ausgaben und Einnahmen durch Zinsen

⁵⁰ Vgl. Rzeszut, Kampf gegen aggressive Steuerplanung – Offenlegungspflicht nach BEPS-Action 12, in Lang/Haunold (Hrsg), Transparenz und Informationsaustausch¹ (2017), 17 (19).

⁵¹ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 17f.

⁵² Vgl. OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (2015), 9.

⁵³ Vgl. Schröger/Sturm, Country-by-Country Reporting, in Rosar/Rosenberger (Hrsg), Handbuch Verrechnungspreise³ (2022), 757 (759).

⁵⁴ Vgl. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 18.

⁵⁵ Vgl. OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (2015), 9f.

und Steuern beinhaltet.⁵⁶ Da die Umsetzung in nationales Recht einige Zeit in Anspruch nehmen wird, wurde den teilnehmenden Staaten eine dementsprechend lange Übergangsfrist eingeräumt.⁵⁷

Aktionspunkt 14 – Streitbeilegung

Im vierzehnten Aktionspunkt liegt der Fokus auf der effizienten Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen. Zum Zeitpunkt der beabsichtigten Umsetzung des Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sind mögliche Folgewirkungen auf die Vielzahl an bestehenden differenten Steuersystemen nicht abschätzbar.⁵⁸ Um mögliche negative Auswirkungen zu vermeiden, verständigten sich die beteiligten Nationen auf die Ausgestaltung eines Lösungsansatzes in Form eines Mindeststandards, welcher zu einer effektiven Streitbeilegung bei internationalen Sachverhalten führen soll.⁵⁹ In diesem Zusammenhang verständigten sich 20 Staaten auf die verpflichtende Aufnahme von Schiedsklauseln in bereits ausverhandelte bzw umgesetzte Doppelbesteuerungsabkommen.⁶⁰

Aktionspunkt 15 – Multilaterales Instrument

Der letzte Punkt des Maßnahmenpakets widmet sich der Realisierung eines Multilateralen Instruments. Damit die von den teilnehmenden Staaten entwickelten BEPS-Maßnahmen im wirtschaftlichen Alltag schnellstmöglich zur Anwendung gebracht werden können, bedarf es einer Modifizierung bestehender bilateraler Verträge.⁶¹ Betroffen hiervon sind Doppelbesteuerungsabkommen, welche völkerrechtlich bindend zwischen einzelnen Nationen verabschiedet wurden und deren nachträgliche Abänderung sich über einen langen Zeitraum erstrecken würde.⁶² Um Verzögerungen im Umsetzungsprozess entgegenzuwirken, gründete die OECD auf Basis von Aktionspunkt 15 im Jahr 2015 eine Ad-hoc-Gruppe, die mit der Ausarbeitung eines multilateralen Instruments beauftragt wurde und an dessen Ausarbeitung

⁵⁶ Vgl. *Damböck/Schrottmeyer/Kowatsch*, Dokumentationspflichtige Inhalte im Anwendungsbereich des VPDG, in *Damböck/Macho/Schrottmeyer/Steiner* (Hrsg), Verrechnungspreisdokumentationspflichten³ (2022), 38 (59ff).

⁵⁷ Vgl. *OECD*, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (2015), 10f.

⁵⁸ Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 18.

⁵⁹ Vgl. *OECD*, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (2015), 9f.

⁶⁰ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (139).

⁶¹ Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 19.

⁶² Vgl. *OECD*, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties (2015), 9f.

⁶² Vgl. *OECD*, BEPS Project Explanatory Statement (2015), 19.

sich alle interessierten Länder beteiligen konnten.⁶³ Worum es sich beim Multilateralen Instrument im Detail handelt und welche Auswirkungen die Umsetzung auf bestehende österreichische Steuerabkommen hat, wird in den folgenden Abschnitten dieser wissenschaftlichen Arbeit eingehend analysiert.

3. Multilaterales Instrument – MLI

Das dritte Kapitel der vorliegenden Masterthese widmet sich dem multilateralen Instrument. Beginnend mit der Vervollständigung der Entwicklungshistorie und der Definition der Begrifflichkeit, wird in den weiteren Unterkapiteln sowohl auf den strukturellen Aufbau bzw. die inhaltliche Ausgestaltung als auch auf den Anwendungs- und Geltungsbereich des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung detailliert eingegangen. Des Weiteren erfolgt eine Begutachtung des Ratifizierungsprozesses und die Einbettung in die vorherrschende nationale Gesetzgebung.

3.1 Von BEPS zum MLI

Auf Basis des im November 2015 verabschiedeten BEPS-Aktionsplans, nahm bereits kurze Zeit später die, von der OECD initiierte, Ad-Hoc-Gruppe ihre Arbeit auf und begann mit der Entwicklung eines multilateralen Abkommens.⁶⁴ Die zu diesem Zweck gegründete Arbeitsgruppe bestand aus mehr als 100 Nationen, welcher auch nicht OECD-Mitgliedsstaaten angehörten. Zusätzlich beteiligten sich internationale Organisationen wie beispielsweise das Inter-American Centre of Tax Administrations (CIAT) oder der International Money Fund (IMF) an der Ausarbeitung des finalen Übereinkommens.⁶⁵ Ziel der Gruppe war die kollektive Niederschrift von Mechanismen zur Umsetzung des Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in

⁶³ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (2).

⁶⁴ Vgl. *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (332).

⁶⁵ Vgl. *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2).

Form eines multilateralen Instruments. Dadurch soll eine vereinfachte Aktualisierung bzw. Erweiterung bereits bestehender Doppelbesteuerungsabkommen gewährleistet werden. Dies würde die Neuverhandlung von mehr als 3000 bilateralen Verträgen obsolet werden lassen und ein zeitnahes Inkrafttreten forcieren. In diesem Kontext verweist die OECD auf die Wichtigkeit eines abgestimmten völkerrechtlichen Vorgehens und der Praktikabilität einer homogenen Verwirklichung.⁶⁶ Neben der schriftlichen Ausgestaltung des Textteils des multilateralen Instruments wurde parallel dazu ein „Explanatory Statement“ abgefasst, welches im weiteren Sinn als Erläuterung dienen soll und die gemeinsame Anschauung der Verhandlungspartner zu den einzelnen Punkten des Abkommens widerspiegelt.⁶⁷

3.2 Struktureller Aufbau des MLI

Wie in Abbildung 3.2-1 ersichtlich wird das mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in sieben Teilabschnitte untergliedert, welche insgesamt 39 Artikel beinhalten.⁶⁸

ABSCHNITT	BEZEICHNUNG DER TEILBEREICHE UND ZUGEHÖRIGE ARTIKEL
TEIL I	GELTUNGSBEREICH UND AUSLEGUNG VON AUSDRÜCKEN Artikel 01 MLI – Artikel 02 MLI
TEIL II	HYBRIDE GESTALTUNGEN Artikel 03 MLI – Artikel 05 MLI
TEIL III	ABKOMMENSMISSBRAUCH Artikel 06 MLI – Artikel 11 MLI
TEIL IV	UMGEHUNG DES BETRIEBSSTÄTTENSTATUS Artikel 12 MLI – Artikel 15 MLI
TEIL V	VERBESSERUNG DER STREITBEILEGUNG Artikel 16 MLI – Artikel 17 MLI
TEIL VI	SCHIEDSVERFAHREN Artikel 18 MLI – Artikel 26 MLI
TEIL VII	SCHLUSSBESTIMMUNGEN Artikel 27 MLI – Artikel 39 MLI

Abb. 3.2-1: Struktureller Aufbau des MLI
Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

⁶⁶ Vgl. OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties (2015), 27ff.

⁶⁷ Vgl. Turcan, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (12f).

⁶⁸ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 1ff.

Dem Übereinkommen geht eine Präambel voran, die nicht verbindlicher Bestandteil des multilateralen Instruments ist. Darin hält die OECD fest, dass aggressive Steuergestaltung nicht nur spezifische Auswirkungen auf Industrienationen hat, sondern dass es sich um eine globale Aufgabenstellung handelt, die Schwellen- und Entwicklungsländer ebenfalls tangiert. Des Weiteren wird auf die Relevanz der Gewinnbesteuerung am Ausführungsort der erbrachten wirtschaftlichen Tätigkeit und auf die Notwendigkeit eines zeitnahen konsequenten Vorgehens im Hinblick auf Hybride Gestaltungen (Abschnitt II), den Abkommensmissbrauch (Abschnitt III), der Umgehung des Betriebsstättenstatus (Abschnitt IV) und der verbesserten Streitbeilegung (Abschnitt V) verwiesen.⁶⁹

Der von der Ad-Hoc-Gruppe erarbeitete Ansatz spiegelt sich im strukturellen Aufbau des multilateralen Instruments wider⁷⁰ und soll jeder Vertragspartei die Erfüllung der im Rahmen des BEPS-Aktionsplans definierten Mindeststandards ermöglichen.⁷¹ In der Erläuterung zum MLI werden dahingehend die verpflichtenden Vorschriften zur Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen (Aktionspunkt 6) und die Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen (Aktionspunkt 14) hervorgehoben. In diesem Zusammenhang wird auf die Tatsache verwiesen, dass es mehrere Möglichkeiten zur Umsetzung der Mindestanforderungen bzw der darüberhinausgehenden Regelungsinhalte gibt und dass das MLI den teilnehmenden Nationen ein großes Maß an Flexibilität gewährt.⁷²

3.3 Unilaterale Anpassungsmöglichkeiten des MLI

Beginnend bei Artikel 3 des Multilateralen Instruments widmen sich die darauffolgenden Artikel bis einschließlich Artikel 17 jeweils einer materiellen Bestimmung des 15 Punkte umfassenden Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Die darin

⁶⁹ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 1.

⁷⁰ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 3.

⁷¹ Vgl. *Rosenberg*, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem Multilateralen Instrument und der EU-Streitbeilegungsrichtlinie, in *Kraft/Striegel* (Hrsg), WCLF Tax und IP Gesprächsband 2017 (2017), 165 (168).

⁷² Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 3.

vorzufindende Wortwahl wurde von den Verfassern, um Missverständnissen in der Auslegung vorzubeugen, weitestgehend an jene des OECD-Musterabkommens angeglichen.⁷³

Um jedoch, wie bereits im vorherigen Unterkapitel erwähnt, auf die unterschiedlichsten steuerlichen Standpunkte verschiedenster Staaten eingehen und den Signataren des Übereinkommens dadurch Stabilität und Flexibilität bieten zu können, beinhalten die betreffenden Artikel des MLI folgende drei unilaterale Anpassungsmöglichkeiten:⁷⁴

- **Vorbehalte** (Opting-out-Klauseln)
- **Alternativen** (Ausweichmöglichkeiten)
- **Optionen** (Opting-in-Klauseln)

Vorbehalte

Die Regelungen des multilateralen Instruments sehen vor, dass Vertragsstaaten den Anwendungsbereich des Übereinkommens bzw die Verpflichtungen der Erfüllung von zuvor definierten Vertragsbestandteilen einseitig beschränken können. Dies erfolgt in Form von Opting-out-Klauseln und ist nur zulässig, sofern betreffende Artikel bzw Teile von Artikeln nicht als Mindeststandard deklariert wurden.⁷⁵ Artikel 28 Abs 1 MLI enthält dahingehend eine taxative Auflistung an Artikeln in denen Vorbehalte zulässig sind.⁷⁶ Der Ausschluss von Bestimmungen wirkt beidseitig. Dies hat zur Folge, dass sich Vorbehalte nicht nur auf den Staat, welcher sie anbringt, sondern auch auf die jeweils andere Vertragspartei auswirken.⁷⁷ Gemäß Artikel 28 Abs 5 MLI „*sind Vorbehalte ausschließlich bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde anzubringen*“.⁷⁸ Eine Lockerung von Einschränkungen ist im Gegensatz zu nachträglichen Verschärfungen

⁷³ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 4.

⁷⁴ Vgl. Turcan, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (20).

⁷⁵ Vgl. Bravo, The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties, in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)¹ (2016), 327 (339).

⁷⁶ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 37f.

⁷⁷ Vgl. Turcan, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (20).

⁷⁸ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 39.

jedoch jederzeit möglich und setzt neben einer entsprechenden Benachrichtigung (Notifikation) beim Verwahrer keine besonderen formalen Erfordernisse voraus.⁷⁹

Alternativen

Im Gegensatz zu Vorbehalten, bei denen es sich um einseitige Erklärungen einer Vertragspartei handelt, liegt der Fokus bei Alternativbestimmungen auf dem Erreichen von abkommensspezifischen Zielen, welche ohne den Einsatz dieser Regelungsmechanismen nur bedingt umsetzbar wären bzw nicht zum gewünschten Endresultat führen würden.⁸⁰ Es bietet den Verhandlungspartnern die Möglichkeit Bestimmungen des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen in beidseitigem Einverständnis in einem von der Ad-Hoc-Gruppe definierten Ausmaß abzuändern oder einzuschränken.⁸¹ Alternativbestimmungen sind nur rechtswirksam, wenn sie vor der Vertragsunterzeichnung bekanntgegeben werden. Eine nachträgliche Anpassung ist dahingehend nicht vorgesehen.⁸²

Optionen

Optionen werden im multilateralen Instrument als Opting-in-Klauseln definiert, welche es interessierten Staaten ermöglichen, weitere unilaterale Bestimmungen kontraktlich festzuhalten und dienen vorwiegend der Ergänzung bestehender Vertragsbestandteile.⁸³ Dies erfolgt auf fakultativer Basis und wird mit Hilfe eines ergänzenden Protokolls, das den Bestimmungen des OECD-Aktionsplans zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung nicht entgegenstehen darf, dem Übereinkommen beigelegt.⁸⁴ Im Hinblick auf den

⁷⁹ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 70.

⁸⁰ Vgl. *Turcan*, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (21).

⁸¹ Vgl. *Bravo*, The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)¹ (2016), 327 (341).

⁸² Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 40f.

⁸³ Vgl. *Turcan*, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (20).

⁸⁴ Vgl. *Bravo*, The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)¹ (2016), 327 (343).

Zeitpunkt der Bekanntgabe von gewählten Optionen gelten identische Bestimmungen wie für Alternativen, jedoch mit der Ausnahme, dass ein Hinzufügen von Optionen auch zu einem späteren Zeitpunkt möglich ist.⁸⁵

3.4 Inhaltliche und funktionelle Ausgestaltung des MLI

Kapitel 3.4 dieser Masterthese widmet sich eingehend den einzelnen Teilbereichen des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Handlungen. Der Fokus liegt hierbei auf den Teilbereichen II bis V, welche die bereits in den vorangegangenen Abschnitten dieser Arbeit ausführlich dargestellten Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung repräsentieren. Des Weiteren wird aufgrund der steuerrechtlichen Relevanz im letzten Unterpunkt dieses Kapitels auch auf das verpflichtende Schiedsverfahren näher eingegangen.

