

Michael Lang / Christiane Zöhrer\*)

## DBA-Politik im Lichte des Multilateralen Instruments und des OECD-Musterabkommens 2017

### TAX TREATY POLICY CONSIDERATIONS IN LIGHT OF THE MULTILATERAL INSTRUMENT AND THE OECD MODEL TAX CONVENTION 2017

Over the past decade, the OECD Model Tax Convention (OECD MC) has significantly forfeited its importance, as deviations from it have increased considerably. This can partly be attributed to the fact that it is revised on a regular basis and that the Commentary to the OECD MC increasingly provides for alternative or additional provisions to accommodate different country positions. The Multilateral Instrument (MLI), despite having had the potential to align tax treaties to the most recent OECD MC 2017, lags behind the OECD MC 2017 in some areas while going beyond it in others. In the following contribution, *Michael Lang* and *Christiane Zöhrer* analyze these issues.

#### I. Schwindende Vorbildwirkung des OECD-Musterabkommens

Weitweit gibt es derzeit mehr als 3.000 DBA.<sup>1)</sup> Jedes dieser Abkommen ist das Ergebnis bilateraler Verhandlungen. Der vertragliche Charakter der DBA bringt es mit sich, dass es zum Abschluss eines DBA des Ausgleichs der oft unterschiedlichen Interessen der beiden Vertragsstaaten bedarf. Dies ist auch ein wichtiger Grund dafür, dass es kaum DBA gibt, die völlig identisch sind.

Dennoch sind viele DBA ähnlich aufgebaut und beinhalten vergleichbare oder sogar identische Regelungen. Die meisten dieser Abkommen folgen nämlich Musterabkommen (MA). Darunter ist das OECD-MA besonders bedeutend. Das erste OECD-MA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen stammt aus 1963 und wurde 1977 geändert.<sup>2)</sup> 1992 veröffentlichte die OECD ein neues Musterabkommen, das als Loseblattsammlung herausgebracht wurde. Dahinter verbarg sich die politische Ansage, das Musterabkommen und auch den Kommentar nunmehr häufiger zu ändern.<sup>3)</sup> Tatsächlich erfolgten Änderungen seither in den Jahren 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 und 2014.<sup>4)</sup> Das jüngste „Update“ stammt aus 2017 und beinhaltet besonders weitreichende Änderungen.<sup>5)</sup> Die OECD wollte durch die häufigen Änderungen ihres Musterabkommens flexibel auf neue Entwicklungen reagieren können. Der Preis dafür war und ist hoch: Staaten, die bei ihren Abkommensverhandlungen dem jeweils aktuellsten Muster der OECD folgen, nehmen in Kauf, dass ihre eigenen Abkommen uneinheitlicher werden. Die meisten DBA bleiben nämlich viele Jahre unverändert. Zu Änderungen oder Neuverhandlungen kommt es nur selten. Daher gibt es oft jahrzehntelange Übergangszeiten, in denen zu unterschiedlichen Zeiten verhan-

\*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Institutes für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law der WU Wien und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU Wien. Christiane Zöhrer, LL.M. (WU) ist PwC-Forschungsassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Der Beitrag basiert auf einem Vortrag vor Mitgliedern der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer an der WU Wien am 25. 3. 2019.

<sup>1)</sup> Dazu Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019) Einl Rz 4; OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2015) Rz 4.

<sup>2)</sup> Näher Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Einl Rz 13.

<sup>3)</sup> Dazu Lang, Die schwindende Vorbildwirkung des OECD-Musterabkommens, SWK 36/2017, 1542 (1542 f).

<sup>4)</sup> Näher Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Einl Rz 13.

<sup>5)</sup> So auch Bendlinger, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, SWI-Spezial (2018) 5 (10).

## an Instruments und

### LTILATERAL INSTRUMENT AND

MC) has significantly forfeited its his can partly be attributed to the try to the OECD MC increasingly e different country positions. The to align tax treaties to the most re areas while going beyond it in : Zöhrer analyze these issues.

s  
is dieser Abkommen ist das Ergeb- rakter der DBA bringt es mit sich, der oft unterschiedlichen Interessen ein wichtiger Grund dafür, dass es

einhalten vergleichbare oder sogar men folgen nämlich Musterabkom- edeutend. Das erste OECD-MA auf ögen stammt aus 1963 und wurde r neues Musterabkommen, das als er verbarg sich die politische Ansa- tar nunmehr häufiger zu ändern.<sup>3)</sup> ren 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, s<sup>4)</sup> stammt aus 2017 und beinhaltet ) wollte durch die häufigen Ände- Entwicklungen reagieren können. i ihren Abkommensverhandlungen nehmen in Kauf, dass ihre eigenen BA bleiben nämlich viele Jahre un- n kommt es nur selten. Daher gibt u unterschiedlichen Zeiten verhan-

uts für Österreichisches und Internationales L.M.-Programms International Tax Law der nal Business Taxation (DIBT) der WU Wien. in am Institut für Österreichisches und Inter- f einem Vortrag vor Mitgliedern der Kammer n 25. 3. 2019.

OECD, Explanatory Statement to the Multi- es to Prevent Base Erosion and Profit Shif-

-Musterabkommens, SWK 36/2017, 1542

das internationale Steuerrecht, SWI-Spezial

delte und daher inhaltlich voneinander abweichende DBA nebeneinander anzuwenden sind.<sup>6)</sup>

OECD-Mitgliedstaaten folgen außerdem in ihrer DBA-Politik keineswegs generell der jeweils aktuellen Fassung des OECD-MA. Der OECD-Musterkommentar (OECD-MK) hält dazu fest: „Although all member countries are in agreement with the aims and the main provisions of the Model Convention, nearly all have entered reservations on some provisions, which are recorded in the Commentaries on the Articles concerned.“<sup>7)</sup> Eine rechtliche Bindung der Mitgliedstaaten, das OECD-MA in ihren bilateralen Abkommen umzusetzen, besteht ohnehin nicht.<sup>8)</sup> Die bestehende Empfehlung der OECD ist letztlich völkerrechtlich nicht durchsetzbar. In den Fällen, in denen die OECD-Mitgliedstaaten eine *reservation* abgegeben haben, gilt dann nicht einmal die Empfehlung.<sup>9)</sup>

Dazu kommt, dass der von der OECD selbst verfasste offizielle Kommentar zum OECD-MA immer häufiger alternative oder zusätzliche zu den im OECD-MA enthaltenen Vorschriften vorschlägt. Wenn OECD-Mitgliedstaaten in ihren Abkommen statt von der Regelung des OECD-MA selbst von diesen Alternativen Gebrauch machen, brauchen sie nicht einmal eine *reservation* zu dieser Bestimmung abzugeben.<sup>10)</sup> Die OECD wollte durch diese Flexibilität die grundsätzliche Akzeptanz des OECD-MA in Zeiten eines wachsenden und diverser werdenden Mitgliederstandes weiterhin sicherstellen. Die Zahl der von OECD-Mitgliedstaaten vereinbarten Regelungen, die nicht dem OECD-MA entsprechen, ist daher weit größer als die Zahl der *reservations* vermuten lässt. Die Aufnahme solcher Alternativen in den OECD-MK soll dazu beitragen, dass Staaten, die mit einer im OECD-MA vorgeschlagenen Regelung unzufrieden sind, zumindest nicht jeweils eine eigene Vorschrift entwerfen, sondern eine übereinstimmende Alternativbestimmung verwenden.<sup>11)</sup> Die Unterschiede im weltweiten DBA-Netz wurden durch die Aufnahme von Alternativen in den OECD-MK dennoch größer.

Österreich erweckt auf den ersten Blick den Eindruck, auf dem Gebiet des DBA-Rechts Musterschüler innerhalb der OECD zu sein: Österreich legt seinen DBA-Verhandlungen das OECD-MA zugrunde.<sup>12)</sup> Zumindest bisher schien es so, als wenn eine Änderung des OECD-MA unmittelbar eine Änderung der österreichischen Position bei Verhandlungen und Abschluss von DBA zur Folge hatte.<sup>13)</sup> Österreich hat sich seit jeher bemüht, die Zahl der *reservations* gering zu halten.<sup>14)</sup> Im Jahr 2009 wurde die letzte damals bestehende *reservation* zurückgenommen. Sie betraf den Schutz des Bankgeheimnisses beim Informationsaustausch.<sup>15)</sup> Allerdings ist seitdem wieder eine *reservation* dazu gekommen: Österreich hat 2017 einen Vorbehalt gegen den 2010 neuformulierten Art 7 OECD-MA angemeldet und behält sich in seinen Abkommen die Verwendung der Version vor dem Update 2010 vor.<sup>16)</sup>

Österreich gehört auch zu den Staaten, die schon bisher in ihren Abkommen gelegentlich von den im OECD-MK erwähnten Alternativen zum OECD-MA Gebrauch machten

<sup>6)</sup> Dazu auch Lang, SWK 36/2017, 1542 (1543 ff).

