



12. Januar 2017

Das multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen

<http://docs.bepartners.pro/multilateral-convention-BEPS.pdf>

Die Umsetzung des BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung) Projektes der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erfordert auch die Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen. Laut OECD ist die missbräuchliche Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen eine der Hauptursachen für Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung. Die Doppelbesteuerungsabkommen sind derzeit als zweiseitige völkerrechtliche Verträge zwischen dem Staat der Einkunftsquelle und dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen ausgestaltet. Damit nun nicht abgewartet werden muss, bis die OECD-Vorschläge zweiseitig zwischen den Staaten neu ausgehandelt werden – betroffen sind nach Auffassung der OECD mehr als 2000 Doppelbesteuerungsabkommen – hat die OECD ein mehrseitiges, multilaterales Abkommen (MLA) entwickelt.

Verfahren

Das multilaterale Abkommen soll nicht unmittelbar die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ändern. Vergleichbar unseren nationalen Abkommensüberschreibungen (wie etwa § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz) soll das multilaterale Abkommen neben den bereits abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stehen und dann als eine Art spezielleres Gesetz die allgemeinen Abkommensbestimmungen verdrängen (Reimer spricht von Meta-Meta-

Tatbeständen IStR 2016, Seite 1, 3). Es soll aber auch die Möglichkeit geben, aus den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und dem multilateralen Abkommen eine konsolidierte Fassung zu erstellen, wonach dann über das multilaterale Abkommen der einzelne Abkommenstext in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geändert wird.

Der Text des multilateralen Abkommens wurde als Entwurf von 103 Staaten am 24. November 2016 bestätigt. Eine Erklärung wurde ebenfalls erstellt. Eine offizielle Zeichnungszeremonie soll im Juni 2017 abgehalten werden. Mit der Unterzeichnung wird die Richtigkeit des Textes als authentisches Verhandlungsergebnis bestätigt.

Für Deutschland stehen dann als nächste Schritte die Unterzeichnung durch die Bundesregierung und die Verabschiedung des Zustimmungsgesetzes durch Bundestag und Bundesrat an. Das multilaterale Abkommen gilt dann jedoch nicht automatisch für alle von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Vielmehr muss jeder Staat die einzelnen zweiseitig abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bezeichnen, die er dem multilateralen Abkommen unterstellen will (aus diesem Doppelbesteuerungsabkommen wird dann ein sogenanntes „Covered-Tax-Agreement“). Nur wenn auch der jeweils andere Staat eine übereinstimmende Bezeichnung vornimmt, werden die jeweiligen bezeichneten Doppelbesteuerungsabkommen von dem multilateralen Abkommen erfasst. Es wird berichtet, dass das Bundesfinanzministerium im Vorfeld bereits 30 ein-





zelle Doppelbesteuerungsabkommen bezeichnet hat, davon etwa 20 mit übereinstimmenden Bezeichnungen der jeweiligen DBA-Partnerstaaten. Der frühestmögliche Zeitpunkt für ein formales Inkrafttreten des multilateralen Abkommens bei einer Unterzeichnung bereits im Juni wäre dann der 1. Oktober 2017. Angewendet werden kann das Abkommen hinsichtlich Quellensteuern ab dem Kalenderjahr, welches dem formellen Inkrafttreten folgt, hinsichtlich aller anderen Steuern nach Ablauf von 6 Monaten ab dem formellen Inkrafttreten (individuelle Abweichungen durch Vereinbarungen sollen möglich sein).

Inhalt

Bei der Auswahl der Länder-DBA, die ein Staat für die Unterwerfung unter das multilaterale Abkommen bezeichnet, besteht völlige Freiheit. Hinsichtlich des Inhalts ist zu unterscheiden: Es gibt zwingende Artikel im multilateralen Abkommen, von denen nur unter engen Voraussetzungen abgewichen werden darf und optionale Artikel mit Ermessen zu Ausgestaltungen.

1. Widersprechende Einordnungen („Hybrid Mismatches“)

Zunächst gibt es Artikel, die sich mit widersprechenden Einordnungen der Vertragsstaaten bei der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens befassen.