3.4.1 Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken

Im ersten Teilbereich des multilateralen Instruments erfolgt die Festlegung des Anwendungsbereichs und die Definition von unter dieses Übereinkommen fallenden Begrifflichkeiten.⁸⁶

Artikel 1 MLI sieht vor, dass das multilaterale Instrument ausschließlich auf in Artikel 2 Abs 1 lit a genannte Doppelbesteuerungsabkommen, die zwischen zwei oder mehreren Vertragsparteien vereinbart wurden, anzuwenden ist. Vertragsparteien können demnach nur Staaten oder Gebiete sein, für welche gemäß Artikel 34 MLI das Übereinkommen bereits in Kraft getreten ist.⁸⁷ Darüber hinaus setzt die Anwendung auch die vollständige Übermittlung der Notifikationsunterlagen an den Verwahrer (Generalsekretär der

⁸⁵ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 40f.

⁸⁶ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 9.

⁸⁷ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 2.

OECD⁸⁸) voraus.⁸⁹ Diese haben sämtliche Übereinkünfte inklusive aller Nebenabsprachen zu beinhalten.⁹⁰ Unvollständige bzw mangelhafte Ausgestaltungen von Notifikationen stehen einer rechtswirksamen Anwendung des Regelungsinhalts schädlich gegenüber.⁹¹

3.4.2 Hybride Gestaltungen

Der zweite Teilbereich des multilateralen Instruments beinhaltet Bestimmungen zur Erfassung hybrider Gestaltungen, welche vorwiegend im Zusammenhang mit transparenten bzw doppelt ansässigen Gesellschaftsformen auftreten.⁹² Grundlage für den, wie in Abbildung 3.4.2-1 ersichtlich, aus drei Artikeln bestehenden Abschnitt, bildet Aktionsplanpunkt 2 des BEPS-Maßnahmenkatalogs gegen Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung.⁹³

TEIL II	HYBRIDE GESTALTUNGEN
Artikel 3	Transparente Rechtsträger
Artikel 4	Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit
Artikel 5	Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Abb. 3.4.2-2: Hybride Gestaltungen – Teil II
Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

Die Normierungen zu Hybriden Gestaltungen basieren auf freiwilliger Bereitschaft der jeweiligen Vertragsparteien und sind dementsprechend nicht als Mindeststandard deklariert. Der österreichische Gesetzgeber behält sich dahingehend die Anwendung von Artikel 3 und 4 aufgrund der befürchteten weitreichenden Konsequenzen auf das etablierte Doppelbesteuerungsnetzwerk vor.⁹⁴ Des Weiteren wird auf den Partnership-

⁸⁸ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 83.

⁸⁹ Vgl. Turcan, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommles/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (16f).

⁹⁰ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 40f.

⁹¹ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 9.

⁹² Vgl. Kestler, Hybride Gestaltungen, in Haase (Hrsg), Multilaterales Instrument¹ (2017), 31 (34).

⁹³ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 12.

⁹⁴ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 2f.

Report verwiesen, der aus österreichischer Sichtweise eine adäquate Alternative im Umgang mit hybriden Rechtsgebilden darstellt.⁹⁵ Bezüglich der in Artikel 5 festgelegten Anwendungen von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung optierte Österreich aus freien Stücken zu deren Umsetzung.⁹⁶

Artikel 3 MLI – Transparente Rechtsträger

Artikel 3 MLI widmet sich den transparenten Rechtsgebilden. In den vergangenen drei Jahrzehnten legte die OECD großen Wert auf die Beseitigung von steueroptimierenden Verzerrungen auf Gesellschaftsebene, die bei Personengesellschaften mit Ansässigkeit in Staaten auftreten, welche konträre Steuerkonzepte verfolgen.⁹⁷ Die entstandene Lücke zwischen Transparenzprinzip und Trennungsprinzip vermochte der 1999 veröffentlichte Partnership-Report nicht vollständig zu schließen. Aus diesem Grund sahen sich die Verhandler des BEPS-Aktionsplans verpflichtet, neue Erkenntnisse in die Umsetzung von Aktionsplanpunkt 2 in Artikel 3 des multilateralen Instruments einfließen zu lassen.⁹⁸

Artikel 3 Abs 1 MLI richtet sich an den Adressaten (Quellenstaat) des Übereinkommens und nennt diesbezüglich Rechtsträger wie beispielsweise Personengesellschaften aber auch Gebilde, auf welche die Regelungen Anwendung finden sollen.⁹⁹ Der betreffende Abkommenstext wurde hierbei um den Begriff Gebilde ergänzt, um Trusts (Treuhandschaften) und Immobilienfonds (Sondervermögen von Kapitalgesellschaften) ebenfalls miteinzubeziehen. Des Weiteren wird normiert, dass Abkommensvergünstigungen ausschließlich gewährt werden dürfen, wenn die betreffenden Einkünfte im beteiligten Vertragsstaat einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.¹⁰⁰ Österreich vertritt im Hinblick auf hybride Ausgestaltungsformen folgende Position: *„Ein von einer der beiden Vertragsparteien als (zum Teil) transparent eingestuftes Gebilde einer Vertragspartei soll als intransparent und somit als ansässig gewertet werden, wenn die Vertragspartei diesem Gebilde Einkünfte zurechnet.“*¹⁰¹

⁹⁵ Vgl. Kofler, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 37 (37f).

⁹⁶ Vgl. Jirousek, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (335).

⁹⁷ Vgl. Kestler, Hybride Gestaltungen, in Haase (Hrsg), Multilaterales Instrument¹ (2017), 31 (36).

⁹⁸ Vgl. Kofler, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 37 (37).

⁹⁹ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 3.

¹⁰⁰ Vgl. Kestler, Hybride Gestaltungen, in Haase (Hrsg), Multilaterales Instrument¹ (2017), 31 (36f).

¹⁰¹ ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 3.

Artikel 4 MLI – Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit

Im Zuge der Entwicklung von Handlungsempfehlungen gegen Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung klassifizierte die OECD doppelt ansässige Gesellschaften als mögliches Instrument aggressiver Steuergestaltungsmodelle.¹⁰²

Als Hauptkriterium bei der Bestimmung der Ansässigkeit eines Rechtsträgers sahen frühere Versionen des Musterabkommens in Artikel 4 Abs 3 OECD-MA bis zu dessen Aktualisierung im Jahr 2017 jenen Ort vor, an dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung des betreffenden Unternehmens befand. Ließ sich der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung nicht zweifelsfrei feststellen, so wurde der Gründungsort und weitere maßgebliche Indikatoren für eine Beurteilung herangezogen.¹⁰³

Um unerwünschter Steueroptimierung vorzubeugen, wird mit Artikel 4 Abs 1 MLI ein verpflichtendes Verständigungsverfahren im Hinblick auf die Festlegung der Ansässigkeit eingeführt.¹⁰⁴ Das Verfahren ist von den jeweiligen Behörden der involvierten Vertragsstaaten durchzuführen. Mögliche Steuerbegünstigungen bzw Abkommensvorteile sind bei doppelter Ansässigkeit nicht zu gewähren.¹⁰⁵

Die bis zum Update des OECD-Musterabkommen 2017 bestehenden Regelungen können jedoch weiter als Alternativbestimmung im Rahmen der Umsetzung des multilateralen Instruments gewählt werden.¹⁰⁶

Artikel 5 MLI – Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Der fünfte Artikel des multilateralen Übereinkommens sieht gemäß Artikel 5 Absatz 1 MLI drei verschiedene Regelungsoptionen im Hinblick auf eine Beseitigung der doppelten Nichtbesteuerung vor.¹⁰⁷

Da es sich um keinen verpflichtenden Vertragsbestandteil des MLI handelt, besteht die Möglichkeit sich der Umsetzung dieses Artikels vollständig zu enthalten. Wurde eine

¹⁰² Vgl. *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2015), 9f.

¹⁰³ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017), 105f.

¹⁰⁴ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 14.

¹⁰⁵ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 4.

¹⁰⁶ Vgl. *Kofler*, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 37 (39).

¹⁰⁷ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 5.

Option vom betreffenden Signatarstaat gewählt und notifiziert, ist eine Abweichung vom gewählten Methodenartikel bzw die Anwendung der beiden verbleibenden Alternativmöglichkeiten gegenüber anderen Vertragsstaaten nicht zulässig.¹⁰⁸ Teilnehmende Nationen können es sich jedoch vorbehalten, dass die ausgewählte Option nicht auf alle bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet.¹⁰⁹

Option A

„Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen anderenfalls Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person in diesem Vertragsstaat von der Steuer befreit würden, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, gelten nicht, wenn der andere Vertragsstaat die Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens so anwendet, dass diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Steuer befreit sind beziehungsweise ist oder der Satz, mit dem diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuert werden können, begrenzt ist. In letzterem Fall gewährt der erstgenannte Vertragsstaat von der Steuer vom Einkommen oder Vermögen dieser ansässigen Person einen Abzug in Höhe der im anderen Vertragsstaat entrichteten Steuer. Dieser Abzug darf jedoch den Teil der vor Gewährung des Abzugs berechneten Steuer nicht übersteigen, der den Einkünften oder Vermögenswerten zugerechnet werden kann, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können.“¹¹⁰

Österreich optierte zur freiwilligen Umsetzung von Option A.¹¹¹ Begründet wurde dieses Verhalten von Seiten des Gesetzgebers damit, dass in gegenwärtigen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende äquivalente Bestimmungen bereits im OECD-Musterabkommen enthalten sind.¹¹²

Option B

Gesetzliche Regelungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Gewinnanteilen (Dividenden) einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person sind nicht anzuwenden,

¹⁰⁸ Vgl. Kofler, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 37 (39).

¹⁰⁹ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 16.

¹¹⁰ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 5.

¹¹¹ Vgl. Bendlinger, Alternative Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 42 (43).

¹¹² Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 4.

wenn diese Einkünfte bei der steuerlichen Gewinnermittlung in einem anderen Vertragsstaat zu einem Abzug führen würden. Der Abgabenschuldner ist jedoch berechtigt, die bereits entrichtete ausländische Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat in Abzug zu bringen.¹¹³ „Dieser Abzug darf jedoch den Teil der vor Gewährung des Abzugs berechneten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der den Einkünften zugerechnet werden kann, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können.“¹¹⁴

Österreich hat sich gegen die Umsetzung von Option B entschieden, da das nationale Körperschaftsteuergesetz in § 10 Abs 7 KStG bereits eine Besteuerung von Dividenden vorsieht, insoweit jene bei ausländischen Körperschaften in Abzug gebracht werden.¹¹⁵

Option C

Die dritte Auswahloption eröffnet den Signatarstaaten die Möglichkeit eines Methodenwechsels, welcher gemäß Artikel 5 Abs 6 MLI den Übergang von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode vorsieht.¹¹⁶

Abgabepflichtige unterliegen prinzipiell in beiden Vertragsstaaten der Einkommensbesteuerung. Die bereits abgeführte Steuer im Quellenstaat kann jedoch im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden und reduziert die Steuerlast um den bereits entrichteten Steueranteil. Um Anreize im Hinblick auf unerwünschte gewinnverkürzende bzw gewinnverlagernde Steueroptimierung auszuschließen und Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer nur im Ausmaß des im Ansässigkeitsstaates auf den jeweiligen spezifischen Sachverhalt anzuwendenden Steuersatzes möglich.¹¹⁷

Der österreichische Gesetzgeber entschied sich aus standortpolitischen Überlegungen gegen eine Umsetzung von Option C.¹¹⁸

¹¹³ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 6.

¹¹⁴ *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 6.

¹¹⁵ Vgl. *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (335).

¹¹⁶ *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 6.

¹¹⁷ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 17f.

¹¹⁸ Vgl. *Bendlinger*, Alternative Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 42 (44).

3.4.3 Abkommensmissbrauch

Der dritte Teilabschnitt des multilateralen Instruments beinhaltet Bestimmungen zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch und besteht wie in Abbildung 3.4.3-1 ersichtlich aus folgenden sechs Artikeln. Die Regelungen basieren auf Aktionsplanpunkt 6 des BEPS-Projekts und beinhalten sowohl verpflichtende als auch freiwillige Vertragsbestandteile.¹¹⁹

TEIL III	ABKOMMENSMISSBRAUCH
Artikel 6	Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens
Artikel 7	Verhinderung von Abkommensmissbrauch
Artikel 8	Transaktionen zur Übertragung von Dividenden
Artikel 9	Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht
Artikel 10	Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten
Artikel 11	Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen

Abb. 3.4.3-3: Abkommensmissbrauch – Teil III

Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

Artikel 6 MLI – Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens

Der sechste Artikel des multilateralen Instruments, der in Form eines Mindeststandards konzipiert wurde, tangiert alle vom MLI erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.¹²⁰ Artikel 6 MLI enthält keine spezifischen Normierungen, fordert jedoch teilnehmende Staaten auf, die textliche Abkommensausgestaltung im Hinblick auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung so zu formulieren, dass missbräuchliche Auslegungsvarianten, welche Anlass zu Niedrig- bzw Nichtbesteuerung bieten könnten, nicht möglich sind.¹²¹

¹¹⁹ Vgl. Jirousek/Zöhrer, Das MLI - eine Revolution im Internationalen Steuerrecht? ÖStZ 2017, 217 (217).

¹²⁰ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 8.

¹²¹ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 20f.

