

Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Das gegenständliche Gesetzesvorhaben betrifft die Änderung der Vorbehalte und Notifikationen der Republik Österreich zum Mehrseitigen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, in Folge: „MLI“). Die Änderung der Vorbehalte und Notifikationen bewirkt voraussichtlich eine Erweiterung des Geltungsbereiches des MLI auf weitere 34 österreichische Doppelbesteuerungsabkommen. Sie hat gesetzändernden Inhalt und bedarf daher der Genehmigung durch den Nationalrat gemäß Artikel 50 Absatz 1 Z 1 B-VG. Die Änderung der Vorbehalte und Notifikationen hat nicht politischen Charakter. Es ist nicht erforderlich, eine unmittelbare Anwendung des MLI im innerstaatlichen Rechtsbereich durch einen Beschluss gemäß Artikel 50 Absatz 2 Z 3 B-VG, dass dieser Staatsvertrag durch Erlassung von Gesetzen zu erfüllen ist, auszuschließen. Da durch das MLI Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereiches der Länder geregelt werden, bedarf die Änderung der Vorbehalte und Notifikationen überdies der Zustimmung des Bundesrates gemäß Artikel 50 Absatz 2 Z 2 B-VG.

Das MLI dient der Umsetzung des Base Erosion and Profit Shifting (in Folge: „BEPS“) – Aktionsplans in die Doppelbesteuerungsabkommen der teilnehmenden Staaten. Der Begriff „BEPS“ bezeichnet dabei Maßnahmen der aggressiven internationalen Steuerplanung, durch die Gewinne künstlich an Orte verlagert werden, an denen sie nicht oder niedrig besteuert werden. Daher zielt der BEPS-Aktionsplan der OECD/G20-Staaten darauf ab, sicherzustellen, dass Gewinne an dem Ort besteuert werden, an dem die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, durch die sie erzielt werden, ausgeübt wird und an dem die Wertschöpfung stattfindet. Damit soll letztlich der Verlust von Unternehmenssteuereinnahmen verhindert werden. Laut neuesten Schätzungen betragen die gesamten entgangenen Unternehmenssteuereinnahmen 3,7 Milliarden Euro für Österreich im Jahr 2019, wobei jedoch nur 5% davon auf Gewinnverlagerungen zurückzuführen sind.¹

Das MLI wurde als Teil des Aktionspunkts 15 des BEPS-Aktionsplans der OECD/G20 im Rahmen einer Ad Hoc Arbeitsgruppe – bestehend aus über 100 Ländern, darunter auch Österreich – ausgearbeitet. Diese Arbeitsgruppe wurde vom Fiskalkomitee der OECD basierend auf dem im Februar 2015 erteilten Mandat der am BEPS-Aktionsplan teilnehmenden Länder einberufen. Als Ausgangspunkt für das MLI diente der am 5. Oktober 2015 veröffentlichte Abschlussbericht für den Aktionspunkt 15.² Der Text des MLI wurde am 24. November 2016 finalisiert. Gemeinsam mit dem Text des MLI hat die Ad Hoc Gruppe auch das Explanatory Statement ausgearbeitet und angenommen, welches der Klarstellung der Vorgehensweise des MLI und der Auswirkungen jeder seiner Bestimmungen auf die vom Anwendungsbereich des MLI erfassten Doppelbesteuerungsabkommen dient.

Das MLI umfasst insbesondere Maßnahmen der BEPS-Aktionspunkte 2 (Hybride Gestaltungen), 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch), 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte) sowie 14 (Streitbeilegungsmechanismen). Es beinhaltet zum einen Bestimmungen, die den BEPS-Mindeststandard darstellen und daher verpflichtend in die zu revidierenden Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen sind. Zum anderen enthält das MLI zusätzliche, optionale und alternative Bestimmungen. Der Mindeststandard wurde vereinbart, um in besonders sensiblen Bereichen die einheitliche Umsetzung der BEPS-Maßnahmen sicherzustellen. Denn eine Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen in diesen Bereichen nur durch einige Staaten könnte negative Auswirkungen auf ihre Wettbewerbsfähigkeit haben. Daher haben sich alle OECD/G20-Staaten dazu verpflichtet, die Maßnahmen betreffend Abkommensmissbrauch (BEPS-Aktionspunkt 6) und Streitbeilegung (BEPS-Aktionspunkt 14) umzusetzen.

Der Mindeststandard modifiziert die Anwendung aller vom Anwendungsbereich des MLI erfasster österreichischer Doppelbesteuerungsabkommen, während die Optionen und Alternativen nur im Umfang

¹ Vgl. die vom Europäischen Parlament in Auftrag gegebenen Studie: Saulnier / Garcia Munoz, Fair and simpler taxation supporting the recovery strategy – Ways to lower compliance costs and improve EU corporate income taxation", September 2021, PE 694.224, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694224/EPRS_STU\(2021\)694224_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694224/EPRS_STU(2021)694224_EN.pdf).

² OECD/G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, <https://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>.

der Aufnahmebereitschaft der Abkommenspartner anwendbar sind, da die Anwendung des Multilateralen Übereinkommens auf ein Abkommen davon abhängt, ob sich beide Abkommenspartner für die Anwendung der Option oder Alternative entschieden haben. Die Positionen Österreichs und seiner Abkommenspartner in Bezug auf diese Optionen und Alternativen kommen in den jeweiligen Vorbehalten und Notifikationen zum MLI zum Ausdruck, welche vom Depositar des MLI gesammelt und veröffentlicht wurden.³

Das MLI ermöglicht eine rasche, international abgestimmte und einheitliche Umsetzung der steuerabkommensbezogenen BEPS-Maßnahmen in einem multilateralen Zusammenhang. Durch die Unterzeichnung des MLI können gleichzeitig alle Abkommen eines Staates, welche vom Anwendungsbereich des MLI erfasst sind, in ihrer Anwendung modifiziert werden. Somit ist eine zeitgleiche und effiziente Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen möglich, ohne umfangreiche Ressourcen für bilaterale Neuverhandlungen der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu beanspruchen. Das MLI ist zugleich ein flexibles Instrument, da spätere Änderungen der Vorbehalte und Notifikationen der teilnehmenden Staaten möglich sind und Modifikationen der Anwendung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen hervorrufen.

Beim gegenständlichen Gesetzesvorhaben handelt es sich um eine solche nachträgliche Änderung der ursprünglichen Vorbehalte und Notifikationen zum MLI. Die zum Zeitpunkt der Unterschrift und Ratifikation seitens der Republik Österreich abgegebenen Notifikationen (siehe BGBl. III Nr. 93/2018) sollen angepasst werden. Die Änderung betrifft die Erweiterung der Liste der durch das MLI zu erfassenden Doppelbesteuerungsabkommen und alle sich unmittelbar daraus ergebenden Folgenotifikationen. Alle ursprünglichen Positionen Österreichs werden in der geänderten Notifikation beibehalten. Im Besonderen Teil werden mit Stand 01.06.2022 alle Auswirkungen der österreichischen Notifikation für jede einzelne Bestimmung des MLI dargestellt.

Durch die Ausweitung des Geltungsbereichs des MLI trägt Österreich den jüngsten Arbeiten auf Ebene der OECD/G20 zur Bekämpfung von BEPS Rechnung und stellt sicher, dass österreichische Doppelbesteuerungsabkommen dem neuesten Stand des internationalen Steuerrechts entsprechen. Bei der Überprüfung der Umsetzung und Einhaltung der BEPS-Mindeststandards im Rahmen des sogenannten BEPS Peer Reviews verfolgt die OECD das ausdrückliche Ziel, die weitest mögliche Anwendung des MLI zu fördern. Österreich hat daher im Peer Review Bericht eine Empfehlung zur Erweiterung des Anwendungsbereichs des MLI erhalten.⁴ Gleichzeitig wird durch die Vermeidung von BEPS das österreichische Steueraufkommen gesichert.

Ursprünglich hat Österreich nur jene 38 Doppelbesteuerungsabkommen als unter das Übereinkommen fallende Abkommen iSd Artikel 1 Absatz 1 lit. a Ziffer ii und Artikel 2 MLI notifiziert, bei denen die Abkommenspartner kurz nach Bekanntgabe des MLI zugesichert hatten, das MLI zu unterfertigen und ebenfalls eine entsprechende Notifikation vorzunehmen. Dadurch konnte sichergestellt werden, dass das MLI für alle von Österreich notifizierten Abkommen anwendbar sein würde und die Notifikation nicht ins Leere laufen würde. Seit der ursprünglichen Notifikation Österreichs ist die Anzahl an Signatarstaaten des MLI allerdings stetig gestiegen und es ist in Zukunft von einer weiteren Steigerung auszugehen.

Da Österreich ein ausgedehntes Netzwerk an Abkommen besitzt und nicht mit allen Abkommenspartnern bilaterale Verhandlungen geplant sind bzw. zweckmäßig erscheinen, ist die Notifikation weiterer österreichischer Abkommen die schnellste und kostensparendste Möglichkeit zur Einhaltung der im Rahmen des BEPS Projektes eingegangenen Verpflichtungen. Die gegenständliche Änderung der Vorbehalte und Notifikationen bringt daher alle österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen in den Geltungsbereich des MLI, die zurzeit nicht den BEPS-Mindeststandard erfüllen und die nicht bereits auf bilateralem Wege verhandelt werden, unabhängig davon, ob der jeweilige Abkommenspartner Österreich bereits notifiziert hat oder nicht und ob er derzeit bereits Signatar des MLI ist. Dies dient ebenfalls der Effizienz und Verwaltungsökonomie, da hierdurch die Notifikationen Österreichs voraussichtlich nicht erneut angepasst werden müssen.

Zugleich erfordert der Ausbau der Wirtschaftsbeziehungen Österreichs zu seinen Vertragspartnern die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen, die den neuesten

3 Siehe OECD/G20, SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (Stand 1. Juni 2022).

4 Siehe OECD/G20, Prevention of Tax Treaty Abuse – Third Peer Review Report on Treaty Shopping, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/d6cecb8-en.pdf?expires=1649349184&id=id&accname=guest&checksum=4037AA520E14985548DDD9A432FFD1D3>, S 43.

Entwicklungen im internationalen Steuerrecht entsprechen. Es soll damit auch der Standort Österreich für den weiteren Ausbau der wirtschaftlichen Beziehungen gestärkt werden.

Durch die gegenständliche Notifikation wird der Geltungsbereich des MLI voraussichtlich auf folgende 34 Doppelbesteuerungsabkommen erweitert: Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Barbados, Belarus, Belize, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Georgien, Iran, Island, Kasachstan, Kirgisistan, Kuba, Libyen, Malaysia, Marokko, Moldau, Mongolei, Montenegro, Nepal, Nordmazedonien, Norwegen, Philippinen, San Marino, Saudi Arabien, Tadschikistan, Thailand, Tunesien, Turkmenistan, Venezuela und Vietnam.

Mit dem Inkrafttreten bzw. Wirksamwerden des Staatsvertrags werden keine wesentlichen finanziellen und keine personellen Wirkungen verbunden sein. Mehrerträge infolge der Bekämpfung von BEPS werden erwartet, können zu diesem Zeitpunkt allerdings noch nicht quantifiziert werden. Unwesentliche höhere Aufwendungen sind im Bereich der Schiedsverfahren zu erwarten. Aus Erfahrungswerten der Vergangenheit wird mit einem zusätzlichen Schiedsverfahren bis 2028 gerechnet, wodurch Aufwendungen von insgesamt € 15.000 Euro für den Bund entstehen würden.

II. Besonderer Teil:

Zu Artikel 1 – Geltungsbereich des Übereinkommens und Artikel 2 – Auslegung von Ausdrücken

Laut Artikel 1 und Artikel 2 Absatz 1 lit. a ist das MLI nur auf ausgewählte Doppelbesteuerungsabkommen eines Staates anwendbar. Die ursprüngliche Notifikation der Republik Österreich an den Verwahrer enthielt eine Auflistung von 38 Abkommen, welche Österreich zum damaligen Zeitpunkt der Anwendung des MLI unterziehen wollte. Da zwischenzeitlich die Anzahl jener Staaten, die das MLI ratifiziert haben, gestiegen ist, ist eine Änderung der Vorbehalte und Notifikationen zweckmäßig. Österreich erweitert durch das gegenständliche Gesetzesvorhaben die Liste jener Doppelbesteuerungsabkommen, die vom MLI erfasst sein sollen, auf alle in Geltung stehenden Doppelbesteuerungsabkommen, die zurzeit nicht den BEPS-Mindeststandard erfüllen und nicht im Zuge bilateraler Verhandlungen abgeändert werden. Der Geltungsbereich des MLI in Bezug auf Abkommen mit diesen 72 Partnerstaaten ist allerdings davon abhängig, dass auch Österreichs Vertragspartner die jeweiligen Abkommen in ihre Notifikation eingeschlossen haben. Nur wenn beide Abkommenspartner das MLI auf ein Abkommen anwenden wollen, wird dieses zu einem „unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen“ für welches gemäß Artikel 1 das MLI gilt.

