

**OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung
und Gewinnverlagerung**

**Ausarbeitung eines
multilateralen Instruments
zur Modifikation bilateraler
Doppelbesteuerungsabkommen**

AKTIONSPUNKT 15: Arbeitsergebnis 2014

**Ausarbeitung eines
multilateralen
Instruments zur
Modifikation bilateraler
Doppelbesteuerungs-
abkommen**

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren nicht den völkerrechtlichen Status und die Souveränität über Territorien, den Verlauf der internationalen Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten und Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2015), *Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur Modifikation bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen*, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264235113-de>

ISBN 978-92-64-23510-6 (Print)

ISBN 978-92-64-23511-3 (PDF)

Die statistischen Daten für Israel wurden von den zuständigen israelischen Stellen bereitgestellt, die für sie verantwortlich zeichnen. Die Verwendung dieser Daten durch die OECD erfolgt unbeschadet des völkerrechtlichen Status der Golanhöhen, von Ost-Jerusalem und der israelischen Siedlungen im Westjordanland.

Originaltitel: *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties: Action 15: 2014 Deliverable – L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales : Action 15 : Rapport 2014*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © archerix / Fotolia.

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2015

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtlichsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) zu verhindern, ist ein zentrales Anliegen von Staaten weltweit. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Mit dem Aktionsplan soll sichergestellt werden, dass Gewinne an dem Ort besteuert werden, an dem die den Gewinn generierende wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird und die Wertschöpfung stattfindet. Die Länder verständigten sich darauf, dass die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von entscheidender Bedeutung ist und zeitnah erfolgen muss – nicht zuletzt, damit das bestehende konsensbasierte internationale steuerliche Regelwerk nicht auseinanderbricht, was die Unsicherheit für Unternehmen in einer Zeit erhöhen würde, in der grenzüberschreitende Investitionen notwendiger sind denn je. Der Aktionsplan enthält daher 15 Aktionspunkte, die bis spätestens 2015 und zum Teil bereits 2014 umzusetzen sind.

Der OECD-Steuerausschuss, der 44 Länder auf gleichberechtigter Ebene zusammenführt (alle OECD-Mitgliedsländer, OECD-Beitrittsländer und G20-Länder), hat ein erstes Paket mit sieben im Aktionsplan beschriebenen und im Jahr 2014 fälligen Arbeitsergebnissen verabschiedet. Der vorliegende Bericht ist Teil dieser Arbeitsergebnisse und zugleich ein Ergebnis von Aktionspunkt 15.

Entwicklungsländer und andere Nicht-OECD-/Nicht-G20-Volkswirtschaften wurden im Rahmen regionaler und globaler Foren umfassend konsultiert und ihre Beiträge sind in die Arbeiten eingeflossen. Auch Wirtschaftsvertreter, Gewerkschaften, zivilgesellschaftliche Organisationen und Wissenschaftler wurden durch die Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Diskussionsentwürfen eng in den Prozess eingebunden. Daraus ergaben sich Stellungnahmen im Umfang von über 3 500 Seiten, die im Rahmen von fünf öffentlichen Konsultationssitzungen sowie drei Webcasts – verfolgt von über 10 000 Zuschauern – diskutiert wurden.

Das 2014 vorgelegte erste Paket von Berichten und Empfehlungen befasst sich mit sieben Aktionspunkten des im Juli 2013 veröffentlichten BEPS-Aktionsplans. Angesichts des mit dem Aktionsplan verfolgten Ziels, umfassende und schlüssige Lösungen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bereitzustellen, wurden die vorgeschlagenen Maßnahmen zwar vereinbart, formal jedoch noch nicht endgültig beschlossen. Sie könnten noch von einigen der Entscheidungen beeinflusst werden, die im Hinblick auf die Arbeitsergebnisse für 2015 zu treffen sind, die wiederum von den Arbeitsergebnissen für 2014 beeinflusst werden. Nichtsdestoweniger spiegeln sie die mit Stand Juli 2014 bestehende Einigkeit über eine Reihe von Lösungen zur Beseitigung von BEPS wider.

Mit der Verabschiedung dieses ersten Pakets an Arbeitsergebnissen und der Umsetzung der entsprechenden Maßnahmen durch die einzelnen Staaten wird eine Neutralisierung hybrider Gestaltungen erreicht, Treaty-Shopping und anderen Formen von Abkommensmissbrauch entgegengewirkt und der Missbrauch von Verrechnungspreisregeln im Schlüsselbereich der immateriellen Werte deutlich verringert, zudem liefert eine länderbezogene Berichterstattung den Staaten Informationen zur weltweiten Verteilung der Gewinne, zur wirtschaftlichen Tätigkeit und zu den Steuern multinationaler Unternehmen. Die OECD- und G20-Länder haben sich auch auf einen Bericht geeinigt, in dem abschließend festgestellt wird, dass die Umsetzung von BEPS-Maßnahmen mithilfe eines multilateralen Instruments realisierbar ist. Darüber hinaus haben sie die Arbeiten zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken vorangetrieben, insbesondere im Bereich der Regelungen zum Schutz der Rechte an geistigem Eigentum sowie der Steuerentscheide (*tax rulings*). Außerdem haben sie Einvernehmen über die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft erzielt, wodurch sie nun ihre Arbeiten in diesem von BEPS besonders betroffenen Bereich vertiefen können.

BEPS erfordert zwangsläufig koordinierte Gegenmaßnahmen. Aus diesem Grund investieren die Länder Zeit und Ressourcen in die Entwicklung gemeinsamer Lösungen für verbreitete Probleme. Gleichzeitig wird ihre Steuerhoheit gewahrt und Maßnahmen können in den einzelnen Ländern auf unterschiedliche Weise umgesetzt werden, solange sie nicht im Widerspruch zu den internationalen rechtlichen Verpflichtungen der Länder stehen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	7
Zusammenfassung	9
Einführung	11
1. Ein multilaterales Instrument ist wünschenswert und realisierbar	17
A. Die Ausarbeitung eines multilateralen Instruments ist wünschenswert, da es zahlreiche Vorteile bietet und gleichzeitig Belastungen beseitigt oder vermieden werden können.	17
B. Ein multilaterales Instrument ist realisierbar: Rechtliche Grundlagen für die Ausarbeitung eines ausgewogenen Instruments, mit dem die fachlichen und politischen Herausforderungen bewältigt werden können, sind vorhanden	20
2. Die abkommensbezogenen Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglichen den Abschluss eines zielgenauen multilateralen Instruments, das zu einem späteren Zeitpunkt noch erweitert werden kann	27
3. Nächste Schritte: Festlegungen für die international Konferenz	33
Anhang A: Instrumentarium für ein multilaterales Instrument zur zügigen Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	35
Zusammenfassung.....	35
Einführung	37
A.1 Das Netz der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen kann mit einem multilateralen Instrument modifiziert werden	39
A.2 Mit einem multilateralen Instrument kann der Umfang der Verpflichtungen flexibel gestaltet werden	54
A.3 Ein multilaterales Instrument kann bei den Verpflichtungen Transparenz und Klarheit gewährleisten.....	65
Fazit	70
Anmerkungen	71
Literaturverzeichnis	72

Abkürzungsverzeichnis

BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
CFA	OECD-Steuerausschuss (Committee on Fiscal Affairs)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EU	Europäische Union
ILO	Internationale Arbeitsorganisation
ICAO	Internationale Zivilluftfahrtorganisation
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
SAARC	Südasiatische Vereinigung für regionale Kooperation
US	Vereinigte Staaten von Amerika
VVV	Vorabvereinbarung über Verrechnungspreise
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge

Zusammenfassung

Die Billigung des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014) durch die Staats- und Regierungschefs der G20 im September 2013 in St. Petersburg ist Ausdruck der beispiellosen politischen Unterstützung für die Anpassung des internationalen Steuersystems an die Herausforderungen der Globalisierung. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beruhen auf einer Reihe gemeinsamer Grundsätze, mit denen bei grenzüberschreitenden Handelstätigkeiten und Investitionen eine mögliche Doppelbesteuerung verhindert werden soll. Grundstein des derzeitigen Geflechts aus bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ist das in den 1920er Jahren vom Völkerbund entwickelte, nicht rechtsverbindliche Musterabkommen. Hierauf aufbauend haben die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die Vereinten Nationen immer wieder Aktualisierungen an Musterabkommen vorgenommen. Die Inhalte dieser Musterabkommen fanden Eingang in Tausende bilaterale Abkommen.