Artikel 7 MLI – Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Der siebente Artikel des multilateralen Übereinkommens beinhaltet verpflichtende Anti-Missbrauchsvorschriften, welche sich vorwiegend an jene Steuerpflichtige richten, die aufgrund der unerwünschten Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften in einem Drittstaat steuerliche Vorteile durch Treaty-Shopping generieren.¹²² Gemäß Artikel 7 Abs 1 MLI obliegt es Signatarstaaten aus einer der drei nachfolgenden Optionen zu wählen:

Principal Purpose Test (PPT)

Der Principal Purpose Test wurde im Explanatory Statement der OECD als Standardoption zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch deklariert.¹²³ Der Anwendungsbereich der Bestimmungen umfasst sämtliche ausländische Geschäftstätigkeiten des Steuerpflichtigen. Wird im Rahmen des, auf den jeweiligen Sachverhalt spezifisch anzuwendenden, Principal Purpose Test festgestellt, dass das Hauptziel des Abgabenschuldners in der unmittelbaren oder mittelbaren Erlangung von Abkommensvergünstigungen liegt, so haben gemäß Artikel 7 Abs 1 MLI mögliche steuerliche Begünstigungen, welche aus diesem zuordenbaren missbräuchlichen Verhalten resultieren, zu unterbleiben.¹²⁴

Der österreichische Gesetzgeber entschied sich für die verpflichtende Umsetzung des Principal Purpose Test zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch.¹²⁵ Die in Artikel 7 Abs 4 MLI enthaltene Ermessensklausel,¹²⁶ welche Signatarstaaten die Möglichkeit der Begrenzung des Anwendungsbereichs der in Artikel 7 Abs 1 MLI normierten Bestimmungen einräumte, wurde von Österreich nicht gewählt.¹²⁷

Vereinfachte Limitation-on-Benefits-Klausel (LoB- Klausel)

Im Hinblick auf die unberechtigte Inanspruchnahme von Abkommensbegünstigungen sieht die OECD die Einführung von vereinfachten LoB-Klauseln vor, dessen Anwendung

¹²² Vgl. *Kofler*, Treaty Shopping und Missbrauchsabwehr, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 45 (45f).

¹²³ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 22.

¹²⁴ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 8f.

¹²⁵ Vgl. *Lang*, Der Principal Purpose Test, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 48 (48f).

¹²⁶ Vgl. *Scherleitner*, Die Rechtsfolgen der Anwendung des Principal Purpose Tests – ein Versuch der Annäherung, SWI 2018, 117 (119ff).

¹²⁷ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 4.

gemäß Artikel 7 Abs 9 MLI im Wesentlichen natürlichen Personen, börsennotierten Unternehmen, gemeinnützigen Organisationen und Pensionsfonds ohne weitere Auflagen vorbehalten ist.¹²⁸ Anderen Gesellschaftsformen müssen eines von vier zu diesem Zweck eingeführte Testkriterien erfüllen, um steuerliche Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können:

➤ **Ownership-Test**

Der Ownership-Test gilt als bestanden, wenn sich zumindest 50 Prozent der betreffenden Gesellschaftsanteile mittelbar oder unmittelbar im Eigentum von Personen befinden, die aufgrund ihrer Ansässigkeit im jeweiligen Vertragsstaat in den letzten 6 Kalendermonaten als qualifizierte Personen im Sinne von Artikel 7 Abs 9 MLI zu klassifizieren waren.¹²⁹

➤ **Activity-Test**

Der Activity-Test prüft, ob die betroffene Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat einer aktiven wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und die erzielten Einkünfte dieser zugerechnet werden können. In Artikel 7 Abs 10 lit a werden dahingehend folgende Tätigkeiten gelistet, die allenfalls nicht als aktives Handeln zu beurteilen sind:¹³⁰

- Verwaltung von Kapitalbeteiligungen (Holdinggesellschaften)
- Verwaltungsmaßnahmen einer Unternehmensgruppe
- Konzerngruppenfinanzierung (inklusive Liquiditätsbündelung)
- Vermögensverwaltende Aktivitäten

➤ **Derivative Benefits-Test**

Vorteile aus Doppelbesteuerungsabkommen können auch dann vom Abgabenschuldner in Anspruch genommen werden, sofern mehr als 75 Prozent der Anteilseigner im vorangegangenen Wirtschaftshalbjahr gleichartige Benefits im Vertragsstaat, ohne Zwischenschaltung unerwünschter Gesellschaftsformen realisiert hätten.¹³¹

¹²⁸ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 10f.

¹²⁹ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 25.

¹³⁰ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 11.

¹³¹ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 26.

➤ Discretionary Relief-Test

Erfüllt ein Steuerpflichtiger keines der Testkriterien und werden nachweislich wichtige wirtschaftliche Gründe für eine Anerkennung von Abkommensvorteilen eingebracht, obliegt es gemäß Artikel 7 Abs 12 MLI dem Ermessen der zuständigen Finanzverwaltung diese trotz Nichterfüllung zu gewähren.¹³²

Detaillierte Limitation-on-Benefits-Klausel (LoB-Klausel)

Anders als im OECD-Musterabkommen 2017, wird die dritte Option in Ausgestaltungsform einer detaillierten LOB-Klausel im Übereinkommen zur Umsetzung steuerbezogener Maßnahmen nicht umfangreich definiert.¹³³ In Artikel 7 Abs 15 lit a MLI wird darauf verwiesen, dass die Anforderungen des Mindeststandards im Hinblick auf die Verhinderung von Abkommensmissbrauch durch bilaterale Vertragsbestandteile unter Zuhilfenahme detaillierter LoB-Klauseln verwirklicht werden können.¹³⁴ Die Vereinigten Staaten von Amerika nutzen beispielsweise seit dem Jahr 1981 Limitation-on-Benefits-Klauseln in von ihnen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.¹³⁵

Artikel 8 MLI – Transaktionen zur Übertragung von Dividenden

Um Abkommensmissbrauch im Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen zu vermeiden, sieht Artikel 8 Abs 1 MLI vor, dass bei Schachtelbeteiligungen der reduzierte Quellensteuertarif nur dann zur Anwendung gebracht werden darf, wenn die Unternehmensbeteiligung des Nutzungsberechtigten während der letzten 365 Tage (inklusive des Tages der Gewinnausschüttung) bestanden hat. Umstrukturierungsmaßnahmen wie Unternehmensspaltungen bzw Fusionen bleiben bei der Berechnung der Haltedauer unberücksichtigt.¹³⁶ Österreich hat im Zuge des Ratifizierungsprozesses einen Vorbehalt gegen Artikel 8 MLI eingebracht.¹³⁷ Der betreffende Artikel findet daher keine Anwendung auf das österreichische DBA-Netzwerk.¹³⁸

¹³² Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 12f.

¹³³ Vgl. Kofler, (Vereinfachte) Limitation on Benefits-Klausel, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 59 (61).

¹³⁴ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 12f.

¹³⁵ Vgl. Kofler, Änderungen in den Doppelbesteuerungsabkommen – Umsetzung und Auswirkungen, in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS¹ (2017), 151 (156).

¹³⁶ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 14.

¹³⁷ Vgl. ErIRV 1670 BlgNR XXV. GP, 4.

¹³⁸ Vgl. Mitterlehner, KESSt-Entlastung von Dividenden – Mindestbeholddauer, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 65 (67).

Artikel 9 MLI – Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht

Im begleitenden Explanatory Statement zum multilateralen Instrument wird explizit festgehalten, dass kurz vor Anteilveräußerungen eingebrachte Immobilien zu einer vorsätzlichen Verwässerung der tatsächlichen Vermögenswerte bei den betroffenen Unternehmen führen und als gewinnverlagerndes bzw. gewinnverkürzendes Verhalten zu klassifizieren sind.¹³⁹ Artikel 9 MLI empfiehlt dahingehend die Überarbeitung des OECD-Musterabkommens im Zusammenhang mit unerwünschten Abkommensmissbrauch bei der Veräußerung von unbeweglichen Vermögen in Artikel 13 Abs 4 OECD-MA 2017 wie folgt:

„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft oder vergleichbaren Rechten, wie Anteilen an einer Personengesellschaft oder einem Trust, bezieht, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn der Wert dieser Gesellschaftsanteile oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen im Sinne des Abs 6 beruhte, das im anderen Vertragsstaat liegt.“¹⁴⁰

Österreich entschied sich in diesem Kontext gegen eine Abänderung des OECD-Musterabkommens¹⁴¹ und behielt sich aufgrund der befürchteten Zunahme von aktiver Steuerplanung die Umsetzung von Artikel 9 MLI vor.¹⁴²

Artikel 10 MLI – Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten

Der zehnte Artikel des multilateralen Instruments enthält Missbrauchsbestimmungen für betriebliche Einkünfte aus Betriebsstätten, welche im Rahmen von Dreieckssachverhalten erzielt werden. Die Umsetzung der Regelungen ermöglicht es Quellenstaaten Abkommensvorteile zu versagen, wenn die betreffenden Betriebsätteneinkünfte im Ansässigkeitsstaat niedrig oder nicht besteuert werden.¹⁴³ Artikel 10 Abs 1 MLI normiert

¹³⁹ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 32.

¹⁴⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 32.

¹⁴¹ Vgl. ErIRV 1670 BlgNR XXV. GP, 5.

¹⁴² Vgl. Schmidjell-Dommes, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017, 36 (38).

¹⁴³ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 35.

dahingehend folgende Tatbestandmerkmale, welche in kumulierter Form auftreten müssen und einen Übergang des Besteuerungsrechts nach sich ziehen:¹⁴⁴

- Die Betriebsstätte kann keine aktive Geschäftstätigkeit im Drittstaat vorweisen
- Der Steuersatz der im Drittland ansässigen Betriebsstätte beträgt weniger als 60 Prozent des im Quellenstaat üblichen Steuersatzes
- Die nationale Gesetzgebung sieht eine Besteuerung im Betriebsstättenstaat des Quellenstaates vor

Österreich hat keine Vorbehalte gegenüber den Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten im Rahmen der Notifizierung eingebracht und verpflichtet sich demnach, zur freiwilligen Umsetzung der in Artikel 10 MLI geregelten Maßnahmen.¹⁴⁵

Artikel 11 MLI – Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen

Im Rahmen des BEPS-Projekts stellte die OECD in der Ausarbeitung des sechsten Aktionsplanpunkts fest, dass die inhaltliche Ausgestaltung von Doppelbesteuerungsabkommen prinzipiell dazu tendiert, die Besteuerung im Quellenstaat zu forcieren und die Besteuerungsrechte des Ansässigen im Vertragsstaat zu beschränken versucht.¹⁴⁶ Artikel 11 enthält eine Öffnungsklausel, welche es dem Ansässigkeitsstaat ermöglicht, eine adäquate Besteuerung durchzuführen, sofern sie Doppelbesteuerung vermeiden und nicht den ausdrücklichen Ausnahmebestimmungen des Regelwerks gegen gewinnverlagernde bzw gewinnverkürzenden Maßnahme kontraproduktiv entgegenstehen.¹⁴⁷

Der österreichische Gesetzgeber widersprach der Anwendung von Artikel 11 MLI. Dementsprechend finden die Regelungen keine Anwendung auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Vgl. Schmidjell-Dommes, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017, 36 (38).

¹⁴⁵ Vgl. Bendlinger, Missbrauchsabwehr im Zusammenhang mit Betriebsstätten in Drittstaaten, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 71 (74).

¹⁴⁶ Vgl. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2015), 43.

¹⁴⁷ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 17f.

¹⁴⁸ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 5.

3.4.4 Umgehung des Betriebsstättenstatus

Der vierte Abschnitt des multilateralen Instruments widmet sich der Umsetzung von BEPS-Aktionsplanpunkt 7 und besteht, wie in Abbildung 3.4.4-1 ersichtlich, aus vier Artikeln, welche Bestimmungen zur Vermeidung der Umgehung des Betriebsstättenstatus beinhalten.¹⁴⁹

TEIL IV	UMGEHUNG DES BETRIEBSSTÄTTENSTATUS
Artikel 12	Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien
Artikel 13	Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten
Artikel 14	Aufteilung von Verträgen
Artikel 15	Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person

Abb. 3.4.4-4: Umgehung des Betriebsstättenstatus – Teil IV
Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

Artikel 12 MLI – Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien

Die OECD vertritt die Auffassung, dass die bisherige steuerliche Behandlung von ausländischen Vertreterbetriebsstätten enormes Potential für unerwünschte Steuergestaltung bot. Aus diesem Grund enthält der zwölfte Artikel des multilateralen Übereinkommens Bestimmungen zur Neuausrichtung des Betriebsstättenbegriffs.¹⁵⁰ Artikel 12 Abs 1 MLI deklariert dahingehend, dass bereits eine wesentliche Vertretungsrolle bei Vertragsabschlüssen oder Verhandlungen zukünftig ausreichen soll, um einen steuerlichen Konnex herzustellen bzw den Abgabepflichtigen einer adäquaten Besteuerung im jeweiligen Ansässigkeitsstaat zu unterwerfen.¹⁵¹ Da im Rahmen des BEPS-Projekts Aktionsplanpunkt 7 als nicht zwingend umzusetzende Maßnahme konzipiert wurde, obliegt die Umsetzung von

¹⁴⁹ Vgl. Hummer, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 82 (82f).

¹⁵⁰ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 39.

¹⁵¹ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 19.

Artikel 12 MLI der freiwilligen Zustimmung der Signatarstaaten.¹⁵² Vorbehalte gegen einzelne Absätze sind gemäß Artikel 12 Abs 4 MLI nicht zulässig und können nur gegenüber dem gesamten Artikel erhoben werden.¹⁵³ Österreich entschied sich aufgrund standortpolitischer Bedenken und befürchteter Diskrepanzen, im Hinblick auf die aktuelle nationale Auslegungspraxis, gegen eine Realisierung der betreffenden Bestimmungen.¹⁵⁴

Artikel 13 MLI – Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten

Der dreizehnte Artikel des multilateralen Übereinkommens bietet den Vertragsparteien die Möglichkeit zwischen zwei Optionen im Hinblick auf die künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus zu wählen.¹⁵⁵ Da Artikel 13 MLI nicht als Mindeststandard deklariert wurde, steht es den teilnehmenden Staaten frei, Vorbehalte einzubringen.¹⁵⁶ Die zum Zweck der Eindämmung von unerwünschter Steueroptimierung in Artikel 5 Abs 4 OECD-Musterabkommen dargelegten unzulässigen Ausgestaltungsformen von Betriebsstätten werden durch die zusätzlichen Bestimmungen des multilateralen Instruments an die aktuellen steuerlichen Herausforderungen angepasst. Die Bemühungen zur Umsetzung strengerer Maßnahmen verfolgen das Ziel, dass künftig ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten der Begründung einer Betriebsstätte entgegenstehen dürfen.¹⁵⁷

➤ Option A

Artikel 13 Abs 1 MLI ergänzt Artikel 5 Abs 4 OECD-MA dahingehend, dass zurechenbaren Hilfstätigkeiten bzw vorbereitenden Arbeiten, welche in ihrer Gesamtheit als wirtschaftlicher Hauptzweck der gewählten Unternehmensstruktur zu definieren sind, eine Qualifikation des jeweiligen Unternehmensstandort als Betriebsstätte zur Folge haben.¹⁵⁸

¹⁵² Vgl. *Hummer*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 82 (97).