Der Geltungsbereich des MLI umfasst auf Basis der Notifikation 2018 (BGBl. III Nr. 93/2018) bereits die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Chile, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Israel, Kanada, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, der Schweiz, Serbien, Singapur, der Slowakei, Slowenien, Spanien, der Tschechischen Republik, Ungarn und Zypern, für welche das MLI bereits in Kraft getreten und – mit Ausnahme von Deutschland⁵ und der Schweiz⁶ – auch schon wirksam geworden ist. Im Hinblick auf die Doppelbesteuerungsabkommen mit Bulgarien, China, Hongkong, Italien, Mexiko, Südafrika und der Türkei ist das MLI allerdings noch nicht in Kraft getreten, da der Ratifikationsprozess des jeweils anderen Staates noch nicht abgeschlossen ist bzw. erst vor kurzem abgeschlossen wurde.

Zudem werden von den 34 von der gegenständlichen Notifikation umfassten Doppelbesteuerungsabkommen die folgenden Abkommen jedenfalls in den Geltungsbereich des MLI eingeschlossen werden, da mit Stand 01.06.2022 bereits 19 Staaten das MLI unterzeichnet und 17 davon das Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich ebenfalls notifiziert haben: Ägypten, Albanien, Armenien, Barbados, Belize, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Island, Kasachstan, Malaysia, Marokko, Nordmazedonien, San Marino, Saudi Arabien, Thailand, Tunesien und Vietnam. Davon haben Ägypten, Albanien, Barbados, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Island, Kasachstan, Malaysia, San Marino und Saudi Arabien das MLI bereits ratifiziert, sodass die Ratifikation der gegenständlichen Notifikation zum Inkrafttreten des MLI betreffend diese Doppelbesteuerungsabkommen führen wird. Georgien und Norwegen haben das Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich nicht notifiziert, jedoch im Zuge einer BEPS Peer Review zu Aktionspunkt 6 angekündigt, das Abkommen mit Österreich in den Geltungsbereich des MLI aufnehmen zu wollen. Dagegen ist ein Inkrafttreten des MLI im Verhältnis zu Algerien, Aserbaidschan, Belarus, Iran, Kirgisistan, Kuba, Libyen, Moldau, Mongolei, Montenegro, Nepal, Philippinen, Tadschikistan, Turkmenistan und Venezuela derzeit nicht absehbar, da diese Staaten das MLI noch nicht unterzeichnet haben.

Artikel 2 enthält außerdem die Definition der Begriffe „Vertragspartei dieses Übereinkommens“ in Absatz 1 lit. b und „Vertragsstaat“ in Absatz 1 lit. c. Mit dem ersten Ausdruck werden jene Staaten bezeichnet, für welche das MLI gemäß Artikel 34 in Kraft getreten ist. Der Ausdruck „Vertragsstaat“ bezieht sich auf die Abkommenspartner der vom MLI erfassten Doppelbesteuerungsabkommen.

Weiters sieht Artikel 2 Absatz 2 eine allgemeine Auslegungsregel für im MLI nicht definierte Begriffe vor. Diese sind, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert, gemäß dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen. In Doppelbesteuerungsabkommen nicht definierte Begriffe sind wiederum, laut der in Artikel 3 Absatz 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) verankerten allgemeinen Auslegungsregel, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates im Anwendungszeitraum auszulegen. Das innerstaatliche

5 Im Verhältnis zu Deutschland wird das MLI erst wirksam, wenn in Deutschland ein entsprechendes Anwendungsgesetz beschlossen wurde, da sich Deutschland vorbehalten hat, den Wirksamkeitsbeginn gem. Artikel 35 Absatz 7 MLI bis zum Abschluss erforderlicher innerstaatlicher Verfahren aufzuschieben.

6 Im Verhältnis zur Schweiz kann aufgrund einer Besonderheit im Schweizerischen Recht die Umsetzung des MLI nur durch eine bilaterale Abänderung des DBA erfolgen. Siehe im Detail die Erläuterungen zu Artikel 35.

Steuerrecht hat dabei Vorrang vor einer Bedeutung, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Laut dem Explanatory Statement der OECD/G20 zum MLI ist unter dem „Kontext“ des MLI der Zweck des Abkommens zu verstehen, welcher dem Explanatory Statement entnommen werden kann. Außerdem umfasst der „Kontext“ auch den Zweck des modifizierten Doppelbesteuerungsabkommens, welcher von dessen Präambel, in ihrer durch Artikel 6 des MLI geänderten Fassung, widerspiegelt wird.

Zu Artikel 3 – Transparente Rechtsträger

Der Artikel setzt die im Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 2, „Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen“, vorgeschlagenen und mittlerweile in Artikel 1 Absatz 2 OECD-MA aufgenommenen Maßnahmen für die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit transparenten Rechtsträgern um. Artikel 3 Absatz 1 stellt sicher, dass die Einkünfte transparenter Rechtsträger für die Zwecke der erfassten Abkommen in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Personengesellschaftsberichts („The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“, OECD, 1999) behandelt werden. Zudem dehnt die Bestimmung die Anwendung dieser Grundsätze auch auf Sachlagen und Rechtsträger aus, die der Bericht nicht direkt behandelt. Die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Vorteile sollen nicht gewährt werden, wenn keiner der Abkommenspartner die Einkünfte eines Rechtsträgers nach seinem innerstaatlichen Recht als Einkünfte einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt. Dadurch sollen Qualifikationskonflikte bei transparenten Gebilden verhindert werden. 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.

Die Umsetzung einer Bestimmung bzgl. transparenter Rechtsträger ist optional, da sie keinen Mindeststandard darstellt. Österreich sieht davon ab, diesen Artikel umzusetzen, da Österreich ohnedies dem Personengesellschaftsbericht der OECD folgt. Alle darüberhinausgehenden Sachverhaltskonstellationen, welche von Artikel 3 erfasst werden, bedürfen zwecks vollständiger Umsetzung umfangreicher Begleitbestimmungen, welche im OECD-MA, nicht jedoch im MLI vorgesehen sind. Zudem hängt die Wirksamkeit und Erforderlichkeit der Bestimmung von den Umständen des nationalen Rechts des Abkommenspartners ab. Eine pauschale Umsetzung ohne vorherige Absprache mit dem Abkommenspartner erscheint daher nicht angezeigt.

Wenn z. B. aus Österreich stammende Kapitaleinkünfte einem im Ausland als intransparent qualifizierten Fonds zuzurechnen sind wären diese Einkünfte auf Grund der anzuerkennenden Ansässigkeit des Fonds im Empfängerstaat an der Quelle (also in Österreich) vollständig von der Steuer zu entlasten. Sollten die Kapitaleinkünfte an in Österreich oder in Drittstaaten ohne vergleichbare DBA-Begünstigungen ansässige Steuerpflichtige weiterfließen, so hätte aus österreichischer innerstaatlicher Sicht allerdings kein Anlass zur Entlastung bestanden. Zudem könnten sich aus österreichischer Sicht Nachteile ergeben, da z. B. österreichische Investmentfonds und Personengesellschaften nach österreichischem nationalem Recht als transparent gewertet werden und daher schwerer in den Genuss der Vorteile der Bestimmung kommen können.

Die Anwendung dieser Bestimmung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI erfordert die Zustimmung beider Abkommenspartner eines jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens. Somit hat dieser Artikel keine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs.

Zu Artikel 4 – Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit

Artikel 4 soll Abkommensmissbrauch durch doppelt ansässige Rechtsträger verhindern und beruht auf dem BEPS-Aktionspunkt 6 zur „Verhinderung von Abkommensmissbrauch“, der mittlerweile auch in Artikel 4 Absatz 3 OECD-MA Eingang gefunden hat. Artikel 4 sieht für doppelansässige Gesellschaften die verpflichtende Durchführung eines Verständigungsverfahrens zur endgültigen Feststellung der Ansässigkeit vor.

Die Umsetzung der Bestimmung ist optional, denn sie ist kein Mindeststandard. Österreich sieht davon ab, diesen Artikel umzusetzen. Abgesehen davon, dass dadurch alle doppelansässigen Gesellschaften unter „Generalverdacht“ gestellt werden, ist die Administration dieser Bestimmung äußerst verwaltungsaufwändig. Darüber hinaus hätte die Bestimmung große Rechtsunsicherheit zur Folge, da im Hinblick auf doppelansässige Gesellschaften womöglich über mehrere Jahre hinweg ein Verständigungsverfahren über ihre Ansässigkeit geführt werden müsste.

Die Anwendung dieser Bestimmung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI erfordert die Zustimmung beider Abkommenspartner. Somit hat dieser Artikel keine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs.

Zu Artikel 5 – Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Artikel 5 setzt die im Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 2 vorgeschlagenen Maßnahmen um, die im Zusammenhang mit der Anwendung einer Abwehrregel für hybride Finanzinstrumente durch den Staat des Zahlungsempfängers stehen.

In den Erklärungen und Vorbehalten zum MLI hat sich Österreich zu Option A des Artikels 5 bekannt, d.h. die Absätze 2 und 3 des Artikels sind anzuwenden. Option A entspricht – mit wenigen Abweichungen – Artikel 23 A Absatz 4 des OECD-MA 2000. Durch Einfügung dieser Bestimmung in die bestehenden Abkommen, die eine solche Bestimmung noch nicht enthalten, wird sichergestellt, dass bei sachverhalts- oder auslegungsbedingten Qualifikationskonflikten unerwünschte doppelte Nichtbesteuerungen durch Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat vermieden werden. Da zahlreiche der von Österreich bisher abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bereits eine der Option A entsprechende Bestimmung enthalten, erschien es naheliegend, diese Regelung auch auf die übrigen in Betracht kommenden Doppelbesteuerungsabkommen auszudehnen. Option B des Artikels 5 fokussiert die doppelte Nichtbesteuerung von Dividenden im Rahmen von hybriden Gestaltungen. Option C des Artikels 5 sieht den generellen Wechsel zur Anrechnungsmethode vor.

Die Ausübung der Option A durch Österreich ist unabhängig von den Optionen seiner Vertragspartner, sodass Österreich bei den notifizierten Abkommen die Absätze 2 und 3 des Artikels 5 auf die in seinem Staatsgebiet ansässigen Personen anwenden wird, während die Vertragspartner die von ihnen gewählte Option oder, wenn sie sich für keine Option des Artikels 5 entschieden haben, die ursprüngliche Regelung auf ihre eigenen Ansässigen anwenden. Im Verhältnis zu Staaten, die einen Vorbehalt gemäß Artikel 5 Absatz 8 abgegeben haben, bleibt der gesamte Artikel 5 unangewendet.

Die Bestimmung ist bereits im Verhältnis zu Belgien, Indien, Luxemburg, den Niederlanden, Pakistan, Polen, Portugal, der Schweiz⁷, der Slowakei, Slowenien und Spanien in Kraft getreten. Die Abkommen mit Deutschland, Estland und Litauen werden aufgrund der Änderung der Vorbehalte und Notifikationen ebenfalls von der Bestimmung umfasst. Hinsichtlich der Abkommen mit China und Mexiko, die bereits in der Notifikation anlässlich der Ratifikation des MLI erfasst waren, ist das MLI noch nicht in Kraft getreten. Aufgrund der Erweiterung des Geltungsbereiches werden voraussichtlich zusätzlich die Abkommen mit Ägypten, Armenien, Georgien, der Norwegen, Thailand, und Tunesien modifiziert werden, sofern der andere DBA-Vertragspartner keinen Vorbehalt gegen die Anwendung des Artikel 5 abgegeben hat. Dagegen ist eine Modifikation hinsichtlich der Abkommen mit Algerien Aserbaidschan, Belarus, Kirgisistan, Libyen, Mongolei, Montenegro, Nepal, den Philippinen, Turkmenistan und Venezuela derzeit noch nicht absehbar, da diese Staaten das MLI noch nicht unterzeichnet haben.

Zu Artikel 6 – Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens

Der erste Bestandteil des Mindeststandards des BEPS-Aktionspunkts 6, der auch in die Präambel des OECD-MA Eingang gefunden hat, sieht vor, dass Staaten eine eindeutige Aussage in ihre Doppelbesteuerungsabkommen einfügen, wonach sie durch den Abschluss der Abkommen die Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne die gleichzeitige Schaffung von Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder zur niedrigen Besteuerung aufgrund von Steuervermeidung oder Steuerumgehung, wie bspw. Treaty Shopping, beabsichtigen.

Diese Aussage findet durch Artikel 6 des MLI Eingang in die Präambeln aller vom MLI erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen. Wenngleich eine solche Formulierung keine Besteuerungsrechte zu begründen vermag, so geht dennoch in klarstellender Weise daraus hervor, dass die Staaten die Doppelbesteuerungsabkommen auch zum Zwecke der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung abgeschlossen haben und dies als Kontext bei der Auslegung des jeweiligen Abkommens zu berücksichtigen ist.

Da es sich bei Artikel 6 MLI um einen Mindeststandard handelt, werden dadurch alle vom MLI erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert, sofern das Doppelbesteuerungsabkommen nicht schon eine entsprechende Bestimmung enthält. Artikel 6 MLI ist bereits im Verhältnis zu Belgien, Chile, Deutschland⁸, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Israel, Kanada, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, der Schweiz⁹, Serbien, Singapur, der Slowakei, Slowenien, Spanien, der Tschechischen

⁷ Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

⁸ Im Verhältnis zu Deutschland ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 5.