<sup>7)</sup> Introduction Rz 31 OECD-MK 2017.

<sup>8)</sup> Zum Soft-Law-Charakter der OECD-Empfehlungen näher Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 124b.

<sup>9)</sup> Vgl Introduction Rz 31 OECD-MK 2017.

<sup>10)</sup> So ausdrücklich Introduction Rz 31 OECD-MK 2017.

<sup>11)</sup> Vgl Introduction Rz 27 OECD-MK 2017.

<sup>12)</sup> Dazu Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Einl Rz 15 ff; zur Orientierung von OECD-Mitgliedstaaten am OECD-MA auch Introduction Rz 12 OECD-MK 2017.

<sup>13)</sup> Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (108 ff).

<sup>14)</sup> So Jirousek, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik (2013) 17 (20).

<sup>15)</sup> Näher Lang, SWK 36/2017, 1542 (1545); Lang, SWI 2012, 108 (109); Jirousek, Anmerkungen zur DBA-Politik Österreichs: eine Replik, SWI 2012, 157 (157); OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2011, Phase 1: Legal and Regulatory Framework (2011) Rz 225 ff.

<sup>16)</sup> Rz 96 OECD-MK 2017 zu Art 7 OECD-MA.

und daher vom OECD-MA abwichen, ohne eine *reservation* vorzunehmen: Nach der im OECD-MK vorgeschlagenen Vorschrift soll die Anwendung der anderen Absätze des Künstler- und Sportlerartikels auf im Staat der Tätigkeit bezogene Einkünfte ausgeschlossen sein, wenn der Aufenthalt des Künstlers oder Sportlers ganz oder überwiegend aus Mitteln eines der beiden Staaten oder seiner Gebietskörperschaften unterstützt wird.<sup>17)</sup> Dieses Beispiel zeigt auch, dass der Plan der OFCD nicht immer aufgeht. Durch die Aufnahme von Musterregelungen im OECD-MK lässt sich nämlich nicht in allen Fällen erreichen, dass die abweichenden Regelungen zumindest einen einheitlichen Wortlaut haben: Art 16 Abs 3 des österreichischen Musterabkommens schränkt die vom OECD-MK vorgeschlagene Vorschrift auf Mittel des anderen Staates oder seiner Gebietskörperschaften ein und erweitert sie gleichzeitig auf aus Mitteln gemeinnütziger Körperschaften unterstützte Aufenthalte.<sup>18)</sup>

Die österreichischen DBA weichen aber auch noch aus einem anderen Grund häufig vom jeweils vorliegenden OECD-MA ab. Österreich sieht nämlich auch dann keine Notwendigkeit zur Abgabe einer *reservation*, wenn das österreichische Finanzministerium bei DBA-Verhandlungen zwar eine vom OECD-MA abweichende Regelung durchsetzen möchte, aber bereit ist, die im OECD-MA enthaltene Regelung letztlich zu akzeptieren, wenn der andere Vertragsstaat darauf beharrt.<sup>19)</sup> Daher finden sich im österreichischen Musterabkommen einige Bestimmungen, die vom OECD-MA abweichen, ohne dass zu diesen Vorschriften *reservations* bestehen. Dazu gehört zB die Erweiterung der Kassenstaatsregelung des Art 19 OECD-MA über für den Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften geleistete Dienste gezahlte Gehälter und Pensionen hinaus auch auf von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts gezahlte Gehälter und Pensionen.<sup>20)</sup> Ein anderes Beispiel ist der Verzicht auf die Voraussetzung der sonstigen Gesellschaftsanteile in der Dividendendefinition des Art 10 Abs 3 des österreichischen Musterabkommens.<sup>21)</sup> Diese Abweichung vom OECD-MA führt unter anderem dazu, dass Zuwendungen von Privatstiftungen auch unter den Dividendenartikel fallen.<sup>22)</sup>

## II. MLI als schnelle Form der Übernahme des OECD-MA in bilaterale DBA?

Der Umstand, dass es lange Zeit dauern kann, bis eine neu in das OECD-MA aufgenommene Regelung in alle DBA eines Staates übernommen wird, hat die OECD dazu bewogen, über Alternativen zur bisher geübten Vorgangsweise nachzudenken: DBA sollten nicht bloß im Wege langwieriger bilateraler Verhandlungen geändert werden können. Jahrzehntelange Übergangszeiten, bis sich dann endlich eine neue Regelung in allen oder fast allen DBA weltweit findet, wurden gerade angesichts des Ziels, Base Erosion und Profit Shifting (BEPS) zu verhindern, als inakzeptabel betrachtet. Als Ergebnis dieser Überlegungen wurde das Multilaterale Instrument (MLI) geschaffen.<sup>23)</sup>

<sup>17)</sup> Rz 14 OECD-MK 2017 zu Art 17 OECD-MA 2017.

<sup>18)</sup> Art 16 Abs 3 „Österreichisches Musterabkommen“, abgedruckt bei *Toifl* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 17 S 1180.

<sup>19)</sup> Dazu *Jirousek*, SWI 2012, 157 (157); *Jirousek* in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 17 (20).

<sup>20)</sup> Art 18 Österreichisches MA, abgedruckt in *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 19 S 1304.

<sup>21)</sup> Art 10 Abs 3 Österreichisches MA, abgedruckt bei *Aigner/Prechtl-Aigner* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 10 S 799.

<sup>22)</sup> So *Jirousek*, Die österreichische DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht: Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag (2010) 409 (418 ff).

<sup>23)</sup> Dazu *OECD/G20*, Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur Modifikation bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen, Aktionspunkt 15: Arbeitsergebnis 2014 (2015) 21; *OECD/G20*, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report (2015) 16; *Jirousek/Zöhner*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht? ÖStZ 2017, 217 (217).

ervation vorzunehmen: Nach der im  
wendung der anderen Absätze des  
tigkeit bezogene Einkünfte ausge-  
oder Sportlers ganz oder überwie-  
einer Gebietskörperschaften unter-  
lan der OECD nicht immer aufgeht.  
CD-MK lässt sich nämlich nicht in  
gelungen zumindest einen einheit-  
schen Musterabkommens schränkt  
Mittel des anderen Staates oder sei-  
chzeitig auf aus Mitteln gemeinnüt-

aus einem anderen Grund häufig  
ch sieht nämlich auch dann keine  
das österreichische Finanzminis-  
OECD-MA abweichende Regelung  
MA enthaltene Regelung letztlich zu  
uf beharrt.<sup>19)</sup> Daher finden sich im  
nungen, die vom OECD-MA abwei-  
s bestehen. Dazu gehört zB die Er-  
OECD-MA über für den Staat oder  
te gezahlte Gehälter und Pensionen  
ffentlichen Rechts gezahlte Gehäl-  
Verzicht auf die Voraussetzung der  
Definition des Art 10 Abs 3 des öster-  
nung vom OECD-MA führt unter an-  
en auch unter den Dividendenartikel

#### aterale DBA?

eine neu in das OECD-MA aufge-  
nommen wird, hat die OECD dazu  
organgsweise nachzudenken: DBA  
Verhandlungen geändert werden  
h dann endlich eine neue Regelung  
gerade angesichts des Ziels, Base  
als inakzeptabel betrachtet. Als Er-  
le Instrument (MLI) geschaffen.<sup>23)</sup>

gedruckt bei Toifl in Aigner/Kofler/Tumpel,  
ch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik,  
nmes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Art 19  
ner/Prechtl-Aigner in Aigner/Kofler/Tumpel,  
zierl, Europäisches Steuerrecht: Festschrift  
).  
uments zur Modifikation bilateraler Doppel-  
ris 2014 (2015) 21; OECD/G20, Developing  
s, Action 15: 2015 Final Report (2015) 16;  
alen Steuerrecht? ÖStZ 2017, 217 (217).