Die Globalisierung hat die Auswirkungen von Lücken und Konflikten beim Zusammenwirken der Steuersysteme verschiedener Länder verschärft. Infolgedessen begünstigen einige Regelungen in bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), wogegen es nun vorzugehen gilt. Neben den inhaltlichen Herausforderungen, die sich beim derzeitigen DBA-System stellen, ist eine Aktualisierung der vorhandenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen schon aufgrund ihrer Vielzahl äußerst mühsam. Selbst eine einvernehmliche Änderung an einem Musterabkommen nimmt bei der Übernahme in den Großteil der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen viel Zeit und Ressourcen in Anspruch. Dementsprechend sind die bestehenden Abkommen und das Musterabkommen nicht optimal aufeinander abgestimmt und mit der Zeit auftretende Probleme können nicht unverzüglich gelöst werden. Ohne einen Mechanismus zur zügigen Umsetzung von Änderungen an Musterabkommen verschärfen sich jedoch die inhaltlichen Abweichungen zwischen den Musterabkommen und den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Dies steht im deutlichen

Widerspruch zu dem politischen Ziel, das derzeitige System zu stärken, indem BEPS u. a. durch Änderungen an bilateralen Abkommen beseitigt wird. Dies ist nicht nur zur Beseitigung von BEPS erforderlich, sondern auch um das allgemeine Einvernehmen bezüglich der notwendigen Vermeidung der Doppelbesteuerung weiterhin zu bewahren. Aus diesem Grund haben die Regierungen vereinbart, die Realisierbarkeit eines multilateralen Instruments zu prüfen, das die gleiche Wirkung hätte wie die gleichzeitige Neuverhandlung Tausender bilateraler Steuerabkommen.

In Aktionspunkt 15 des BEPS-Aktionsplans ist die Prüfung steuerlicher und völkerrechtlicher Aspekte der Ausarbeitung eines multilateralen Instruments vorgesehen, mit dem interessierte Länder in die Lage versetzt werden sollen, im Rahmen der Arbeiten zu BEPS entwickelte Maßnahmen umzusetzen und bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zu ändern. Auf der Grundlage dieser Prüfung werden die beteiligten Länder ein multilaterales Instrument ausarbeiten, das eine innovative Herangehensweise an internationale Steuerfragen bieten soll, die der rasanten Entwicklung der Weltwirtschaft und dem Erfordernis Rechnung trägt, schnell auf diese Entwicklung reagieren zu können. Ziel von Aktionspunkt 15 ist eine optimierte Umsetzung der abkommensbezogenen Maßnahmen zur Beseitigung von BEPS. Hierbei handelt es sich um einen innovativen Ansatz, für den es in der Steuerwelt keinen entsprechenden Präzedenzfall gibt. Beispiele für Modifikationen an bilateralen Abkommen mithilfe eines multilateralen Instruments finden sich jedoch in anderen Bereichen des Völkerrechts. Im vorliegenden Bericht wird, gestützt auf das Fachwissen von Völkerrechts- und Steuerexperten, die Realisierbarkeit eines multilateralen rechtsverbindlichen Ansatzes und seine Auswirkungen auf bestehende Doppelbesteuerungsabkommen geprüft. Es werden die bei der Entwicklung eines solchen Instruments auftretenden Probleme aufgezeigt und internationale Steuerfragen sowie völkerrechtliche und politische Fragen erörtert, die sich im Zusammenhang mit diesem Ansatz ergeben. Abschließend wird festgestellt, dass ein multilaterales Instrument wünschenswert und realisierbar ist und die entsprechenden Verhandlungen unverzüglich beginnen sollten.

Einführung

Die Beseitigung von BEPS wird von der Politik nachdrücklich unterstützt.

Angesichts strikter Konsolidierungsmaßnahmen und sozialer Härten hat die Bekämpfung von BEPS für viele Staaten inzwischen hohe Priorität. BEPS betrifft vorwiegend Fälle, in denen die Wechselwirkung unterschiedlicher Steuervorschriften zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder einer geringeren als der Einmalbesteuerung führt. Zudem bezieht sich BEPS auf Gestaltungen, mit denen eine Nichtbesteuerung oder eine niedrige Besteuerung erzielt wird, indem Gewinne aus den Staaten, in denen sie erwirtschaftet wurden, in andere Staaten verlagert werden. Im Rahmen des BEPS-Projekts von OECD und G20 soll auf die Probleme im Zusammenhang mit der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung umfassend eingegangen werden.

Die bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zielen auf eine Vermeidung der Doppelbesteuerung ab. Im Zusammenspiel zwischen den Steuersystemen verschiedener Länder kann es bei den Besteuerungsrechten zu Überschneidungen kommen, die mitunter zu einer Doppelbesteuerung führen. So können beispielsweise Einkünfte, die in einem Staat (dem „Quellenstaat“) von einer in einem anderen Staat (dem „Ansässigkeitsstaat“) ansässigen Person erzielt werden, von beiden Staaten nach ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften besteuert werden. Internationale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die oftmals auf den vom Völkerbund in den 1920er Jahren entwickelten Grundsätzen beruhen, zielen darauf ab, Regelungen für diese Überschneidungen zu finden, um so Handelsverzerrungen und Hemmnisse für ein nachhaltiges Wirtschaftswachstum zu minimieren. Das entstandene Geflecht aus über 3 000 auf der Grundlage von Musterabkommen geschlossenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ist von großem Wert. Es gewährleistet eine weitgehende Übereinstimmung zwischen verschiedenen Steuervorschriften für grenzüberschreitende Handelstätigkeiten und Investitionen. Länder weltweit sind sich einig, dass Doppelbesteuerung zu vermeiden ist und dass dieses Ziel auf der Grundlage vereinbarter internationaler Regelungen erreicht werden muss, die eindeutig und berechenbar sind und dadurch Unternehmen und Staaten Rechtssicherheit bieten.