⁹ Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

Republik, Ungarn und Zypern in Kraft getreten. Im Hinblick auf die Doppelbesteuerungsabkommen mit Bulgarien, China, Hongkong, Italien, Mexiko, Südafrika und der Türkei ist das MLI noch nicht in Kraft, da der Ratifikationsprozess des jeweils anderen Staates noch nicht abgeschlossen ist bzw. erst vor kurzem abgeschlossen wurde.

Infolge der Erweiterung des Anwendungsbereichs durch die gegenständliche Notifikation werden voraussichtlich auch die Abkommen mit Ägypten, Albanien, Armenien, Barbados, Belize, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Georgien¹⁰, Island, Kasachstan, Kuba, Malaysia, Marokko, Nordmazedonien, Norwegen¹¹, San Marino, Saudi Arabien, Thailand, Tunesien und Vietnam vom Anwendungsbereich des Artikels 6 MLI erfasst werden. Dagegen ist eine Modifikation der Abkommen mit Algerien, Aserbaidschan, Belarus, Iran, Kirgisistan, Kuba, Libyen, Moldau, Mongolei, Montenegro, Nepal, den Philippinen, Tadschikistan, Turkmenistan und Venezuela derzeit nicht absehbar, da diese Staaten das MLI noch nicht unterzeichnet haben.

Artikel 7 – Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Artikel 7 ermöglicht Staaten, den zweiten Bestandteil des von der OECD/G20 im BEPS-Aktionspunkt 6 vorgesehenen Mindeststandards durch die Einführung eines „Principal Purpose Test“ (PPT, Hauptzweck-Kriterium) und / oder einer vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen (limitation-on-benefits Klausel / LOB-Klausel) umzusetzen. Dieser Bestandteil des Mindeststandards hat mittlerweile in Artikel 29 OECD-MA Eingang gefunden.

Aufgrund der Vorbehalte und Notifikationen der Republik Österreich wird Österreich den Mindeststandard durch die Anwendung von Artikel 7 Absatz 1, dh durch den PPT, erfüllen. Artikel 7 Absatz 4 und die Absätze 8 bis 14 (LOB-Klausel) sind somit auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen nicht anwendbar, denn Österreich hat weder für ihre Anwendung optiert, noch der einseitigen Anwendung durch den anderen Vertragspartner zugestimmt.

Der PPT in Artikel 7 Absatz 1 setzt die bereits vor Entwicklung des MLI im OECD-Musterkommentar zu Artikel 1 enthaltenen Grundsätze in der Form einer allgemeinen Anti-Treaty-Shopping Regel um. Der PPT versagt die Gewährung von Abkommensbegünstigungen für Transaktionen, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke dieser Transaktionen der Erhalt solcher Vergünstigungen ist bzw. sind.

Im OECD-Musterkommentar zu Artikel 1 wird im Abschnitt „Improper Use of the Convention“ auf das Verhältnis zwischen innerstaatlichen Antimissbrauchsregelungen und den entsprechenden Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens näher eingegangen. Der Kommentar vertritt die Auffassung, dass ein Staat nicht daran gehindert wird, in Fällen des Abkommensmissbrauchs die Gewährung von Abkommensbegünstigungen auf Grund innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften zu verwehren (vgl. insb. Absatz 11 ff. des OECD-Musterkommentars zu Artikel 1 OECD-MA). Diese Auslegung wird Österreich weiterhin und auch bei Anwendung der durch das MLI modifizierten bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vertreten.

Da es sich bei Artikel 7 Absatz 1 MLI um einen Mindeststandard handelt, werden dadurch alle vom MLI erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert, sofern das Doppelbesteuerungsabkommen nicht schon eine entsprechende Bestimmung enthält. Die Bestimmung ist bereits im Verhältnis zu Belgien, Chile, Deutschland¹², Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Israel, Kanada, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, der Schweiz, Serbien, Singapur, der Slowakei, Slowenien, Spanien, der Tschechischen Republik, Ungarn und Zypern in Kraft getreten.¹³ Im Hinblick auf die Doppelbesteuerungsabkommen mit Bulgarien, China, Hongkong, Italien, Mexiko, Südafrika und der Türkei ist das MLI noch nicht in Kraft, da der Ratifikationsprozess des jeweils anderen Staates noch nicht abgeschlossen ist bzw. erst vor kurzem abgeschlossen wurde.

Infolge der Erweiterung des Anwendungsbereichs durch die gegenständliche Notifikation werden voraussichtlich auch die Abkommen mit Ägypten, Albanien, Armenien, Barbados, Belize, Bosnien und

10 Georgien und Norwegen haben ihre Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich nicht notifiziert, jedoch im Zuge der BEPS Peer Review zu Aktionspunkt 6 angekündigt, das Abkommen vom Geltungsbereich des MLI erfassen zu wollen.

11 Siehe supra Fn 10.

12 Im Verhältnis zu Deutschland ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 5.

13 Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

Herzegowina, Dänemark, Georgien¹⁴, Island, Kasachstan, Kuba, Malaysia, Marokko, Nordmazedonien, Norwegen¹⁵, San Marino, Saudi Arabien, Thailand, Tunesien und Vietnam vom Anwendungsbereich des Artikels 6 MLI erfasst werden. Dagegen ist eine Modifikation der Abkommen mit Algerien, Aserbaidshjan, Belarus, Iran, Kirgisistan, Kuba, Libyen, Moldau, Mongolei, Montenegro, Nepal, den Philippinen, Tadschikistan, Turkmenistan und Venezuela derzeit nicht absehbar, da diese Staaten das MLI noch nicht unterzeichnet haben.

Zu Artikel 8 – Transaktionen zur Übertragung von Dividenden

Artikel 8 enthält eine im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 6 vorgeschlagene und mittlerweile in Artikel 10 Absatz 2 lit. a OECD-MA umgesetzte spezielle Anti-Missbrauchsregel. Diese zielt auf Fälle ab, in denen Steuerpflichtige versuchen, eine günstigere Quellenbesteuerung bei Dividenden zu erreichen, indem sie kurz vor Auszahlung der Dividenden ihren Anteil am auszahlenden Unternehmen erhöhen. Um dies zu vermeiden, wird eine Mindesthaltedauer von 365 Tagen für die Anteile vorgeschrieben.

Artikel 8 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional umzusetzen. Österreich sieht von der Anwendung dieser Bestimmung ab. Da ihre Anwendung die Zustimmung der beider Abkommenspartner erfordert, hat sie keine Auswirkung auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

14 Siehe supra Fn 10.

15 Siehe supra Fn 10.

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

Artikel 9 enthält eine im BEPS-Aktionspunkt 6 vorgeschlagene spezielle Anti-Missbrauchsregel, welche in Artikel 13 Absatz 4 OECD-MA Eingang gefunden hat und die Umgehung von nachgebildeten Bestimmungen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zur Sicherung des Besteuerungsrechts des Belegenheitsstaats an Anteilsverkäufen betreffend Unternehmen, die unbewegliches Vermögen halten, verhindern soll. Zum einen wurde dies durch die Einführung einer Frist von 365 Tagen vor Veräußerung sichergestellt, innerhalb derer die maßgebende Wertgrenze an unbeweglichem Vermögen mindestens einmal erreicht worden sein muss. Die Wertgrenze verhindert nunmehr die Umgehung der Bestimmung durch die Abführung von unbeweglichem Vermögen aus einem zu verkaufenden Unternehmen kurz vor dessen Verkauf. Zum anderen wurde der Anwendungsbereich von Artikel 13 Absatz 4 OECD-MA und der nachgebildeten Bestimmungen auf Rechte an einer Personengesellschaft bzw. einem Trust ausgedehnt.

Artikel 9 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional umzusetzen. Österreich sieht von der Anwendung dieser Bestimmung ab. Da die Anwendung dieser Bestimmung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI die Zustimmung der jeweiligen Abkommenspartner erfordert, hat dieser Artikel keine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs.

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

Artikel 10 enthält eine im BEPS-Aktionspunkt 6 vorgeschlagene und mittlerweile in Artikel 29 Absatz 8 OECD-MA umgesetzte spezielle Anti-Missbrauchsregel für die Verhinderung der Niedrig- oder Nichtbesteuerung von Betriebsstätteinkünften in Dreiecksachverhalten. Die Regel spricht jene Fälle an, in denen Steuerpflichtige versuchen, eine Niedrigbesteuerung oder Nichtbesteuerung von Anteilen, Forderungen, Rechten und anderen Wirtschaftsgütern zu erreichen, indem sie eine Zurechnung an zu diesem Zweck errichtete ausländische Betriebsstätten vornehmen. Das Missbrauchspotential aufgrund ausländischer Betriebsstätten wurde bereits in der alten Fassung des OECD-Musterkommentars (Rz. 32 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Artikel 10, Rz 25 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Artikel 11, Rz. 21 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Artikel 12 und Rz 71 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Artikel 24) angesprochen. Artikel 10 ermöglicht dem Quellenstaat, die Abkommensvorteile für solche niedrig oder nicht besteuerten Einkünfte zu versagen, wenn der Ansässigkeitsstaat sie freistellt oder nur sehr niedrig besteuert. Der Quellenstaat kann in diesem Fall gemäß seinem nationalen Recht besteuern.

Artikel 10 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional. Österreich beabsichtigt die Anwendung des Artikels auf die vom MLI erfassten Doppelbesteuerungsabkommen und hat daher keinen Vorbehalt gegen ihn abgegeben. Die Anwendung des Artikels 10 erfordert jedoch die Zustimmung der jeweiligen Abkommenspartner, daher kommt er nicht zur Anwendung, wenn der Abkommenspartner einen Vorbehalt abgegeben hat.

Artikel 10 ist bereits im Verhältnis zu Deutschland¹⁶, Indien, Israel, den Niederlanden, Rumänien, Russland, der Slowakei, Slowenien und Spanien in Kraft getreten. Im Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Mexiko ist das MLI noch nicht in Kraft, da der Ratifikationsprozess Mexikos noch nicht abgeschlossen ist. Durch die neue Notifikation werden in Zukunft voraussichtlich noch die Doppelbesteuerungsabkommen mit Armenien, und Kasachstan erfasst. Die anderen Abkommenspartner Österreichs haben einen Vorbehalt gegen seine Anwendung abgegeben. Mit Chile war bereits eine ähnliche Bestimmung in das Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen worden (BGBl. III Nr. 140/2015). Diese bleibt aufgrund von Chiles Vorbehalt unverändert.¹⁷

16 Siehe supra Fn 8.

17 Siehe supra Fn 3. Chiles finale Position wurde aus Anlass der Ratifikation am 26. November 2020 abgegeben.

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

Artikel 11 enthält die im BEPS-Aktionspunkt 6 vorgeschlagene und mittlerweile in Artikel 1 Absatz 3 OECD-MA umgesetzte sogenannte „Saving-Clause“ (Öffnungsklausel). Die Öffnungsklausel dient der Klarstellung, dass Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich nicht das Recht von Ansässigkeitsstaaten einschränken sollen, ihre eigenen Ansässigen zu besteuern. Diese Tatsache wurde bereits in der alten Fassung des OECD-Musterkommentars bestätigt (Rz. 6.1. und 23 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Artikel 1 und Rz. 14 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Artikel 7). Die Öffnungsklausel soll zusätzlich eine Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens verhindern, welche den Ansässigkeitsstaat an der Anwendung seiner nationalen Anti-Missbrauchsregelungen hindert. In manchen Fällen sehen Doppelbesteuerungsabkommen allerdings auch Verpflichtungen für den Ansässigkeitsstaat bezüglich seiner ansässigen Steuerpflichtigen vor. Diese Fälle sind von der Anwendung der Öffnungsklausel ausgenommen.

Artikel 11 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional umzusetzen. Österreich sieht von der Anwendung des Artikel 11 ab. Da die Anwendung dieser Bestimmung die Zustimmung beider Abkommenspartner erfordert, hat sie keine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs.

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

Artikel 12 setzt die im BEPS-Aktionspunkt 7 zur „Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte“ vorgesehenen und mittlerweile in Artikel 5 Absatz 5 und 6 OECD-MA umgesetzten Maßnahmen bzgl. Vertreterbetriebsstätten um. Im Rahmen des Artikels 7 begründen Personen, die für eine andere Person tätig werden und z. B. eine wesentliche Rolle beim Abschluss von Verträgen spielen, Vertreterbetriebsstätten für das ausländische Unternehmen. Dies gilt grundsätzlich auch für Tochtergesellschaften mit Kommissionärsfunktionen, wenn die für das Vorliegen eines abhängigen Vertreters erforderlichen Rechtsmerkmale erfüllt sind.

Artikel 12 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional umzusetzen. Österreich sieht von der Anwendung dieser Bestimmung ab, da nach der bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis in den anvisierten Fällen bereits vom Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte ausgegangen werden kann. Diese Verwaltungspraxis stützt sich auf den OECD-Musterkommentar zu Artikel 5 Absatz 5, Rz 32.1, wonach ein Vertreter, der im eigenen Namen Verträge abschließt, welche allerdings wirtschaftlich das Unternehmen binden, von Artikel 5 Absatz 5 erfasst sein kann.