Bedauerlicherweise dient das MLI aber nur der Umsetzung jener Änderungen des OECD-MA, die aus dem BEPS-Projekt entstanden sind.<sup>24)</sup> Daneben gibt es aber noch andere Änderungen des OECD-MA, die seitens der dafür zuständigen Working Party 1 unabhängig davon erarbeitet wurden.<sup>25)</sup> So wurde die in Art 3 Abs 2 OECD-MA enthaltene Interpretationsvorschrift im OECD-MA 2017 um den Zusatz ergänzt, dass neben dem Abkommenszusammenhang auch noch eine von den zuständigen Behörden vereinbarte Bedeutung eines Ausdrucks für die Interpretation von Abkommensvorschriften heranzuziehen ist.<sup>26)</sup> Zudem wurde der Ausdruck „Pensionsfonds“ definiert.<sup>27)</sup> Durch das OECD-MA 2017 kam es auch zu umfassenden Änderungen im Bereich der Schiff- und Luftfahrt: Das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus dem Betrieb und der Veräußerung von Schiffen und Luftfahrzeugen wurde neu aufgeteilt.<sup>28)</sup> Die Besteuerung der auf derartigen Transportmitteln tätigen Arbeitnehmer wurde ebenfalls neu geregelt.<sup>29)</sup> Für die Vermögensbesteuerung von Schiffen und Luftfahrzeugen wurde Art 22 Abs 3 OECD-MA neu gefasst.<sup>30)</sup>

Für Staaten, die ihre DBA an die aus 2017 stammende Fassung des OECD-MA angleichen wollen, genügt es daher nicht, das MLI zu ratifizieren. Vielmehr müssen sie weiterhin im bilateralen Weg die verbleibenden Änderungen des OECD-MA 2017 in ihre DBA übernehmen. Die Chance, mit dem MLI über die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Regelungen hinaus die Anpassung der DBA an das OECD-MA zum Stand 2017 vorzunehmen, wurde vergeben. Bis die genannten Regelungen (Abkommensinterpretation, Pensionsfonds und Schiff- und Luftfahrt) sich in der Mehrzahl der weltweit bestehenden DBA finden, werden viele Jahre vergehen.

Allerdings sind nicht einmal alle Regelungen des MLI, die der Änderung der DBA dienen, auch im OECD-MA 2017 enthalten. Dies ergibt sich schon daraus, dass das MLI in manchen Fällen Alternativen eröffnet. Dies läuft jedoch der Konzeption des OECD-MA zuwider.<sup>31)</sup> Abgesehen vom Methodenartikel, der im OECD-MA in zwei Varianten enthalten ist, findet sich im OECD-MA für jede Vorschrift immer nur eine Regelung. Demgegenüber schlägt zB Art 13 MLI für Art 5 Abs 4 OECD-MA die Optionen A und B vor.<sup>32)</sup> Nach Option A greift die Ausnahme von der Betriebsstättendefinition nur dann, wenn die in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA 2017 genannte Tätigkeit einen Hilfscharakter aufweist oder von vorbereitender Natur ist.<sup>33)</sup> Hingegen erlaubt Option B, einzelne Tätigkeiten *per se* – also ungeachtet ihrer Qualifikation – von der Betriebsstättendefinition auszunehmen.<sup>34)</sup> Im zuletzt genannten Fall kommt die Ausnahme daher auch dann zum Tragen, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit nicht als vorbereitende oder Hilfstätigkeit zu klassifizieren ist, sondern die Kerntätigkeit des Unternehmens darstellt.<sup>35)</sup> In Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017 findet sich nur Option A.

Dazu kommt, dass einige der im MLI enthaltenen Regelungen auch über das OECD-MA 2017 hinausgehen. Das ist zum Beispiel bei Art 7 Abs 4 MLI der Fall: Art 7 Abs 1 MLI

<sup>24)</sup> OECD, Explanatory Statement, Rz 2.

<sup>25)</sup> Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 (450).

<sup>26)</sup> Art 3 Abs 2 OECD-MA 2017; dazu Lang, Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen nach Art 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen 2017, in Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff, Territorialität und Personalität [in Druck].

<sup>27)</sup> Art 3 Abs 1 lit i OECD-MA 2017.

<sup>28)</sup> Art 8 und 13 Abs 3 OECD-MA 2017.

<sup>29)</sup> Art 15 Abs 3 OECD-MA 2017.

<sup>30)</sup> Art 22 Abs 3 OECD-MA 2017.

<sup>31)</sup> Vgl dazu auch Introduction Rz 27 OECD-MK 2017.

<sup>32)</sup> Weiterführend dazu vgl Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch spezielle Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, SWI-Spezial 2018, 104 (104 ff); Zöhrer, Einschränkung des Hilfsbetriebsstättenbegriffs durch die Anwendung des MLI, ÖStZ 2017, 410 (410 ff).

<sup>33)</sup> Vgl Art 13 Abs 2 MLI, der Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017 entspricht.

<sup>34)</sup> Vgl Art 13 Abs 3 MLI.

<sup>35)</sup> So Bendlinger, SWI-Spezial 2018, 104 (114 ff); OECD, Explanatory Statement, Rz 173.

enthält den Principal Purpose Test und Art 7 Abs 4 MLI ergänzt diese Regelung um eine weitere Vorschrift, nach der die zuständige Behörde unter bestimmten Voraussetzungen von der Anwendung dieser Vorschrift absehen kann. Art 7 Abs 4 MLI ist somit als Ausnahme zu Art 7 Abs 1 MLI konzipiert und kommt dann zum Tragen, wenn beide Vertragsstaaten sich für die Übernahme dieser Bestimmung entscheiden.<sup>36)</sup> Art 29 Abs 8 OECD-MA sieht hingegen diese Ausnahme nicht vor, und enthält nur den Principal Purpose Test. Allerdings können sich die Staaten auch im Rahmen des MLI dafür entscheiden, bloß Art 7 Abs 1 MLI in ihre Abkommen zu übernehmen, und auf Art 7 Abs 4 MLI zu verzichten.<sup>37)</sup> So gesehen ist die Konstellation mit Art 5 Abs 4 OECD-MA vergleichbar: Die eine Alternative besteht in der Übernahme bloß des Principal Purpose Tests, die andere in der Übernahme auch der Ausnahmebestimmung in die bilateralen DBA. Das OECD-MA 2017 hat sich nur für die erste Variante entschieden. Ähnliches gilt auch für Art 14 MLI: Dort ist eine spezielle Regelung enthalten, wie in Fällen von *splitting up of contracts* für Zwecke der Berechnung der Baustellen- und Montagefrist des Art 5 Abs 3 OECD-MA vorzugehen ist.<sup>38)</sup> Das OECD-MA 2017 selbst enthält keine derartige Regelung, sie wird nur vom OECD-MK 2017 zur Verfügung gestellt.<sup>39)</sup> Staaten, die Art 14 MLI akzeptieren, verändern ihre Abkommen über den Text des OECD-MA 2017 hinaus. Bedauerlicherweise sind auch die in Teil VI MLI enthaltenen Regelungen über das Schiedsverfahren nicht zum Bestandteil des OECD-MA 2017 geworden: Das OECD-MA kennt weiterhin nur Art 25 Abs 5 OECD-MA und bleibt insoweit hinter dem MLI zurück.<sup>40)</sup>

Diese Beispiele zeigen, dass die Regelungen des MLI und des OECD-MA 2017 nicht zur Gänze aufeinander abgestimmt sind: Das MLI bleibt hinter dem OECD-MA 2017 zurück, soweit Vorschriften, die in das OECD-MA 2017 aufgenommen wurden, nicht im Wege des MLI in bilaterale DBA übernommen werden können. Das MLI geht aber auch über das OECD-MA 2017 hinaus, soweit es Regelungen enthält, die sich im OECD-MA 2017 gar nicht finden. Einem Staat, der eine konsistente Abkommenspolitik verfolgt, ist es daher nicht möglich, vorbehaltlos die Regelungen des MLI zu akzeptieren und zugleich nicht vom OECD-MA abzuweichen. Umgekehrt driften die DBA von Staaten, die dem MLI ohne Vorbehalte beitreten und die sich dann in weiterer Folge bemühen, bei ihren DBA-Verhandlungen alle Regelungen des OECD-MA 2017 durchzusetzen, unweigerlich auseinander.

Dieses Dilemma zeigt sich naturgemäß auch in der österreichischen Abkommenspolitik: Österreich hat sich in Art 13 MLI für Zwecke der vorbereitenden und Hilfstätigkeiten des Art 5 Abs 4 OECD-MA für Option A entschieden.<sup>41)</sup> Dieselbe Regelung findet sich auch in Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017 selbst. Die Konsistenz der österreichischen DBA ist dadurch gewahrt. Weiters hat sich Österreich entschlossen, für die in Art 7 Abs 4 MLI vorgesehene Ausnahme vom Principal Purpose Test nicht zu optieren.<sup>42)</sup> Das OECD-MA kennt diese Ausnahme nämlich nicht. Damit kann Österreich bei DBA-Verhandlungen über diese Bestimmung der im OECD-MA enthaltenen Fassung folgen, ohne riskieren zu müssen, dass die österreichischen DBA, die im Wege des MLI ge-

<sup>36)</sup> Vgl Art 7 Abs 3 und 4 MLI sowie *OECD*, Explanatory Statement, Rz 98; weiterführend vgl etwa *Lang*, Der Principal Purpose Test, SWI-Spezial 2018, 48 (57 ff).

<sup>37)</sup> Weiterführend zum *discretionary relief* des Art 7 Abs 4 MLI siehe etwa *Lang*, SWI-Spezial 2018, 48 (56 ff).

<sup>38)</sup> Weiterführend dazu vgl etwa *Ecker*, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, SWI-Spezial 2018, 123 (123 ff).

<sup>39)</sup> Dazu Rz 52 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

<sup>40)</sup> Dazu auch *Lang*, Die Auslegung des multilateralen Instruments, SWI 2017, 11 (17).