1.1 Transparente Rechtsträger oder Rechtsgebilde nach Art. 3 MLA

Sieht der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen einen Rechtsträger (zum Beispiel Personengesellschaft) oder ein Rechtsgebilde als steuerlich voll oder teilweise transparent an, sollen beide Vertragsstaaten für die Anwendbarkeit des Abkommens von einer Transparenz ausgehen, soweit der Ansässigkeitsstaat dieses Einkommen seinem Steuerpflichtigen zurechnet. Bei diesem Artikel handelt es sich um eine optionale Regelung.

1.2 Doppelt ansässige Rechtsträger nach Art. 4 MLA

Über diese Regelung wird vermieden, dass eine doppelte Ansässigkeit vorliegt. Die Vertragsstaaten müssen sich auf einen ausschließlichen Ansässigkeitsstaat für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen einigen. Diese Regelung gilt nicht für natürliche Personen. Es handelt sich um eine optionale Regelung.

1.3 Anwendungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 5 MLA

Das multilaterale Abkommen enthält Umschwenkklauseln von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode für den Fall von Qualifikationskonflikten (Option 1) oder für den Fall der Behandlung der Dividende im Quellenstaat als ab-

zugsfähig (Option 2). Für den Fall der Anrechnungsmethode enthält das multilaterale Abkommen eine Option 3, die die herkömmliche Anrechnungsmethode unter dem OECD-Musterabkommen noch einmal modifiziert.

Jeder Vertragsstaat darf hier unabhängig von dem anderen Staat seine Option einseitig wählen; er kann auch vollständig auf eine Option verzichten und seine Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich seiner Methodenwahl so belassen wie sie sind.

2. Abkommensmissbrauch

In einem weiteren Teil befasst sich das multilaterale Abkommen mit dem Abkommensmissbrauch.

2.1 Präambel nach Art. 6 MLA

Zwingender Bestandteil ist die Aufnahme einer Präambel, wonach Zweck des Abkommens die Vermeidung einer doppelten Besteuerung ist und nicht die Vermeidung jeglicher Nichtbesteuerung oder Minderbesteuerung.

2.2 Allgemeine Missbrauchsklausel nach Art. 7 MLA

Zwingend ist auch die Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsabwehrklausel, des sogenannten Principal Purpose Test. Danach sollen Abkommensvorteile versagt werden, wenn vernünftigerweise angenommen wird, die Erlangung dieses Vorteils war einer der wesentlichen Zwecke der Rechtsgestaltung; es sei denn, es wird nachgewiesen, dass diese Vorteilsgewährung unter den gegebenen Umständen im Einklang mit Sinn und Zweck des Abkommens steht.

Optional ist dagegen die Aufnahme einer vereinfachten Schranke für Abkommensvergünstigungen, der sogenannten „Simplified Limitations On Benefits Provision“, wie wir sie in der komplexen Variante in dem Abkommen zwischen Deutschland und den Vereinigten Staaten kennen.

2.3 Geschäfte zur Übertragung von Dividendenansprüchen nach Art. 8 MLA

Eine Ermäßigung der Quellensteuer auf Dividenden bei Kapitalgesellschaften als Empfänger soll nur in Betracht kommen, wenn das Eigentum an den Anteilen über einen 365 Tage-Zeitraum bestand (Eigentumswechsel aufgrund einer Umwandlung sind unschädlich). Diese Bestimmung ist optional.

2.4 Veräußerungsgewinnregelung für Anteile an Immobiliengesellschaften nach Art. 9 MLA

Die Regelung entspricht dem Gedanken des Art. 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens, wonach für die Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften der Staat das Besteuerungsrecht behält, in dem die Immobilie belegen ist. Eine solche Immobiliengesellschaft soll nach dem multi-



lateralen Abkommen dann gegeben sein, wenn der Wert der Anteile an der Gesellschaft zu mehr als 50 Prozent auf die Immobilie zurückgeht.