Da die Anwendung des Artikels 12 auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI die Zustimmung beider Abkommenspartner erfordert, hat er keine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs.

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

Artikel 13 setzt die im BEPS-Aktionspunkt 7 vorgesehenen und mittlerweile in Artikel 5 Absatz 4 OECD-MA aufgenommenen Maßnahmen um, welche die Umgehung des Betriebsstättenstatus aufgrund des Ausnahmekatalogs betreffend die Begründung von Betriebsstätten verhindern sollen. Eine weite Auslegung der Ausnahmen für vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten würde dazu führen, dass auch Tätigkeiten davon erfasst werden, die nicht bloß unterstützender Natur sind, sondern eventuell sogar die Kerntätigkeit des Unternehmens darstellen, aber dem Wortlaut nach unter die Ausnahme von Artikel 5 Absatz 4 in der alten Fassung des OECD-MA fallen.

Daher normiert Artikel 13, dass für bestimmte Tätigkeiten die Ausnahme vom Betriebsstättenstatus nicht greifen soll: Nach der Option A können die Staaten klarstellen, dass die Ausnahmebestimmung des Artikels 5 Absatz 4 OECD-MA nur greift, wenn die Tätigkeit tatsächlich vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Option B ermöglicht es den Staaten zu vereinbaren, dass bestimmte Tätigkeiten per se keine Betriebsstätte begründen.

Österreich hat sich für die Anwendung der Option A des Artikels 13 entschieden und auf die Anwendung der Option B des Artikels 13 Absatz 4 verzichtet. Denn bereits nach der geltenden österreichischen Verwaltungspraxis gelangt die Ausnahmebestimmung des Artikels 5 Absatz 4 OECD-MA nur zur Anwendung, wenn es sich bei der betreffenden Tätigkeit nicht um die Haupttätigkeit des Unternehmens handelt. Insofern ist Artikel 13 Absatz 2 aus österreichischer Sicht nur klarstellend.

Die Anwendung der Option A auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI erfordert jedoch die Zustimmung beider Abkommenspartner, sodass diese Option nur anwendbar wird, wenn sich die jeweiligen Abkommenspartner Österreichs für die Anwendung der gleichen Option

entscheiden. Artikel 13 ist bereits mit Deutschland¹⁸, Indien, Israel, Kroatien, den Niederlanden, Rumänien, Russland, Serbien, der Slowakei, Slowenien und Spanien in Kraft getreten. Im Hinblick auf die Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien, Mexiko, Südafrika und der Türkei ist das MLI noch nicht in Kraft getreten, da der Ratifikationsprozess des jeweils anderen Staates noch nicht abgeschlossen ist. Die Bestimmung wird – im Zuge der Erweiterung der Abkommenspartner – voraussichtlich in Zukunft auch mit Ägypten, Armenien, Dänemark, Kasachstan, Malaysia, Nordmazedonien, Norwegen, Saudi Arabien, Thailand, Tunesien und Vietnam in Kraft treten.

Zu Artikel 14 – Aufteilung von Verträgen

Artikel 14 setzt eine im BEPS-Aktionspunkt 7 vorgesehene und mittlerweile in Artikel 5 Absatz 4.1 OECD-MA aufgenommene Anti-Fragmentierungsregel um, welche ursprünglich als Anti-Missbrauchsklausel für Baubetriebsstätten konzipiert wurde. Die Regelung soll ein Unternehmen oder eine Gruppe von verbundenen Unternehmen daran hindern, ihre Tätigkeiten untereinander künstlich so aufzuteilen, dass die Begründung einer Betriebsstätte vermieden wird, indem etwa Baustellenfristen künstlich geteilt werden oder die Ausnahmen des Artikels 5 Absatz 4 OECD-MA unberechtigter Weise in Anspruch genommen werden.

Artikel 14 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional umzusetzen. Österreich sieht von der Anwendung dieser Bestimmung ab, da die künstliche Aufteilung von Tätigkeiten, etwa zwecks Umgehung der Baustellenfristen in den Doppelbesteuerungsabkommen, bereits vom PPT erfasst wird. Da die Anwendung des Artikels 14 auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI die Zustimmung beider Abkommenspartner erfordert, hat er keine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs.

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

Artikel 15 definiert den in den Artikeln 12, 13 und 14 verwendeten Begriff der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person, der inzwischen auch in Artikel 5 Absatz 8 OECD-MA Eingang gefunden hat, gemäß den Vorgaben im BEPS-Aktionspunkt 7. Artikel 15 ist nicht Teil des Mindeststandards und somit optional umzusetzen.

Da diese Bestimmung nur in Verbindung mit den Artikeln 12 Absatz 4, 13 Absatz 6 (c) und 14 Absatz 3 (a) zur Anwendung zu gelangen vermag und Österreich Vorbehalte betreffend die Anwendung dieser Bestimmungen abgegeben hat, hat die Republik Österreich ebenfalls einen Vorbehalt bzgl. der Anwendung des Artikels 15 bekannt gegeben. Folglich ist er nicht auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

Zu Artikel 16 – Verständigungsverfahren

Artikel 16 setzt den im BEPS-Aktionspunkt 14 zu „Streitbeilegungsmechanismen“ vorgesehenen Mindeststandard um. Der Mindeststandard verlangt die Einführung der Absätze 1 bis 3 des Artikels 25 des OECD-MA idF 2014. Der Zugang zum Verständigungsverfahren soll verbessert werden, indem ein Antrag entweder in beiden Vertragsstaaten einzureichen ist (siehe Artikel 25 Absatz 1 OECD-MA idF 2017) oder beide Vertragsparteien darüber informiert werden, dass ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eingegangen ist und die zuständigen Behörden die Möglichkeit erhalten, sich ggf. über die Zurückweisung des Antrags abzusprechen.

Österreich hat sich dazu entschieden, den Mindeststandard durch die Umsetzung des Artikels 25 Absatz 1 OECD-MA idF 2014 sowie des zweiseitigen Notifikations- und Konsultationsverfahrens im Falle der Nichteinleitung des Verständigungsverfahrens aufgrund mangelnder Begründetheit des Antrags zu erfüllen. Daher hat Österreich einen Vorbehalt gemäß Artikel 16 Absatz 5 lit. a MLI abgegeben. Da die österreichische zuständige Behörde in der Rolle als Ansässigkeitsstaat nahezu immer zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens bereit ist, besteht kein Erfordernis der Antragstellung in beiden Vertragsstaaten zwecks Einleitung im Nichtansässigkeitsstaat. Kommt Österreich die Rolle als Quellenstaat zu, so erscheint es zudem schwierig, den Ansässigkeitsstaat in ein Verständigungsverfahren zu zwingen, wenn dieser im Vorfeld bereits nicht zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens bereit war.

Da es sich bei Artikel 16 MLI um einen Mindeststandard handelt, werden dadurch alle vom MLI erfassten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert, sofern das Doppelbesteuerungsabkommen nicht schon eine entsprechende Bestimmung enthält. Die Bestimmung ist für die Abkommen mit Belgien, Chile, Frankreich, Irland, Kanada, Luxemburg, den Niederlanden,

¹⁸ Im Verhältnis zu Deutschland ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 5.

Portugal, der Schweiz¹⁹, Spanien und Ungarn in Kraft und wird in Zukunft die Abkommen mit Italien und Mexiko sowie – im Zuge der Erweiterung der Abkommenspartner – voraussichtlich auch die Abkommen mit Ägypten, Malaysia, San Marino, Thailand und Tunesien modifizieren. Dagegen ist eine Modifikation hinsichtlich des Abkommens mit den Philippinen derzeit noch nicht absehbar, da diese das MLI noch nicht unterzeichnet haben.

Zu Artikel 17 – Gegenberichtigung

Artikel 17 normiert eine Gegenberichtigungsverpflichtung für Verrechnungspreise, die im Einklang mit dem Mindeststandard und der „best practice 1“ des BEPS-Aktionspunkts 14 steht. Artikel 17 Absatz 1 stellt somit die Umsetzung von Artikel 9 Absatz 2 OECD-MA in den vom MLI erfassten Doppelbesteuerungsabkommen sicher. Die Bestimmung ist nicht Teil des Mindeststandards, sondern optional, aber Österreich hat sich für ihre Umsetzung entschieden. Die meisten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, welche der Anwendung des MLI unterzogen werden sollen, enthalten jedoch bereits eine Gegenberichtigungsverpflichtung. Artikel 17 wird daher nur in einige Abkommen zusätzlich aufgenommen.

Die Bestimmung ist für die Abkommen mit Belgien, Irland, Kanada, Kroatien, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Pakistan, Portugal, der Schweiz²⁰, Spanien, der Tschechischen Republik und Ungarn in Kraft und wird in Zukunft die Abkommen mit China und Italien sowie – im Zuge der Erweiterung der Abkommenspartner – auch die Abkommen mit Ägypten, Malaysia, Norwegen, Thailand und Tunesien modifizieren. Dagegen ist eine Modifikation hinsichtlich des Abkommens mit den Philippinen derzeit noch nicht absehbar, da diese das MLI noch nicht unterzeichnet haben.

Zu Artikel 18 – Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI (Schiedsverfahren)

Die Bestimmungen der Artikel 18 bis 26 (Teil VI) des MLI sind optional umzusetzen. Sie setzen die gemäß dem BEPS-Aktionspunkt 14 von einigen Staaten, darunter auch Österreich, eingegangene Verpflichtung zur Einführung und Anwendung einer Schiedsklausel um.

Dieser Verpflichtung wurde von der Republik Österreich in ihren Vorbehalten und Erklärungen nun Rechnung getragen, indem die Anwendung des Teils VI des MLI bekanntgegeben wurde. Allerdings erfordert die Anwendung dieser Bestimmungen auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI die Zustimmung beider Abkommenspartner. Somit hat die Option Österreichs zur Einführung einer Schiedsklausel und zur Anwendung des Teils VI nur dann eine Auswirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen, wenn die jeweiligen Vertragspartner ebenfalls dazu optieren.

Darüber hinaus ist Artikel 26 MLI zu beachten, welcher in Absatz 4 die Möglichkeit der Ausübung eines Vorbehalts mit der Wirkung einräumt, dass Teil VI nicht auf erfasste Abkommen anzuwenden ist, welche bereits ein verbindliches Schiedsverfahren vorsehen. Österreich hat von diesem Vorbehalt Gebrauch gemacht. Somit werden die in den Abkommen mit Armenien, Bosnien und Herzegowina, Deutschland²¹, der Mongolei, Nordmazedonien, San Marino und der Schweiz²² vorgesehenen Schiedsklauseln unverändert weiter gelten.

Teil VI des MLI ist bereits mit folgenden Staaten in Kraft: Belgien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Kanada, Luxemburg, Malta, Niederlande, Portugal, Singapur, Slowenien, Spanien und Ungarn. Im Verhältnis zu Italien ist das MLI noch nicht in Kraft, da der Ratifikationsprozess Italiens noch nicht abgeschlossen ist. Im Zuge der Erweiterung der Notifikationen wird Teil VI zukünftig voraussichtlich zusätzlich mit Barbados und Dänemark in Kraft treten.

Zu Artikel 19 – Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren

Artikel 19 sieht die Einführung einer Schiedsklausel in die Doppelbesteuerungsabkommen im Anwendungsbereich des MLI vor. Die in Artikel 19 Absatz 1 angeführte Schiedsklausel entspricht mit wenigen Änderungen dem Artikel 25 Absatz 5 des OECD-MA und sieht vor, dass das Schiedsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen verbindlich einzuleiten ist, wenn das Verständigungsverfahren zwei Jahre nach dem Anfangszeitpunkt erfolglos geblieben ist.

Allerdings hat Österreich den in Artikel 19 Absatz 11 enthaltenen Vorbehalt zu einer längeren Verfahrensdauer für das Verständigungsverfahren ausgeübt. Der Vorbehalt Österreichs entfaltet auch

19 Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

20 Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

21 Im Verhältnis zu Deutschland ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 5.

22 Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

dann Wirkung, wenn die jeweiligen Vertragspartner nicht den gleichen Vorbehalt abgeben. Somit kann ein Schiedsverfahren gemäß Artikel 19 Absatz 1 erst nach drei anstatt von zwei Jahren eingeleitet werden.

Artikel 19 enthält auch einen weiteren von Österreich ausgeübten Vorbehalt in Absatz 12. Dieser Vorbehalt betrifft das Verhältnis zwischen dem Schiedsverfahren und innerstaatlichen Rechtsmitteln und erlaubt es Vertragsparteien, deren zuständige Behörden an die Entscheidungen der innerstaatlichen Gerichte und Verwaltungsbehörden gebunden sind, die Einleitung eines Schiedsverfahrens zu versagen, wenn der jeweilige Streitpunkt bereits von einem innerstaatlichen Gericht oder einer innerstaatlichen Verwaltungsbehörde entschieden wurde. Außerdem dürfen sie ein Schiedsverfahren automatisch beenden, wenn währenddessen eine solche Entscheidung ergeht. Dieser Vorbehalt bedarf nicht der Zustimmung des Vertragspartners, um wirksam zu sein. Daher kommt er für alle österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen zum Tragen, welche der Anwendung des Teils VI des MLI unterliegen.