<sup>41)</sup> Diese Option wurde gewählt, da sie die Beibehaltung der bisherigen Verwaltungspraxis erlaubt; vgl dazu ErlRV 1670 BlgNR 25. GP, 4; *Zöhrer*, ÖStZ 2017, 410 (411 f).

<sup>42)</sup> Es wurde daher kein entsprechendes *opting in* gemäß Art 7 Abs 3 MLI von Seiten Österreichs ausgeübt; vgl dazu ErlRV 1670 BlgNR 25. GP, 4; *Lang*, SWI-Spezial 2018, 48 (58).

4 MLI ergänzt diese Regelung um Hörde unter bestimmten Voraussetzungen kann. Art 7 Abs 4 MLI ist somit dann zum Tragen, wenn beide Parteien die Entscheidung über die Besteuerung entscheiden.<sup>36)</sup> Art 29 Abs 8 MLI enthält nur den Principal Purpose Test im Rahmen des MLI dafür entworfen zu übernehmen, und auf Art 7 Abs 4 MLI mit Art 5 Abs 4 OECD-MA Vereinbarung bloß des Principal Purpose Test-Variante entschieden. Ähnliche Regelungen enthalten, wie in Fällen von Art 7 Abs 4 OECD-MA 2017 selbst enthält keine Ausnahme zur Verfügung gestellt.<sup>39)</sup> Staaten, die über den Text des OECD-MA Teil VI MLI enthaltenen Regelungen des OECD-MA 2017 geworden: Das OECD-MA und bleibt insoweit hinter dem

MLI und des OECD-MA 2017 nicht zur Geltung kommt hinter dem OECD-MA 2017 zu dem OECD-MA 2017 aufgenommen wurden, nicht im Einklang sein können. Das MLI geht aber auch über den Text des OECD-MA Teil VI MLI enthaltenen Regelungen des OECD-MA 2017 geworden: Das OECD-MA und bleibt insoweit hinter dem

der österreichischen Abkommenspolitik vorbereitenden und Hilfstätigkeiten an.<sup>41)</sup> Dieselbe Regelung findet sich in der Konsistenz der österreichischen DBA enthaltenen Fassung folgen, die im Wege des MLI ge-

ment, Rz 98; weiterführend vgl etwa Lang,

MLI siehe etwa Lang, SWI-Spezial 2018, 48

licher Vertragstrennung, SWI-Spezial 2018,

ents, SWI 2017, 11 (17).

der bisherigen Verwaltungspraxis erlaubt; vgl Rz 411 ff).

7 Abs 3 MLI von Seiten Österreichs ausgehend, SWI-Spezial 2018, 48 (58).

ändert werden, einen anderen Inhalt aufweisen als die dann bloß bilateral verhandelten oder modifizierten DBA.

Eine in der bisherigen Abkommenspolitik geübte Vorgangsweise lässt sich allerdings nicht mit der Regelungstechnik des MLI in Einklang bringen: Manche Vorschriften des bisherigen österreichischen Musterabkommens weichen ja von den Parallelvorschriften des OECD-MA ab, ohne dass dazu eine österreichische *reservation* besteht. Österreich strebt in diesen Fällen an, die eigene Musterabkommensregelung im DBA durchzusetzen, ist aber auf Wunsch der anderen Seite bereit, nachzugeben und die im OECD-MA enthaltene Regelung zu akzeptieren.<sup>43)</sup> Wenn in einer solchen Konstellation Österreich einen Vorbehalt zur entsprechenden mit der Parallelvorschrift des OECD-MA übereinstimmenden MLI-Regelung abgibt, verhindert dies, dass die Regelung des OECD-MA im Wege des MLI in ein österreichisches DBA aufgenommen wird. Denn wenn die andere Seite, die bei bilateralen Verhandlungen auf der im OECD-MA enthaltenen Regelung beharrt hätte, diese Vorschrift im MLI vorbehaltlos akzeptiert, hilft ihr dies nicht: Im Wege des MLI kommt es nur dann zu einer Änderung der entsprechenden bilateralen DBA-Vorschrift, wenn die Positionen der beiden Vertragsstaaten im MLI dazu übereinstimmen.<sup>44)</sup> Bei einem Vorbehalt einer Seite fehlt es am erforderlichen „*matching*“. Wenn aber Österreich auf einen Vorbehalt verzichtet, um in solchen Fällen ein *matching* zu ermöglichen, und der andere Staat aus denselben Gründen von einem Vorbehalt absieht, kann es zu einer merkwürdigen Konsequenz kommen: Keiner der beiden Staaten will primär die im MLI und im OECD-MA enthaltene Regelung in das DBA aufnehmen, sondern bevorzugt eine davon abweichende Regelung. Dennoch bewirkt der von beiden Seiten vorgenommene Verzicht auf den Vorbehalt ein *matching*. Die im MLI und im OECD-MA enthaltene Regelung wird Bestandteil des DBA, obwohl beide Staaten eine – möglicherweise sogar übereinstimmende – Präferenz für eine andere Regelung hatten. Weder die Abgabe eines Vorbehalts noch der Verzicht darauf ist in diesen Fällen das geeignete Mittel, um die österreichische Position, nach der das Fehlen einer *reservation* zu einer Vorschrift des OECD-MA auch bedeuten kann, dass sich die österreichische Seite dem Wunsch des anderen Vertragsstaates nach Aufnahme dieser Vorschrift in das DBA nicht unter allen Umständen verweigern würde, entsprechend abzubilden.

### III. Übernahme der Regelungen des MLI-Mindeststandards

Eine Vereinheitlichung der DBA sollte das MLI – jedenfalls auf den ersten Blick – zumindest bei den Regelungen über den Mindeststandard des MLI bewirken. Dabei handelt es sich um jene Vorschriften des MLI, die alle Unterzeichnerstaaten des MLI übernehmen müssen. Dazu gehört die Aufnahme einer Präambel in die bilateralen DBA, die auf das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung – allerdings unter einigen Einschränkungen – hinweist.<sup>45)</sup> Ebenso ist für die Verhinderung von Abkommensmissbrauch gemäß Art 7 MLI Sorge zu tragen.<sup>46)</sup> Geschehen kann dies durch die Einfügung eines Principal Purpose Tests, der wahlweise auch durch eine vereinfachte Limitation-on-Benefits-Klausel (LoB-Klausel) ergänzt werden kann.<sup>47)</sup> Alternativ kann dem Mindeststandard auch durch eine detaillierte LoB-Klausel zusammen-

<sup>43)</sup> So Jirousek in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 17 (20).

<sup>44)</sup> Eine Ausnahme davon stellt Art 5 MLI dar, da in diesem Fall eine asymmetrische Lösung möglich ist; vgl dazu Reimer, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 1 (4).

<sup>45)</sup> Vgl Art 6 MLI; weiterführend dazu vgl etwa Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, SWI-Spezial 2018, 62 (64 ff).

<sup>46)</sup> Vgl Art 7 MLI; weiterführend dazu vgl etwa Lang, SWI-Spezial 2018, 48 (49 ff); Langer, Der Principal Purpose Test, ÖStZ 2017, 499 (499 ff).

<sup>47)</sup> Pinetz/Turcan in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Art 29 Rz 175; Scherleitner, Die Rechtsfolgen der Anwendung des Principal Purpose Tests – ein Versuch der Annäherung, SWI 2018, 117 (117 ff).

mit Bestimmungen gegen „Durchlaufgesellschaften“ oder einem Principal Purpose Test entsprechen werden.<sup>48)</sup> Der Mindeststandard stellt auch sicher, dass die DBA-Regelungen über Verständigungsverfahren vorsehen, ähnlich wie sie seit jeher in Art. 1, 2 und 3 OECD-MA enthalten sind.<sup>49)</sup> Schließlich ist die in Art 9 Abs 2 OECD-MLI vorgesehene Gegenberichtigung ebenfalls Bestandteil dieses Mindeststandards.<sup>50)</sup>

Ein Staat, der dem MLI beiträgt, muss jedenfalls die genannten Regelungen in sein DBA-Netz übernehmen.<sup>51)</sup> Allerdings entscheidet jeder Staat selbst, welche DBA er den Regelungen des MLI unterwirft. Ein DBA fällt nur unter das MLI, wenn beide Vertragsstaaten Unterzeichnerstaaten des MLI sind und dieses DBA als „covered tax agreement“ ausdrücklich angesprochen haben.<sup>52)</sup> Nimmt ein Staat bestimmte DBA nicht in diese Liste auf, verhindert er damit auch, dass im Verhältnis zu diesen Staaten der Mindeststandard gilt.