2.5 Missbrauchsregelung bei Drittstaaten-Betriebsstätten nach Art. 10 MLA

Diese Regelung erfasst Fälle, in denen ein Unternehmen eines Vertragsstaates (A) Einkünfte aus einem anderen Vertragsstaat (B) erzielt und aus Sicht des zuerstgenannten Vertragsstaates (also A) einer Betriebsstätte in einem Drittstaat (weder A noch B) zuzurechnen ist. Ist die Besteuerung im erstgenannten Vertragsstaat (A) aufgrund der Zurechnung zur Betriebsstätte im Drittstaat von einer Besteuerung ausgenommen und unterliegt er im Drittstaat einer Besteuerung von weniger als 60 Prozent der Steuer, der er ohne die Freistellung im erstgenannten Vertragsstaat (A) unterläge – {Luft holen nicht vergessen} – dann darf der andere Vertragsstaat (B) die Einkünfte aus seinem Staat so besteuern, als unterläge er nicht den Schranken des Abkommens zwischen den Vertragsstaaten (A-B). Zum Beispiel wäre Vertragsstaat (B) dann nicht der Höhe nach für die Erhebung seiner nationalen Quellensteuersätze auf Zinsen oder Dividenden beschränkt. Ausnahmen von dieser Regelung gibt es dann wieder, wenn Einkünfte aus einer aktiven Betriebsstätentätigkeit stammen. Diese Bestimmung ist optional.

2.6 Vorbehaltsklausel zur Besteuerung Ansässiger im Ansässigkeitsstaat nach Art. 11 MLA

Beachtlich ist die Vorbehaltsklausel, weil sie es dem Ansässigkeitsstaat gestattet, den eigenen Ansässigen Abkommensvorteile vorzuenthalten. Ausgenommen von diesem Freibrief des Ansässigkeitsstaates sind die Abkommensregelungen für Unternehmensgewinne, Gewinnkorrektur bei verbundenen Unternehmen, öffentlicher Dienst, Studenten, Methodenartikel, Gleichbehandlung, Verständigungsverfahren und Mitglieder diplomatischer Missionen (jeweils detaillierter und im MLA geregelt). Diese Vorbehaltsregelung ist optional.

3. Betriebsstättenbegriff

Ein weiterer Teil (Artt. 12-15 MLA) behandelt den Begriff der Betriebsstätte. Hier geht es um

- die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und vergleichbaren Strategien,
- die Einordnung als abhängiger ständiger Vertreter bereits dann, wenn dieser fast ausschließlich für mit ihm eng verbundene Unternehmen tätig ist,
- die Einschränkung der Ausnahme für Hilfsgeschäfte.

Die Regelungen sind optional.

4. Verständigungsvereinbarungen und Schiedsverfahren

Die nachfolgenden beiden Teile (Artt. 16-26 MLA) enthalten ausführliche Regelungen zu Verständigungsvereinbarungen und Schiedsverfahren.

Resümee

Das multilaterale Abkommen, das in unserem **beleuchtet** nur stark vereinfacht dargestellt wird, ist keine Hausmannskost und mit seinen optionalen Gewürzbestandteilen nicht leicht zu verdauen. Wo liegt der Vorteil gegenüber einer bilateralen Aushandlung von Doppelbesteuerungsabkommen wie bisher üblich? Vielleicht darin, dass sich solche Änderungen in der Menge leichter durchsetzen lassen als in Einzelverfahren mit jeweils zwei Vertragsstaaten, die ihre eigenen Interessen vertreten. Der Druck auf einzelne Staaten, die Doppelbesteuerungsabkommen zu ändern, steigt, wenn diese alle gemeinsam ein multilaterales Abkommen als Angebot vorgehalten bekommen. Vom Inhalt her wird es wahrscheinlich nicht einfacher, wir haben schon verständlichere Regelungen in unseren **beleuchtet** vorstellen dürfen.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-51
Fax +49 211 946847-01
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater
Tel. +49 211 946847-52
Fax +49 211 946847-01
carsten.ernst@bepartners.pro



Holger Hartmann
Partner . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-53
Fax +49 211 946847-01
holger.hartmann@bepartners.pro



Alexander Skowronek
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-62
Fax +49 211 946847-01
alexander.skowronek@bepartners.pro