Mit Ausnahme der zwei erwähnten Vorbehalte sind alle anderen Bestimmungen des Artikels 19 zwingend anzuwenden. Die Absätze 2 und 3 des Artikels 19 modifizieren den Zeitpunkt der Einleitung des Schiedsverfahrens in bestimmten Sonderfällen. Artikel 19 Absatz 2 sieht vor, dass bei einer Aussetzung des Verständigungsverfahrens durch die zuständigen Behörden infolge eines parallel laufenden nationalen Rechtsmittelverfahrens die Frist gehemmt wird. Laut Artikel 19 Absatz 3 wird die Frist verlängert, wenn die zuständigen Behörden sich einig sind, dass der Steuerpflichtige mit der Beschaffung von geforderten Informationen säumig war.

Artikel 19 Absatz 4 regelt die Umsetzung und die Rechtswirkungen des Schiedsspruchs. Der Schiedsspruch ist durch ein Verständigungsverfahren umzusetzen und bindet die zuständigen Behörden außer in den in Artikel 19 Absatz 4 lit. b aufgezählten Umständen.

Artikel 19 Absatz 5 und 6 geben die Vorgangsweise der zuständigen Behörden nach Erhalt eines Antrags auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vor. Die zuständigen Behörden haben zwei Monate nach Erhalt des Antrags Zeit, den Erhalt zu bestätigen und die zuständigen Behörden des Vertragspartners vom Eingang des Antrags zu informieren. Sie haben drei Monate nach Erhalt des Antrags Zeit, um die für eine sachliche Prüfung des Falles erforderlichen Zusatzinformationen anzufordern.

Artikel 19 Absatz 7 und 8 bestimmen, wie der Anfangszeitpunkt des Verständigungsverfahrens und damit der Zeitpunkt, ab dem ein Schiedsverfahren verpflichtend einzuleiten ist, berechnet wird. Der Anfangszeitpunkt hängt davon ab, ob zusätzliche Informationen angefordert wurden.

Gemäß Artikel 19 Absatz 10 sind die genauen Verfahrensregeln des Schiedsverfahrens im gegenseitigen Einvernehmen zwischen den Abkommenspartnern eines vom MLI modifizierten Doppelbesteuerungsabkommens zu regeln, bevor das Schiedsverfahren erstmalig für einen Fall beantragt werden kann.

Zu Artikel 20 – Bestellung der Schiedsrichter

Artikel 20 legt Ausfallsregeln für die Ernennung von Schiedsrichtern fest. Im gegenseitigen Einvernehmen können die zuständigen Behörden davon abweichen. Grundsätzlich besteht das Schiedsgericht aus 3 Schiedsrichtern. Jeweils ein Richter wird von jedem Abkommenspartner bestellt. Gemeinsam bestellen die 2 Richter dann den Vorsitzenden. Sollte eine der Bestellungen nicht innerhalb der vorgegebenen Zeit erfolgen, so schreitet der ranghöchste Funktionsträger des Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung der OECD ein, der nicht Angehöriger eines der beiden Vertragsstaaten ist und ernennt den/die fehlenden Schiedsrichter.

Artikel 20 sieht vor, dass Schiedsrichter unparteilich und von den zuständigen Behörden, Steuerverwaltungen und Finanzministerien der Vertragsstaaten sowie allen unmittelbar von dem Fall betroffenen Personen unabhängig sein müssen. Diese Unparteilichkeit und Unabhängigkeit müssen sie nicht nur bei der Bestellung vorweisen, sondern auch während des Verfahrens und für einen angemessenen Zeitraum danach. Zu den Verhaltensweisen, welche die Unparteilichkeit in Frage stellen könnten, gehört beispielsweise die Annahme eines Stellenangebots von einem der Steuerpflichtigen im Verständigungsfall kurze Zeit nach Ergehen des Schiedsspruchs. Die Erläuterungen der OECD/G20 zum MLI weisen darauf hin, dass die Vereinbarung einer Offenlegungspflicht betreffend Befangenheitsgründe für die Schiedsrichter sinnvoll sein könnte.

Zudem müssen die Schiedsrichter Fachkenntnisse oder Erfahrung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts besitzen. Es ist jedoch nicht notwendig, dass die Schiedsrichterkandidaten Erfahrung als Schiedsrichter oder Richter besitzen.

Zu Artikel 21 – Vertraulichkeit von Schiedsverfahren

Artikel 21 regelt den Zugang der Schiedsrichter und ihrer Mitarbeiter zu vertraulichen Informationen sowie den Umgang der zuständigen Behörden mit vom Schiedsgericht erhaltenen Informationen. Die Schiedsrichter und ihre Mitarbeiter sind verpflichtet, vor dem Beginn des Schiedsverfahrens eine Verschwiegenheitserklärung zu unterschreiben. Die Rechtsfolgen eines Bruchs der Verschwiegenheitspflicht bestimmen sich nach dem nationalen Recht der Vertragspartner.

Die Bestimmung stellt sicher, dass die zuständigen Behörden den Schiedsrichtern alle notwendigen Informationen zukommen lassen können, ohne durch ihre nationalen oder abkommensrechtlichen Verschwiegenheitspflichten daran gehindert zu sein.

Artikel 22 – Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens

Artikel 22 bestimmt, dass sowohl das Verständigungs- als auch das Schiedsverfahren automatisch beendet werden, wenn die zuständigen Behörden der Vertragsparteien nach Einlangen des Antrags auf Einleitung des Verständigungsverfahrens – aber vor Bekanntgabe der Entscheidung durch die Schiedsrichter – eine einvernehmliche Einigung erzielen oder der Steuerpflichtige während dieses Zeitraumes seinen Antrag auf das Verständigungs- oder ein Schiedsverfahren zurückzieht.

Die Bestimmung trägt dem Grundgedanken des Teils VI des MLI Rechnung, eine wirksame und effiziente Streitbeilegung sicherzustellen. Die Einbeziehung des Schiedsgerichts ist naturgemäß nicht mehr erforderlich, sobald sich die Abkommenspartner einigen oder wenn der Steuerpflichtige, der durch die Maßnahmen der jeweiligen Staaten betroffen ist, es nicht mehr wünscht.

Zu Artikel 23 – Art des Schiedsverfahrens

Artikel 23 regelt die Art des anzuwendenden Schiedsverfahrens. Gemäß Artikel 23 Absatz 1 soll grundsätzlich das „Final Offer“-Verfahren (auch „Last Best Offer“ oder „Baseball Arbitration“) zur Anwendung kommen, bei welchem die Schiedsrichter keine eigene Entscheidung treffen, sondern nur zwischen den von den beteiligten zuständigen Behörden vorgeschlagenen Lösungsmöglichkeiten wählen. Diese Vorschläge können entweder monetärer Natur sein (Geldbeträge oder die Höhe der erhobenen Steuern) oder eine Antwort auf eine „Ja/Nein“-Frage darstellen. Die zuständigen Behörden haben jedoch die Möglichkeit, sich im beidseitigen Einvernehmen auf andere Verfahrensregeln zu einigen, welche gemäß Artikel 23 Absatz 1 Vorrang haben würden.

Sollten Vertragsparteien des MLI nicht die Anwendung des „Final Offer“-Verfahrens wünschen, können sie sich die Anwendung des Artikel 23 Absatz 2 vorbehalten. Dieser regelt die „Independent Opinion“-Methode, nach welcher die Schiedsrichter eine von den Positionen der Vertragsparteien unabhängige Entscheidung treffen können. Auch Artikel 23 Absatz 2 kommt nur in Ermangelung einer Vereinbarung anderer Verfahrensregeln zwischen den zuständigen Behörden der Vertragspartner zur Anwendung.

Treffen zwei Abkommenspartner aufeinander, welche beide den Vorbehalt des Artikels 23 Absatz 2 nicht ausgeübt haben, so kommt naturgemäß das „Final Offer“-Verfahren laut Artikel 23 Absatz 1 zur Anwendung. Wenn einer der zwei Abkommenspartner sich jedoch die Anwendung der „Independent Opinion“-Methode vorbehalten hat, kommt für das betroffene Doppelbesteuerungsabkommen Artikel 23 Absatz 2, also die „Independent Opinion“-Methode zur Anwendung, da Vorbehalte gemäß Artikel 28 Absatz 3 in gleichem Maße für beide Abkommenspartner gelten.

Damit ein Staat, welcher keinen Vorbehalt gemäß Artikel 23 Absatz 2 abgegeben hat, nicht gezwungen ist, im Verhältnis zu seinen Abkommenspartnern, welche solche Vorbehalte abgegeben haben, die „Independent Opinion“-Methode anzuwenden, sieht Artikel 23 Absatz 3 vor, dass dieser Staat sich vorbehalten kann, mit einem Staat, welcher die „Independent Opinion“-Methode anwenden will, Artikel 23 Absatz 1 und 2 nicht anzuwenden. In diesem Fall werden die anwendbaren Verfahrensregeln mittels Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden entschieden. Solange keine diesbezügliche Einigung erfolgt ist, bleiben die Regeln über das Schiedsverfahren unanwendbar.

Österreich hat weder vom Vorbehalt in Artikel 23 Absatz 2 noch vom Vorbehalt in Artikel 23 Absatz 3 Gebrauch gemacht. Dies bedeutet, dass die Art des Schiedsverfahrens in den modifizierten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen zur Gänze von der Wahl des Abkommenspartners abhängt. Wählt ein Abkommenspartner die „Independent Opinion“-Methode, so kommt diese zur Anwendung, ansonsten ist die Standardmethode „Final Offer“ anwendbar. Die „Independent Opinion“-Methode ist bereits in folgenden Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft: Griechenland, Malta, Portugal, Slowenien und Ungarn. Mit Belgien, Finnland, Frankreich, Irland, Kanada, Luxemburg, den Niederlanden, Singapur, Slowenien und Spanien ist dagegen bereits die „Final Offer“-Methode in Kraft. Diese Standardmethode wird auch voraussichtlich im Verhältnis zu Italien zur Anwendung kommen,

sobald Italien den Ratifikationsprozess abschließt, und im Rahmen der Erweiterung der Notifikation zukünftig voraussichtlich auch mit Barbados und Dänemark in Kraft treten.

Artikel 23 Absatz 5 sieht eine weitere Option betreffend die Ausgestaltung des Schiedsverfahrens vor. So können sich Vertragsparteien entscheiden, vor dem Beginn des Schiedsverfahrens von den betroffenen Steuerpflichtigen und ihren Beratern die Unterzeichnung einer Verschwiegenheitserklärung zu verlangen. Die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht vor dem Ergehen des Schiedsurteils würde zu einem Abbruch des Schiedsverfahrens führen. Die Ausübung dieser Option ist auch einseitig möglich, sie erfordert also nicht die Übereinstimmung mit dem jeweiligen Vertragspartner. Vertragsparteien, welche die Option nicht ausgeübt haben, können jedoch durch den Vorbehalt in Absatz 6 die Anwendung des Artikels 23 Absatz 5 auf einzelne ihrer Doppelbesteuerungsabkommen ausschließen. Dadurch haben die Abkommenspartner von Vertragsparteien, die sich für die Anwendung von Absatz 5 entschieden haben, die Möglichkeit, der Verschwiegenheitspflicht entgegenzuwirken. Gleichzeitig können sich allerdings jene Vertragsparteien, die Absatz 5 unbedingt anwenden möchten, gemäß Absatz 7 vorbehalten, die Schiedsbestimmungen in Teil VI des MLI zur Gänze nicht anzuwenden, wenn ihre Vertragspartner den Vorbehalt gemäß Absatz 6 abgegeben haben.

Österreich hat keine der in Artikel 23 Absätze 4 bis 7 enthaltenen Optionen bzw. Vorbehalte ausgeübt. Von den Abkommenspartnern Österreichs, mit denen infolge des MLI eine Schiedsklausel in Kraft getreten ist, haben jedoch Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Kanada, Luxemburg, Malta, Portugal, Singapur und Slowenien die Option gemäß Artikel 23 Absatz 5 ausgeübt, sodass im Verhältnis zu all diesen Staaten die Verschwiegenheitspflicht beachtet werden muss. Zusätzlich wird Artikel 23 Absatz 5 voraussichtlich im Verhältnis zu Italien zur Anwendung kommen, sobald Italien den Ratifikationsprozess abschließt. Schließlich wird im Zuge der Erweiterung der Notifikationen die Bestimmung voraussichtlich im Verhältnis zu Dänemark anwendbar sein.

Zu Artikel 24 – Verständigung auf eine andere Regelung

Artikel 24 erlaubt es den Vertragsparteien, für die Möglichkeit einer abweichenden Entscheidungsfindung zu optieren. Der Schiedsspruch ist gemäß der Bestimmung insofern nicht verbindlich und umsetzungspflichtig, als die Vertragsparteien sich innerhalb von drei Kalendermonaten nach seiner Übermittlung einvernehmlich auf eine andere Lösung einigen, welche alle offenen Fragen regelt.