Darüber hinaus lässt aber auch der Mindeststandard Raum für unterschiedliche Regelungen: Die Präambel enthält zwar einen vorgegebenen Wortlaut. Wenn aber ein DBA bereits eine Präambel enthält, die die Absicht bekundet, eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung zu schaffen, kann eine Übernahme der im MLI vorgeschlagenen Präambel unterbleiben.<sup>53)</sup> Ebenso enthält das MLI auch eine Regelung, mit deren Hilfe der Wortlaut der Präambel über den Mindeststandard hinaus erweitert werden kann.<sup>54)</sup> Art 7 MLI, der auf die Verhinderung von Abkommensmissbrauch abzielt, gibt den Staaten überhaupt die Möglichkeit, den Mindeststandard auf unterschiedliche Art und Weise zu erfüllen: Alternativ zu dem als Grundregel vorgesehenen Principal Purpose Test<sup>55)</sup> kann auch eine zusätzliche LoB-Klausel vorgesehen werden.<sup>56)</sup> Das MLI eröffnet den Staaten auch die Möglichkeit, den Mindeststandard durch Schaffung einer detaillierten LoB-Klausel im Wege bilateraler Verhandlungen gemeinsam mit einer Maßnahme gegen „Durchlaufgesellschaften“ oder einem Principal Purpose Test zu erfüllen.<sup>57)</sup>

Mit den Vorschriften der Art 16 und 17 MLI versucht die OECD offenbar, den Eindruck zu erwecken, dass der Mindeststandard nicht nur Nichtbesteuerung verhindern, sondern auch Doppelbesteuerung vermeiden soll. Diese Ausgewogenheit besteht aber nur auf dem Papier. Regelungen werden zum Mindeststandard erklärt, die zumindest in ihrem Kern schon bisher Bestandteil des OECD-MA und vieler bilateraler DBA sind und daher bereits vor dem MLI faktisch zum Standard des internationalen Steuerrechts gehören. Dies gilt besonders für Art 16 MLI, der sicherstellen soll, dass die im Kern schon bisher in den Art 25 Abs 1 bis 3 OECD-MA enthaltenen Regelungen über das Verständigungsverfahren in den DBA enthalten bleiben und in den wenigen Fällen, in denen sie noch fehlen, aufgenommen werden.<sup>58)</sup> Vorschriften, die einen wirksamen Schutz vor Doppelbesteuerung schaffen könnten, wie die Schiedsverfahrensregelungen des Art 25 Abs 5 OECD-MA oder Teil VI MLI, wurden hingegen nicht zum Mindeststandard.

<sup>48)</sup> Vgl dazu Art 7 Abs 15 lit a MLI.

<sup>49)</sup> Vgl Art 16 MLI; neu ist in diesem Zusammenhang lediglich, dass eine Antragstellung nicht mehr länger nur im Ansässigkeitsstaat möglich ist, sondern in beiden Vertragsstaaten. Diese Regelung hat auch in das OECD MA 2017 Eingang gefunden; vgl dazu Art 25 Abs 1 Satz 1 MLI.

<sup>50)</sup> Vgl Art 17 MLI; OECD, Explanatory Statement, Rz 209.

<sup>51)</sup> Ein *opting out* aus Bestimmungen des Mindeststandards ist daher nur unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen möglich; vgl dazu OECD, Explanatory Statement, Rz 14; Jirousek/Zöhrer/Dziwinski, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 393 (394).

<sup>52)</sup> Vgl OECD, Explanatory Statement, Rz 14.

<sup>53)</sup> Vgl Art 6 Abs 4 MLI.

<sup>54)</sup> Vgl Art 6 Abs 3 MLI.

<sup>55)</sup> Vgl Art 7 Abs 1 MLI.

<sup>56)</sup> Vgl Art 7 Abs 6 MLI iVm Art 7 Abs 8 bis 13 MLI.

<sup>57)</sup> Vgl Art 7 Abs 15 lit a MLI.

<sup>58)</sup> Näher Lang, SWI 2017, 11 (17); zur Bedeutung dieser Regelungen Kerschner/Turcan, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, SWI-Spezial 2018, 138 (140).

1“ oder einem Principal Purpose stellt auch sicher, dass die DBA, ähnlich wie sie seit jeher in Art 25 ist die in Art 9 Abs 2 OECD-MA ein dieses Mindeststandards.<sup>59)</sup>

enannten Regelungen in sein DBA-Staat selbst, welche DBA er den ter das MLI, wenn beide Vertrags-ases DBA als „covered tax agree- ein Staat bestimmte DBA nicht in rhältnis zu diesen Staaten der Min-

d Raum für unterschiedliche Rege- nen Wortlaut. Wenn aber ein DBA ndet, eine Doppelbesteuerung zu drigbesteuerung zu schaffen, kann mbel unterbleiben.<sup>59)</sup> Ebenso ent- er Wortlaut der Präambel über den Art 7 MLI, der auf die Verhinderung en überhaupt die Möglichkeit, den e zu erfüllen: Alternativ zu dem als ) kann auch eine zusätzliche LoB- ) Staaten auch die Möglichkeit, den n LoB-Klausel im Wege bilateraler gen „Durchlaufgesellschaften“ oder

it die OECD offenbar, den Eindruck Nichtbesteuerung verhindern, son- e Ausgewogenheit besteht aber nur tandard erklärt, die zumindest in ih- und vieler bilateraler DBA sind und les internationalen Steuerrechts ge- stellen soll, dass die im Kern schon nen Regelungen über das Verständ- rd in den wenigen Fällen, in denen ritten, die einen wirksamen Schutz : Schiedsverfahrensregelungen des rgegen nicht zum Mindeststandard.

, dass eine Antragstellung nicht mehr länger r Vertragsstaaten. Diese Regelung hat auch in s 1 Satz 1 MLI.

s ist daher nur unter sehr eingeschränkten tatement, Rz 14; Jirousek/Zöhrer/Dziwinski, letzwerk, ÖStZ 2017, 393 (394).

gelungen Kerschner/Turcan, Verbesserung i (140).

Obwohl also nicht viel bleibt, was als Mindeststandard ausgewiesen wird, bestehen auch hier noch Wahlrechte: Unter bestimmten Voraussetzungen ist es den Staaten zB möglich, von der Umsetzung der in Art 16 Abs 1 MLI genannten Bestimmungen abzu- sehen, wenn der Mindeststandard auf andere Art und Weise erreicht werden kann.<sup>59)</sup> Staaten können sich so vorbehalten, die Einleitung des Verständigungsverfahrens auch weiterhin nur im Ansässigkeitsstaat zu erlauben. In diesem Fall muss jedoch ein zweiseitiges Notifikations- und Konsultationsverfahren mit dem anderen Staat durch- geführt werden, wenn der Ansässigkeitsstaat die Einwendungen für unberechtigt hält.<sup>60)</sup> Ebenso können sich Staaten weigern, den Wortlaut des die Gegenberichtigung regelnden Art 17 Abs 1 MLI in ihre DBA zu übernehmen. Dies ist allerdings nur möglich, wenn ein DBA bereits über eine derartige Bestimmung verfügt, Staaten entweder trotz Fehlens der Bestimmung eine Gegenberichtigung vornehmen, den Zugang für solche Fälle zum Verständigungsverfahren erlauben oder eine zeitlich begrenzte Einschrän- kung der Möglichkeit einer Gewinnanpassung nach der Art 7 oder Art 9 OECD-MA ent- sprechenden Bestimmung vorsehen.<sup>61)</sup>

Nicht einmal im Bereich des Mindeststandards kommt es somit zu einer Vereinheitli- chung der DBA-Regelungen. Innerhalb der aufgezeigten Spielräume kann jeder Staat Wahlmöglichkeiten nutzen und auch versuchen, abweichende Vorschriften durchzu- setzen.<sup>62)</sup> So hat sich Österreich für die Anwendung des Principal Purpose Tests ohne ergänzende vereinfachte LoB-Klausel entschieden.<sup>63)</sup> Im Rahmen des MLI hat sich Österreich gegen die inhaltliche Neuregelung des Art 16 Abs 1 Satz 1 MLI, wonach eine Einleitung des Verständigungsverfahrens in beiden Vertragsstaaten möglich sein soll, aus nicht nachvollziehbaren Gründen gesperrt.<sup>64)</sup> Die in Art 9 Abs 2 OECD-MA enthaltene Regelung über die Gegenberichtigung wurde hingegen übernommen und somit keine Notwendigkeit gesehen, auf die in Art 17 MLI angebotenen Alternativen zurückzugreifen.<sup>65)</sup>

#### IV. Übernahme weiterer Regelungen durch das MLI

Neben dem Mindeststandard kennt das MLI auch eine Vielzahl weiterer Bestimmun- gen. Sie müssen jedoch nicht zwingend von den Vertragsstaaten akzeptiert werden. Vielmehr steht es den Staaten frei, diese Vorschriften nicht zu übernehmen. Nur wenn keiner der beiden DBA-Vertragsstaaten einen Vorbehalt gegen eine derartige Bestim- mung erhebt, kann sie überhaupt Bestandteil des Abkommens werden.<sup>66)</sup>

<sup>59)</sup> Vgl Art 16 Abs 5 lit a MLI.