Einige Regelungen in den vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommen begünstigen jedoch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Das Zusammenspiel des innerstaatlichen Steuerrechts und der internationalen steuerlichen Rahmenbedingungen trägt maßgeblich zur Förderung des weltwirtschaftlichen Wachstums bei. Da sich jedoch durch die Globalisierung die Art und Weise der Geschäftsausübung verändert hat, sind die seit jeher in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bestehenden Lücken und Konflikte stärker in den Fokus gerückt. Mitunter werden vorhandene Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen – auch in Kombination mit innerstaatlichen Rechtsvorschriften – so ausgenutzt, dass hohe Einkommensbeträge in keinem Staat besteuert werden. Darüber hinaus weichen die bestehenden bilateralen DBA in ihren Einzelheiten deutlich voneinander ab, auch dann, wenn diese Unterschiede nicht erforderlich sind, um die Besonderheiten der wirtschaftlichen Beziehung zwischen den zwei Vertragsstaaten widerzuspiegeln. Bestimmte Unterschiede in den Einzelheiten sind möglicherweise darauf zurückzuführen, dass die Abkommen über einen langen Zeitraum verhandelt wurden. In einigen Fällen bieten diese Unterschiede Möglichkeiten für BEPS, die dann von Steuerpflichtigen ausgenutzt werden.

Änderungen sind erforderlich, um die im Rahmen bestehender Doppelbesteuerungsabkommen vorhandenen Möglichkeiten einer doppelten Nichtbesteuerung zu beseitigen. Im BEPS-Aktionsplan wird festgestellt, dass Abkommensmissbrauch zu den wichtigsten Ursachen für BEPS zählt. Experten für DBA-Recht aus OECD- und Nicht-OECD-Ländern stimmen überein, dass die Musterabkommen und die auf ihnen beruhenden Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden müssen, um Abkommensmissbrauch zu beenden bzw. deutlich einzuschränken. Eine Reihe konkreter Fragen, die in den vorhandenen Musterabkommen behandelt werden, darunter Änderungen der Definition des Betriebsstättenbegriffs und Verbesserungen bei den Verfahren zur Streitbeilegung, werden derzeit von führenden DBA-Verhandlungsexperten aus OECD- und G20-Ländern erörtert. Diese DBA-Experten haben außerdem festgestellt, dass neue Bestimmungen über konkrete, in der Regel nicht in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigte Fragen in die Musterabkommen aufgenommen werden müssen, darunter die Einführung einer Missbrauchsklausel im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen und die Vereinbarkeit bestimmter Maßnahmen gegen BEPS mit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Diese Arbeiten sollen 2015 abgeschlossen werden.

Eine Aktualisierung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen ist aufgrund ihrer Vielzahl mühselig und zeitaufwendig, was oftmals die Effektivität multilateraler Initiativen einschränkt. Die Übernahme multilateral vereinbarter Änderungen an Musterabkommen in bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen nimmt sehr viel Zeit und Ressourcen in Anspruch. Tatsächlich dauert die Neuverhandlung der Abkommen eines Landes Jahrzehnte. Infolgedessen sind die aktuellen Abkommen und die Musterabkommen nicht optimal aufeinander abgestimmt. Da die Abkommen viele Jahre hinter dem Stand der Musterabkommen, auf denen sie beruhen, zurückliegen, dauert die Umsetzung multilateral vereinbarter Änderungen an Musterabkommen oft eine ganze Generation.

Änderungen sind jedoch dringend erforderlich, was sowohl eine Herausforderung als auch eine einzigartige Gelegenheit darstellt. Der BEPS-Aktionsplan wurde wegen der politischen Vorgabe, gegen BEPS vorzugehen, in kürzester Zeit entwickelt und es wird davon ausgegangen, dass eine Vereinbarung zur Lösung des Problems ebenso schnell umgesetzt werden wird. Multilateral vereinbarte Änderungen an Musterabkommen zur Bekämpfung von BEPS verstärken jedoch nur die inhaltlichen Unterschiede zwischen den Musterabkommen und den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Um BEPS innerhalb einer angemessenen Frist beseitigen zu können, ist daher ein Mechanismus für eine beschleunigte Umsetzung erforderlich. Dies stellt eine Herausforderung dar, bietet jedoch gleichzeitig eine einzigartige Gelegenheit für eine Modernisierung des internationalen Geflechts aus Doppelbesteuerungsabkommen.

Mit einem multilateralen Instrument können abkommensbezogene BEPS-Probleme gelöst und gleichzeitig die Steuerautonomie der einzelnen Staaten respektiert werden. Die Autonomie von Staaten ist ein Grundprinzip, das das Fundament der internationalen Ordnung und die Grundlage für die Verhandlung internationaler Verträge bildet. Im Steuerbereich untermauert das Prinzip der Souveränität außerdem die stabilen steuerlichen Rahmenbedingungen, innerhalb derer Staaten den Abschluss von Vereinbarungen fördern konnten, durch die alle Marktwirtschaften von der Globalisierung profitieren. Traditionell haben Staaten innerstaatliche Rechtsvorschriften und bilaterale Abkommen genutzt, um in diesem Bereich ein angemessenes Gleichgewicht zwischen nationaler Souveränität und internationaler Kooperation zu erzielen. Da BEPS aus dem Zusammenwirken der Rechtsvorschriften und Abkommen einer Vielzahl von Ländern resultiert, müssen Staaten mittels eines rechtsverbindlichen multilateralen Instruments intensiver zusammenarbeiten, um ihre Steuerhoheit zu schützen und zu verhindern, dass

BEPS durch das Geflecht aus Doppelbesteuerungsabkommen begünstigt wird. Unter Berücksichtigung der Bedenken in Sachen Steuerhoheit steht die Umsetzung von Abkommensregelungen im Zentrum des Berichts, wengleich ein multilaterales Instrument grundsätzlich auch genutzt werden könnte, um Verpflichtungen zur Umsetzung bestimmter Regelungen des innerstaatlichen Rechts zum Ausdruck zu bringen.

Ein multilaterales Instrument erleichtert rasches Handeln und fördert Innovationen. Mit einem multilateralen Instrument können Abkommensregelungen innerhalb eines relativ kurzen Zeitraums umgesetzt werden, ohne dass der bilaterale Charakter von Doppelbesteuerungsabkommen verloren geht. Dieser innovative Ansatz weist mindestens drei wesentliche Vorteile auf: Erstens wäre sichergestellt, dass das multilaterale Instrument zielgenau ist. Zweitens könnten alle bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen gleichzeitig im Hinblick auf die BEPS-Problematik modifiziert werden, ohne dass die über 3 000 Doppelbesteuerungsabkommen einzeln angepasst werden müssen. Drittens folgt der Ansatz den politischen Vorgaben, aufgrund derer das BEPS-Projekt vorangetrieben wird, und ermöglicht es, dass Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen eingeschränkt werden und Staaten ihre internationalen steuerpolitischen Ziele zügig erreichen, ohne durch unilaterale und nicht abgestimmte Maßnahmen Verstöße gegen bilaterale Abkommen zu riskieren.

Politischer Handlungswille ist die Voraussetzung, um bestehende Hürden für eine zügige Umsetzung vereinbarter Abkommensregelungen zu überwinden. Die Effizienz und Neuartigkeit, für die ein zielgerichtetes multilaterales Instrument steht, bringt jedoch auch gewisse Herausforderungen mit sich. Erstens unterscheiden sich bilaterale Abkommen erheblich in ihren Einzelheiten und es gibt nur wenige Präzedenzfälle für die Modifikation bilateraler Abkommen mithilfe eines multilateralen Instruments. Die fachlichen Herausforderungen bedürfen daher besonderer Aufmerksamkeit. Zweitens erfordern die Kompromisse, die in Sachen Wahrung souveräner Rechte, Gewährleistung von Kohärenz und Erreichen politischer Akzeptanz durch eine kritische Masse von Staaten einzugehen sind, selbst bei Vorliegen von Lösungen für die fachlichen Fragen ein starkes Engagement auf höchster politischer Ebene. Diese Herausforderungen müssen nicht nur bewältigt werden, um BEPS erfolgreich zu bekämpfen, sondern auch um die Zukunftsfähigkeit des bestehenden, auf Einvernehmen beruhenden Rahmenwerks zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu stärken und zu bewahren. Mit dem entsprechenden politischen Willen können jedoch selbst schwierige abkommensbezogene Herausforderungen

erfolgreich und zügig gelöst werden. Die jüngsten Arbeiten an dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, die auf Anweisung der G20 in Verbindung mit dem Wunsch von Staats- und Regierungschefs durchgeführt wurden, die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung zu bekämpfen, sind ein Beispiel für den Einfluss der Staats- und Regierungschefs der G20 im Bereich der internationalen Besteuerung.

