



IFA Symposium 6. Juli 2017

Update DBA-Politik

**Multilaterales Instrument (BEPS AI 15)
Revision 2017 von OECD-Musterabkommen & kommentar**

MR Michael Wichmann
Bundesministerium der Finanzen

Übersicht:

- **A) Multilaterales Instrument (MLI) gemäß BEPS Aktionspunkt 15**
 - Rahmendaten , Regelungsansatz und -technik, Wirksamwerden
 - Voraussichtlicher Umsetzungsprozess in Deutschland
 - Vorläufiger Stand der deutschen Auswahlentscheidungen
- **B) Revision 2017 von OECD-Musterabkommen und -kommentar**
 - BEPS-Elemente
 - weitere Elemente aus nachlaufenden BEPS-Arbeiten (US-MA) und aus „Vor-BEPS“-Arbeiten (u.a. zur Betriebsstättendefinition)
 - Ergänzende öffentliche Konsultation
 - Voraussichtlicher Zeitplan

A) Multilaterales Instrument Rahmendaten

- **Erstunterzeichnung am 7. Juni 2017 in Paris**
 - <http://www.oecd.org/tax/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm>
- **durch 68 Staaten und Jurisdiktionen (u.a. Deutschland)**
 - **Liste und Fundstelle der nationalen Auswahlentscheidungen:**
<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- **mögliche Erfassung von derzeit ca. 1.100 DBA**
 - (bei übereinstimmender Auswahl nach aktuellem Unterzeichnungsstand)
- **Deutsche Übersetzung**
 - <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-german.pdf>
- **Vorläufige* Auswahlentscheidungen Deutschlands**
 - <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf>

**(Auswahlentscheidungen können sich bis zur Ratifizierung des MLI ändern)*

A) Multilaterales Instrument Regelungsansatz

Para. 13 - Explanatory Note zum MLI

The Convention operates to modify tax treaties between two or more Parties to the Convention. It will not function in the same way as an amending protocol to a single existing treaty, which would directly amend the text of the Covered Tax Agreement; instead, it will be applied alongside existing tax treaties, modifying their application in order to implement the BEPS measures. As a result, while for internal purposes, some Parties may develop consolidated versions of their Covered Tax Agreements as modified by the Convention, doing so is not a prerequisite for the application of the Convention. As noted below, it is possible for Contracting Jurisdictions to agree subsequently to different modifications to their Covered Tax Agreement than those foreseen in the Convention.

A) Multilaterales Instrument Regelungstechnik

- **Benennung der *Covered Tax Agreements (CTA)*** durch die Vertragsparteien des MLI
 - bei übereinstimmender Benennung: Anwendung des MLI
- **Abstrakte Änderungsbefehle** für materielle Regelungen aller CTA („*One Size To Fit All*“)
- **z.T. Optionswahl** (nur einheitlich für alle CTA)
 - ggfs. asymmetrische Ergebnisse zulässig (z.B. Methodenartikel)
- **Compatibility Clauses**
 - (Ersetzung bestehender, Ergänzung fehlender Bestimmungen)
- **Vorbehaltserklärungen (*Reservations*)**
 - nur einheitlich für alle CTA
 - Grundsätzlich nur vorgegebene Vorbehaltsmöglichkeiten (**Ausnahme:** Teil VI zum Schiedsverfahren)
 - Ggfs. „**Abwehrvorbehalte**“ gegen asymmetrische Auswahl oder Vorbehalt des anderen Staates (= Unanwendbarkeit)

A) Multilaterales Instrument Wirksamwerden der DBA-Änderungen

- **Grundregel:** automatisch 6 Monate nach Inkrafttreten des MLI für beide Vertragsparteien eines erfassten DBA (CTA)
- **Vorbehaltsmöglichkeit nach Art. 35 Abs. 7 MLI:**
Wirksamwerden erst nach Notifikation beider CTA-Vertragsparteien ggü. dem Depositar (OECD), dass alle erforderlichen innerstaatlichen Verfahren abgeschlossen sind
 - ermöglicht zeitliche Steuerung des Umsetzungsprozesses für jedes einzelne CTA
 - wird von Deutschland genutzt werden