<sup>60)</sup> Vgl Art 16 Abs 5 lit a MLI; vertiefend dazu vgl etwa Kerschner/Turcan, SWI-Spezial 2018, 138 (138 ff).

<sup>61)</sup> Vgl Art 17 Abs 3 MLI.

<sup>62)</sup> Zur Flexibilität im Bereich des Mindeststandards vgl etwa OECD, Explanatory Statement, Rz 14.

<sup>63)</sup> Zudem hat Österreich die einseitige Anwendung der vereinfachten LoB-Klausel durch den jeweils anderen Vertragsstaat ausgeschlossen; vgl dazu EriRV 1670 BlgNR 25. GP, 4.

<sup>64)</sup> Zum durch Art 16 Abs 5 lit a MLI ermöglichten Vorbehalt, der von Seiten Österreichs ausgeübt wurde, vgl die österreichische Ratifikationsurkunde (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-austria-instrument-deposit.pdf>, Zugriff am 8. 4. 2019). Die Gesetzesmaterialien (EriRV 1670 BlgNR 25. GP, 7) versuchen diesen Schritt wie folgt zu rechtfertigen: „Da die österreichische zuständige Behörde in der Rolle als Ansässigkeitsstaat nahezu immer zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens bereit ist, besteht kein Erfordernis zur Einleitung im Nichtansässigkeitsstaat. Kommt Österreich allerdings die Rolle als Quellenstaat zu, so erscheint es schwierig, den Ansässigkeitsstaat in ein Verständigungsverfahren zu zwingen, wenn dieser im Vorfeld bereits nicht zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens bereit war.“ Diese „Schwierigkeiten“ können aber spätestens im Rahmen eines Schiedsverfahrens nach Art 25 Abs 5 OECD-MA 2017 überwunden werden. Zum administrativen Mehraufwand Kerschner/Turcan, SWI-Spezial 2018, 138 (141).

<sup>65)</sup> Vertiefend dazu vgl etwa Kerschner/Turcan, SWI-Spezial 2018, 138 (143 ff).

<sup>66)</sup> Auch für Opt-in-Bestimmungen und alternative Bestimmungen gilt, dass ihre Anwendung davon abhängt, dass sich beide Vertragsstaaten für die Übernahme dieser Option entscheiden. Ein Beispiel dafür ist etwa Teil VI MLI über das Schiedsverfahren; vgl dazu OECD, Explanatory Statement, Rz 14. Eine asymmetrische oder einseitige Anwendung ist jedoch bei Art 5, Art 7 Abs 6 und bei Art 23 Abs 5 MLI möglich.



Die OECD wollte den Staaten die Unterzeichnung des MLI schmackhaft machen.<sup>67)</sup> Wer nicht gleich seine DBA grundlegend ändern möchte, kann zu vielen Vorschriften Vorbehalte abgeben, die auch zu einem späteren Zeitpunkt rückgängig gemacht werden können.<sup>68)</sup> Auf diese Weise kann die Anwendung von bestimmten im MLI enthaltenen Vorschriften auf bilaterale Abkommen hinausgezögert oder – wenn der Staat bei seinem Vorbehalt bleibt – auch permanent verhindert werden. Allerdings kann ein einmal zurückgezogener Vorbehalt nicht neuerlich abgegeben werden und ein nicht spätestens anlässlich der Ratifikation abgegebener Vorbehalt nachher auch nicht nachgeholt werden.<sup>69)</sup> Die einmal erfolgte Übernahme von MLI-Regelungen in bilaterale Abkommen ist demnach innerhalb des Regimes des MLI unumkehrbar. Die durch das MLI in ein DBA übernommenen Vorschriften können dann nur durch bilateral erfolgte Änderungen des DBA selbst oder durch dessen Kündigung wieder aus dem Rechtsbestand beseitigt werden.<sup>70)</sup> Dieser Mechanismus mag Staaten, die sich nicht gleich mit Haut und Haaren allen im MLI enthaltenen Regelungen verschreiben wollten, dazu bewogen haben, das MLI zu unterzeichnen. Sie dürfte aber auch dazu geführt haben, dass manche Staaten besonders viele Vorbehalte abgeben, um zunächst auf der sicheren Seite zu sein und die weitere Entwicklung abwarten zu können.<sup>71)</sup> Denn im Falle des Verzichts auf die Abgabe eines Vorbehalts gibt es – wenn man von der bilateralen Änderung oder der Kündigung des DBA selbst absieht – kein Zurück mehr.

Auch Österreich hat sehr zurückhaltend agiert.<sup>72)</sup> Primär wurden durch das MLI jene Regelungen übernommen, die sich auch schon zuvor in zahlreichen österreichischen DBA gefunden hatten. Zu den vorbehaltlos akzeptierten Vorschriften gehören jene über die Änderung des Methodenartikels,<sup>73)</sup> die Drittstaatsbetriebsstätte,<sup>74)</sup> den Ausnahmetatbestand der Hilfsbetriebsstätte<sup>75)</sup> und die Bestimmungen über das Schiedsverfahren.<sup>76)</sup> Durch die von Österreich gewählte Anpassung des Methodenartikels soll die DBA-rechtlich bedingte doppelte Nichtbesteuerung verhindert werden. Das MLI gibt den Staaten drei Optionen zur Auswahl, wobei eine asymmetrische Anwendung möglich ist. Österreich hat sich für die Option A entschieden, die Art 23 Abs 4 OECD-MA entspricht.<sup>77)</sup> Auch bei der durch BEPS-Aktionspunkt 7 intendierten Neudefinition der Betriebsstätte hat sich Österreich lediglich für die Übernahme von Art 13 MLI in Form von Option A entschieden. Die Anwendung der Ausnahmetatbestände des Art 5 Abs 4 OECD-MA ist daher künftig jenen Fällen vorbehalten, in denen die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit vorbereitender Natur ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.<sup>78)</sup> Das

<sup>67)</sup> Um eine möglichst große Zahl an Staaten anzusprechen, räumt das MLI ein hohes Maß an Flexibilität ein; vgl dazu *OECD*, Aktionspunkt 15: Arbeitsergebnis 2014, 54 f; *Jirousek/Zöhner*, ÖStZ 2017, 217 (218).

<sup>68)</sup> Vgl dazu Art 28 Abs 9 MLI; weiterführend zu Vorbehalten vgl *Walker*, Reservations to the Multilateral Instrument, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer*, The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects (2018) 165.

<sup>69)</sup> Zum zeitlichen Rahmen zur Abgabe von Vorbehalten vgl Art 28 Abs 5 MLI sowie die diesbezüglichen Ausführungen in *OECD*, Explanatory Statement, Rz 263 ff; *Turcan*, DBA-Anpassung durch das MLI, SWI-Spezial 2018, 12 (22).

<sup>70)</sup> Dazu näher *Lang*, Die Anwendung des Multilateralen Instruments (MLI) „Alongside Existing Tax Treaties“, SWI 2017, 621 (630 f).

<sup>71)</sup> Vgl dazu *Turcan*, SWI-Spezial 2018, 12 (33 ff).

<sup>72)</sup> Im Vergleich zu anderen Staaten hat Österreich jedoch relativ viele optionale Bestimmungen des MLI aufgegriffen; vgl dazu *Turcan*, SWI-Spezial 2018, 12 (33).

<sup>73)</sup> Vgl dazu Art 5 MLI.

<sup>74)</sup> Vgl Art 10 MLI.

<sup>75)</sup> Vgl Art 13 Abs 2 MLI.

<sup>76)</sup> Vgl Teil VI MLI.

<sup>77)</sup> Diese Bestimmung wurde aufgrund des Partnership Report 2000 in das OECD-MA 2014 übernommen und im Zuge des Updates 2017 nicht verändert. Vgl dazu *Bendlinger*, Alternative Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, SWI-Spezial 2018, 42 (44).

