

OECD: Das Multilaterale Instrument aus Verrechnungspreissicht

Am 07.06.2017 wurde das Multilaterale Instrument (MLI) von mehr als 60 Staaten in Paris unterzeichnet. Bei der Unterzeichnung gab Deutschland bekannt, dass zunächst 35 seiner Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vom Anwendungsbereich des MLI erfasst werden sollen und welche der vorgesehenen Änderungen es voraussichtlich übernehmen möchte.

Der Beitrag beleuchtet die von Deutschland gewählten Vorbehalte und angewandten Optionen hinsichtlich der Bestimmungen zu Betriebsstätten sowie zu Verständigungs- und Schiedsverfahren.

Regelungen zu Betriebsstätten

Der Abschnitt IV des MLI beinhaltet die aus dem BEPS-Aktionspunkt 7 resultierenden Änderungen zu Betriebsstätten. Deutschland hat sich entschieden, die Klausel zu

- Vertreter- und Kommissionärsmodelle (Art. 12 MLI, Art. 5 (5) und (6) OECD-MA n.F.),
- Sonderregelung für einen zusammenhängenden Geschäftsbetrieb (Anti-Fragmentierungsklausel, Art. 13 (4) MLI),
- Neuregelung zur Aufspaltung von Verträgen (Art. 14 MLI, Art. 5 (3) OECD-MA n.F.) und
- Definition der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person (Art. 15 MLI)

nicht auf die vom MLI erfassten DBA abzuwenden. Insoweit bleibt es aus deutscher Sicht bei der bisherigen Auslegung der Absätze 3, 5 und 6 des Art. 5 OECD-MA a.F.

Hinsichtlich der Ausnahmetätigkeiten des Art. 5 (4) OECD-MA, bei deren Vorliegen keine Betriebsstätte begründet wird, hat sich Deutschland für die Alternative A entschieden. Danach wird nur dann keine Betriebsstätte begründet, wenn die ausgeführten Ausnahmetätigkeiten entweder einzeln oder in Kombination vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. In diesem Zusammenhang hat Deutschland bekanntgegeben, dass alle 35 unter das MLI fallenden DBA bereits einschlägige Passagen enthalten, in denen bestimmte Ausnahmetätigkeiten aufgeführt sind. Unter Berücksichtigung der Regelung im Absatz 5 Buchstabe a sind diese i.S.d. Alternative A auszulegen und decken insoweit das BEPS-Verständnis ab.

Im Ergebnis wird zwar der Wortlaut der jeweiligen DBA-Klauseln nicht durch das MLI geändert, aber dennoch führt die gewählte Alternative A zu einer Erweiterung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs. Die Art der Aktivität des Ausnahmekatalogs gibt nun aus deutscher Sicht nicht mehr den Ausschlag für eine abkommensrechtliche Verneinung einer Betriebsstätte. Vielmehr kommt es auf die Bedeutung der Tätigkeit im Rahmen der Wertschöpfungskette an (ökonomische Betrachtungsweise).

Vor dem Hintergrund, dass nach nationalem Recht (§ 12 AO) lediglich eine feste Geschäftseinrichtung erforderlich ist, die nachhaltig der Tätigkeit des Unternehmens dient, können grundsätzlich auch Hilfs- und Nebentätigkeiten eine Betriebsstätte begründen. Zudem werden insbesondere Warenlager (§ 12 Satz 2 Nr. 5 AO) und Einkaufsstellen (§ 12 Satz 2 Nr. 6 AO) explizit als Aktivitäten angeführt, die eine Betriebsstätte begründen können.

Insoweit führt die Änderung des Art. 5 (4) OECD-MA bei einer korrespondierenden Umsetzung des Vertragsstaats bei den vom MLI abgedeckten DBA zu einem erweiterten Besteuerungsanspruch, da die abkommensrechtliche Sperrwirkung zur Begründung einer Betriebsstätte an einigen Stellen abgesenkt wird.

Verbesserung der Streitbeilegung

Die Abschnitte V und VI des MLI enthalten umfangreiche Vorgaben zur Verbesserung der Streitbeilegungsverfahren in Fällen von Doppelbesteuerung. Art. 16 und 17 MLI setzen den Mindeststandard des finalen Berichts zum BEPS-Aktionspunkt 14 um. Dieser verlangt einerseits die Änderung von Art. 25 (1) bis (3) OECD-MA. Damit soll sichergestellt werden, dass der Zugang zu Verständigungsverfahren verbessert und ein Konsultationsverfahren durchgeführt wird. Hinsichtlich des Konsultationsverfahrens hat Deutschland beschlossen,

Art. 16 (5) Buchstabe a MLI anzuwenden. Danach soll die zuständige Behörde ein zweiseitiges Notifikations- und Konsultationsverfahren mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragspartners in denjenigen Fällen durchführen, in denen der Antrag des Steuerpflichtigen auf Eröffnung des Verständigungsverfahrens für unberechtigt gehalten wird und damit das Verständigungsverfahren national nicht eingeleitet würde.

Der zweite Teil des Mindeststandards, die Schaffung der Möglichkeit einer Gegenberichtigung nach Art. 9 (2) OECD-MA, ist in Art. 17 MLI geregelt. Der überwiegende Teil der vom MLI erfassten DBA enthalten bereits eine solche Gegenberichtigungsklausel.