Im vorliegenden Bericht wird der Schluss gezogen, dass ein multilaterales Instrument wünschenswert und realisierbar ist und die entsprechenden Verhandlungen unverzüglich beginnen sollten. In diesem Bericht werden die sich aus der Verwendung eines zielgenauen multilateralen Instruments zur Modifikation von Doppelbesteuerungsabkommen

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen – eine aktuelle Erfolgsgeschichte

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen („das Übereinkommen“) wurde 1988 von den Mitgliedstaaten des Europarats und der OECD zur Unterzeichnung aufgelegt und trat 1995 in Kraft. Bis 2009 wurde es jedoch lediglich von 14 Staaten unterzeichnet. Auf ihrem Gipfeltreffen im April 2009 in London haben die Staats- und Regierungschefs der G20 die OECD aufgerufen, dieses Instrument zu modernisieren, um es an die aktuellen internationalen Standards für den Informationsaustausch anzupassen und allen Ländern den Beitritt zu ermöglichen, indem sie in ihrer *Erklärung zur Stärkung des Finanzsystems* ihre Verpflichtung bekräftigten, „[...] bis Ende 2009 Vorschläge auszuarbeiten, die es Entwicklungsländern erleichtern, von einem neuen kooperativen Steuerumfeld faktisch zu profitieren“ (G20, 2009). Ein Protokoll zum Übereinkommen wurde 2009 verhandelt und das geänderte Übereinkommen auf dem jährlichen Ministertreffen der OECD im Mai 2010 vorgestellt. Das geänderte Übereinkommen und das Protokoll wurden am 1. Juni 2011 zur Unterzeichnung durch eine Vielzahl von Ländern aufgelegt. Am 3. Juli 2014 hatten 66 Länder, darunter alle G20-Staaten, das geänderte Übereinkommen unterzeichnet und 14 Gebiete sind durch die Erweiterung des räumlichen Geltungsbereichs erfasst. Dank des multilateralen Übereinkommens werden mit einem einzelnen rechtsgültigen Instrument Zwecke erreicht, die ansonsten nur durch die Verhandlung von über 1 800 neuen bilateralen Abkommen erreicht worden wären. Weltweit haben die G20 daher mithilfe des Übereinkommens zügig und erfolgreich grundlegende Verbesserungen der Transparenz in grenzüberschreitenden Steuersachen bewirkt.

ergebenden Fragen erörtert und die sich abzeichnenden fachlichen (im Bereich des Völkerrechts und des internationalen Steuerrechts) und politischen Sachverhalte umfassend analysiert. Im Bericht wird betont, dass der multilaterale Ansatz eine Möglichkeit darstellt, die Umsetzung des BEPS-Aktionsplans unter Berücksichtigung der gebotenen Dringlichkeit zu optimieren und die Effizienz zu steigern. Abschließend wird festgestellt, dass ein multilaterales Instrument wünschenswert und realisierbar ist und im Rahmen einer internationalen Konferenz unter Federführung der OECD und der G20 verhandelt werden sollte, die den G20-Ländern, OECD-Mitgliedern und anderen interessierten Staaten offensteht. Das Mandat der Konferenz sollte inhaltlich (Umsetzung des BEPS-Aktionsplans) und zeitlich (höchstens 2 Jahre) eingegrenzt werden. Die Konferenz könnte gebeten werden, Überlegungen zum weiteren Vorgehen anzustellen, um die Umsetzung der vereinbarten Änderungen an den bestehenden Musterabkommen weiter zu optimieren, und entsprechende Empfehlungen auszusprechen.

1. Ein multilaterales Instrument ist wünschenswert und realisierbar

A. Die Ausarbeitung eines multilateralen Instruments ist wünschenswert, da es zahlreiche Vorteile bietet und gleichzeitig Belastungen beseitigt oder vermieden werden können

Durch Änderungen am OECD-Musterabkommen sollen letztendlich **Änderungen am Geflecht der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen – einem Schlüsselement der internationalen Steuerarchitektur im weiteren Sinne – bewirkt werden.** Die Staats- und Regierungschefs der G20 haben den BEPS-Aktionsplan gebilligt und sich verpflichtet, die erforderlichen individuellen und kollektiven Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS zu ergreifen. Die 15 Arbeitsergebnisse des BEPS-Aktionsplans erstrecken sich auf drei unterschiedliche Bereiche: Empfehlungen für innerstaatliche Rechtsvorschriften in Form bewährter Verfahren und innerstaatlicher Mustervorschriften, sonstige Berichte sowie Änderungen am OECD-Musterabkommen und international vereinbarten Umsetzungsleitlinien. DBA-bezogene Probleme wurden einvernehmlich als Schwerpunkt der BEPS-Problematik identifiziert. Die Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur Lösung dieser abkommensbezogenen BEPS-Probleme setzt zunächst einmal Einigkeit über den Inhalt der zur Beseitigung von BEPS erforderlichen DBA-bezogenen Maßnahmen voraus. Die Arbeitsgruppen erzielen dabei stetige und bedeutende Fortschritte. Tatsächlich werden die ersten Ergebnisse zeitgleich mit diesem Bericht veröffentlicht, weitere Ergebnisse sollen bis 2015 folgen.

Eine multilaterale Verhandlung macht mühselige bilaterale Verhandlungen überflüssig und führt zu erheblichen Effizienzgewinnen. Angesichts der oft Jahrzehnte dauernden bilateralen Verhandlungen stellt ein multilaterales Instrument die einzige Möglichkeit dar, abkommensbasierte BEPS-Probleme zügig und koordiniert zu lösen. Das aktuelle Geflecht aus bilateralen Abkommen ist höchst komplex, da jedes Abkommen ein rechtlich eigenständiges Instrument und sein Verhältnis zu anderen bilateralen Abkommen nicht geregelt ist. In der Folge wenden Anwälte, Steuerverwaltungen und Gerichte für die Auslegung jedes einzelnen

Abkommens viel Zeit und Mühe auf, insbesondere dann, wenn sich Abkommen nur geringfügig voneinander unterscheiden. Dieses Problem würde sich weiter verschärfen, wenn verschiedenartige Regelungen zur Bekämpfung von BEPS in eine Vielzahl neuer bilateraler Protokolle zu bestehenden Abkommen aufgenommen würden. Das multilaterale Instrument wird hingegen abgestimmte Ergebnisse hervorbringen, die zu einer Ressourceneinsparung führen und die Eindeutigkeit der BEPS-bezogenen internationalen DBA-Vorschriften erhöhen würden. Hinzu kommt die Tatsache, dass die praktischen Schwierigkeiten bei dem Versuch, in kurzer Zeit Änderungen an über 3 000 bilateralen Abkommen vorzunehmen, nur mithilfe eines multilateralen Instruments bewältigt werden können.