<sup>78)</sup> Vgl Art 13 Abs 2 MLI; weiterführend dazu *Bendlinger*, SWI-Spezial 2018, 104 (104 ff); *Zöhner*, ÖStZ 2017, 410 (410).

es MLI schmackhaft machen.<sup>67)</sup> hte, kann zu vielen Vorschriften inkt rückgängig gemacht werden bestimmten im MLI enthaltenen oder – wenn der Staat bei seinem . Allerdings kann ein einmal zu- werden und ein nicht spätestens hher auch nicht nachgeholt wer- ngen in bilaterale Abkommen ist ar. Die durch das MLI in ein DBA ilateral erfolgte Änderungen des s dem Rechtsbestand beseitigt nicht gleich mit Haut und Haaren litten, dazu bewogen haben, das art haben, dass manche Staaten if der sicheren Seite zu sein und 1 im Falle des Verzichts auf die r bilaterale Änderung oder der r.

när wurden durch das MLI jene in zahlreichen österreichischen n Vorschriften gehören jene über etriebsstätte,<sup>74)</sup> den Ausnahme- ungen über das Schiedsverfah- g des Methodenartikels soll die erhindert werden. Das MLI gibt symmetrische Anwendung mög- len, die Art 23 Abs 4 OECD-MA 7 intendierten Neudefinition der rnahme von Art 13 MLI in Form hmetatbestände des Art 5 Abs 4 n denen die in der Betriebsstätte ne Hilfstätigkeit darstellt.<sup>76)</sup> Das

it das MLI ein hohes Maß an Flexibilität 54 f; *Jirousek/Zöhner*, ÖStZ 2017, 217

*Walker*, Reservations to the Multilateral Multilateral Instrument for Tax Treaties:

8 Abs 5 MLI sowie die diesbezüglichen *Iran*, DBA-Anpassung durch das MLI,

s (MLI) „Alongside Existing Tax Treaties“,

viele optionale Bestimmungen des MLI

10 in das OECD-MA 2014 übernommen *rdlinger*, Alternative Methoden zur Ver-

il 2018, 104 (104 ff); *Zöhner*, ÖStZ 2017,

jüngst bilateral abgeschlossene DBA Kosovo folgt auch diesem Vorbild.<sup>79)</sup> Art 10 MLI zielt darauf ab, die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA durch die Einschaltung von Drittstaatsbetriebsstätten in Niedrigsteuereändern zu verhindern. Dieser Regelung zufolge trifft den Quellenstaat keine Entlastungspflicht von der Quellensteuer, wenn die Einkünfte einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden und der Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte befreit. Die Vorschrift kommt jedoch dann nicht zur Anwendung, wenn diese Einkünfte im Quellenstaat einer signifikanten Besteuerung unterliegen oder aus einer aktiven Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte stammen.<sup>80)</sup> Eine entsprechende Bestimmung wurde auch in das OECD-MA 2017 übernommen.<sup>81)</sup> Durch die Übernahme dieser Regelung entspricht Österreich daher sowohl dem MLI als auch dem OECD-MA 2017. Neben insgesamt 27 anderen Staaten hat sich auch Österreich für die Übernahme des in Teil VI MLI geregelten Schiedsverfahrens entschieden. Eine Übernahme dieses Parts ist jedoch nur dann vorgesehen, wenn beide Vertragsstaaten sich explizit dafür entscheiden.<sup>82)</sup> Die Bestimmungen sehen neben einem verpflichtenden, bindenden Schiedsverfahren auch eine Reihe prozessualer Regelungen für die Anwendung der Schiedsklausel vor.<sup>83)</sup> Das Schiedsverfahren kann als Final-Offer-Verfahren oder als Independent-Opinion-Verfahren ausgestaltet sein.<sup>84)</sup> Österreich hat eine Präferenz für das Final-Offer-Verfahren.<sup>85)</sup>

Noch größer ist aber die Zahl der MLI-Bestimmungen, deren Anwendung Österreich ausdrücklich abgelehnt hat: Die Bestimmungen über transparente und doppelt ansässige Rechtsträger wurden ebenso wenig übernommen wie die „saving clause“ oder Regelungen über eine Mindestbehaltdauer für die Quellensteuerbeschränkung bei Konzerndividenden und für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Immobiliengesellschaften.<sup>86)</sup> Der Übernahme der Bestimmungen über die Anti-Splitting-of-Contracts-Regel<sup>87)</sup> und die Anti-Fragmentierungsregel<sup>88)</sup> sowie der Neuregelung der Vertreterbetriebsstätte<sup>89)</sup> in die bilateralen DBA hat sich Österreich ebenfalls verweigert.

Nach welchen Kriterien Österreich entschieden hat, welche Regelungen des MLI akzeptiert und welche mit einem Vorbehalt versehen werden, ist unklar. Mit der Regelung über Drittstaatsbetriebsstätten wird jedenfalls eine spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift im Wege des MLI in die österreichischen DBA übernommen. Andere Vorschriften mit ähnlicher Zielsetzung – wie etwa die Vorschriften über die Mindestbehaltdauer in Art 10 Abs 2 und Art 13 Abs 4 OECD-MA, die Anti-Splitting-of-Contracts-Regel und die Anti-Fragmentierungsregel – wurden hingegen mit einem Vorbehalt versehen. Besonders überraschend ist der Vorbehalt gegenüber der in Art 1 Abs 2

<sup>79)</sup> Vgl Art 5 Abs 4 DBA Kosovo, BGBl III 2019/2.

<sup>80)</sup> Vgl Art 10 MLI; weiterführend dazu vgl etwa *Siller*, Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten, ÖStZ 2017, 405 (405 ff); *Bendlinger*, Missbrauchsabwehr im Zusammenhang mit Betriebsstätten in Drittstaaten, SWI-Spezial 2018, 71 (71).

<sup>81)</sup> Vgl Art 29 Abs 8 lit a bis c OECD-MA 2017.

<sup>82)</sup> Vgl Art 18 MLI; *OECD*, Explanatory Statement, Rz 215.

<sup>83)</sup> Dazu *Turcan*, Die Schiedsklausel im Mehrseitigen Übereinkommen und ihre Auswirkungen auf österreichische Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 413 (415).

<sup>84)</sup> Im Fall des Final-Offer-Verfahrens ist die Wahl auf die von den jeweils zuständigen Behörden vorgeschlagenen Lösungen beschränkt, während der Schiedsrichter im Fall des Independent-Opinion-Verfahrens selbst entscheidet und nicht an die Vorbringen der involvierten Behörden gebunden ist. Vgl dazu Art 23 Abs 1 lit c und Art 23 Abs 2 lit c MLI.

<sup>85)</sup> Vgl dazu die tabellarische Übersicht in *Jirousek/Zöhner/Dziwinski*, ÖStZ 2017, 393 (398 ff); vgl auch *Haider/Schmidjell-Dommes*, Die voraussichtliche Anwendung des MLI in den österreichischen DBA – ein tabellarischer Überblick, SWI-Spezial 2018, 180 (180 ff).

<sup>86)</sup> Vgl dazu die von Österreich erhobenen Vorbehalte gegen Art 3, 4, 8, 9 und 11 MLI. Diese wurden von Seiten Österreichs gemäß Art 3 Abs 5 lit a, Art 4 Abs 3 lit a, Art 8 Abs 3 lit a, Art 9 Abs 6 lit a und Art 11 Abs 3 lit a MLI geltend gemacht.

<sup>87)</sup> Vgl Art 14 MLI und den dagegen erhobenen Vorbehalt gemäß Art 14 Abs 3 lit a MLI.

<sup>88)</sup> Vgl Art 13 Abs 4 MLI und den dagegen erhobenen Vorbehalt gemäß Art 13 Abs 6 lit c MLI.

<sup>89)</sup> Vgl Art 12 MLI und den dagegen erhobenen Vorbehalt gemäß Art 12 Abs 4 MLI.

OECD-MA enthaltenen Vorschrift über transparente Rechtsträger. Dieser Vorschrift liegen Überlegungen zugrunde, die auf den OECD Partnership Report zurückgehen.<sup>90</sup> Das österreichische BMF wollte die dort vertretenen Thesen schon lange bei der DBA-Anwendung berücksichtigen.<sup>91</sup> Es fehlte aber – wie Gerichte in mehreren Staaten entschieden hatten – auf dem Boden des OECD-MA an einer rechtlichen Grundlage dafür.<sup>92</sup> Daher wäre anzunehmen gewesen, dass die österreichische Seite die im MLI und im OECD-MA 2017 angebotene Rechtsgrundlage dankbar aufgreift und in die DBA übernimmt.