A) Multilaterales Instrument

Geplanter weiterer Ablauf in Deutschland

- **Ratifizierung des MLI**
 - Endgültige Festlegung der Entscheidungs-Matrix (Template)
 - Umfassende Notifizierungspflichten zur Anwendung der Kompatibilitätsklauseln
- **Umsetzungsgesetz** zum jeweiligen erfassten DBA (CTA)
 - Gewährleistung von Klarheit für Abgeordnete und Steuerpflichtige über die sich ergebenden Rechtsänderungen
 - Art. 35 Abs. 7 MLI ermöglicht „Abarbeiten“ je nach Fortschritt
- **Notifizierung** des Abschlusses des innerstaatlichen Verfahrens für das jeweilige DBA (CTA)

-
- **Alternative Umsetzungsmöglichkeit:**
 - durch herkömmliches bilaterales Revisionsprotokoll (vgl. DBA mit Australien und Japan)

A) Multilaterales Instrument

Inhalt: AI 2 - Hybrid Mismatch Arrangements

- **Art. 3 - Einkunftserzielung durch transparente Gesellschaften**
 - Gewährung von Abkommensvorteilen für Einkünfte, soweit Zurechnung zu ansässiger Person (geplanter Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017)
 - Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)
- **Art. 4 - Doppelt ansässige Gesellschaften**
 - Ansässigkeitsbestimmung nur durch Verständigungsverfahren
 - Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)
- **Art. 5 - Einschränkung der Freistellungsmethode**
 - Drei Optionen:
 - A: nur bei Qualifikationskonflikten (Art. 23 Abs. 4 OECD-MA),
 - B: nur für im anderen Vertragsstaat abzugsfähige Einkünfte
 - C: vollständige Ersetzung durch Anrechnungsmethode)
 - Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)

A) Multilaterales Instrument

Inhalt: AI 6 - Treaty Abuse (1)

- **Art. 6 - Änderung der Präambel zum Abkommenszweck**
 - Vermeidung auch von Doppelnicht- u. Niedrigbesteuerung
 - Vorl. DEU-Auswahl: (JA)
- **Art. 7 - Missbrauchsvermeidungsklauseln**
 - PPT, vereinfachte LOB mit PPT oder mit Anti-Conduit-Rules
 - Vorl. DEU-Auswahl: (NUR PPT)
- **Art. 8 - Mindesthaltedauer für Quellensteuerermäßigung bei Schachteldividenden**
 - Einfügung einer 365 Tage-Mindesthaltedauer
 - Vorl. DEU-Auswahl: (JA), jedoch nur, wenn CTA keine Mindesthaltedauer enthält (= Beibehaltung bestehender MHD-Regelungen)

A) Multilaterales Instrument

Inhalt: AI 6 - Treaty Abuse (2)

- **Art. 9 - Grundstücksgesellschaften Art. 13 (4) OECD-MA**
 - 365-Tage-Prüfungsspanne für 50% Schwellenwert-Test für Immobilienvermögen
 - Vorl. DEU-Auswahl: (JA)
- **Art. 10 - Antimissbrauchsklausel für niedrig besteuerte Betriebsstätten in Drittstaaten**
 - Keine DBA-Vorteile, wenn Ansässigkeitsstaat Einkünfte oder Einkunftsteile einer Drittstaats-BS zurechnet und freistellt, die dort < 60% der Steuerlast einer BS im Ansässigkeitsstaat unterliegen
 - Vorl. DEU-Auswahl: (JA)
- **Art. 11 - „US-Saving Clause“**
 - Keine Einschränkung der Besteuerung eigener Ansässiger außer hinsichtlich gesondert aufgelisteter DBA-Vorteile
 - Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)

A) Multilaterales Instrument

Inhalt: AI 7 - Permanent Establishments (1)