Österreich hat diese Option ausgeübt. Allerdings erfordert die Anwendung dieser Bestimmung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen im Geltungsbereich des MLI die Zustimmung beider Abkommenspartner. Somit hat diese Option nur dann eine Auswirkung auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, wenn die jeweiligen Abkommenspartner ebenfalls dafür optieren. Im Verhältnis zu folgenden Staaten ist Artikel 24 Absatz 2 bereits in Kraft: Belgien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Luxemburg, Malta, Portugal, Singapur, Slowenien, Spanien und Ungarn. Zusätzlich wird die Bestimmung voraussichtlich auch für die Abkommen mit Italien und – im Zuge der Erweiterung der Notifikationen – mit Dänemark in Kraft treten.

Artikel 24 Absatz 3 sieht für Vertragsparteien, die für die Anwendung von Absatz 2 optiert haben, die Möglichkeit vor, Absatz 2 nur für jene Abkommen anzuwenden, bei denen das „Independent Opinion“-Verfahren zur Anwendung kommt. Österreich hat von diesem Vorbehalt nicht Gebrauch gemacht, allerdings kann Österreich aufgrund der reziproken Natur von Vorbehalten durch den Vertragspartner gebunden werden. Belgien und Luxemburg haben den Vorbehalt ausgeübt und er ist für die betreffenden Abkommen bereits in Kraft.

Zu Artikel 25 – Kosten von Schiedsverfahren

Artikel 25 bestimmt, dass die Aufteilung der Kosten für das Schiedsverfahren grundsätzlich gemäß einer von den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarung erfolgen soll. Als Ausfallsregel wird festgelegt, dass jeder Staat seine eigenen Kosten und die Kosten für den von ihm ernannten Schiedsrichter tragen soll. Somit wird Österreich grundsätzlich die eigenen Kosten der zuständigen Behörde, die Kosten für einen der bestellten Schiedsrichter, sowie die Hälfte der Kosten für den Vorsitzenden und der sonstigen allgemeinen Verfahrenskosten zu tragen haben.

Unter allgemeinen Verfahrenskosten versteht die OECD die Kosten für die Anfahrt und die Telekommunikation durch den Vorstand. Die Kosten für die Logistik und Administration des Schiedsverfahrens, sowie die Kosten des Sitzungsraumes fallen jedoch nicht unter die allgemeinen Kosten. Solche Kosten hätte zur Gänze der Vertragsstaat zu tragen, in welchem das Schiedsverfahren stattfindet und welcher Räumlichkeiten dafür zur Verfügung stellt.

Die zuständigen Behörden können sich auch auf fixe Sätze für die Vergütung der Schiedsrichter einigen, wie bspw. jene, welche das ICSID (International Centre for Settlement of Investment Disputes) festgelegt hat²³ oder jene, welche im Revised Code of Conduct zur EU Schiedskonvention vorgeschlagen werden.²⁴

Zu Artikel 26 – Vereinbarkeit

Artikel 26 Absatz 1 beschreibt die Auswirkungen des Teils VI des MLI auf bestehende Doppelbesteuerungsabkommen. Die im Teil VI vorgesehenen Bestimmungen modifizieren das Verständigungsverfahren nach dem betreffenden Abkommen bzw. wirken grundsätzlich anstelle von bereits bestehenden Schiedsklauseln im Anwendungsbereich des jeweiligen Abkommens. Artikel 26 Absatz 4 bietet Vertragsparteien allerdings die Möglichkeit, die Wirkung bereits bilateral vereinbarter Schiedsklauseln beizubehalten, indem sie einen Vorbehalt bzgl. der Anwendung des Teils VI darauf aussprechen. Österreich hat in der ursprünglichen Notifikation für die Abkommen mit Deutschland und der Schweiz von diesem Vorbehalt Gebrauch gemacht. Beide Vorbehalte sind bereits in Kraft getreten.²⁵ Im Zuge der Erweiterung der Notifikationen werden nun auch betreffend die Abkommen mit Armenien, Bosnien und Herzegowina, der Mongolei, Nordmazedonien und San Marino Vorbehalte abgegeben. Der Vorbehalt Österreichs verhindert jegliche Auswirkung der Artikel 18 bis 26 auf die Schiedsklauseln in diesen Abkommen.

Artikel 26 Absatz 2 vermeidet Doppelgleisigkeiten mit anderen internationalen Rechtsgrundlagen, indem die Einleitung eines Schiedsverfahrens ausgeschlossen wird, wenn die strittigen Aspekte eines Falls bereits aufgrund eines anderen bilateralen oder multilateralen Abkommens vor ein Schiedsgericht gebracht wurden. Dies ist im Interesse der Effizienz und Effektivität. Artikel 26 Absatz 3 stellt klar, dass weiterreichende Verpflichtungen der Vertragsparteien aufgrund anderer Übereinkünfte unberührt bleiben.

Artikel 26 Absatz 2 und 3 könnten für Österreich insofern Auswirkungen haben, als Österreich die EU Schiedskonvention ratifiziert und die EU Schiedsrichtlinie²⁶ bereits im EU-BStbG umgesetzt hat. Das EU-BStbG ist auf Steuerjahre beginnend mit 2018 anwendbar. Wird ein Fall somit laut den Bestimmungen der EU Schiedskonvention oder des EU-BStbG vor ein Schiedsgericht gebracht, so darf für den gleichen Fall kein Schiedsverfahren gemäß dem anwendbaren, durch das MLI modifizierten, Doppelbesteuerungsabkommen mehr eingeleitet werden. Sollten die EU Schiedskonvention oder das EU-BStbG weiterreichende Verpflichtungen für Österreich vorsehen, so bleiben diese ebenfalls unberührt.

Zu Artikel 27 – Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung

Laut Artikel 27 Absatz 1 kann das MLI von einigen Staaten, sowie bestimmten Gebieten wie Jersey und Guernsey, unterzeichnet werden. Je nach nationalem Recht bedarf das MLI entweder der Ratifikation, der Annahme oder der Genehmigung. Nach Abschluss des anwendbaren innerstaatlichen Verfahrens muss das Instrument der Ratifikation oder Ähnliches beim Verwahrer hinterlegt werden. Diese Hinterlegung ist maßgeblich für das Inkrafttreten gemäß Artikel 34 des MLI.

In Österreich hat das MLI, wie jedes internationale Abkommen, durch die Genehmigung im Nationalrat und Bundesrat Gültigkeit erlangt. Denn nach österreichischem Recht handelt es sich beim MLI um einen Staatsvertrag gemäß Artikel 50 B-VG, der vom Bundespräsidenten ratifiziert wird. Folglich hat Österreich nach Beschluss des Nationalrats (am 29.06.2017) und des Bundesrats (am 05.07.2017) die Ratifikationsurkunde beim Verwahrer hinterlegt. Die Urkunde wurde am 22.09.2017 hinterlegt, sodass Österreich das MLI als erster Staat ratifiziert hat.

Zu Artikel 28 – Vorbehalte

Die Absätze 1 und 2 des Artikels 28 legen fest, welche Vorbehalte unter dem MLI zulässig sind. Die Aufzählung ist taxativ, weshalb ein Staat keine anderen als die erwähnten Vorbehalte abgeben kann.

Österreich hat folgende Vorbehalte gemäß Artikel 28 Absatz 1 des MLI abgeben:

1. Vorbehalt gemäß Artikel 3 Absatz 5, dass Artikel 3 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
2. Vorbehalt gemäß Artikel 4 Absatz 3 lit. a, dass Artikel 4 zur Gänze unangewendet bleiben soll;

²³ Siehe die Schedule of Fees (gültig ab 1. Juli 2020), <https://icsid.worldbank.org/services/content/schedule-fees>.

²⁴ Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/01), ABI C 322/1, Punkt 7.3. lit f, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42009X1230\(01\)&from=PL](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42009X1230(01)&from=PL).

²⁵ Im Verhältnis zu beiden Abkommenspartnern ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 5 und 6.

²⁶ Richtlinie 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union.

3. Vorbehalt gemäß Artikel 8 Absatz 3 lit. a, dass Artikel 8 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
4. Vorbehalt gemäß Artikel 9 Absatz 6 lit. a, dass Artikel 9 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
5. Vorbehalt gemäß Artikel 11 Absatz 3 lit. a, dass Artikel 11 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
6. Vorbehalt gemäß Artikel 12 Absatz 4, dass Artikel 12 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
7. Vorbehalt gemäß Artikel 13 Absatz 6 lit. c, dass Artikel 13 Absatz 4 unangewendet bleiben soll;
8. Vorbehalt gemäß Artikel 14 Absatz 3 lit. a, dass Artikel 14 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
9. Vorbehalt gemäß Artikel 15 Absatz 2, dass Artikel 15 zur Gänze unangewendet bleiben soll;
10. Vorbehalt gemäß Artikel 16 Absatz 5 lit. a, dass der erste Satz des Artikel 16 Absatz 1 nicht angewendet werden soll;
11. Vorbehalt gemäß Artikel 19 Absatz 11, dass das Schiedsverfahren erst nach 3 Jahren beginnen soll;
12. Vorbehalt gemäß Artikel 19 Absatz 12, dass das Schiedsverfahren nicht zur Anwendung kommt oder beendet wird, sobald ein nationales Gericht oder eine nationale Verwaltungsbehörde über die Streitpunkte abgesprochen hat;
13. Vorbehalt gemäß Artikel 26 Absatz 4, dass die neue Schiedsklausel nicht für Abkommen anwendbar sein soll, welche eine in bestimmter Form abgefasste Schiedsklausel enthalten;
14. Vorbehalt gemäß Artikel 36 Absatz 2, dass einem Antrag auf Einleitung eines Schiedsverfahrens, welcher vor dem Inkrafttreten des MLI in beiden Vertragsparteien eingebracht wird, nur stattgegeben wird, wenn beide zuständigen Behörden dem zustimmen.

Zusätzlich hat Österreich einen Vorbehalt gemäß Artikel 28 Absatz 2 lit. a abgegeben, wonach sich Österreich das Recht vorbehält, Fälle, die die Anwendung der in der Bundesabgabenordnung enthaltenen innerstaatlichen allgemeinen Missbrauchsregeln, insbesondere der §§ 21 und 22, zur Folge haben, vom Anwendungsbereich des Teiles VI auszunehmen.

Ziel des Artikels 28 Absatz 2 ist es, den Vertragsparteien die notwendige Flexibilität in der Anwendung der Schiedsklausel zu bieten. Dieser Vorbehalt bedarf laut Artikel 28 Absatz 2 lit. b der Annahme durch die andere Vertragspartei, wobei das Fehlen einer rechtzeitigen Notifizierung des etwaigen Widerspruchs eines Abkommenspartners ebenfalls als Annahme gewertet wird. Sollte eine Vertragspartei den Vorbehalt nicht annehmen, so würden die Bestimmungen bzgl. des Schiedsverfahrens mit dieser Partei nicht zur Anwendung kommen. Der österreichische Vorbehalt wurde von Belgien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Kanada, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Portugal, Singapur, Slowenien, Spanien und Ungarn bereits angenommen, da diese das MLI ratifiziert haben, ohne einen Einspruch dagegen zu erheben. Im Verhältnis zu Italien ist das MLI noch nicht in Kraft, da der Ratifikationsprozess Italiens noch nicht abgeschlossen ist. Im Zuge der Erweiterung der erfassten Doppelbesteuerungsabkommen könnte der Vorbehalt zusätzlich mit Barbados und Dänemark anwendbar werden.

Artikel 28 Absatz 3 regelt die Wirkungsweise eines Vorbehalts. Sofern nicht explizit anders festgehalten, wirkt sich ein Vorbehalt sowohl auf die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens durch den einbringenden Staat, als auch auf die Anwendung des Abkommens durch den Abkommenspartner aus. Mit anderen Worten, ein Vorbehalt modifiziert ein Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich auf gleiche Weise für beide Staaten. Dadurch verhindern die Vorbehalte Österreichs, dass der Abkommenspartner einseitig eine von Österreich nicht gewünschte Bestimmung anwendbar macht.

Laut Artikel 28 Absätze 5 bis 7 wäre es möglich, eine bloß vorübergehende Liste der Vorbehalte gleichzeitig mit der Unterzeichnung des MLI beim Verwahrer einzubringen. Die endgültigen Vorbehalte wären sodann beim Einbringen der Ratifikationsurkunde (oder eines etwaigen anderen innerstaatlichen Ratifikationsdokuments) beim Verwahrer einzureichen. Die bei der Unterzeichnung eingebrachte Liste an Vorbehalten kann als final gelten, soweit dies im Dokument selbst explizit angemerkt ist. Die Vorbehalte können in beiden Fällen gemäß Artikel 28 Absätze 2, 5 und 9 sowie Artikel 29 Absatz 5 noch nachträglich geändert werden. Gemäß Artikel 28 Absatz 6 und Artikel 29 Absatz 3 hat Österreich bereits anlässlich seiner Unterzeichnung die Vorbehalte und Notifikationen hinsichtlich der 38 von der ursprünglichen Notifikation erfassten Abkommen abgegeben. Diese Vorbehalte und Notifikationen sind schließlich anlässlich der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde bestätigt worden. Die neuerliche Abgabe der Vorbehalte und Notifikationen betreffend die Erweiterung des Geltungsbereichs des MLI wird nach der Genehmigung durch den Nationalrat und den Bundesrat durch ihre Hinterlegung beim Verwahrer erfolgen.