Wenn die Entscheidung, welche Regelungen im Wege des MLI in die österreichischen DBA übernommen werden sollen und bei welchen dies nicht der Fall ist, Ergebnis grundlegender abkommenspolitischer Überlegungen ist, ist anzunehmen, dass die österreichische Seite bei bilateralen Abkommensverhandlungen diesen Weg konsequent weitergeht. Daher ist zu vermuten, dass die Vorschriften, die Österreich vorbehaltlos im MLI akzeptiert hat, auch Eingang in die bilateral verhandelten oder geänderten DBA finden. Umgekehrt würde es wenig Sinn machen, zahlreiche Regelungen des MLI mit einem Vorbehalt zu versehen, bei bilateralen Abkommensverhandlungen aber danach zu trachten, diese Vorschriften in die österreichischen DBA zu übernehmen. Daher ist anzunehmen, dass die Aufnahme der Vorschriften über die Lösung von Qualifikationskonflikten im Methodenartikel, die Drittstaatsbetriebsstätte, den Ausnahmetatbestand der Hilfsbetriebsstätte und die Bestimmungen über das Schiedsverfahren sich in Zukunft regelmäßig in den bilateral verhandelten oder geänderten DBA finden werden. Wenn Österreich die anlässlich des MLI begründete Abkommenspolitik konsequent fortsetzt, sollten sich hingegen die Bestimmungen über transparente und doppelt ansässige Rechtsträger, über die Mindestbeholdendauer für die Quellensteuerbeschränkung bei Konzerndividenden und über die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Immobiliengesellschaften, die Anti-Splitting-of-Contracts-Regel und die Anti-Fragmentierungsregel sowie die Vertreterbetriebsstätte und die *saving clause* auch nicht in künftig verhandelten oder geänderten bilateralen österreichischen DBA finden. Einige der in letzter Zeit ratifizierten österreichischen DBA bestätigen diese Erwartungen zwar nicht.<sup>93</sup> Dies alleine erlaubt allerdings noch keine weitreichenden Schlussfolgerungen: Die wenig aussagekräftigen Gesetzesmaterialien zu diesen DBA geben keine Auskunft darüber, von welcher Seite diese Vorschriften gewünscht wurden.<sup>94</sup> Vor allem ziehen sich DBA-Verhandlungen oft über mehrere Jahre und wurden zB im Verhältnis zu Japan, Kosovo und Großbritannien zum überwiegenden Teil vor der Unterzeichnung des MLI und der Veröffentlichung des OECD-MA 2017 geführt oder gar abgeschlossen.<sup>95</sup>

## V. Zusammenfassende Würdigung

Die Vorbildwirkung des OECD-MA ist über die Jahre geschwunden. Die häufigen Änderungen des OECD-MA haben dazu beigetragen, dass das weltweite DBA-Netz aus-

<sup>90</sup> Vgl Art 3 Abs 1 MLI; vertiefend dazu vgl Kofler, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, SWI-Spezial 2018, 37 (37 ff).

<sup>91</sup> Zur Auffassung des BMF näher EAS 3087 vom 21. 9. 2009; EAS 1668 vom 31. 7. 2000; EAS 1477 vom 2. 7. 1999.

<sup>92</sup> Dazu Lang, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, IStR 2011, 1 (1 ff); Lang, Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153 (153 ff).

<sup>93</sup> Vgl dazu DBA Kosovo (BGBl III 2019/2), DBA Japan (BGBl III 2018/167), DBA Großbritannien (BGBl III 2019/32); weiterführend siehe Schmidjell-Dommes, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien, SWI 2019, 58 (58 ff); Schmidjell-Dommes, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Japan, SWI 2019, 13 (13 ff).

<sup>94</sup> Dazu die ErlRV 326 BlgNR 26. GP zum DBA Großbritannien; ErlRV 258 BlgNR 26. GP zum DBA Kosovo; ErlRV 6 BlgNR 26. GP zum DBA Japan.

<sup>95</sup> Näher ErlRV 326 BlgNR 26. GP, 1, zum DBA Großbritannien; ErlRV 6 BlgNR 26. GP, 1, zum DBA Japan; ErlRV 258 BlgNR 26. GP, 1, zum DBA Kosovo.

nte Rechtsträger. Dieser Vorschrift Partnership Report zurückgehen.<sup>90)</sup> an Thesen schon lange bei der DBA- e Gerichte in mehreren Staaten ent- MA an einer rechtlichen Grundlage die österreichische Seite die im MLI age dankbar aufgreift und in die DBA

lege des MLI in die österreichischen en dies nicht der Fall ist, Ergebnis en ist, ist anzunehmen, dass die ös- andlungen diesen Weg konsequent chriften, die Österreich vorbehaltlos verhandelten oder geänderten DBA zahlreiche Regelungen des MLI mit immensverhandlungen aber danach :hen DBA zu übernehmen. Daher ist über die Lösung von Qualifikations- bsstätte, den Ausnahmetatbestand er das Schiedsverfahren sich in Zu- ler geänderten DBA finden werden. lete Abkommenspolitik konsequent über transparente und doppelt an- uer für die Quellensteuerbeschrän- ung von Veräußerungsgewinnen von ontracts-Regel und die Anti-Frag- und die *saving clause* auch nicht in österreichischen DBA finden. Einige . bestätigen diese Erwartungen zwar weitreichenden Schlussfolgerungen: u diesen DBA geben keine Auskunft ünscht wurden.<sup>94)</sup> Vor allem ziehen und wurden zB im Verhältnis zu Ja- len Teil vor der Unterzeichnung des geführt oder gar abgeschlossen.<sup>95)</sup>

re geschwunden. Die häufigen Än- dass das weltweite DBA-Netz aus-

ente Rechtsgebilde und doppelt ansässige

09; EAS 1668 vom 31. 7. 2000; EAS 1477

kommensberechtigung, IStR 2011, 1 (1 ff); 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153 (153 ff). III 2018/167), DBA Großbritannien (BGBl III neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Das neue Doppelbesteuerungsabkommen

nien; ErlRV 258 BlgNR 26. GP zum DBA

nien; ErlRV 6 BlgNR 26. GP, 1, zum DBA

einandergedriftet ist.<sup>96)</sup> Die zahlreichen im OECD-MK enthaltenen alternativen Vor- schriften zu den Regelungen des OECD-MA bewirken zusätzlich, dass sich Staaten frei fühlen, von den im OECD-MA enthaltenen Regelungen abzuweichen. Das OECD- MA 2017, das viele neue Regelungen beinhaltet und die Zahl der im OECD-MK be- schriebenen Alternativregelungen deutlich erhöht, trägt weiter zur Rechtszersplitte- rung bei.

Das MLI hätte das Potenzial gehabt, die bestehenden DBA mit einem Schlag zu ver- einheitlichen und an den Stand des OECD-MA 2017 heranzuführen. Das MLI enthält aber bereits selbst zahlreiche Optionen und die Möglichkeit, Vorbehalte zu zahlrei- chen Vorschriften abzugeben. Von dieser Möglichkeit haben manche Staaten – wie zB Österreich – umfangreich Gebrauch gemacht. Zudem ist das MLI nicht zur Gänze mit dem OECD-MA 2017 abgestimmt. Zum Teil bleibt das MLI hinter dem OECD-MA 2017 zurück, zum Teil geht es auch darüber hinaus. Staaten, die den Inhalt ihrer DBA an das OECD-MA 2017 heranzuführen wollen, können sich daher nicht damit begnügen, das MLI zu unterzeichnen, sondern müssen zusätzlich auf bilateralem Weg die DBA ändern, auch wenn diese DBA vom MLI selbst erfasst sind. Die Unterschiede zwis- chen den weltweit bestehenden DBA werden nicht seltener, sondern häufiger werden. Solche Unterschiede sind der Nährboden für weitreichende Steuerplanungen. Die Art und Weise, wie das MLI gestaltet wurde, und die fehlende Abstimmung zwischen dem MLI und dem OECD-MA 2017 konterkarieren somit eine der Zielsetzungen des BEPS-Projekts, steuergestalterischen Überlegungen weitgehend die Grundlage zu entziehen.

In Österreich sollten das Inkrafttreten des MLI und die Veröffentlichung des OECD-MA 2017 schon längst Anlass sein, die künftige DBA-Politik öffentlich zu diskutieren. Er- weisen sich die zahlreichen Vorbehalte zum MLI für die nächsten DBA-Verhandlungen als richtungsweisend, bedeutet dies eine deutliche Abkehr der österreichischen Ab- kommenspolitik vom OECD-MA 2017. Sollte sich Österreich beim Abschluss neuer DBA hingegen doch stärker am OECD-MA 2017 orientieren, müssten zumindest einige der Vorbehalte zu MLI-Regelungen konsequenterweise zurückgezogen werden. Die Frage, welche der speziellen im MLI enthaltenen Regelungen sinnvoll sind, um die Abkom- mensvorschriften umgehungsfest zu machen, bedarf eines rationalen öffentlichen Dis- kurses. An dessen Ende sollte ein im Lichte der geschilderten Entwicklungen grund- legend durchdachtes und breit akzeptiertes österreichisches Musterabkommen stehen, das die österreichische Position bei DBA-Verhandlungen festlegt.

<sup>96)</sup> Vgl dazu Lang, SWK 36/2017, 1542 (1542); Bendlinger, Die Zukunft des MLI, SWI-Spezial 2018, 153 (154 ff).

## Austausch länderbezogener Berichte mit den Vereinigten Staaten

Mit Erlass des BMF vom 5. 4. 2019, BMF-010221/0099-IV/8/2019, BMF-AV 2019/50, wurde die bilaterale Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Republik Österreich und der Vereinigten Staaten über den Austausch länderbezogener Berichte veröffentlicht.

Die zuständigen Behörden Österreichs und der Vereinigten Staaten von Amerika ha- ben am 16. 8. 2018 eine Vereinbarung über den Austausch länderbezogener Berichte abgeschlossen. Die Vereinbarung gilt für Wirtschaftsjahre multinationaler Konzerne, die nach dem 1. 1. 2016 beginnen.