¹⁵³ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 19.

¹⁵⁴ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 6.

¹⁵⁵ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 20.

¹⁵⁶ Vgl. *Ecker*, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 123 (129).

¹⁵⁷ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 41.

¹⁵⁸ Vgl. *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (337).

➤ **Option B**

Option B bietet Vertragsstaaten gemäß Artikel 13 Abs 3 MLI die Möglichkeit Ausnahmeregelungen zu vereinbaren. Beispielsweise können Voraussetzungen, die zur Gründung einer Betriebsstätte führen vertraglich ausgeschlossen werden, unabhängig davon, ob die Tätigkeit vorbereitende oder unterstützende Merkmale aufweist.¹⁵⁹

Österreich hat sich im Rahmen der Umsetzung des multilateralen Instruments für die freiwillige Umsetzung von Option A entschieden.¹⁶⁰ Im Hinblick auf die Einführung einer „Anti-Fragmentierungsregel“, welche in Artikel 13 Abs 4 MLI die Aufteilung von Geschäftstätigkeit auf diverse miteinander verbundene Unternehmensstrukturen unterbinden soll, konnte aufgrund standortpolitischer Abwägungen kein Konsens erzielt werden.¹⁶¹

Artikel 14 MLI – Aufteilung von Verträgen

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung ging im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Projekts davon aus, dass der bereits in Artikel 7 MLI ausführlich behandelte Principal Purpose Test zu einer signifikanten Eindämmung von missbräuchlicher Aufteilung von Vertragsbestandteilen führt.¹⁶² Vertragsstaaten, welche keine spezifischen Bestimmungen im Hinblick auf künstliche Kontraktaufteilung in ihrer nationalen Gesetzgebung verankert haben, soll durch Artikel 14 des multilateralen Instruments eine adäquate Umsetzungsmöglichkeit offeriert werden.¹⁶³ Der optional umzusetzende vierzehnte Artikel des MLI beinhaltet dementsprechende Maßnahmen gegen die künstlich herbeigeführte missbräuchliche Aufteilung von Verträgen. Die Bestimmungen tangieren vorwiegend Baubetriebsstätten.¹⁶⁴ Artikel 14 Abs 1 MLI sieht vor, dass Bautätigkeiten, die ein Gesamtausmaß von mehr als dreißig Kalendertagen überschreiten,

¹⁵⁹ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 43.

¹⁶⁰ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 6.

¹⁶¹ Vgl. *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (337).

¹⁶² Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 45.

¹⁶³ Vgl. *Ecker*, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg.), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 123 (123).

¹⁶⁴ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 45f.

den Baufristen (Artikel 5 Abs 3 OECD-MA), welche ausschlaggebend für die Begründung einer Betriebsstätte sind, hinzugerechnet werden.¹⁶⁵

Der österreichische Gesetzgeber vertritt den Standpunkt, dass die in Artikel 7 MLI gewählten Anti-Missbrauchsbestimmungen des Principal Purpose Tests in der vertraglichen Aufteilungsproblematik ausreichend sind¹⁶⁶ und behält sich folglich die Umsetzung von Artikel 14 MLI vor.¹⁶⁷

Artikel 15 MLI – Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person

Die Bestimmungen des vierten Abschnitts des multilateralen Instruments, die sich vorwiegend auf die Umgehung des Betriebsstättenstatus fokussieren, greifen vielfach auf die Begrifflichkeit des eng verbundenen Unternehmens zurück.¹⁶⁸ Aus diesem Grund dient der fünfzehnte Artikel des multilateralen Instruments der Begriffsdefinition und hält fest, welche Kriterien erfüllt sein müssen, um als eine mit einem Unternehmen eng verbundene Person klassifiziert zu werden. Demnach werden gemäß Artikel 15 Abs 1 MLI folgende Anknüpfungspunkte vorausgesetzt:

- Alle relevanten Fakten und Umstände lassen darauf schließen, dass eine Person oder ein Unternehmen einen Betrieb beherrscht.
- Eine Person oder ein Unternehmen hält mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der betreffenden Gesellschaftsanteile.¹⁶⁹

Die Bestimmungen von Artikel 15 MLI haben keinen Einfluss auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen. Da die Umsetzung aufgrund der Vorbehalte in den Artikeln 12, 13 und 14 des multilateralen Instruments ins Leere laufen würden, entschloss sich Österreich gegen die Implementierung der Begriffsbestimmung einer mit einem Unternehmen eng verbundenen Person.¹⁷⁰

¹⁶⁵ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 22.

¹⁶⁶ Vgl. *Ecker*, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 123 (130).

¹⁶⁷ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 6.

¹⁶⁸ Vgl. *Siller/Zöhrer*, Das „eng verbundene“ Unternehmen im MLI, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 132 (132).

¹⁶⁹ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 23.

¹⁷⁰ Vgl. *Siller/Zöhrer*, Das „eng verbundene“ Unternehmen im MLI, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 132 (136).

3.4.5 Verbesserung der Streitbeilegung

Der fünfte Abschnitt des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung beruht auf den Grundüberlegungen der OECD zur Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen, welche in Aktionsplanpunkt 14 des BEPS-Projekts näher definiert wurden.¹⁷¹

TEIL V	VERBESSERUNG DER STREITBEILEGUNG
Artikel 16	Verständigungsverfahren
Artikel 17	Gegenberichtigung

Abb. 3.4.5-1: Verbesserung der Streitbeilegung – Teil V
Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

Wie in Abbildung 3.4.5-1 ersichtlich beinhaltet der fünfte Teilbereich des MLI zwei Artikel, die aufgrund ihrer Signifikanz und Tragweite in der aktuellen DBA-Problematik von den mitwirkenden Parteien als Mindeststandards deklariert wurden.¹⁷²

Artikel 16 MLI – Verständigungsverfahren

Der sechzehnte Artikel des multilateralen Instruments widmet sich dem Verständigungsverfahren, das bei bilateralen Konflikten eine wichtige Rolle in Bezug auf die Streitbeilegung einnehmen soll. Die OECD legt im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Projekts die verpflichtende Aufnahme bzw Umsetzung von Artikel 16 Abs 1 bis 3 MLI in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens in Form eines Mindeststandards fest.¹⁷³ So sieht Artikel 16 Abs 1 MLI beispielsweise vor, dass bei Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten einem gegenseitigen Informationsaustausch unterliegen und sich dementsprechend selbstständig in Kenntnis über den betreffenden Sachverhalt setzen. In welchem der beiden involvierten Signatarstaaten der Steuerpflichtige durch die zu diesem

¹⁷¹ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 45f.

¹⁷² Vgl. *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (337).

¹⁷³ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 48.

Zweck vorgesehenen Rechtsbehelfe vorstellig wird, obliegt ihm selbst.¹⁷⁴ Des Weiteren wird in Artikel 16 Abs 2 MLI festgehalten, dass die beteiligten Behörden im Falle berechtigter Einwendungen des Abgabenschuldners, fristgerechte länderübergreifende Lösungsbemühungen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens anzustellen haben.¹⁷⁵ Ergänzend wird in Artikel 16 Abs 3 MLI auf eine einvernehmliche Vorgehensweise der Vertragspartner verwiesen.¹⁷⁶ Um den Anforderungen des Mindeststandards gerecht zu werden, entschied sich Österreich für die vollumfängliche Umsetzung von Artikel 16 MLI.¹⁷⁷

Artikel 17 MLI – Gegenberichtigung

Der siebzehnte Artikel des multilateralen Instruments ermöglicht es Vertragsstaaten Gegenberichtigungen in Verrechnungspreisfällen vorzunehmen, unabhängig davon, ob innerstaatliches Recht ein Verständigungsverfahren in diesem Zusammenhang bevorzugt.¹⁷⁸ Artikel 17 Abs 1 MLI sieht dahingehend folgende verpflichtende Bestimmung vor: *„Rechnet ein Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Vertragsstaats Gewinne zu, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem anderen Vertragsstaat besteuert worden ist, und besteuert diese Gewinne entsprechend und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Vertragsstaats erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbart hätten, so nimmt dieser andere Vertragsstaat eine entsprechende Berichtigung der Höhe der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor.“*¹⁷⁹ Vertragsstaaten können gemäß Artikel 17 Abs 3 MLI von der verpflichtenden Umsetzung absehen, sofern nationale Rechtsvorschriften den Zugang zum Verständigungsverfahren im Sinne von Artikel 16 MLI uneingeschränkt ermöglichen.¹⁸⁰ Österreich machte vom Vorbehaltsrecht dieser Alternativbestimmung keinen Gebrauch und setzt Artikel 17 MLI vollständig um.¹⁸¹

¹⁷⁴ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 24.

¹⁷⁵ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 48.

¹⁷⁶ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 24.

¹⁷⁷ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 7.

¹⁷⁸ Vgl. Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (143).

¹⁷⁹ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 27.

¹⁸⁰ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 27f.

¹⁸¹ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 7.

3.4.6 Schiedsverfahren

Der sechste Teil des multilateralen Instruments beinhaltet Bestimmungen zur Einführung eines Schiedsverfahrens, welches die außergerichtliche Beilegung von Rechtsstreitigkeiten signifikant vereinfachen¹⁸² und zugleich Artikel 25 Abs 5 des OECD-Musterabkommens ergänzen soll.¹⁸³ Wie in Abbildung 3.4.6-1 ersichtlich, besteht der sechste Abschnitt aus neun Artikeln.

TEIL VI	SCHIEDSVERFAHREN
Artikel 18	Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI
Artikel 19	Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren
Artikel 20	Bestellung der Schiedsrichter
Artikel 21	Vertraulichkeit von Schiedsverfahren
Artikel 22	Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens
Artikel 23	Art des Schiedsverfahrens
Artikel 24	Verständigung auf eine andere Regelung
Artikel 25	Kosten von Schiedsverfahren
Artikel 26	Vereinbarkeit

Abb. 3.4.6-1: Schiedsverfahren– Teil VI
Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

Bis auf wenige Vorbehalte, die in den betreffenden Artikeln im weiteren Verlauf dieser wissenschaftlichen Arbeit explizit erläutert werden, optierte Österreich zur freiwilligen Einführung von Schiedsverfahren.¹⁸⁴ Mit der Realisierung der Bestimmungen erfüllt Österreich die Erfordernisse von Aktionsplanpunkt 14 des BEPS-Projekts, welche die verpflichtende Implementierung von außergerichtlicher Streitbeilegungsmechanismen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vorsehen.¹⁸⁵

¹⁸² Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 29ff.

¹⁸³ Vgl. *Lebenbauer/Wondra*, Neuerungen durch das MLI im Zusammenhang mit internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren, SWK 2017, 1024 (1026).

¹⁸⁴ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 7.

¹⁸⁵ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (149).

Artikel 18 MLI – Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI

Bei den Regulierungen im Hinblick auf Schiedsverfahren handelt es sich gemäß Artikel 18 MLI um keine Mindeststandards. Die Implementierung in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen beruht auf der freiwilligen Zustimmung der Signatarstaaten und setzt eine entsprechende Notifikation beim Verwahrer voraus. Beidseitig vollständig eingebrachte Notifikationsunterlagen der jeweils involvierten Vertragsparteien gelten als unabdingbare Anwendungsvoraussetzung zur Durchführung eines Schiedsverfahrens.¹⁸⁶

Artikel 19 MLI – Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren

Schiedsverfahren sind nach Maßgabe von Artikel 19 Abs 1 MLI auf Antrag des Abgabepflichtigen einzuleiten, sofern ein etwaiges Verständigungsverfahren erfolglos geblieben ist und seit dessen Eröffnung mehr als zwei Jahre vergangen sind.¹⁸⁷ Artikel 19 Abs 11 MLI ermöglicht es Vertragsstaaten die Frist, nach der zwingend ein Schiedsverfahren durchzuführen ist, von 2 auf 3 Jahre zu verlängern. Österreich machte von dieser Vorbehaltsmöglichkeit Gebrauch, wodurch die Ausdehnung der Zeitspanne entsprechend Anwendung auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen findet.¹⁸⁸ Des Weiteren wurde vom österreichischen Gesetzgeber ein Vorbehalt gemäß Artikel 19 Abs 12 MLI eingelegt, der sofern ein Gerichtsurteil in einem der beiden involvierten Vertragsstaaten getroffen wurde bzw vor dem eigentlichen Schiedsspruch ergeht, die Einstellung oder Reduzierung (um den bereits entschiedenen Teilbereich) von Schiedsverfahren ermöglicht.¹⁸⁹

Artikel 20 MLI – Bestellung der Schiedsrichter

Der zwanzigste Artikel des multilateralen Instruments enthält Bestimmungen über die Bestellung von Schiedsrichtern. Das Schiedsgericht setzt sich aus drei Mitgliedern zusammen. Vom jeweiligen Vertragsstaat ist binnen 60 Tagen jeweils ein fachlich infrage kommender Schiedsrichter zu benennen. Die beiden nominierten Mitglieder haben sich binnen 60 Tagen

¹⁸⁶ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 29.

¹⁸⁷ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 55.

¹⁸⁸ Vgl. *Lebenbauer/Wondra*, Neuerungen durch das MLI im Zusammenhang mit internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren, SWK 2017, 1024 (1027).

¹⁸⁹ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (149f).

auf einen dritten Richter zu einigen. Dieser hat im weiteren Verfahrensverlauf den Vorsitz inne.¹⁹⁰ Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung behält sich gemäß Artikel 20 Abs 3 und Abs 4 MLI vor, nicht fristgerecht nominierte Schiedsrichter auf eigene Initiative hin nachzubersetzen.¹⁹¹

Artikel 21 MLI – Vertraulichkeit von Schiedsverfahren

Artikel 21 MLI regelt den vertraulichen Umgang mit sensiblen Informationen. Um den Anforderungen gerecht zu werden, sieht das Regelwerk vor, dass ausschließlich Mitglieder der Schiedsstelle und pro bestellten Schiedsrichter maximal drei befugte Personen Einblick in die vertraulichen Unterlagen des jeweiligen Sachverhaltes erlangen dürfen.¹⁹² Im Sinne von Artikel 21 Abs 2 MLI ist vorab von allen involvierten Akteuren eine schriftliche Verschwiegenheitserklärung einzuholen, welche eine exakte Abgrenzung von Vertraulichkeits- bzw Geheimhaltungspflichten zu beinhalten hat.¹⁹³

Artikel 22 MLI – Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens

Wird in einem Verständigungsverfahren bzw Schiedsverfahren noch vor Schiedsspruch eine Lösung von den beteiligten Vertragsparteien erzielt oder der Schiedsantrag von der vorlegenden Person zurückgezogen, so endet gemäß Artikel 22 MLI das Schiedsverfahren.¹⁹⁴

Artikel 23 MLI – Art des Schiedsverfahrens

Sofern sich die Vertragsparteien nicht auf einen Kompromiss im jeweiligen DBA-Sachverhalt verständigen können, bietet Artikel 23 des multilateralen Instruments den Vertragsstaaten die Möglichkeit, zwischen folgenden zwei Verfahrensweisen im Rahmen der Streitschlichtung zu wählen:¹⁹⁵

¹⁹⁰ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 32.