Durch das multilaterale Instrument können Entwicklungsländer in vollem Umfang vom BEPS-Projekt profitieren. Für Entwicklungsländer spielen die Probleme bei dem Versuch, BEPS ausschließlich im Rahmen des Systems aus bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen beseitigen zu wollen, eine noch größere Rolle als für Industrieländer. Entwicklungsländer haben größere Schwierigkeiten als andere Länder, Doppelbesteuerungsabkommen zu schließen und andere Länder für eine (Neu-)Verhandlung von Abkommen zu gewinnen. Zudem verfügen ihre Regierungen oft über weniger Fachwissen für DBA-Verhandlungen als Industrieländer. Daher kann mit einem multilateralen Instrument am besten sichergestellt werden, dass Entwicklungsländer von den multilateralen Initiativen zur Bekämpfung von BEPS profitieren. Entwicklungsländer mit ähnlichen Vorstellungen können bei multilateralen Verhandlungen zusammenarbeiten und ihr Fachwissen bündeln, um erfolgreich verhandeln zu können.

Einige Probleme können multilateral wesentlich leichter gelöst werden als mit bilateralen Instrumenten. Bilaterale Abkommen waren ursprünglich nicht dafür ausgelegt, eine hohe Faktormobilität und globale Wertschöpfungsketten zu berücksichtigen. Jedoch müssen beispielsweise aufgrund der Globalisierung zunehmend Steuerstreitigkeiten zwischen mehreren Ländern beigelegt werden. Wenngleich die zuständigen Behörden der betreffenden Steuerverwaltungen Interesse an der Entwicklung eines multilateralen Verständigungsverfahrens zur Beilegung von Streitigkeiten zwischen mehreren Ländern bekundet haben, erwarten einige Länder jedoch rechtliche Schwierigkeiten, solange kein rechtsverbindliches Instrument vorhanden ist, mit dem multilaterale Verständigungsverfahren ermöglicht werden. Andere Länder sind der Auffassung, dass sie zur Beilegung von nicht ausdrücklich in ihren bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Fällen kein multinationales Verständigungsverfahren anwenden können, wenn ein entsprechende

Befugnisse vorsehendes internationales Rechtsinstrument fehlt. Diese und andere rechtliche Hürden in Verbindung mit der Einführung eines multilateralen Verständigungsverfahrens können im Rahmen des multilateralen Instruments leicht beseitigt werden.

Ein multilaterales Instrument kann die Kohärenz erhöhen und zur dauerhaften Verlässlichkeit des internationalen DBA-Geflechts beitragen, was Unternehmen zusätzliche Rechtssicherheit bietet. Mit einem zielgenauen multilateralen Instrument zur Bekämpfung von BEPS dürften einheitliche Ergebnisse wahrscheinlicher sein als bei der Vornahme von Änderungen in Tausenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Aufgrund des multilateralen Charakters des Instruments würden zahlreiche hochqualifizierte Verhandlungsführer ein einziges Dokument aushandeln, das den aus Sicht aller beteiligten Staaten angemessensten Wortlaut enthalten würde. Darüber hinaus dürfte ein einziger Wortlaut – anstelle Tausender ähnlicher, jedoch leicht variierender Abkommenstexte – zu einer in allen Staaten einheitlichen Auslegung führen. Im Ergebnis würde sich international ein einheitliches Verständnis des Wortlauts des multilateralen Instruments entwickeln. Ein multilaterales Instrument kann durch die endgültige Klärung strittiger Fragen zu internationalen Steuervorschriften wieder Klarheit schaffen und für die Zukunft Rechtssicherheit in Bezug auf den Status verschiedener wichtiger Vorschriften gewährleisten, auf die sich Unternehmen bei grenzüberschreitenden Investitionen verlassen können müssen.

Flexibilität, Achtung der bilateralen Beziehungen und ein zielgenauer Anwendungsbereich sind die Schlüssel zum Erfolg. Die Vorteile aus einer zügigen Umsetzung und verbesserten Kohärenz, Rechtssicherheit und Effizienz können nur dann erzielt werden, wenn bilaterale Besonderheiten und die Steuerhoheit uneingeschränkt geachtet werden, damit der Prozess nicht ins Stocken gerät oder zu wenige Länder einbezieht. Dies lässt sich verhindern, indem Ländern ermöglicht wird, ihre Verpflichtungen aus dem Instrument in vorab festgelegten Fällen individuell anzupassen. Bevor die Länder jedoch die Bekämpfung von BEPS vorantreiben, dürften sie Gewissheit haben wollen, dass auch andere Länder gegen BEPS vorgehen. Die Vertragsparteien könnten sich daher zu einigen zentralen Bestimmungen im Rahmen eines multilateralen Instruments bekennen und gleichzeitig über die Möglichkeit verfügen, andere im Instrument geregelte Bestimmungen anzuwenden („Opt-in“) bzw. nicht anzuwenden („Opt-out“) oder zwischen alternativen und klar abgegrenzten Bestimmungen zu wählen. Bei den Verhandlungen würde so den bilateralen Besonderheiten Rechnung getragen, die politische Zielsetzung der Staaten bekräftigt und der Steuerhoheit vor dem Hintergrund der Globalisierung wieder Geltung verschafft.

Gleichzeitig ist eine breite Beteiligung die Voraussetzung für einheitliche Ausgangsbedingungen. Einige Bestimmungen des abkommensbasierten Teils des BEPS-Projekts erfordern eine breite Beteiligung, damit die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erfolgreich bekämpft werden kann. Einheitliche Ausgangsbedingungen und eine gerechte Verteilung der Steuerlast lassen sich nur sicherstellen, wenn ein Gleichgewicht zwischen Flexibilität und Achtung der bilateralen Beziehungen einerseits und den Kernverpflichtungen andererseits hergestellt wird, die den neuen, von den betreffenden Staaten einzuhaltenden internationalen Standards Rechnung tragen. Die Einhaltung dieser Standards wird durch das multilaterale Instrument vereinfacht.

B. Ein multilaterales Instrument ist realisierbar: Rechtliche Grundlagen für die Ausarbeitung eines ausgewogenen Instruments, mit dem die fachlichen und politischen Herausforderungen bewältigt werden können, sind vorhanden

Besonderes Augenmerk ist auf die fachlichen und rechtlichen Herausforderungen einer Modifikation bestehender Doppelbesteuerungsabkommen mithilfe eines multilateralen Instruments zu legen. Dennoch zeigen eine Untersuchung von Präzedenzfällen aus anderen Bereichen des Völkerrechts und die Einzelheiten verschiedener Änderungsvorschläge für die Musterabkommen, dass die Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur zügigen Umsetzung vereinbarter Änderungen aus rechtlicher Sicht uneingeschränkt realisierbar ist.

Das multilaterale Instrument würde neben den bereits vorhandenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Der vielversprechendste Ansatz zur Verwirklichung des angestrebten multilateralen Instruments, mit dem über 3 000 voneinander abweichende Doppelbesteuerungsabkommen einheitlich modifiziert werden, besteht darin, dass dieses Instrument parallel zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen existieren würde. Das Instrument würde wie bestehende Doppelbesteuerungsabkommen dem Völkerrecht unterliegen und für die Vertragsparteien rechtsverbindlich sein. Mit dem multilateralen Instrument wird eine begrenzte Anzahl von in bestehenden bilateralen Abkommen üblicherweise enthaltenen Bestimmungen modifiziert und in die Abkommen, die solche Bestimmungen noch nicht enthalten, würden neue und eigens für die Bekämpfung von BEPS erstellte Bestimmungen aufgenommen werden. Weiterhin könnte mit dem Instrument die Vereinbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen und anderen im

Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS geklärt werden. Außerdem könnte ein erläuternder Bericht zum multilateralen Instrument erstellt werden, mit dem die Umsetzung der darin enthaltenen Bestimmungen erleichtert wird.