- **Art. 12 - Änderungen bei der Vertreter-BS**
 - Art. 5 Abs. 5 MA Verzicht auf Erfordernis der Vertretungsmacht
 - Art. 5 Abs. 6 MA Ausschluss der Unabhängigkeit für Einfirmen-Vertreter (unabhängig von fremdüblicher Vergütung)
 - **Junktin: beide Änderungen nur zusammen annehmbar/ablehnbar**
 - **Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)**
- **Art. 13 - Änderung BS-Ausnahmen Art. 5 Abs.4 OECD-MA**
 - **Zwei Optionen:**
 - **A „Relativierung“** der BS-Ausnahmenliste (*u.a. DEU, AUT*)
 - Empfehlung aus Arbeiten zu AI 1 Tax Challenges of the Digital Economy
 - **B „Verabsolutierung“** (= „per se-exemptions“) (*OECD-Mehrheit*)
 - **Vorl. DEU-Auswahl: (Option A)**
 - **Antifragmentierungsklausel zu Art. 5 Abs. 4 OECD-MA** (vgl. bereits Tz. 27.1 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA)
 - **Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)**

A) Multilaterales Instrument

Inhalt: AI 7 - Permanent Establishments (2)

- **Art. 14 - Künstliche *Vertragsaufspaltung* bei Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (Bau-/Montage-BS)**
 - Zusammenrechnung von Gewerken verbundener Unternehmen ab 30 Tagen Dauer
 - *Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)*
- **Art. 15 - Definition für „nahestehende Person“**
 - für Anwendung der Art. 12 – 14 MLI
 - *Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN)*

A) Multilaterales Instrument

Inhalt: AI 14 - Dispute Resolution

- **Art. 16 - Ergänzung Art. 25 Abs. 1 bis 3 OECD-MA**
 - Ermöglichung der Antragstellung für Verständigungsverfahren in **beiden** Vertragsstaaten, oder Konsultation bei Ablehnung der Verfahrenseinleitung im Ansässigkeitsstaat
 - Vorl. DEU-Auswahl: (NEIN) (= Konsultationsprozess bei Ablehnung)
- **Art. 17 - Ergänzung Art. 9 Abs. 2 OECD-MA**
 - Vorl. DEU-Auswahl: (JA)
- **Art. 18 - 26 - Einfügung eines Schiedsverfahrens**
 - Ausnahmsweise Möglichkeit frei formulierter Vorbehalte
 - Vorl. DEU-Auswahl: (JA), jedoch mit Vorbehalten:
(3-Jahresfrist, Ausschluss bei Anwendung von Anti-Missbrauchsvorschriften, Steuervergehen, Nichtbesteuerung im anderen Staat, Anwendbarkeit der EU Schiedskonvention, Anwendung der Anrechnungs- anstelle der Freistellungsmethode, sowie hinsichtlich durch tatsächliche Verständigung festgestellter Tatsachen.

B) Revision 2017 von OECD-MA u. –kommentar

- **Titel, Präambel, Einleitung und Kommentar**
 - Ergänzung um Hinweise auf Verbesserung der Amtshilfe und Vermeidung von Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (AI 6)
- **Art. 1**
 - neuer Abs. 2 für Abkommenschutz für mittels transparenter Gesellschaften erzielter Einkünfte bei Zurechnung zu einer ansässigen Person (AI 2)
 - neuer Abs. 3 („US-Saving Clause“) (AI 2)
- **Kommentar zu Art. 1**
 - Optionale Vorschriften zur Einschränkung von DBA-Vorteilen bei Nutzung von Special Tax Regimes und bei nachträglichen Änderungen (Steuersenkungen) im innerstaatlichen Recht (AI 6-Bericht, US-MA)
- **Art. 3 u. 4**
 - Vorschrift u. Definition zur Behandlung von Pensionsfonds als ansässige Personen (AI 6-Bericht, Diskussionsentwurf vom 29.2.2016)