¹⁹¹ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 60.

¹⁹² Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), *SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹* (2018), 138 (147).

¹⁹³ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 33.

¹⁹⁴ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 61.

¹⁹⁵ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 33f.

➤ Final-Offer-Verfahren

Dieser Verfahrenstypus wird von Seiten der OECD als Standardverfahren empfohlen.¹⁹⁶ Beim Final-Offer-Verfahren legt die zuständige Behörde des jeweiligen Vertragsstaates der Schiedsstelle fristgerecht einen Lösungsvorschlag im Hinblick auf den zu schlichtenden Sachverhalt vor. Die Mitglieder des Schiedsgerichts treffen kein eigenständiges Urteil, sondern wählen zwischen einem der beiden offerierten Regelungsvorschlägen.¹⁹⁷

➤ Independent-Opinion-Methode

Alternativ steht es Signatarstaaten frei, gemäß Artikel 23 Abs 2 MLI, die zweite Option in Form der Independent-Opinion-Methode zu wählen.¹⁹⁸ Bei dieser Ausgestaltungsform kann das Schiedsgericht anders als beim Final-Offer-Verfahren selbständig Entscheidungen treffen, welche auf keinen Lösungsvorschlägen der Vertragsstaaten beruhen.¹⁹⁹

Das Urteil bzw die Entscheidung ergeht schriftlich an die beteiligten Vertragsparteien und wird durch eine einfache Mehrheit der drei Schiedsrichter gefällt. Ergebnisse des Schiedsverfahrens enthalten keine Begründung und haben keine Präzedenzwirkung.²⁰⁰

Da Österreich keine Vorbehalte gemäß Artikel 23 Abs 2 und Abs 3 MLI gegen das Final-Offer-Verfahren bzw die Independent-Opinion-Methode eingebracht hat, sind beide Verfahrenstypen zulässig. Der entsprechend anzuwendende Verfahrenstyp richtet sich nach der vom anderen Vertragsstaat gewählten Verfahrensart und variiert dementsprechend.²⁰¹

¹⁹⁶ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 61.

¹⁹⁷ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (147).

¹⁹⁸ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 34.

¹⁹⁹ Vgl. *Lebenbauer/Wondra*, Neuerungen durch das MLI im Zusammenhang mit internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren, SWK 2017, 1024 (1028).

²⁰⁰ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 61f.

²⁰¹ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (149).

Artikel 24 MLI – Verständigung auf eine andere Regelung

Im vierundzwanzigsten Artikel des multilateralen Instruments liegt der Fokus auf der nachträglichen Abänderung eines bereits gefällten Schiedsspruches. Verständigen sich gemäß Artikel 24 Abs 2 MLI die beteiligten Vertragsstaaten binnen drei Kalendermonaten nach Beendigung des Schiedsverfahrens auf eine andere Regelung im entsprechenden Sachverhalt, so hat der Schiedsspruch keine bindende Wirkung und bedarf keiner Umsetzung.²⁰² Die Option einer nachträglichen Änderung bedarf laut Artikel 24 Abs 1 MLI der Zustimmung beider Signatarstaaten.²⁰³ Des Weiteren besteht nach Maßgabe von Artikel 24 Abs 3 MLI eine alternative Einschränkungsoption, die es Vertragsstaaten ermöglicht, eine Verständigung auf eine andere Regelung ausschließlich in Verbindung mit der Independent-Opinion-Methode im Sinne von Artikel 23 Abs 2 MLI anzuwenden.²⁰⁴

Der österreichische Gesetzgeber hat der optionalen Verständigung im Hinblick auf abweichende Regelungen nach erfolgtem Schiedsspruch gemäß Artikel 24 Abs 1 MLI zugestimmt.²⁰⁵

Artikel 25 MLI – Kosten von Schiedsverfahren

Die monetären Aufwendungen und Gebühren, welche im Rahmen des Schiedsverfahrens entstehen, sind gemäß Artikel 25 MLI von den jeweiligen Vertragsstaaten zu tragen. Eine dementsprechende Kostenteilung hat, laut den Bestimmungen, im Rahmen der bilateralen Verständigung zu erfolgen. Kann kein Konsens auf diesem Weg gefunden werden, haben die involvierten Nationen die entstandenen Kosten, die auf den Einsatz eigener Mitarbeiter und deren Personal zurückzuführen sind, selbst zu tragen.²⁰⁶ Die Aufwendungen für den gemeinsam bestellten Vorsitzenden und damit einhergehende Ausgaben des Schiedsverfahrens, wie beispielsweise die angefallenen Fahrtkosten des Schiedsrichters, sind den betreffenden Signatarstaaten zu gleichen Teilen zuzuweisen.²⁰⁷

²⁰² Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 63.

²⁰³ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), *SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹* (2018), 138 (148).

²⁰⁴ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 35.

²⁰⁵ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), *SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹* (2018), 138 (151).

²⁰⁶ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 35.

²⁰⁷ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 64.

Artikel 26 MLI – Vereinbarkeit

Der sechszwanzigste Artikel widmet sich der Kompatibilität von Artikel 18 – 25 des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen mit bereits bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen.²⁰⁸ In Artikel 26 MLI wird festgehalten, dass die Regulierungsvorschläge des sechsten Abschnitts, bestehende Schiedsklauseln und Verständigungsverfahren modifizieren bzw ersetzen sollen.²⁰⁹ Da die Umsetzung der Bestimmungen von Teilbereich VI des multilateralen Instruments auf Freiwilligkeit beruht, sieht Artikel 26 Abs 4 MLI die Möglichkeit eines Vorbehaltes gegen dessen Umsetzung vor.

Im Detail bedeutet dies, dass Vertragsstaaten im Zuge der Notifizierung die geplante Abänderung bereits bestehender bilateraler Abmachungen im Hinblick auf Schiedsverfahren gegenüber einem Staat oder aber auch gegenüber mehreren Nationen ausschließen können.²¹⁰ Österreich machte von diesem länderbezogenen Vorbehaltsrecht Gebrauch.²¹¹

3.5 Nationale Umsetzung und Anwendungsbereich des MLI

Das folgende Unterkapitel dieser wissenschaftlichen Arbeit widmet sich in Unterpunkt 3.5.1 der innerstaatlichen Umsetzung. Hierbei liegt das Hauptaugenmerk sowohl auf dem Ratifizierungsprozess als auch auf den rechtlichen Erfordernissen, welche mit der nationalen Umsetzung des mehrseitigen Übereinkommens einhergehen.

Des Weiteren wird in Kapitel 3.5.2 der Anwendungsbereich des multilateralen Instruments im Detail begutachtet. Neben den Schlussbestimmungen des multilateralen Instruments, welche vorwiegend Regulierungen hinsichtlich der Notifikation, den nachträglichen Abänderungsmöglichkeiten, dem Inkrafttreten und dem Rücktritt vom MLI beinhalten, liegt der Fokus dieses Unterabschnittes zudem auf dem von diesem Übereinkommen erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

²⁰⁸ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 64f.

²⁰⁹ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 35f.

²¹⁰ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 65.

²¹¹ Vgl. ErlRV 1670 BlgNR XXV. GP, 11.

3.5.1 Nationale legislative Implementierung und Ratifikation

Legistische Umsetzung

Das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, unterscheidet sich von gängigen bilateralen Abänderungsvorgängen im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen dahingehend, dass das MLI bestehende Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert bzw parallel zu existierenden Übereinkünften angewendet werden kann.²¹² Dies stellt einen Paradigmenwechsel des bis zu diesem Zeitpunkt üblichen völkerrechtlichen Vorgehens dar, welches den Austausch oder die Ergänzung alter DBA-Bestimmungen durch ein neues Abkommen vorsah²¹³. Im von der OECD publizierten Explanatory Statement wird explizit darauf verwiesen, dass die Umsetzung des multilateralen Instruments nicht als Änderungsprotokoll zu klassifizieren ist. Des Weiteren obliegt es den Vertragsparteien für interne Zwecke eine konsolidierte Fassung der unter das MLI fallenden Steuerabkommen zu erstellen. Eine Verpflichtung dazu besteht jedoch im Rahmen der legislativen Umsetzung nicht.²¹⁴

Um das multilaterale Instrument in die jeweilige nationale Gesetzgebung zu implementieren, stehen den Signatarstaaten diverse Umsetzungsmöglichkeiten zur Verfügung. Abhängig von länderspezifischen verfassungsrechtlichen Anforderungen kann hierbei zwischen einem einstufigen oder mehrstufigen Umsetzungsprozedere unterschieden werden. Zweistufige bzw dualistische Rechtssysteme setzen neben einer parlamentarischen Beschlussfassung auch die Verabschiedung spezifischer Umsetzungsregulierungen voraus. Das einstufige System, zu dessen Anwendern auch Österreich zählt, sieht in diesem Kontext eine parlamentarische Mehrheitsfindung für eine gesetzeskonforme Umsetzung des multilateralen Instruments vor.²¹⁵

Für eine innerstaatliche österreichische Umsetzung bedeutet dies im Detail, dass die Bestimmungen des mehrseitigen Übereinkommens zuerst vom Nationalrat befürwortet und in weiterer Folge vom Bundesrat genehmigt werden müssen. Abschließend erfolgt vom

²¹² Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 3.

²¹³ Vgl. *Jirousek*, Die legislative Umsetzung des MLI in Österreich, SWI 2017, 632 (632).

²¹⁴ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 3.

²¹⁵ Vgl. *Jirousek*, Die legislative Umsetzung des MLI in Österreich, SWI 2017, 632 (633).

Bundespräsidenten der Republik Österreich die Ratifikation des multilateralen Instruments, welche vom Bundeskanzler gegenzuzeichnen ist.²¹⁶

In Einvernehmlichkeit mit 68 weiteren Nationen unterzeichnete eine österreichische Gesandtschaft am 7. Juni 2017 das mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.²¹⁷ In den Folgemonaten desselben Jahres durchlief das multilaterale Instrument gemäß Artikel 50 Abs 1 Z 1 B-VG den Nationalrat und erhielt im Anschluss nach Maßgabe von Artikel 50 Abs 2 Z 2 B-VG die Zustimmung des Bundesrates.²¹⁸

Ratifikationsprozess

Das rechtliche Wirksamwerden der Bestimmungen des multilateralen Instruments setzt eine abgeschlossene Ratifikation, Annahme oder Genehmigung der betreffenden Bestandteile des Übereinkommens laut Artikel 27 Abs 1 MLI voraus.²¹⁹ Zu diesem Zweck liegen die Bestimmungen des MLI seit 31. Dezember 2016 zur Unterzeichnung für sämtliche Staaten und Hoheitsgebiete auf.²²⁰

Österreich, das sich als Mitglied der OECD aktiv an der Ausarbeitung des multilateralen Instruments beteiligte, hinterlegte am 22. September 2017 als erster Signatarstaat die Ratifizierungsurkunde bei der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.²²¹

Dem Beispiel Österreichs folgten mittlerweile 99 weitere Jurisdiktionen, die dem Ratifizierungsprozess durch Hinterlegung der entsprechenden Bescheinigungen beim Verwahrer erfolgreich abgeschlossen haben. Die völkerrechtlich verbindlichen Erklärungen der Vertragsstaaten tangieren nach aktuellem Stand weltweit 2902 bilateral notifizierte Vereinbarungen bzw Doppelbesteuerungsabkommen.²²²

²¹⁶ Vgl. *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (10).

²¹⁷ Vgl. *Tumpel*, Steuern kompakt 2023¹ (2023), 139.

²¹⁸ Vgl. *Turcan*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 28 (33).

²¹⁹ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 37.

²²⁰ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 66.

²²¹ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (3).

²²² Vgl. *OECD*, BEPS MLI Matching-Datenbank, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> (zuletzt abgerufen am 15. Juli 2023).

3.5.2 Anwendungsbereich des multilateralen Instruments

Notifikationen

Die Bestimmungen des neunundzwanzigsten Artikels des multilateralen Instruments widmen sich den Notifikationen. Diese Form der Benachrichtigung spiegelt die vom jeweiligen Vertragsstaat gewählte Auslegungsform des Übereinkommens bzw dessen beabsichtigte Anwendung im DBA-Netzwerk wider und soll laut OECD für ein geeignetes Maß an Transparenz in der komplexen Umsetzungsthematik sorgen.²²³

Gemäß Artikel 29 Abs 1 MLI müssen Notifikationen spätestens bei der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde eingebracht werden.²²⁴ Der fristgerechten Einbringung von Notifikationen kommt hierbei eine signifikante Bedeutung zu, da nach Maßgabe von Artikel 2 Abs 1 MLI ausschließlich rechtzeitig vorgebrachte Notifikationen konstitutive Wirkung entfalten.²²⁵ Artikel 29 Abs 1 MLI enthält zudem eine taxative Auflistung von möglichen Notifikationen, welche von den Signatarstaaten in diesem Kontext eingebracht werden können.²²⁶

Nachträgliche Abänderungsmöglichkeiten

Signatarstaaten des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sind gemäß Artikel 30 MLI berechtigt, bereits umgesetzte Bestimmungen des Abkommens *post festum* abzuändern bzw zu widerrufen.²²⁷ Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung hält in ihrem erläuternden Statement fest, dass es den Vertragsstaaten zu jedem Zeitpunkt freisteht, abkommensrechtliche Änderungen durchzuführen.²²⁸

²²³ Vgl. *Turcan*, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 12 (23).

²²⁴ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 40.

²²⁵ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 9f.

²²⁶ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 40.

²²⁷ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 42.

²²⁸ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 74.