Auf diese Weise wird sichergestellt, dass das multilaterale Instrument zielgerichtet und wirksam ist. Ein parallel zu bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bestehendes multilaterales Instrument wird für zweckmäßiger erachtet als andere Ansätze, da es effizienter und zielgerichteter ist. Folgende Möglichkeiten wurden ebenfalls in Betracht gezogen: (1) ein „eigenständiges Instrument“, das bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen vollständig ersetzt und die Beziehungen zwischen allen Vertragsparteien regelt, unabhängig davon, ob sie untereinander bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen haben, und (2) ein Instrument, das ausschließlich als Paket von „Änderungsprotokollen“ fungiert, mit dem gezielt der abweichende Wortlaut der über 3 000 DBA geändert wird. Ein „eigenständiges Instrument“, das bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen vollständig ersetzt hätte, wurde angesichts des hohen Stellenwerts der bilateralen Beziehungen im internationalen Steuerbereich und der Wahrung der Steuerhoheit als zu weitreichend betrachtet. Ein Paket von „Änderungsprotokollen“ galt als weniger zweckmäßig als ein parallel bestehendes multilaterales Instrument, da es komplexer und ineffizienter wäre. Dementsprechend wurde dieser Ansatz angesichts des zentralen Ziels des multilateralen Instruments – die zügige Umsetzung abkommensbezogener Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS – als zu mühsam und zeitaufwendig eingeschätzt.

Die Verhandlung eines multilateralen Instruments würde im Einklang mit etablierten Prozessen und die Ratifikation nach innerstaatlichen Verfahren gemäß innerstaatlichem Recht erfolgen. Zweck dieses multilateralen Instruments ist die wirkungsvolle und effiziente Umsetzung der Ergebnisse des BEPS-Projekts im Hinblick auf die Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen. Nach eingehender Prüfung und Berücksichtigung der Auswirkungen dieses innovativen Vorhabens würde im Rahmen einer internationalen Konferenz über Inhalt und konkreten Wortlaut des multilateralen Instruments verhandelt werden. Anschließend würde es die regulären Ratifikationsverfahren in jedem Vertragsstaat durchlaufen. Die Verhandlung des multilateralen Instruments würde also nach den regulären Verfahren und die Ratifikation nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften erfolgen.

Das Verhältnis zwischen Vertragsparteien des multilateralen Instruments, die kein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen miteinander geschlossen haben, bleibt in der Regel unberührt. Einige Vertragsparteien des multilateralen Instruments haben unter Umständen noch kein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen miteinander geschlossen. In der Regel würde ein multilaterales Instrument nur die Beziehung der Vertragsparteien regeln, zwischen denen bereits bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Eine mögliche Ausnahme wäre ein multilateraler Streitbeilegungsmechanismus, der für alle Vertragsparteien des multilateralen Instruments gilt, auch in Fällen, in denen bestimmte Vertragsparteien kein Doppelbesteuerungsabkommen miteinander geschlossen haben¹. Weiterhin wäre von den Verhandlungsführern auf der internationalen Konferenz zu prüfen, ob das multilaterale Instrument den Vertragsparteien Verpflichtungen in Fällen auferlegt, in denen zwei Staaten, die bereits Vertragspartei des multilateralen Instruments sind, erstmals ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen über denselben Gegenstand schließen. Aus rechtlicher Sicht könnten die betreffenden Bestimmungen so formuliert werden, dass sie in einem solchen Fall Anwendung finden. Eine diesbezügliche Entscheidung muss daher auf politischer Ebene erfolgen.

Fachliche Probleme beim Zusammenspiel des multilateralen Instruments und bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen können gelöst werden.

- **Im Fall von Abweichungen zwischen den Anwendungsbereichen ähnlicher Bestimmungen in bestehenden bilateralen Abkommen können Regelungen gefunden werden.** Bei den angestrebten abkommensbezogenen Ergebnissen des BEPS-Projekts werden aktuelle bewährte DBA-Verfahrensverfahren berücksichtigt, sodass es zwischen den in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Bestimmungen und denen des multilateralen Instruments zu Überschneidungen kommen kann. Konflikte können entstehen, wenn neue multilateral vereinbarte Bestimmungen mit ähnlichen, bereits in bestehenden bilateralen Abkommen enthaltenen Bestimmungen zusammenwirken, die sich ganz oder teilweise mit demselben Gegenstand befassen. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob bilaterale Bestimmungen in bereits vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommen weiterhin vollständig oder teilweise anwendbar sein sollten, wenn gleichzeitig multilateral vereinbarte Bestimmungen über denselben Gegenstand existieren, und wenn ja, unter welchen Umständen und in welchem Maße. Rechtlich kann diese Frage durch die Aufnahme besonderer „Vereinbarkeitsklauseln“ (oder „Vorrangigkeitsklauseln“) in das multilaterale Instrument geklärt werden.

- **Im Fall von Abweichungen im Wortlaut bestehender bilateraler Abkommen kann durch die Aufnahme von Vorrangigkeitsformulierungen in das multilaterale Instrument eine Regelung gefunden werden.** Aufgrund von Abweichungen im Wortlaut zwischen bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ist die Umsetzung multilateral vereinbarter Änderungen mithilfe eines multilateralen Instruments unter Umständen mit fachlichen Schwierigkeiten verbunden. Ob dies tatsächlich ein Problem darstellt, hängt weitgehend davon ab, inwieweit die abkommensbasierten Ergebnisse des BEPS-Projekts eigenständige Regelungen darstellen, die bestehende Abkommen problemlos ergänzen oder sich stark auf vorhandene Begriffe stützen, die bereits in Musterabkommen definiert sind. Stützt sich ein Ergebnis des BEPS-Projekts auf einen bereits vorhandenen Begriff und ist dieser Begriff in einigen bilateralen Abkommen nicht enthalten oder hat er dort eine andere Bedeutung, kann im Rahmen des multilateralen Instruments eine einheitliche Verwendung des im Musterabkommen definierten Begriffs nicht vorausgesetzt werden. Die Verhandlungsführer können dieses Problem jedoch lösen, indem sie sicherstellen, dass das multilaterale Instrument bei Bedarf eigene Begriffsbestimmungen enthält, die mit den verschiedenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar sind. Erfolgt der Verweis auf eine Bestimmung in bestehenden bilateralen Abkommen, die in einem multilateralen Instrument behandelt wird, durch eine allgemeine Beschreibung anstelle eines konkreten Querverweises, wird sichergestellt, dass geringfügige Abweichungen im Wortlaut bestehender DBA-Bestimmungen die einheitliche Wirkung und Umsetzung einer vereinbarten Bestimmung des multilateralen Instruments nicht beeinträchtigen. Im erläuternden Bericht zu dem multilateralen Instrument können Beispiele angeführt und ein einheitliches Verständnis des Zusammenwirkens des multilateralen Instruments und bestehender bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen bewahrt werden.
- **Abweichungen bei der Nummerierung von Bestimmungen können durch eine sorgfältige Vertragsgestaltung berücksichtigt werden.** Bei den im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten multilateral vereinbarten Regelungen dürften im Sinne der fachlichen Präzision der abkommensbasierten Vorschläge zur Bekämpfung von BEPS numerische Querverweise auf vorhandene Bestimmungen der Musterabkommen verwendet werden. Die numerischen Querverweise in der Mehrzahl der Abkommen stimmen jedoch nicht genau mit der Nummerierung in den Musterabkommen überein. Daher können Querverweise in Bestimmungen bilateraler Musterabkommen im multilateralen

Instrument nicht direkt übernommen werden. Grundsätzlich kann dieses potenzielle Problem vermieden werden, indem in einem multilateralen Instrument keine numerischen Querverweise auf Artikel in Musterabkommen oder auf konkrete Artikel in bestehenden bilateralen Abkommen verwendet werden, sondern eindeutig auf den jeweiligen Sachverhalt in bilateralen Abkommen mittels geeigneter Formulierungen verwiesen wird. Praktische Fragen im Zusammenhang mit diesem Ansatz dürften im Rahmen der Verhandlungen über das multilaterale Instrument aufgezeigt und geklärt werden.