Artikel 28 Absatz 8 sieht vor, dass bei der Abgabe bestimmter Vorbehalte eine Notifikation der betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen bzw. der betroffenen Bestimmungen in den Abkommen

eingereicht werden muss. Dies soll über den Anwendungsbereich der Vorbehalte Klarheit schaffen. Auf ein nicht notifiziertes Abkommen sind die Vorbehalte demgemäß nicht anwendbar. Österreich hat im Falle des Vorbehalts gemäß Artikel 26 Absatz 4 im Zuge der Ratifikation des MLI die entsprechenden Notifikationen abgegeben. Diese Notifikationen erfahren eine entsprechende Erweiterung aufgrund der Ausweitung des Geltungsbereichs des MLI.

Laut Artikel 28 Absatz 9 darf eine Vertragspartei die eigenen Vorbehalte nachträglich einschränken oder zurücknehmen, nicht jedoch ausweiten. Ziel der Bestimmung ist es, weitreichendere Auswirkungen des MLI auf die Doppelbesteuerungsabkommen einer Partei zu ermöglichen, aber nachträgliche Einschränkungen seiner Wirksamkeit zu verhindern. Da Österreich zwar viele der möglichen Vorbehalte ausgenutzt hat, aber nicht alle, hat es die Möglichkeit, diese Vorbehalte in Anspruch zu nehmen, verloren, sobald die Vorbehalte beim Verwahrer anlässlich der Ratifikation abgegeben wurden. Im Zuge der gegenständlichen Notifikation wird keine Einschränkung der bestehenden Vorbehalte vorgenommen, sodass diese Bestimmung für die gegenständliche Notifikation nicht relevant ist.

Absatz 9 regelt zudem den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Einschränkung oder Zurücknahme der Vorbehalte. Für Abkommen, bei welchen im Zeitpunkt der Änderung des Vorbehalts beide Staaten bereits Vertragsparteien waren (siehe Artikel 28 Absatz 9 lit. a), hängt der Zeitpunkt des Wirksamwerdens davon ab, ob es sich um Abzugssteuern (siehe Artikel 28 Absatz 9 lit. a Ziffer i), oder eine andere Steuerart (siehe Artikel 28 Absatz 9 lit. a Ziffer ii) handelt. Zudem erfordert der Wirksamkeitsbeginn den Ablauf einer Frist von sechs Monaten nach Abgabe der Notifikation.

Gibt eine Vertragspartei bspw dem Verwahrer am 25. August 2018 die Änderung eines Vorbehalts bekannt und teilt der Verwahrer die Änderung allen anderen Vertragsparteien am 1. September 2018 mit, so wird sie erst für Abzugssteuern wirksam, in Bezug auf welche der steuerpflichtige Vorgang am oder nach dem 1. Jänner 2020 verwirklicht wurde (Artikel 28 Absatz 9 lit. a Ziffer i). Gleichzeitig wird die Änderung erst für alle anderen Steuern wirksam, die sich auf Perioden nach dem 1. Jänner 2020 beziehen (Artikel 28 Absatz 9 lit. a Ziffer ii; vgl Explanatory Statement, Rz 286 f).

Falls einer der Abkommenspartner eines Staates, welcher seine Notifikationen ändert, erst nach Bekanntgabe der Änderung an den Verwahrer Vertragspartei geworden ist, so wird die Änderung gemäß Absatz 9 erst mit Inkrafttreten des MLI für das betroffene Doppelbesteuerungsabkommen wirksam. Durch Inanspruchnahme des Vorbehalts gemäß Artikel 35 Absatz 7 kann der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Änderung zusätzlich nach hinten verschoben werden um den Abschluss aller erforderlichen nationalen Verfahren zu ermöglichen.

Zu Artikel 29 – Notifikationen

Ähnlich wie im Fall der Vorbehalte ist gemäß der Absätze 1 bis 4 des Artikels 29 zumindest eine vorläufige Liste der Notifikationen gleichzeitig mit der Unterzeichnung des MLI beim Verwahrer einzubringen. Die endgültigen Notifikationen sind beim Einbringen der Ratifikationsurkunde oder des anderen nach nationalem Recht erforderlichen Dokuments beim Verwahrer einzureichen bzw. ist zu diesem Zeitpunkt die Endgültigkeit der bereits eingereichten Notifikationen zu bestätigen. Die bei der Unterzeichnung eingebrachte Liste an Notifikationen kann auch als final gelten, soweit dies im Dokument selbst explizit angemerkt ist. Die Notifikationen können in beiden Fällen gemäß Artikel 29 Absätze 5 und 6 sowie Artikel 35 Absatz 7 noch nachträglich geändert werden. Österreich hat die finale Liste der Notifikationen im Zuge der Ratifikation des MLI am 22. September 2017 eingebracht.

Eine Vertragspartei kann gemäß Artikel 29 Absatz 5 jederzeit die Liste der angeführten Doppelbesteuerungsabkommen ergänzen. Etwaige damit zusammenhängende Notifikationen oder Änderungen von Notifikationen müssen gleichzeitig durchgeführt werden. Das Datum des Wirksamwerdens richtet sich für die neu unter das MLI aufgenommenen Abkommen nach Artikel 35 Absatz 5 des MLI. Ziel des Artikel 29 Absatz 5 ist es, den Geltungsbereich des MLI jederzeit erweitern zu können. Österreich macht durch die gegenständliche Notifikation von dieser Bestimmung Gebrauch und erweitert entsprechend Artikel 2 den Geltungsbereich des MLI um 34 weitere Doppelbesteuerungsabkommen, sodass das MLI künftig voraussichtlich 72 Doppelbesteuerungsabkommen modifizieren wird.

Artikel 29 Absatz 6 erlaubt es den Vertragsparteien, nachträglich Notifikationen bekannt zu geben. Die Bestimmungen für das Wirksamwerden dieser Notifikationen entsprechen jenen für die nachträglichen Vorbehalte gemäß Artikel 28 Absatz 9 des MLI. Es wird daher auf die Erläuterungen zu dieser Bestimmung verwiesen. Auch von dieser Bestimmung hat Österreich im Zuge der gegenständlichen Notifikation Gebrauch gemacht, indem die Notifikation gemäß Artikel 5 Absatz 10 des MLI um die Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Estland, Kroatien, Lettland, Litauen, Mexiko und Russland erweitert wurde. Dadurch wird aus österreichischer Sicht die Modifikation der Abkommen durch Artikel 5 Absatz 2 MLI sichergestellt. Gleichfalls wird – im Zuge der Erweiterung des

Anwendungsbereichs des MLI – die Notifikation gemäß Artikel 26 Absatz 4 um die Abkommen mit Armenien, Bosnien und Herzegowina, der Mongolei, Nordmazedonien und San Marino erweitert. Dies verhindert jegliche Auswirkung der Artikel 18 bis 26 des MLI auf die Schiedsklauseln in diesen Abkommen.

Zu Artikel 30 – Nachträgliche Änderungen von unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen

Artikel 30 stellt klar, dass das MLI nachträgliche Änderungen eines darunterfallenden Doppelbesteuerungsabkommens durch die Vertragspartner nicht verhindert. Alle Bestimmungen des Steuerabkommens dürfen nachträglich geändert werden, auch diejenigen, deren Anwendung durch das MLI modifiziert wurde.

Zu Artikel 31 – Konferenz der Vertragsparteien

Artikel 31 erlaubt es den Vertragsparteien, eine Konferenz einzuberufen, um Aufgaben wahrzunehmen, die aufgrund des MLI gegebenenfalls erforderlich oder zweckdienlich sind. Darunter fallen beispielsweise die Klärung von Auslegungsfragen gemäß Artikel 32 Absatz 2 oder die Entscheidung über eine mögliche Ergänzung des MLI gemäß Artikel 33 Absatz 2. Artikel 31 Absatz 3 regelt den Prozess der Einberufung.

Eine Konferenz der Vertragsparteien zum MLI ist bereits einberufen worden. Sie hat bereits Stellungnahmen zu etlichen Fragen hinsichtlich der Auslegung bzw. Durchführung des MLI iSd Artikels 32 Absatz 2 MLI abgegeben.²⁷

Zu Artikel 32 – Auslegung und Durchführung

Artikel 32 Absatz 1 enthält die Auslegungsregel für die durch das MLI modifizierten Bestimmungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen. Auslegungsfragen bzgl. dieser Bestimmungen sind durch die üblichen in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorhandenen Mechanismen zu lösen, somit mit Hilfe des Verständigungsverfahrens. Darunter fallen auch Fragen bzgl. der Auswirkung der Kompatibilitätsklauseln. Die zuständigen Behörden können sich somit auf die Auswirkungen des MLI auf ihre Abkommen einigen, sofern die Einigung mit den Bestimmungen des MLI im Einklang ist.

Artikel 32 Absatz 2 bestimmt die Auslegungsregeln für das MLI selbst. Fragen zur Auslegung des MLI können durch die Einberufung einer Konferenz der Parteien geklärt werden. Absatz 2 schließt jedoch die Anwendung anderer Mechanismen nicht aus. Daher können bspw. die zuständigen Behörden untereinander vereinbaren, welche Auswirkungen das MLI auf ein erfasstes Doppelbesteuerungsabkommen haben soll und dass bilaterale Auslegungen in Bezug auf bestimmte Doppelbesteuerungsabkommen nicht ausgeschlossen sind. Bei der Auslegung der MLI sind jedoch die authentischen Sprachen, somit Englisch und Französisch, zu beachten.

Die Konferenz der Vertragsparteien wurde bereits mehrfach einberufen um Auslegungsfragen zu entscheiden. Die Stellungnahmen wurden vom Depositär veröffentlicht.²⁸

Zu Artikel 33 – Änderungen

Jede Partei kann Änderungen des MLI vorschlagen, indem sie diese dem Verwahrer zukommen lässt, welcher eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen kann.

Zu Artikel 34 – Inkrafttreten

Für die ersten fünf Länder, welche Ratifikationsurkunden oder ähnliche Urkunden beim Verwahrer eingereicht haben, d.h. Österreich (22.09.2017), Isle of Man (25.10.2017), Jersey (15.12.2017), Polen (23.01.2018) und Slowenien (22.03.2018) ist das MLI am 1. Tag des 4. Kalendermonats nach Einreichung der letzten Urkunde, d.h. am 1.07.2018 in Kraft getreten (Artikel 34 Absatz 1). Für alle anderen Unterzeichner tritt das MLI jeweils am 1. Tag des 4. Kalendermonats nach Einreichung der eigenen Urkunde in Kraft (Artikel 34 Absatz 2). Wenn die relevante Urkunde bspw. am 1. März 2018 eingereicht wird, tritt das MLI am 1. Juli 2018 in Kraft.

27 Siehe weiterführend: <https://www.oecd.org/tax/treaties/opinions-of-the-conference-of-the-parties-to-the-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

28 Siehe die Stellungnahmen der Konferenz der Vertragsparteien, verfügbar unter OECD, Opinions of the Conference of the Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <https://www.oecd.org/tax/treaties/opinions-of-the-conference-of-the-parties-to-the-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

Von den 38 Abkommenspartnern der ursprünglich notifizierte Doppelbesteuerungsabkommen haben 33 das MLI mittlerweile ratifiziert: Belgien, Chile, China, Deutschland²⁹, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Hongkong, Indien, Irland, Israel, Kanada, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Schweiz³⁰, Serbien, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern. Das MLI ist betreffend diese Doppelbesteuerungsabkommen entweder bereits in Kraft oder wird demnächst in Kraft treten. Ausständig sind noch Bulgarien, Italien, Mexiko, Südafrika und die Türkei.

Von den 34 neu hinzugekommenen Abkommenspartnern haben Ägypten, Albanien, Barbados, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Island, Kasachstan, Malaysia, San Marino und Saudi Arabien das MLI bereits ratifiziert, sodass die Ratifikation der gegenständlichen Notifikation zum Inkrafttreten des MLI betreffend diese Doppelbesteuerungsabkommen führen wird.

Zu Artikel 35 – Wirksamwerden

Das Wirksamwerden bezeichnet den Zeitpunkt, zu welchem das MLI beginnt, ein davon erfasstes Doppelbesteuerungsabkommen in Bezug auf eine bestimmte Art von Steuern zu modifizieren. Mit anderen Worten bezeichnet das Wirksamwerden den Zeitpunkt der Anwendbarkeit des MLI auf das Abkommen. Laut Artikel 35 Absatz 1 hängt das Datum des Wirksamwerdens des MLI von der Art der erhobenen Steuer ab. Es wird bei im Abzugsweg erhobenen Steuern anders berechnet, als bei den anderen Steuerarten. In jedem Fall bemisst sich die Dauer aber nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MLI für den letzten der Abkommenspartner.