Darüber hinaus hat sich Deutschland für ein obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren (Art. 18 MLI) entschieden. Dieses kommt jedoch bei den vom MLI abgedeckten DBA nur dann zur Anwendung, wenn der andere Vertragspartner ebenfalls dazu optiert hat. Art. 19 MLI sieht hierzu die Einführung einer Schiedsklausel vor. Danach ist ein Schiedsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen verbindlich einzuleiten, wenn das Verständigungsverfahren zwei Jahre nach Fristbeginn erfolglos war. Allerdings hat Deutschland zu einer längeren Verfahrensdauer für das Verständigungsverfahren optiert, so dass ein Schiedsverfahren erst nach drei anstelle von zwei Jahren eingeleitet werden kann. Diese Option entfaltet auch dann Wirkung, wenn der andere Vertragspartner nicht dazu optiert.

Art. 23 MLI regelt die Art des anzuwendenden Schiedsverfahrens. Nach Absatz 1 soll grundsätzlich das sog. „Final Offer“-Verfahren angewendet werden, bei dem die Schiedsrichter keine eigene Entscheidung treffen, sondern lediglich zwischen den von den beteiligten zuständigen Behörden vorgeschlagenen Lösungsmöglichkeiten wählen. Alternativ kann sich die Anwendung des Absatzes 2 vorbehalten werden. Nach der dort geregelten „Independent Opinion“-Methode können die Schiedsrichter eine von den Positionen der Vertragsstaaten unabhängige Entscheidung treffen. Da sich Deutschland nicht zur Art des Schiedsverfahrens geäußert hat, hängt diese allein von der Wahl des jeweiligen anderen Vertragspartners ab.

Ferner hat sich Deutschland nach Art. 23 (5) MLI vorbehalten, vor Beginn des Schiedsverfahrens vom Steuerpflichtigen und seinen Beratern die Unterzeichnung einer Verschwiegenheitserklärung zu verlangen. Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht vor Ergehen des Schiedsspruchs würde zum Abbruch des Schiedsverfahrens führen. Allerdings beabsichtigt Deutschland von der Verschwiegenheitsverpflichtung abzusehen, wenn der andere Vertragspartner nicht zur Anwendung dieser optiert hat.

Zudem hat Deutschland gemäß Art. 24 MLI für eine abweichende Entscheidungsfindung optiert. Insofern wird der Schiedsspruch nicht verbindlich, wenn sich die Vertragspartner innerhalb von drei Kalendermonaten nach Übermittlung des Schiedsspruchs einvernehmlich auf eine andere Lösung verständigen, die alle offenen Fragen regelt. Allerdings wirkt sich diese Option nur dann auf ein DBA im Geltungsbereich des MLI aus, wenn sich der andere Vertragspartner ebenfalls für diese Option entschieden hat.

Fazit und Ausblick

Angesichts der zahlreichen Optionen und Vorbehalte, unter denen die Staaten wählen können, ist es fraglich, ob tatsächlich eine einfache, schnelle und einheitliche Umsetzung der BEPS-Ergebnisse durch das MLI erreicht werden kann. Vielmehr muss der Anwender alle Vorbehalte und deren Auswirkung auf die für ihn relevanten DBA prüfen. Dies wird seitens der OECD einen Abgleich der eingereichten Listen der Staaten unterstützt, die das MLI unterzeichnet haben. Aus diesem Vergleich wird ersichtlich, welche Regelungen der betroffenen DBA tatsächlich durch das MLI geändert werden.

Mit Blick auf die zuvor dargestellten Vorbehalte Deutschlands und angewandten Optionen bleibt Folgendes festhalten:

Aus deutscher Sicht gilt zudem ein Kommissionär weiterhin im Grundsatz als unabhängiger Vertreter, der keine Betriebsstätte begründet.

Hinsichtlich der Ausnahmeregelung für bestimmten Tätigkeiten (insbesondere Einkauf und Warenlager) ist jedoch entlang der Wertschöpfungskette zu analysieren, ob diese künftig zur Annahme einer Betriebsstätte führen. Es ist zu erwarten, dass sich infolgedessen höhere Dokumentations- und Nachweispflichten für den Steuerpflichtigen ergeben. Dieser hat nachzuweisen, dass es sich bei den in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeiten um Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten handelt, die abkommensrechtlich zu keiner Betriebsstättenbegründung führen.

Parallel zur Initiative der OECD den Streitbeilegungsmechanismus zu verbessern, haben sich die EU-Finanzminister am 23.05.2017 auf eine allgemeine Ausrichtung beim Richtlinienvorschlag zur Schaffung eines einheitlichen Streitbeilegungsmechanismus für

Streitfragen der Doppelbesteuerung innerhalb der EU (EU-Streitbeilegungsrichtlinie) geeinigt. Es sollen sämtliche Doppelbesteuerungsfragen in der EU, die sich aufgrund der Auslegung oder Anwendung der EU-Schiedskonvention oder der materiell-rechtlichen Vorschriften der DBA ergeben, unter die EU-Streitbeilegungsrichtlinie fallen. Der Entwurf sieht obligatorische und bindende Streitbeilegungsverfahren vor, die innerhalb einer eindeutigen Frist zu einem Ergebnis führen sollen. Insoweit ist sehr wahrscheinlich, dass die EU-Streitbeilegungsrichtlinie den Mindeststandard der OECD umsetzen wird.

Weitere Beiträge

Deloitte Tax-News, [BEPS: Unterzeichnung des multilateralen Instruments](#)

Deloitte Tax-News, [OECD: Vorstellung des multilateralen Instruments](#)

ECOFIN, Rat (Wirtschaft und Finanzen): Wichtige Ergebnisse der Sitzung vom 23.05.2017, [Online unter Rat der Europäischen Union \(Stand: 28.06.2017\)](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.