- **Die Fristen für die Unterzeichnung und das Inkrafttreten können flexibel gestaltet werden.** Denkbar wäre vor allem, für die Vertragsparteien unterschiedliche Zeitpunkte des Inkrafttretens des Instruments festzulegen, die sich nach den Bestimmungen des Instruments richten (einige Bestimmungen könnten z. B. zu Beginn eines neuen Veranlagungszeitraums und andere am Tag der Ratifikation in Kraft treten). Darüber hinaus könnten Eilverfahren und -mechanismen in das multilaterale Instrument aufgenommen werden, damit Änderungsverfahren in Zukunft zügig durchgeführt werden können. Diese Mechanismen würden den üblichen Verhandlungsprozessen entsprechen und die Ratifikation würde nach den regulären innerstaatlichen Verfahren erfolgen.
- **Lösungsmöglichkeiten für andere fachliche Probleme, z. B. im Zusammenhang mit Sprachfassungen und Übersetzungen, sind bereits vorhanden.** Probleme im Zusammenhang mit Sprachfassungen können bei der Modifikation eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens auftreten, das in einer anderen Sprache als das multilaterale Instrument geschlossen wurde. Die Erstellung eines multilateralen Instruments in mehreren Sprachen würde die Kosten sowie das Risiko von Unstimmigkeiten zwischen den verschiedenen Sprachfassungen erhöhen und praktische Fragen bei der Anwendung aufwerfen. Dieses Problem ist auch in anderen Bereichen des Völkerrechts aufgetreten und in der Rechtsprechung gibt es bereits verschiedene Lösungsansätze.

Grundsätzlich ist für die Umsetzung des multilateralen Instruments ein flexibler Ansatz von entscheidender Bedeutung. Das bestehende Geflecht aus bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zeigt, dass die einzelnen Vertragsparteien des multilateralen Instruments möglicherweise eine unterschiedliche und nicht mit allen Vertragsparteien des multilateralen Instruments zu vereinbarende Steuerpolitik verfolgen. Einzelne Vertragsparteien sind unter Umständen nicht bereit, gegenüber allen anderen

Vertragsparteien exakt die gleichen Verpflichtungen einzugehen. Daher besteht für die Verhandlungsführer eine der größten Herausforderungen darin, in Bezug auf den Umfang der durch den Vertrag festgelegten Rechte und Pflichten gegenüber allen anderen Vertragsparteien sowie den Umfang der Verpflichtungen gegenüber einzelnen Vertragsparteien Flexibilität zu gewährleisten und gleichzeitig Einheitlichkeit und Transparenz zu bewahren, um gleiche Ausgangsbedingungen und Rechtssicherheit zu schaffen.

Es stehen ausreichend rechtliche Mittel zur Verfügung, um die von den Vertragsparteien einzugehenden Verpflichtungen innerhalb vereinbarter Grenzen flexibel zu gestalten. Im Rahmen des multilateralen Instruments kann der Umfang bestimmter Verpflichtungen gegenüber allen anderen Vertragsparteien und/oder in Abhängigkeit des Partnerlandes individuell angepasst werden. Zur Gewährleistung von Flexibilität stehen eine Reihe von Instrumenten zur Verfügung und hierzu existieren bereits einige Präzedenzfälle. Dabei ist zu beachten, dass einige Bestimmungen aus Gründen der fachlichen Anwendbarkeit voraussichtlich von allen Vertragsparteien verabschiedet werden müssen.

Das Verhältnis zu anderen multilateralen Instrumenten sollte eingehend untersucht werden. Nach Ausarbeitung der konkreten Regelungen ist auch das Verhältnis eines multilateralen Instruments zu EU-Recht und anderen multilateralen Vereinbarungen, z. B. regionalen DBA wie dem nordischen Steuerabkommen, zu untersuchen.

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten müssen die Verhandlungen über das multilaterale Instrument zügig verlaufen. Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS sollten zügig vereinbart und umgesetzt werden, damit sich Unternehmen auf die neuen Rahmenbedingungen einstellen und auch weiterhin Wachstum fördern, Arbeitsplätze schaffen und Innovationen vorantreiben können. Gleichzeitig sei darauf hingewiesen, dass durch die Behandlung bestimmter Probleme im Rahmen eines multilateralen Instruments die Fähigkeit zur Bekämpfung von BEPS grundsätzlich eingeschränkt werden könnte, wenn die Fristen für die Umsetzung anderer Teile der BEPS-Agenda verlängert werden. Vor diesem Hintergrund ist ein zielgerichtetes multilaterales Instrument mit einem klar umgrenzten Anwendungsbereich und einem konkreten Verhandlungszeitplan von entscheidender Bedeutung.

Aus dem BEPS-Projekt sollen gemeinsame Grundsätze hervorgehen, um die Eindeutigkeit und Berechenbarkeit der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Tätigkeiten zu verbessern. Dies muss spätestens dann gewährleistet sein, wenn bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen

über ein multilaterales Instrument modifiziert werden, damit das Zusammenwirken des multilateralen Instruments mit bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig geregelt ist. Eine Herausforderung im Zusammenhang mit der Ausarbeitung eines flexiblen multilateralen Instruments ist die Entwicklung und Umsetzung von Mechanismen und Verfahren, mit denen maximale Transparenz erzielt wird. Aus rechtlicher Sicht stehen dafür eine Reihe von Mechanismen zur Verfügung, z. B. die Veröffentlichung von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen in einer Fassung, die ebenfalls die entsprechenden Bestimmungen des multilateralen Instruments enthält, oder ein Verfahren zur Übermittlung der von Vertragsparteien hinterlegten Notifikationen bezüglich zulässiger Ausnahmen („Opt-outs“) oder Verpflichtungen, die zusätzlich übernommen werden („Opt-ins“).

Die Lösungsmechanismen für die etwaigen fachlichen Herausforderungen bei der Anwendung eines multilateralen Instruments und einschlägige Präzedenzfälle aus anderen Bereichen des Völkerrechts werden im Anhang zu diesem Bericht ausführlicher beschrieben. Eine informelle Gruppe namhafter Experten für Steuer- und Völkerrecht kam im September 2013 zusammen, um gemeinsam mit dem OECD-Sekretariat die Probleme im Zusammenhang mit der Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zu untersuchen. Das Sekretariat hat ausgehend von den Beiträgen der Experten den Anhang *„Instrumentarium für ein multilaterales Instrument zur zügigen Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“* erstellt. Darin werden beispielhafte Lösungen für potenzielle Probleme infolge der Lücken zwischen internationalem Steuerrecht und Völkerrecht aufgezeigt und es wird erläutert, wie diese Probleme mithilfe eines multilateralen Instruments gelöst werden können.