B) Revision 2017 von OECD-MA u. –kommentar

- **Art. 3 Abs. 2 (u. Kommentar zu Art. 3 und 25)**

- Verdrängung der innerstaatlichen Auslegung eines nicht definierten Begriffes bei Einigung der zuständigen Behörden auf eine gemeinsame Auslegung (AI 14 Folgearbeiten)

- **Kommentar zu Art. 4**

- Klarstellung der Bedeutung von „gewöhnlicher Aufenthalt“ (Beispiele)

- **Art. 4 Abs. 3**

- Ersetzung der Tie-breaker Rule für doppelt ansässige Gesellschaften: DBA-Vorteile nur bei Einigung der zuständigen Behörden durch Verständigung (AI 6)

- **Art. 5 (AI 7)**

- Änderung von Abs. 4 entsprechend MLI-Option „A“ (Relativierung der BS-Ausschlussliste)
- Änderung von Abs. 5 wie MLI (Verzicht auf Erfordernis der Vertretungsmacht)
- Änderung von Abs. 6 wie MLI (Einfirmen-Vertreter = stets abhängiger Vertreter)

- **Kommentar zu Art. 5**

- Zahlreiche Änderungen entsprechend dem revidierten WP1-Diskussionsentwurf zur BS-Definition vom Oktober 2012, u.a. zur Verfügungsbefugnis, Tätigkeit durch Subunternehmer

B) Revision 2017 von OECD-MA u. –kommentar

- **Art. 8 (u. Art. 3 Abs. 1 e)/ Art. 15 Abs. 3**
 - Änderung der Definition des „Internationalen Verkehrs“ mit Folgeänderungen in Art. 6, 13, 22)
 - Besteuerung der Besatzungen von im int. Verkehr eingesetzten Schiffen und Luftfahrzeugen in ihrem Ansässigkeitsstaat
- **Art. 10 Abs. 2 a**
 - Mindesthaltedauer für Schachtelsatz für Dividenden (AI 6)
 - Streichung von „other than a partnership“ (siehe Art. 1 Abs. 2)
- **Kommentar zu Art. 10, Tz. 17**
 - Optionale Vorschrift zur Verweigerung des reduzierten Quellensteuersatzes für nicht besteuerte Collective Investment Vehicles (CIV) (AI 6-Bericht)
- **Art. 13 Abs. 4**
 - Aufnahme von Personengesellschaften und Trusts, Einführung einer 365-Tage Prüfungsspanne für 50 % Test
- **Art. 23 A, B**
 - Folgeänderungen im Hinblick auf die neuen Art. 1 Abs. 2 und 3
 - Folgeänderungen im Kommentar zu Art. 10, 11, 21, 23A, 23B (AI 6)

B) Revision 2017 von OECD-MA u. –kommentar

- **Art. 25**

- Beantragung des Verständigungsverfahrens in beiden DBA-Vertragsstaaten (d.h. auch im Quellenstaat) möglich,
- Schriftformerfordernis für Schiedsanträge
- Streichung der einschränkenden Fußnote zur Schiedsklausel

- **Neuer Art. 29 „Entitlement to Benefits“**

- Enthält die vereinfachte LOB-Klausel des MLI, eine detaillierte Version nach neuestem US-MA, den Principal Purpose Test (PPT)
- die MLI-Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung hinsichtlich in Drittstaaten belegener Betriebsstätten
- Beispiele zur PPT-Anwendung im Fall von Non-CIV-Funds

B) Revision 2017 von OECD-MA u. -kommentar Voraussichtlicher Zeitplan

- **Ergänzende öffentliche Konsultation**
 - nur zu den neuen, bisher unveröffentlichten Elementen
 - Beginn voraussichtlich im Juli 2017
 - danach abschließende Bearbeitung und Annahme durch Working Party No.1, danach durch den OECD-Steuerausschuss
- **Beschlussfassung durch den OECD-Rat (Botschafter der OECD-Mitgliedsstaaten)**
 - Voraussichtlich im November 2017

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Michael.Wichmann@bmf.bund.de