Inkrafttreten und Wirksamwerden der Bestimmungen

Das erstmalige Inkrafttreten der Bestimmungen des mehrseitigen Übereinkommens bedarf der Ratifizierung von zumindest fünf Vertragsstaaten. Mit dem Tag der Hinterlegung der fünften Beurkundung beginnt gemäß Artikel 34 Abs 1 MLI eine dreimonatige Sperrfrist. Nach Ablauf dieses Zeitraums tritt das multilaterale Instrument am Monatsanfang des darauffolgenden Kalendermonats für die jeweiligen Signatarstaaten in Kraft.²²⁹ Für alle weiteren Unterzeichner des Übereinkommens gilt im Hinblick auf das Inkrafttreten ebenfalls eine drei Kalendermonate andauernde Wartefrist, die mit dem Tag der Hinterlegung beim Verwahrer beginnt.²³⁰ Nachdem Österreich als erster Signatarstaat am 22. September 2017 das multilaterale Instrument ratifizierte, erfüllten in den Folgemonaten die Nationen Isle of Man, Jersey, Polen und schlussendlich Slowenien am 22. März 2018 die Voraussetzungen zur Umsetzung des multilateralen Instruments, welches somit nach Ablauf von drei Kalendermonaten am 1. Juli 2018 in Kraft trat.²³¹

Im Gegensatz zum Inkrafttreten tritt die Wirksamkeit des multilateralen Instruments erst zu einem späteren Zeitpunkt ein. Artikel 35 Abs 1 lit a MLI sieht dahingehend vor, dass die neuen Bestimmungen, sofern sie einen Bezug zum Bereich der Quellenbesteuerung aufweisen, erst nach Ablauf eines Kalenderjahres ab dem Zeitpunkt des gesetzlichen Inkrafttretens des Übereinkommens wirksam werden.²³² Für alle anderen Besteuerungsformen gilt laut Artikel 35 Abs 1 lit b MLI ein Veranlagungszeitraum von sechs Kalendermonaten bis zum Wirksamwerden der jeweiligen Vorschriften.²³³

Rücktritt vom MLI

Die Schlussbestimmungen des mehrseitigen Übereinkommens enthalten in Artikel 37 MLI Regelungen in Bezug auf den Austritt aus dem multilateralen Instrument. Demnach steht es laut Artikel 37 Abs 1 MLI jedem Staat frei, jederzeit ohne Angabe von Austrittsgründen vom Abkommen zurückzutreten. Eine Kündigung hat in Form einer Notifikation zu erfolgen und ist ab dem Tag des Einlangens bei der Verwahrstelle (OECD) wirksam.²³⁴

²²⁹ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 43.

²³⁰ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 76.

²³¹ Vgl. *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (3f).

²³² Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 43f.

²³³ Vgl. *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (3f).

²³⁴ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 82.

Erfasste österreichische Doppelbesteuerungsabkommen

Die von Österreich durch die Ratifikation verpflichtend umzusetzenden Mindeststandards bzw freiwillig gewählten Positionen des multilateralen Instruments tangierten seit der ersten Umsetzungsphase im Jahr 2018 achtunddreißig von Österreich mit anderen Nationen abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen.²³⁵ Mit zunehmender Anzahl an teilnehmenden Vertragsstaaten stieg auch die Summe der vom MLI erfassten DBAs. Im Jahr 2022 kamen im Rahmen der zweiten Notifikationsrunde weitere 34 Abkommen hinzu. Insgesamt unterliegen nach aktuellen Stand 72 von 91 österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen den Bestimmungen des multilateralen Übereinkommens. Dies hat für die Republik Österreich zur Folge, dass knapp vier von fünf bilateral verabschiedeten Vereinbarungen vom OECD-Maßnahmenpaket gegen Gewinnverkürzung bzw Gewinnverlagerung erfasst werden.²³⁶

4. Auswirkungen des MLI auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen

Aufbauend auf die vorangegangenen Abschnitte dieser wissenschaftlichen Arbeit liegt der Fokus des vierten Kapitels auf der mit der Implementierung des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung einhergehenden positiven bzw negativen Folgewirkungen auf das österreichische DBA-Netzwerk.

Im Sinne der Übersichtlichkeit und in Anbetracht des Detaillierungsgrades der vorliegenden Besteuerungsthematik, wird das vierte Kapitel in zwei Teilbereiche gegliedert.

Während in Unterkapitel 4.1 das Hauptaugenmerk auf den Auswirkungen auf den verbindlich umzusetzenden Bestimmungen des multilateralen Instruments liegt, werden in Unterpunkt 4.2 die optional gewählten Regulierungen einer näheren Begutachtung unterzogen.

²³⁵ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (4).

²³⁶ Vgl. *Bendlinger/Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2023, 875 (875).

4.1 Analyse der Auswirkungen der verpflichtenden Teilbereiche des MLI

Das unter Mitwirkung Österreichs von der Ad-Hoc Gruppe erarbeitete multilaterale Instrument, sieht in Verbindung mit den Bestimmungen des BEPS-Aktionsplans gegen Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung vor, dass signifikante Vertragsbestandteile des Übereinkommens von den jeweiligen Signatarstaaten verpflichtend umzusetzen sind.²³⁷ Wie in Abbildung 4.1-1 ersichtlich, betrifft dies vier Artikel des mehrseitigen Abkommens, welche im Anschluss separat hinsichtlich ihres Einflusses auf die bestehende österreichische Steuerlandschaft detailliert analysiert werden.

ARTIKEL	BEZEICHNUNG DER VERPFLICHTEND UMZUSETZENDEN BESTIMMUNGEN
Artikel 6 MLI	Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens
Artikel 7 MLI	Verhinderung von Abkommensmissbrauch
Artikel 16 MLI	Verständigungsverfahren
Artikel 17 MLI	Gegenberichtigung

Abb. 4.1-1: Verpflichtend umzusetzende Mindeststandards
Quelle: In Anlehnung an OECD (2016).

4.1.1 Artikel 6 - Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Doppelbesteuerungsabkommens

Das grundlegende Prinzip von Doppelbesteuerungsabkommen basiert auf der Annahme, dass die Intention bilateraler Übereinkünfte dahin strebt, eine doppelte Besteuerung bzw doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Nach vorherrschender wissenschaftlicher Meinung ist dies jedoch nur bedingt im Rahmen des vertraglich vordefinierten Anwendungsbereichs möglich.²³⁸ Aus diesem Grund sieht Artikel 6 Abs 1 MLI vor, dass teilnehmende

²³⁷ Vgl. Chroustovsky/Petutschnig, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (2).

²³⁸ Vgl. Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 62 (62).

Vertragsstaaten den Wortlaut, der den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vorangestellten Präambel, durch folgende Formulierung zu ersetzen haben:

*„In der Absicht, in Bezug auf die unter dieses Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen“*²³⁹

Gemäß dem ursprünglichen Zweck einer Präambel, gelangt jene am Beginn eines völkerrechtlichen Vertrages zur Anwendung und spiegelt üblicherweise das Leitbild bzw die Vision des Verfassers wider.²⁴⁰ Da die Präambel eigenständig keine normative Wirkung entfalten kann, wird diesen einleitenden Worten nur bedingt Aufmerksamkeit geschenkt. Dies bedeutet aber nicht, dass die von der OECD gewählte Präambel, in strittigen Auslegungsfragen vollkommen unbeachtet bleibt.²⁴¹

Der österreichische Gesetzgeber machte im Zuge des Ratifizierungsprozesses von den Vorbehaltsmöglichkeiten gemäß Artikel 6 Abs 4 MLI keinen Gebrauch und begründete dies mit dem zu erwartenden Mehrwert im Hinblick auf die zukünftige Abkommensauslegung von bilateralen Verträgen, die unter den Anwendungsbereich des multilateralen Instruments fallen.²⁴²

Somit bleibt abschließend festzuhalten, dass die verpflichtende textliche Abänderung der Präambel in Artikel 6 MLI nur marginalen Einfluss auf bestehende österreichische Doppelbesteuerungsabkommen hat.

²³⁹ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 8.

²⁴⁰ Vgl. Flitsch, Verträge und Vertragsmanagement in Unternehmen² (2022), 217.

²⁴¹ Vgl. Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 62 (63).

²⁴² Vgl. Chroustovsky/Petutschnig, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (4).

4.1.2 Artikel 7 - Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Österreich hat sich im Zuge der verpflichtend umzusetzenden Bestimmungen zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch zur Einführung eines Principal Purpose Tests gemäß Artikel 7 Abs 1 MLI entschieden.²⁴³

In der österreichischen Abkommenspolitik führt dies zu einem Paradigmenwechsel, denn im Gegensatz zu den Regulierungen des multilateralen Instruments, enthielten die bisherigen inländischen Bestimmungen kaum Regelungen im Hinblick auf die missbräuchliche Verwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Bis dato orientierte sich die nationale Gesetzgebung vorwiegend an den Missbrauchsvorschriften, die in § 22 der Bundesabgabenordnung (BAO) normiert sind.²⁴⁴

Mit der Anwendung des Principal Purpose Tests geht ein gewisses Maß an Rechtsunsicherheit einher. Im Kontext zu österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen bedeutet dies konkret, welche Rechtsfolgen durch eine Versagung des Abkommensvorteils entstehen würden.²⁴⁵ Da aus Artikel 7 Abs 1 MLI nicht hervorgeht, welche Konsequenzen die Abweisung von steuerlichen Vorteilen mit sich bringt, bleibt es fraglich, ob eine andere Verteilungsnorm in diesem Fall zur Anwendung gelangt.²⁴⁶

Durch die bei der Ratifizierung eingebrachten österreichischen Vorbehalte gegen die Bestimmungen von Artikel 7 Abs 4 MLI, die von Seiten der OECD ergänzend zu Artikel 7 Abs 1 MLI vorgeschlagen wurden und im Falle einer Verweigerung von Abkommensvorteilen die verfahrensrechtliche Zuständigkeit regeln, wurde laut Expertenmeinung eine Möglichkeit zur Klarstellung im Hinblick auf die vorherrschende Auslegungsproblematik verabsäumt.²⁴⁷

Eine weitere signifikante Auswirkung auf das bestehende DBA-Netzwerk Österreichs stellt die Beweislastumkehr dar. Bestand ein Anfangsverdacht auf missbräuchliche Auslegung von

²⁴³ Vgl. Lang, Der Principal Purpose Test, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial–Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 48 (48f).

²⁴⁴ Vgl. Langer, Der Principal Purposes Test, ÖStZ 2017, 399 (400).

²⁴⁵ Vgl. Scherleitner, Die Rechtsfolgen der Anwendung des Principal Purpose Tests – ein Versuch der Annäherung, SWI 2018, 117 (120ff).

²⁴⁶ Lang, Der Principal Purpose Test, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial–Die österreichischen DBA nach BEPS¹ 2018, 48 (48).

²⁴⁷ Vgl. Scherleitner, Die Rechtsfolgen der Anwendung des Principal Purpose Tests – ein Versuch der Annäherung, SWI 2018, 117 (119ff).

Doppelbesteuerungsabkommen oblag es bis dato den Finanzverwaltungsbehörden zu Unrecht generierte Abkommensvorteile im Rahmen des Ermittlungsverfahrens offenzulegen. Nach Maßgabe von Artikel 7 Abs 1 MLI ändert sich dieses Vorgehen mit der Einführung des multilateralen Instruments grundlegend und der Steuerpflichtige muss künftig dementsprechendes Beweismaterial vorlegen um weiterhin DBA-Vorteile geltend machen zu können.²⁴⁸

4.1.3 Artikel 16 – Verständigungsverfahren

Die in Artikel 16 des multilateralen Instruments vorgesehenen Regulierungen, welche die verpflichtende Implementierung eines Verständigungsverfahrens in Artikel 25 des jeweiligen OECD-Musterabkommens vorsehen, haben nur einen geringen Effekt auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen.²⁴⁹ Grund dafür ist die Tatsache, dass ein Großteil der von Österreich abgeschlossenen bilateralen Verträge bereits die Anforderungen des mehrseitigen Übereinkommens erfüllt und somit den Erfordernissen des vierzehnten Aktionspunktes des BEPS-Projekts entspricht.²⁵⁰

Österreichs legte gemäß Artikel 16 Abs 5 lit a MLI einen Vorbehalt gegen die Aufnahme des ersten Satzes von Artikel 16 Abs 1 MLI in bilaterale Verträge ein²⁵¹, welcher wie folgt lautet: *„Ist eine Person der Auffassung, dass die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entspricht, so kann sie ungeachtet der im innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe den Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten vorlegen.“*²⁵²

Um die Mindestansprüche im Sinne der OECD dennoch zu erfüllen, ist von Seiten Österreichs im Streitfall, auf Verlangen des Abgabenschuldners hin, ein zweiseitiges Notifikationsverfahren mit dem jeweils anderen involvierten Signatarstaat verpflichtend durchzuführen. Durch den Vorbehalt besteht jedoch die Gefahr einer deutlichen Zunahme von

²⁴⁸ Vgl. Langer, Der Principal Purposes Test, ÖStZ 2017, 399 (403f).

²⁴⁹ Vgl. Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (140).

²⁵⁰ Vgl. Jirousek, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (337).

²⁵¹ Vgl. Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (141).

²⁵² OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 24.

Verständigungsverfahren und eines signifikanten Anstieges der innerstaatlichen Verwaltungstätigkeiten bzw Verwaltungskosten.²⁵³

Diese Befürchtung bewahrheitete sich aus österreichischer Sichtweise und die Anzahl an offenen, neuen Verständigungsverfahren stieg um 47 Prozentpunkte im Vergleich zum Zeitraum vor dem Inkrafttreten des Inclusive Frameworks an.²⁵⁴ Mit dem Zuwachs an neuen Verständigungsverfahren ging als weitere Auswirkung auch ein Anstieg der durchschnittlichen Verfahrensdauer einher. Dauerte eine Einigung im Wege der Verständigung im Jahr 2019 bei Verrechnungspreisfällen im Schnitt 30,5 Monate, benötigte ein Verfahren im Jahr 2020 bereits 35 Monate bis zur Erledigung.²⁵⁵

4.1.4 Artikel 17 - Korrespondierende Gegenberichtigungen

Der siebzehnte Artikel des multilateralen Instruments stellt im Falle einer eingetretenen Doppelbesteuerung sicher, dass die entstandene Beeinträchtigung durch eine korrespondierende Gegenberichtigung beseitigt wird.²⁵⁶

Die in Artikel 17 Abs 2 MLI näher definierte Vereinbarkeitsklausel kommt zur Anwendung, wenn ein Vertragsstaat in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen kein Verständigungsverfahren bei Streitigkeiten in Verrechnungspreisfällen vorsieht.²⁵⁷ Die entsprechenden Bestimmungen sind, sofern diese nicht bereits Bestandteil von bilateralen Verträgen sind, in Artikel 9 Abs 2 OECD-Musterabkommen verpflichtend aufzunehmen.²⁵⁸

Obwohl Österreich in der Verrechnungspreisrichtlinie (VPR) die in Artikel 9 Abs 2 des OECD-Musterabkommens vorgesehenen Regelungen als bloß klarstellend deklariert, enthielt sich der Gesetzgeber etwaigen Vorbehalten gegen die Bestimmungen von Artikel 17 Abs 3 MLI. Da bereits eine große Mehrheit der von Österreich abgeschlossenen

²⁵³ Vgl. Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (141).