Sollte das MLI beispielsweise, nachdem es bereits für einen der Abkommenspartner in Kraft getreten ist, am 1. September 2018 für den zweiten Abkommenspartner in Kraft treten, so bestimmt Absatz 1 lit. a, dass das MLI für jene nach dem erfassten Abkommen erhobenen Abzugssteuern wirkt, für welche das steuerpflichtige Ereignis ab dem 1. Jänner 2019 eingetreten ist. Für alle anderen Steuern ist das MLI in diesem Fall wirksam, wenn sie Steuerperioden nach dem 1. Jänner 2020 betreffen, da das MLI für diese Fälle nach dem Inkrafttreten ein Verstreichen von 6 Monaten für den Wirksamkeitsbeginn erfordert (vgl. Explanatory Statement, Rz 326 f). Fällt das letzte Datum des Inkrafttretens auf den 1.07. eines Jahres, so wird das MLI für beide Steuerarten mit 1.01. des nächsten Jahres wirksam.³¹

Artikel 35 Absatz 2 ermöglicht es Staaten, das Wirksamwerden des MLI für Abzugssteuern auf eine andere Steuerperiode anstatt eines Kalenderjahres zu beziehen, um jenen Fällen Rechnung zu tragen, in denen sich die zwei Zeiträume nicht überlappen, d.h. in denen Staaten innerstaatlich eine vom Kalenderjahr abweichende Steuerperiode vorgesehen haben. Diese Option ist einseitig und asymmetrisch anwendbar. Dies bedeutet, dass der andere Vertragsstaat gleichzeitig auf das Kalenderjahr abstellen kann. Es kann daher zu unterschiedlichen Zeitpunkten des Wirksamwerdens in den beiden Vertragsstaaten kommen.³²

Weiters dürfen Vertragsparteien laut Artikel 35 Absatz 3 das Wirksamwerden des MLI für Steuern außer Abzugssteuern an den Beginn eines Kalenderjahres anstelle des Beginns einer neuen Steuerperiode knüpfen. Dies dient der Sicherstellung, dass das MLI immer am Anfang eines Kalenderjahres anwendbar wird. Diese Option ist ebenfalls einseitig anwendbar. Österreich hat von dieser Option Gebrauch gemacht.

Artikel 35 Absatz 4 sieht eine spezielle Regel für das Wirksamwerden des MLI in Bezug auf das Verständigungsverfahren vor. Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens können, unabhängig vom betroffenen Steuerzeitraum, am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des MLI im letzten der beiden Vertragsstaaten wirksam eingebracht werden. Eine Ausnahme gilt jedoch für jene Fälle, deren Vorlage bis zu diesem Tag, also gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen vor dessen Modifikation durch das MLI, nicht möglich war. Ziel der Bestimmung ist es, ein möglichst schnelles Wirksamwerden der Bestimmungen bzgl. des Verständigungsverfahrens nach dem Inkrafttreten des MLI zu ermöglichen. Gleichzeitig soll das MLI allerdings Altfällen, für welche die Einbringung eines Antrags

²⁹ Im Verhältnis zu Deutschland ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 5.

³⁰ Im Verhältnis zur Schweiz ist das MLI jedoch nicht anwendbar, siehe Erläuterungen zu Artikel 35 und supra Fn 6.

³¹ Siehe die Stellungnahmen der Konferenz der Vertragsparteien „Opinion of the Conference of the Parties of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Entry into effect under Article 35 (1)(a)“, herausgegeben am 25.03.2021, verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-cop-opinion-entry-into-effect-under-article-35-1-a.pdf>

³² Dies ist bspw. bei Indien der Fall, deren Steuerperiode mit 1. April beginnt und die daher von der Option Gebrauch gemacht haben.

vor der Änderung des Steuerabkommens unzulässig war, keinen Zugang zum Verständigungsverfahren verschaffen.

Artikel 35 Absatz 5 sieht spezielle Regeln für das Wirksamwerden des MLI in Bezug auf nachträglich angemeldete Doppelbesteuerungsabkommen vor. Die Zeiträume werden auf sehr ähnliche Art und Weise wie die Zeiträume in Absatz 1 berechnet. Der Unterschied besteht darin, dass sie ausgehend vom Zeitpunkt der Bekanntgabe der Änderungen an alle Vertragsparteien durch den Verwahrer anstelle des Zeitpunkts des Inkrafttretens berechnet werden. Zudem wurden die Fristen für das Wirksamwerden im Vergleich zu den Fristen nach Absatz 1 verlängert, um 30 Tage im Falle der Abzugssteuern (lit. a) und um 3 Monate im Falle aller anderen Steuern (lit. b). Die Bestimmung kommt für die 34 neu aufgenommenen Doppelbesteuerungsabkommen (siehe Erläuterungen zu Artikel 2 des MLI) zur Anwendung.

Laut Artikel 35 Absatz 6 darf eine Vertragspartei einen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 35 Absatz 4, dh das Wirksamwerden der Modifikationen zum Verständigungsverfahren (Artikel 16), abgeben. Der Vorbehalt bewirkt, dass die Bestimmungen im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren erst später, gemeinsam mit den anderen Bestimmungen des MLI, dh zum Zeitpunkt gemäß Artikel 35 Absätze 1 bis 3, in Kraft treten.

Artikel 35 Absatz 7 erlaubt es den Staaten, Vorbehalte bezüglich der Absätze 1 und 5 abzugeben. Diese sollen den Staaten ermöglichen, die innerstaatlich erforderlichen Inkraftsetzungsverfahren ungehindert abzuschließen. Daher wird die Wirksamkeit des MLI bis nach der Notifikation an den Verwahrer bezüglich des Abschlusses dieser Verfahren hinausgezögert. In diesen Fällen würde das MLI erst 30 Tage nach der Notifikation des Verwahrers durch den Abkommenspartner wirksam werden. Sollten beide Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens diesen Vorbehalt ausgenutzt haben, so gilt der Zeitpunkt der letzten derartigen Notifikation an den Verwahrer.

Österreich hat von diesen Vorbehalten keinen Gebrauch gemacht, sie sind jedoch insofern für österreichische Doppelbesteuerungsabkommen relevant, als einige der Abkommenspartner Österreichs einen solchen Vorbehalt abgegeben haben. Denn wie alle Vorbehalte wirken auch diese Vorbehalte einseitig. Unter anderen haben Deutschland und die Schweiz Vorbehalte gemäß Artikel 35 Absatz 7 abgegeben, die auch Österreich in Bezug auf die betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen binden. Die Vorbehalte haben unterschiedliche Hintergründe. Im Fall Deutschlands kann das MLI aus innerstaatlicher Sicht nur wirksam werden, wenn im Verhältnis zu jedem Abkommenspartner ein entsprechendes deutsches Anwendungsgesetz beschlossen wurde. Dies ist im Verhältnis zu Österreich noch nicht geschehen, sodass das MLI in Bezug auf Deutschland noch nicht wirksam geworden ist.

Im Fall der Schweiz dient der Vorbehalt der Berücksichtigung einer Besonderheit des innerstaatlichen Rechts. Die Schweizerische Seite sieht jedoch aufgrund einer unterschiedlichen Einschätzung der Wirkungsweise des MLI keine Möglichkeit, jemals gemäß Artikel 35 Absatz 7 lit. b MLI die Anwendbarkeit des MLI auf das zwischen Österreich und der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen zu notifizieren. Dies bedeutet, dass das MLI im Verhältnis zur Schweiz nie wirksam werden wird. Mit der Schweiz wurden daher bilaterale Abkommensverhandlungen vereinbart, um dem Inhalt des MLI Wirkung zu verleihen.

Folglich ist das MLI hinsichtlich 31 der Doppelbesteuerungsabkommen aus der ursprünglichen österreichischen Notifikation bereits wirksam geworden oder wird kürzlich wirksam werden (siehe auch Erläuterungen zu Artikel 34).³³

Zu Artikel 36 – Wirksamwerden des Teiles VI

Für das Wirksamwerden der Schiedsbestimmungen (Artikel 18 bis 26 MLI) werden Sonderregeln vorgesehen. Laut Artikel 36 Absatz 1 lit a ist Teil VI des MLI für jene Anträge auf Einleitung eines Schiedsverfahrens, welche nach dem Inkrafttreten des MLI in beiden Vertragsstaaten gestellt werden, ab dem Inkrafttreten des MLI wirksam.

Für Anträge, welche vor diesem Zeitpunkt gestellt werden, also Altfälle, gilt gemäß Artikel 36 Absatz 1 lit b als Zeitpunkt des Wirksamwerdens jener Zeitpunkt, in welchem die Vertragsparteien dem Verwahrer gemeldet haben, dass sie eine Verständigungsvereinbarung gemäß Artikel 19 Absatz 10 bzgl. der Anwendung des Teils VI abgeschlossen haben. Gleichzeitig bestimmen in diesem Fall die Vertragsparteien im gegenseitigen Einvernehmen, wann die Anträge als eingebracht gelten sollen und

³³ China und Hongkong haben den Ratifikationsprozess erst am 25.5.2022 abgeschlossen, daher sind die maßgeblichen Fristen noch nicht verstrichen. Siehe die entsprechenden Notifikationen auf der Webseite des Depositars, supra Fn 3.

somit wann die Bestimmungen des Teils VI auf sie anwendbar werden. Ziel der Regel ist es, den zuständigen Behörden ein Hinauszögern des Wirksamwerdens sowie eine bessere Verteilung der Altfälle durch unterschiedliche Zeitpunkte der Anwendbarkeit der Bestimmungen zu ermöglichen, da ansonsten das Schiedsverfahren für alle Altfälle gleichzeitig beantragt werden könnte.

Artikel 36 Absatz 2 erlaubt den Vertragsparteien die Abgabe eines Vorbehalts bzgl. der Altfälle, d.h. der vor dem Inkrafttreten eingereichten Anträge. Solche Anträge bedürfen dann der Zustimmung beider Vertragsparteien um zur Streitbeilegung gemäß Teil VI des MLI zulässig zu sein. Folglich könnten bei Abgabe des Vorbehalts bereits vor dem Inkrafttreten des MLI laufende Verständigungsverfahren nur mit Zustimmung der beiden zuständigen Behörden in ein Schiedsverfahren münden. Dieser Vorbehalt wurde auch von Österreich abgegeben. Die Bestimmung soll der Ressourcenknappheit der zuständigen Behörden Rechnung tragen. Staaten mit einer hohen Anzahl laufender Verständigungsverfahren könnten bei der Anwendung von Teil VI auf alle Altfälle mit einer überlangen Dauer trotz der in Artikel 36 Absatz 1 lit. b vorgesehenen Maßnahmen auf Kapazitätsengpässe stoßen.

Die Absätze 3 bis 5 des Artikels 36 regeln das Wirksamwerden des Teils VI bei späterem Inkrafttreten des Teils VI. Eine solche Situation kann aus unterschiedlichen Gründen auftreten, etwa, weil ein Vertragsstaat des MLI nachträglich die vom MLI erfassten Doppelbesteuerungsabkommen erweitert (siehe Absatz 3), oder nachträglich den Anwendungsbereich des Teils VI durch (teilweise) Zurücknahme eines Vorbehalts erweitert (siehe Absatz 4). In solchen Fällen wird der Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Teils VI ausgehend vom Zeitpunkt der Bekanntgabe der Notifikation an alle Vertragsparteien durch den Verwahrer berechnet (siehe Absatz 5).

Zu Artikel 37 – Rücktritt

Eine Partei kann jederzeit und mit sofortiger Wirkung mittels Notifikation an den Verwahrer zurücktreten. Allerdings bleibt das MLI für alle Doppelbesteuerungsabkommen dieser Partei anwendbar, für welche es vor dem Zeitpunkt des Rücktritts für alle Abkommenspartner in Kraft getreten ist. Folglich entfaltet ein Rücktritt nur Wirkungen für die Zukunft.

Artikel 38 – Verhältnis zu Protokollen

Artikel 38 stellt klar, dass die Parteieigenschaft unter dem MLI unabhängig ist von einer Parteieigenschaft unter einem etwaigen späteren Protokoll. Eine Vertragspartei des MLI muss daher nicht zwingend etwaigen späteren Protokollen beitreten. Allerdings kann ein Staat umgekehrt einem solchen späteren Protokoll nur beitreten, wenn er auch dem MLI beitrifft.

Zu Artikel 39 – Verwahrer

Der Verwahrer des MLI ist der OECD-Generalsekretär. Die Aufgaben des Verwahrers sind in den Absätzen 2 und 3 geregelt. Der Verwahrer hat die Vertragsparteien und Unterzeichner des MLI über alle Unterzeichnungen, Ratifikationen, sowie abgegebenen Notifikationen und Vorbehalte zu informieren (Absatz 2). Er hat öffentliche Listen der vom MLI erfassten Doppelbesteuerungsabkommen, sowie aller zum MLI eingebrachten Notifikationen und Vorbehalte zu führen. Diese Listen sind abrufbar auf der Webseite der OECD.³⁴

34 Siehe supra Fn 3.