²⁵⁴ Vgl. Schwaiger/Kerstinger, Unternehmen in der Zwickmühle – Angriff oder Verteidigung? TPI 2022, 67 (70).

²⁵⁵ Vgl. Hummer, OECD-Statistik 2020 zu Verständigungsverfahren, AVR 2022, 32 (33).

²⁵⁶ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 53.

²⁵⁷ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 27.

²⁵⁸ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 53.

Doppelbesteuerungsabkommen den Auslegungsanforderungen von Artikel 17 MLI entsprechen, hält sich der Effekt bzw die Folgewirkung auf das bestehende österreichische DBA-Netzwerk in Grenzen.²⁵⁹

4.2 Analyse der Auswirkungen der zusätzlich gewählten Regelungen des MLI

Im Gegensatz zu den verpflichtenden Mindeststandards des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, welche im vorangegangenen Unterabschnitt dieser wissenschaftlichen Arbeit auf ihre Auswirkungen auf das österreichische DBA-Netzwerk hin untersucht wurden, liegt der Fokus in diesem Kapitel auf den von Österreich zusätzlich gewählten Bestimmungen.

Wie in Abbildung 4.2-1 grafisch dargestellt, bekannte sich Österreich im Rahmen des Ratifizierungsprozesses zur freiwilligen Implementierung der Artikel 5, 10, 13 und 18-26 des multilateralen Instruments.²⁶⁰

ARTIKEL	BEZEICHNUNG DER FREIWILLIG UMZUSETZENDEN BESTIMMUNGEN
Artikel 5 MLI	Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung
Artikel 10 MLI	Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten
Artikel 13 MLI	Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten
Artikel 18-26 MLI	Schiedsverfahren

Abb. 4.2-1: Optional gewählte Bestimmungen
Quelle: In Anlehnung an Chroustovsky/Petutschnig (2019).

Aufgrund standortpolitischer Überlegungen und der Tatsache, dass eine Vielzahl der im multilateralen Instrument enthaltenen Bestimmungen bereits durch andere bilaterale

²⁵⁹ Vgl. Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (143f).

²⁶⁰ Vgl. Chroustovsky/Petutschnig, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (5).

Maßnahmen umgesetzt wurden und somit den Anforderungen des BEPS-Projekts entsprachen, verzichtete Österreich auf eine weitere Auswahl von zusätzlichen Regelungen.²⁶¹

Kritiker monierten in diesem Kontext die österreichische Zurückhaltung in Anbetracht des breiten Auswahlpektrums und den damit verabsäumten möglichen Kurskorrekturen in der nationalen Doppelbesteuerungssystematik²⁶²

4.2.1 Artikel 5 - Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Gemäß Artikel 5 des multilateralen Instruments steht es Vertragsstaaten frei, aus drei möglichen Optionen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zu wählen. Da es sich um keinen Mindeststandard im Sinne des von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung imitierten Maßnahmenpakets gegen Gewinnverlagerung bzw Gewinnverkürzung handelt, ist die Auswahl von keiner der drei Optionen ebenfalls zulässig.²⁶³

Österreich entschied sich, wie bereits in Unterkapitel 3.4.2 dieser wissenschaftlichen Arbeit kurz erörtert, für die Umsetzung von Option A, welche in Artikel 5 Abs 2 und Abs 3 MLI den Umgang mit transparenten Rechtsgebilden bzw hybriden Ausgestaltungsformen wie folgt normiert:²⁶⁴

Um einer doppelten Nichtbesteuerung entgegenzuwirken, sieht Option A vor, dass bei Diskrepanzen, die im Zuge der Nutzung von hybriden Gestaltungen auftreten können, das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zufällt.²⁶⁵ Verzichtet der Quellenstaat aufgrund innerstaatlicher Vorschriften auf eine Besteuerung oder wurde in bestehenden DBA-Bestimmungen abweichendes vereinbart, findet die Regelung keine Anwendung.²⁶⁶

²⁶¹ Vgl. *Jirousek/Zöhrer/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 392 (393f).

²⁶² Vgl. *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (5).

²⁶³ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 16.

²⁶⁴ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (5).

²⁶⁵ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 5.

²⁶⁶ Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 16.

Die Umsetzung von Alternative A bietet Österreich die Möglichkeit einer asymmetrischen Anwendung, da die Regelungen im Sinne von Artikel 5 Abs 1 MLI keine staatenübergreifende Einvernehmlichkeit im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Bestimmungen erfordert.²⁶⁷

Der Einfluss von Artikel 5 Abs 2 und Abs 3 MLI auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen wird in Fachkreisen als gering eingestuft, da in Artikel 23A des OECD-MA das grundlegende Prinzip hinter Option A bereits umgesetzt wurde und ein Großteil der von Österreich abgeschlossenen bilateralen Verträge dementsprechende Regelungen bereits beinhalten.²⁶⁸

4.2.2 Artikel 10 - Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten

Österreich legte gegen die Antimissbrauchsbestimmungen, die sich gemäß Artikel 10 des multilateralen Übereinkommens ausschließlich an in Drittstaaten gelegene Betriebsstätten richten, keinen Vorbehalt ein.²⁶⁹

Das Wirksamwerden der auf freiwilliger Basis zu implementierenden Vorschriften setzt jedoch die ebenfalls vorbehaltlos abgeschlossene Umsetzung von Artikel 10 des multilateralen Instruments im anderen Vertragsstaat voraus²⁷⁰ und dezimiert folglich die Anzahl, der für das österreichische DBA-Netzwerk infrage kommenden Signatarstaaten.²⁷¹

Der originäre territoriale Besteuerungsanspruch in Verbindung mit bestehenden bilateralen Verträgen limitieren den österreichischen Hauptanwendungsbereich der in Artikel 10 MLI vorgeschlagenen Bestimmungen vorwiegend auf betriebliche Einkünfte, welche auf die

²⁶⁷ Vgl. *Englmair*, Grundsätze der Befreiungsmethode, in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019), 1488 (1506).

²⁶⁸ Vgl. *Bendlinger*, Alternative Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 42 (43).

²⁶⁹ Vgl. *Jirousek/Zöhrer/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, *ÖStZ* 2017, 392 (395f).

²⁷⁰ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, *SWI* 2019, 2 (5).

²⁷¹ Vgl. *Bendlinger*, Missbrauchsabwehr im Zusammenhang mit Betriebsstätten in Drittstaaten, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 71 (74).

Veräußerung, Einlösung und Abschichtung von Kapitalvermögen in Verbindung mit immateriellen Vermögenswerten zurückzuführen sind.²⁷²

4.2.3 Artikel 13 - Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten

Der vierte Teilbereich des multilateralen Instruments beinhaltet Vorschriften, welche die Umgehung des Betriebsstättenstatus verhindern sollen.²⁷³ Artikel 13 MLI widmet sich in diesem Zusammenhang den Ausnahmetatbeständen und sieht für Vertragsstaaten dahingehend zwei Auswahlmöglichkeiten in Form von Option A (Artikel 13 Abs 2 MLI) und Option B (Artikel 13 Abs 4 MLI) vor.²⁷⁴

Österreich optierte im Rahmen der Implementierung des multilateralen Übereinkommens zur freiwilligen Umsetzung von Option A,²⁷⁵ welche von der Begründung einer Betriebsstätte absieht, wenn

"a) die Tätigkeiten, die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (vor Änderung durch das Übereinkommen) ausdrücklich als nicht als Betriebsstätte geltende Tätigkeiten aufgeführt sind, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Betriebsstättenstatus voraussetzt, dass die Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt,

b) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen eine nicht unter Buchstabe a beschriebene Tätigkeit auszuüben,

c) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a und b genannten Tätigkeiten auszuüben,

sofern diese Tätigkeit oder im Fall des Buchstabens c die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt."²⁷⁶

²⁷² Vgl. Pamperl, Umsetzung von Maßnahmen zur Vermeidung von BEPS - Neuerungen durch Art 10 MLI für ausländische Gesellschaften mit Drittstaatsbetriebsstätten und österreichischen passiven Einkünften, ÖStZ 2018, 33 (37).

²⁷³ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 39.

²⁷⁴ Vgl. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 20f.

²⁷⁵ Vgl. Schmidjell-Dommes, Wie BEPS Österreich? TPI 2017, 36 (38).

²⁷⁶ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 20.

Da eine Unterscheidung zwischen Hilfstätigkeiten bzw Vorbereitungsarbeiten und anderen Arbeitsabläufen nicht immer zweifelsfrei möglich ist, kommt Option A eine ergänzende Funktion in der bilateralen Auslegungsproblematik zu.²⁷⁷

Österreich vertritt im Hinblick auf seine nationale DBA-Praxis die Auffassung, dass die in Artikel 5 Abs 4 OECD-Musterabkommen aufgezählten Ausnahmetatbestände zur Begründung eines Betriebsstättenstatus nur anwendbar sind, wenn etwaige ausgeführte Hilfsarbeiten nicht dem Hauptzweck des unternehmerischen Handelns entsprechen.²⁷⁸

Folglich erhofft sich der österreichische Gesetzgeber mit der Umsetzung von Option A Unklarheiten in der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu minimieren und dadurch einen Mehrwert im Bereich der Rechtssicherheit zu erzielen.²⁷⁹

4.2.4 Artikel 18 -26 – Schiedsverfahren

Die teilnehmenden Staaten des BEPS-Projekts, darunter auch Österreich, verpflichteten sich nach Maßgabe von Aktionsplanpunkt 14 zur effizienten Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen. Das Regelwerk sah in diesem Zusammenhang die zwingende Aufnahme von Schiedsverfahren in bilaterale Verträge vor.²⁸⁰

Österreich kam mit der Umsetzung des sechsten Teilbereichs (Artikel 18-26 MLI) des multilateralen Instruments den Erfordernissen zur Erreichung des BEPS-Mindeststandards vollumfänglich nach.²⁸¹ Durch die erfolgte Notifizierung gemäß Artikel 18 MLI wurde vertraglich sichergestellt, dass verbindliche Schiedsverfahren auf alle vom multilateralen Instrument erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen im Streitfall zur Anwendung gelangen.²⁸²

²⁷⁷ Vgl. *Jirousek/Zöhrer/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, *ÖStZ* 2017, 392 (396).

²⁷⁸ Vgl. *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPSt Österreich? *TPI* 2017, 36 (38).

²⁷⁹ Vgl. *Bendlinger*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch spezifische Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), *SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS*¹ (2018), 104 (120).

²⁸⁰ Vgl. *Kofler*, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?*¹ (2017), 1 (4).

²⁸¹ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, *SWI* 2019, 2 (5).

²⁸² Vgl. *OECD*, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016), 55.

Die Republik Österreich machte vom Vorbehaltsrecht gemäß Artikel 26 Abs 4 MLI Gebrauch und schränkte den Anwendungsbereich von Schiedsverfahren gegenüber den Staaten Deutschland und Schweiz ein, da in diesem Kontext bereits seit längerer Zeit funktionierende grenzüberschreitende Vereinbarungen bestehen.²⁸³

Auch im Hinblick auf das Einleitungsintervall des Schiedsverfahrens optierte der österreichische Gesetzgeber von der vorgesehenen zweijährigen Frist, welche für die Verfahrenseröffnung vorgesehen ist, zu einer Ausweitung der Zeitspanne um ein zusätzliches Jahr. Dieses Vorgehen wirkt sich jedoch nur bedingt auf das österreichische Doppelbesteuerungsnetzwerk aus, da eine asynchrone Anwendung nach Maßgabe der Bestimmungen von Artikel 19 Abs 11 MLI zulässig ist.²⁸⁴

5. Conclusio

Im letzten Kapitel der vorliegenden Master-Thesis werden die wissenschaftlichen Erkenntnisse der vorangegangenen Abschnitte in komprimierter Form dargelegt und es erfolgt die Beantwortung der Forschungsfrage. Des Weiteren wird ein kurzer Ausblick auf einen zukünftig möglichen Anwendungsbereich des multilateralen Instruments gegeben.

Das mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI) entspringt dem fünfzehnten Planpunkt des Base Erosion and Profit Shifting Projekts²⁸⁵, welches von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung im Jahr 2012 ins Leben gerufen wurde. Der primäre Zweck dieses ambitionierten Vorhabens ist es, gewinnverlagernde bzw gewinnverkürzende Praktiken im steuerlichen Umfeld multinationaler Konzerne zu unterbinden und steuerliche Anreize, die zu schädlicher Steueroptimierung anregen, auf ein Minimum zu reduzieren.²⁸⁶

²⁸³ Vgl. *Staringer*, Das Schiedsverfahren nach dem EU-BStbG auf dem Prüfstand, in *Kubik/Schmidjell-Dommes/Staringer* (Hrsg), SWI-Spezial EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz¹ (2020), 40 (44).

²⁸⁴ Vgl. *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 138 (149).

²⁸⁵ Vgl. *Geringer*, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz¹ (2023), 72.

²⁸⁶ Vgl. *Bendlinger*, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018), 5 (5).

Im Arbeitsbericht zu Aktionspunkt 15 des BEPS-Projekts präsentierte die OECD erste konzeptionelle Entwürfe im Hinblick auf die Ausarbeitung bzw Ausgestaltung eines multilateralen Instruments zur raschen Umsetzung DBA-rechtlicher Bestimmungen und hielt darin explizit fest, dass dieses *„eine innovative Herangehensweise an internationale Steuerfragen bieten soll, die der rasanten Entwicklung der Weltwirtschaft und dem Erfordernis Rechnung trägt, schnell auf diese Entwicklung reagieren zu können.“*²⁸⁷

Der damalige Generalsekretär der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, *Angel Gurría*, sprach am 7. Juni 2017 anlässlich der Signierung der ersten MLI-Ratifikationen von einem Meilenstein in der länderübergreifenden Doppelbesteuerungshistorie.²⁸⁸ Andere Befürworter sahen die Einführung des MLI als Game-Changer im internationalen Steuerrecht an und verglichen es mit der Erstveröffentlichung des OECD-Musterabkommens im Jahr 1963.²⁸⁹

Die vorliegende wissenschaftliche Arbeit setzt an diesem Punkt in der Entwicklungshistorie des multilateralen Instruments an und geht der Fragestellung nach, welche Auswirkungen auf das österreichische DBA-Netzwerk mit dem Inkrafttreten des multilateralen Übereinkommens am 1. Juli 2018 einhergingen und ob dies zu Fortschritten im Hinblick auf eine international angestrebte Vereinheitlichung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen geführt hat.

Eine pauschale Beantwortung der Forschungsfrage ist nicht möglich, da viele verschiedene Aspekte im Einzelnen betrachtet werden müssen. Beispielsweise blieb der von der OECD im Jahr 2017 prognostizierte Andrang an umsetzungswilligen MLI-Signatarstaaten aus²⁹⁰, was dazu führte, dass das multilaterale Übereinkommen aufgrund der wenigen Ratifikationen lediglich in abgeschwächter Form seine Wirkung entfalten konnte und folglich nur bedingt Einfluss auf das bestehende österreichische DBA-Netzwerk ausüben konnte.²⁹¹

Ein signifikanter Einflussfaktor in der Umsetzungsproblematik ist die Tatsache, dass Vertragsstaaten tendenziell jüngere Doppelbesteuerungsabkommen an die Bestimmungen des multilateralen Instruments angleichen. Eine Vielzahl an älteren Abkommen, welche vor der

²⁸⁷ OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* (2015), 11.

²⁸⁸ Vgl. OECD, *Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide*, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (zuletzt abgerufen am 27. Juli 2023).

²⁸⁹ Vgl. *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (8).

²⁹⁰ Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Lichtenstein, SWI 2019, 2 (12).

²⁹¹ Vgl. *Jirousek/Zöhrer*, Das MLI - eine Revolution im Internationalen Steuerrecht? ÖStZ 2017, 217 (217f).

Jahrtausendwende abgeschlossen wurden, sind statistisch nicht dokumentiert und werden dahingehend weder erfasst noch den Neuerungen des MLI unterworfen.²⁹²

Des Weiteren vertreten viele teilnehmende Nationen, darunter auch Österreich, die Ansicht, dass den über das Mindestmaß hinausgehenden Normierungen des multilateralen Instruments bereits vielfach entsprochen wird und somit eine Modifizierung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen nicht notwendig erscheint. Eine hohe Anzahl an MLI-Anpassungen ist daher auf Bestimmungen zurückzuführen, die verpflichtend umzusetzen sind, um den Mindeststandards zu entsprechen.²⁹³

Der Umstand, dass einige große Industrienationen, wie beispielsweise die Vereinigten Staaten von Amerika oder Brasilien, eine Umsetzung des multilateralen Instruments nicht beabsichtigen, schmälert die Erfolgsaussicht auf einen weltweiten Anstieg in Puncto vereinheitlichter Abkommensauslegung zusätzlich.²⁹⁴

Seit dem Inkrafttreten des multilateralen Instruments sind mittlerweile mehr als fünf Jahre vergangen und die Auswirkungen auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen lassen sich noch nicht vollständig abschätzen. Zweifelsfrei ist das MLI und die dahinterstehende konzeptionelle Ausgestaltung ein wichtiger Bestandteil im globalen Kampf gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zudem auch eine nie dagewesene Möglichkeit den Anforderungen einer zeitgemäßen länderübergreifenden Besteuerung gerecht zu werden.

Das Ergänzungsprotokoll (Artikel 38 MLI) und die ebenfalls im multilateralen Instrument verankerte Möglichkeit einer nachträglichen Abänderung des Übereinkommens (Artikel 33 MLI) könnten bereits in absehbarer Zukunft zu Anwendung gelangen, wenn es den von der OECD präferierten Zwei-Säulen-Ansatz in Form von Pillar 1 und Pillar 2 zu implementieren gilt.²⁹⁵

Schlussendlich liegt es am Umsetzungswillen der einzelnen Länder und ihrer politischen Vertreter, ob das multilaterale Instrument in naher Zukunft einen bedeutenden Platz in den Geschichtsbüchern einzunehmen vermag.

²⁹² Vgl. *Chroustovsky/Petutschnig*, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2 (12).

²⁹³ Vgl. *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (9).

²⁹⁴ Vgl. *OECD*, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (zuletzt abgerufen am 1. August 2023).

²⁹⁵ Vgl. *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (9).

Literaturverzeichnis

Monografien

Flitsch, Verträge und Vertragsmanagement in Unternehmen² (2022).

Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz¹ (2023).

Holzinger, Die Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS¹ (2020).

Macho/Schwaiger, Steueroasen im Visier¹ (2015).

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

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

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2015).

OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015).

OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2015).

OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance (2015).

OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (2015).

OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties (2015).

OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016).

OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (2015).

OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (2015).

OECD, Mandatory Disclosure Rules (2015).

OECD, Measuring and Monitoring BEPS (2015).

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017).

OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2016).

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (2015).

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (2015).

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2015).

OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (2015).

Tumpel, Steuern kompakt 2023¹ (2023).

Beiträge in Sammelwerken

Bendlinger, Alternative Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommès/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Bendlinger, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Bendlinger, Missbrauchsabwehr im Zusammenhang mit Betriebsstätten in Drittstaaten, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch spezifische Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Bravo, The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)¹ (2016).

Damböck/Schrottmeyer/Kowatsch, Dokumentationspflichtige Inhalte im Anwendungsbereich des VPDG, in *Damböck/Macho/Schrottmeyer/Steiner* (Hrsg), Verrechnungspreisdokumentationspflichten³ (2022).

Ecker, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Englmair, Grundsätze der Befreiungsmethode, in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019).

Hofmann, Was ist Digitalisierung? in *Hofmann/Geiger* (Hrsg), Digitalisierung in der Payroll¹ (2022).

Hofmann/Wenzl/Zehetmayer, Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017).

Hummer, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Kestler, Hybride Gestaltungen, in Haase (Hrsg), Multilaterales Instrument¹ (2017).

Kofler, Änderungen in den Doppelbesteuerungsabkommen – Umsetzung und Auswirkungen, in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS¹ (2017).

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

Kofler, Sicherung des Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Kofler, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Kofler, Treaty Shopping und Missbrauchsabwehr, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Kofler, (Vereinfachte) Limitation on Benefits-Klausel, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Lang, Der Principal Purpose Test, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Macho/Schwaiger, Initiativen gegen Steueroasen und steuerschädliches Verhalten, in *Macho/Schwaiger/Stieber* (Hrsg), Steueroasen im Visier¹ (2015).

Madlberger, Digitale Transformation, in *Setnicka/Krippner/Rosar* (Hrsg), Digitalisierung im Steuer- und Rechnungswesen¹ (2020).

Mayr/Schlager, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel nach § 10a KStG, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Hinzurechnungsbesteuerung¹ (2020).

Mitterlehner, KEST-Entlastung von Dividenden – Mindestbeholdedauer, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Rosenberg, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem Multilateralen Instrument und der EU-Streitbeilegungsrichtlinie, in *Kraft/Striegel* (Hrsg), WCLF Tax und IP Gesprächsband 2017 (2017).

Rzeszut, Kampf gegen aggressive Steuerplanung – Offenlegungspflicht nach BEPS-Action 12, in *Lang/Haunold* (Hrsg), Transparenz und Informationsaustausch¹ (2017).

Schröger/Sturm, Country-by-Country Reporting, in *Rosar/Rosenberger* (Hrsg), Handbuch Verrechnungspreise³ (2022).

Siller/Zöhrer, Das „eng verbundene“ Unternehmen im MLI, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Staringer, Das Schiedsverfahren nach dem EU-BStbG auf dem Prüfstand, in *Kubik/Schmidjell-Dommes/Staringer* (Hrsg), SWI-Spezial EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz¹ (2020).

Turcan, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Turcan, Die Umsetzung des MLI in Österreich, in Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS¹ (2018).

Beiträge in Fachzeitschriften

Bendlinger, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2.

Bendlinger, Die österreichische DBA nach BEPS, SWI-Spezial 2018, 5.

Bendlinger, Minimum Taxation – Results of the Public Consultation to OECD's GloBE Proposal, SWI 2016, 16.

Bendlinger, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2.

Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2023, 875.

Chroustovsky/Petutschnig, Die Umsetzung des MLI in Österreich, Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein, SWI 2019, 2.

Hummer, OECD-Statistik 2020 zu Verständigungsverfahren, AVR 2022, 32.

Jirousek, Die legislative Umsetzung des MLI in Österreich, SWI 2017, 632.

Jirousek, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331.

Jirousek/Zöhrer, Das MLI - eine Revolution im Internationalen Steuerrecht? ÖStZ 2017, 217.

Jirousek/Zöhrer/Dziwinski, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 393.

Langer, Der Principal Purposes Test, ÖStZ 2017, 399.

Lebenbauer/Wondra, Neuerungen durch das MLI im Zusammenhang mit internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren, SWK 2017, 1024.

Meyering/Müller-Thomczik/Gieshoidt, Besteuerung nach der Wertschöpfung als Umsetzung zwischen-staatlicher Steuergerechtigkeit in einer digitalen Wirtschaft, SWI 2022, 557.

Pamperl, Umsetzung von Maßnahmen zur Vermeidung von BEPS - Neuerungen durch Art 10 MLI für ausländische Gesellschaften mit Drittstaatsbetriebsstätten und österreichischen passiven Einkünften, ÖStZ 2018, 33.

Peters, Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, BIT 2015, 375.

Scherleitner, Die Rechtsfolgen der Anwendung des Principal Purpose Tests – ein Versuch der Annäherung, SWI 2018, 117.

Schmidjell-Dommes, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017, 36.

Schwaiger/Kerstinger, Unternehmen in der Zwickmühle – Angriff oder Verteidigung? TPI 2022, 67.

Onlinewerke

OECD, BEPS MLI Matching-Database, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> (zuletzt abgerufen am 15. Juli 2023).

OECD, Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (zuletzt abgerufen am 27. Juli 2023).

OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (zuletzt abgerufen am 1. August 2023).

Abstract

Die stetig voranschreitende Liberalisierung des Welthandels und die damit einhergehende Digitalisierung revolutionierte bzw beeinflusste das gesellschaftliche Leben der Menschheit und die globale Wirtschaft in den letzten Jahrzehnten maßgebend. Sowohl bestehende traditionelle als auch digitale Geschäftsmodelle unterliegen in diesem Kontext einem kontinuierlich voranschreitenden Entwicklungsprozess. Demgegenüber stehen innerstaatliche Bestrebungen einer adäquaten, zeitgemäßen und fairen Unternehmensbesteuerung. Die erstmalige Publikation des OECD-Musterabkommens im Jahr 1963 gilt als Meilenstein im internationalen Steuerrecht und unterstützt Staaten seitdem bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw doppelter Nichtbesteuerung. Obwohl das OECD-Musterabkommen in den Folgejahren seiner Erstveröffentlichung mehrfach aktualisiert wurde, bestand aufgrund der Finanzkrise im Jahr 2008 und dem Bekanntwerden diverser aggressiver Steueroptimierungspraktiken im näheren Umfeld globaler IT-Unternehmen massiver Handlungsbedarf. Dem jahrelangen Gesuch wurde stattgegeben und die Mitglieder der G20 Staaten einigten sich auf die gemeinsame Ausarbeitung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Um die weltweite Ausrollung dieses Vorhabens zu beschleunigen, sahen die Bestimmungen des Base Erosion and Profit Shifting – Projekts vor, dass die Abänderung bzw Erweiterung von Doppelbesteuerungsabkommen unter Zuhilfenahme eines multilateralen Instruments erfolgen sollte. Die hier vorliegende Master-Thesis widmet sich der Fragestellung, welche Auswirkungen auf das österreichische DBA-Netzwerk mit dem Inkrafttreten des multilateralen Übereinkommens am 1. Juli 2018 einhergingen und ob dies zu einem Fortschritt im Hinblick auf eine international angestrebte Vereinheitlichung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen geführt hat. Um den Anforderungen der wissenschaftlichen Sekundärforschung gerecht zu werden und um eine detaillierte Beantwortung der Fragestellung zu gewährleisten, wird im Rahmen dieser Masterarbeit sowohl auf nationale als auch internationale Fachliteratur, Publikationen der OECD und politische Statements zurückgegriffen. Im Hinblick auf die Forschungsfrage ist eine pauschale Beantwortung derzeit nicht möglich, da sich viele Vertragsstaaten aus standortpolitischen Überlegungen gegen eine umfassende Umsetzung des multilateralen Instruments ausgesprochen haben bzw nicht beabsichtigen, sich den Regulierungen des Übereinkommens in naheliegender Zukunft zu unterwerfen.

Abstract

The steadily increasing liberalization of world trade and the associated digitalization have revolutionized and significantly influenced human social life and the global economy in recent decades. In this context, existing traditional and digital business models are subject to a continuously advancing development process. In contrast, there are domestic efforts to ensure adequate, contemporary, and fair corporate taxation. The first publication of the OECD Model Tax Convention in 1963 is considered a milestone in international tax law and supports states in avoiding double taxation or double non-taxation. Although the OECD Model Tax Convention was updated several times in the following years of its initial publication, there was a massive need for action due to the financial crisis in 2008 and the revelation of various aggressive tax optimization practices in the immediate vicinity of global IT companies. The request was granted and the members of the G20 countries agreed to jointly develop measures against base erosion and profit shifting. In order to accelerate the global rollout of this project, the provisions of the Base Erosion and Profit Shifting project stipulated that the modification and extension of double taxation agreements should be carried out with the help of a multilateral instrument. This master's thesis is devoted to the question of what effects on the Austrian DTA network were associated with the entry into force of the multilateral agreement on July 1, 2018 and whether this led to progress with regard to the internationally sought standardization in the interpretation of double taxation agreements. In order to meet the requirements of secondary scientific research and to ensure a detailed answer to the question, this master thesis uses national and international literature, OECD publications and political statements. With regard to the research question, a general answer is currently not possible, since many contracting states have spoken out against a comprehensive implementation of the multilateral instrument for reasons of location policy or do not intend to submit to the regulations of the convention in the near future.