Anmerkung

1. Da nicht zwischen allen Vertragsparteien des multilateralen Instruments bilaterale Abkommensbeziehungen bestehen, sind nach Ansicht einer Reihe von Staaten multilaterale Verständigungsverfahren oder Vorabverständigungsvereinbarungen nur dann möglich, wenn das multilaterale Instrument selbst eine konkrete multilaterale Regelung über Verständigungsverfahren sowie eine Regelung über den Informationsaustausch enthält, aufgrund derer der Austausch von Informationen über Steuerpflichtige zwischen allen Vertragsparteien zulässig ist (unter der Annahme, dass keine andere Grundlage – wie ein Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen oder ein bilaterales Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen – für den Informationsaustausch zwischen den Vertragsparteien vorhanden ist).

2. Die abkommensbezogenen Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglichen den Abschluss eines zielgenauen multilateralen Instruments, das zu einem späteren Zeitpunkt noch erweitert werden kann

Das multilaterale Instrument bietet eine innovative Methode, auf den rasanten weltwirtschaftlichen Wandel zu reagieren und die notwendige Anpassung internationaler Regelungen zügig vorzunehmen. Durch Änderungen am OECD-Musterabkommen sollen Änderungen am Geflecht der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen – einem Schlüsselement der internationalen Steuerarchitektur im weiteren Sinne – bewirkt werden. Dies gilt beispielsweise für die Einführung einer Regelung zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch, Änderungen am Betriebsstättenbegriff, Verbesserungen bei den Streitbeilegungsverfahren und die Einführung von Abkommensbestimmungen zu hybriden Gestaltungen. Das multilaterale Instrument kann auch Regelungen umfassen, mit denen das Verhältnis zwischen den Doppelbesteuerungsabkommen und den besonderen Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung definiert wird. Wie bereits dargelegt wurde, wird mit einem multilateralen Instrument das vorrangige Ziel verfolgt, bestehende bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zeitgleich und effizient zu modifizieren, um im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelte Abkommensregelungen umzusetzen, ohne jedes einzelne der über 3 000 Abkommen des DBA-Geflechts neuverhandeln zu müssen.

Einige der im Rahmen des BEPS-Projekts erarbeiteten Regelungen sind ihrer Art nach multilateral. Etliche abkommensbasierte Ergebnisse des BEPS-Projekts können als eigenständige Regelungen ausgearbeitet werden, die neben bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen und diese ergänzen. Diese Bestimmungen können unmittelbar umgesetzt werden, ohne dass bilaterale Besonderheiten in Betracht gezogen werden müssten.

De facto wären manche Bestimmungen wesentlich effizienter, wenn sie mithilfe eines multilateralen Instruments umgesetzt würden. In den nachstehenden Absätzen sind einige potenzielle Bestimmungen aufgeführt, die ihrer Art nach multilateral sind und mithilfe eines multilateralen Instruments eingeführt werden können.

- **Multilaterale Verständigungsverfahren:** In Abschnitt 1 dieses Berichts wurde bereits hervorgehoben, dass die Ausarbeitung eines wirklich multilateralen Verständigungsverfahrens sinnvoll ist, wenn es um die Beilegung von Streitigkeiten zwischen mehreren Ländern geht. Eine solche Bestimmung würde Konsultationen im Rahmen von Verständigungsverfahren mit der jeweils zuständigen Behörde aller Vertragsparteien eines multilateralen Instruments ermöglichen, die mit einem Sachverhalt befasst sind, der einen in zahlreichen Hoheitsgebieten tätigen Steuerpflichtigen betrifft. Um Sicherheit zu bieten und die Beilegung von Streitfällen in der Zeit auch nach der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans zu gewährleisten, würden zudem im Rahmen dieser Bestimmung Schiedsverfahren in Fällen vorgesehen, in denen die zuständigen Behörden den Fall nicht in gegenseitigem Einvernehmen regeln können.
- **Behandlung doppelt ansässiger Gesellschaften:** Eine doppelte Ansässigkeit von Wirtschaftsunternehmen ist zwar recht selten, dennoch spielen Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit bei einer zunehmenden Zahl von BEPS-Strategien eine Rolle. Angesichts des mit diesen Konstruktionen einhergehenden Missbrauchsrisikos könnten Länder zu dem Schluss kommen, dass Fälle doppelter Ansässigkeit besser auf Einzelfallbasis behandelt werden sollten, um die aggressive Steuerplanung, die BEPS vereinfacht, zu verhindern. Allerdings wäre diese einfache Missbrauchsbekämpfungsregelung am wirkungsvollsten, wenn sie konsequent in alle bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen würde.
- **Behandlung steuerlich transparenter Gesellschaften im Kontext hybrider Gestaltungen:** Hybride Finanzgestaltungen führen häufig zu einer von beiden Ländern unbeabsichtigten „doppelten Nichtbesteuerung“ oder zu einem unbeabsichtigten langfristigen Steuerzuschub. Es lässt sich nur schwer eindeutig feststellen, welche Länder im Einzelnen durch hybride Gestaltungen Aufkommenseinbußen hinnehmen mussten. Gestaltungen dieser Art wirken sich jedoch häufig negativ auf das Steueraufkommen aus und untergraben Transparenz und Gerechtigkeit. Zur umfassenden Bekämpfung hybrider

Finanzgestaltungen sind Änderungen an innerstaatlichen Rechtsvorschriften erforderlich. Gleichwohl würde eine kohärente politische Reaktion, mit der zugleich die Doppelbesteuerung vermieden wird, auf innerstaatlicher und multilateraler Ebene erleichtert, indem bestehende Doppelbesteuerungsabkommen konsequent so modifiziert werden, dass sich der Anspruch auf Abkommensvergünstigungen im Falle von Zahlungen an Rechtsträger in einem anderen Hoheitsgebiet danach bestimmt, ob die Zahlung als Einkünfte eines Steueransässigen im Sinne des Steuerrechts des Ansässigkeitsstaates des Zahlungsempfängers gilt.

- **Behandlung von Dreiecksverhältnissen mit Betriebsstätten in Drittstaaten:** Dreiecksverhältnisse („triangular cases“) können auftreten, wenn Einkünfte eines Inlandsansässigen gemäß DBA vom Ansässigkeitsstaat einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte zugerechnet und im Ansässigkeitsstaat von der Steuer befreit werden, was häufig mit einer niedrigen Besteuerung im Staat der Betriebsstätte einhergeht. Zwar können bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen Regelungen vorsehen, mit denen diesen Konstellationen ein Stück weit entgegengetreten wird, eine umfassende Behandlung dieses Problems setzt jedoch voraus, dass in sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen eines Landes eine Lösung eingearbeitet wird. Deshalb stellt ein multilaterales Instrument die effizienteste Maßnahme dar.
- **Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs:** Es gibt eine Reihe von Konstruktionen, mit deren Hilfe eine Person, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig ist, Abkommensvergünstigungen unangemessen in Anspruch nehmen kann, die nach einem bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen rechtmäßigen Anspruchsberechtigten auf Basis der Gegenseitigkeit gewährt werden sollen. In ein multilaterales Instrument könnten Verfahren zur Vermeidung einer Gewährung von Abkommensvergünstigungen in ungemessenen Fällen integriert werden.

Einige Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen, die BEPS-Probleme verursachen können, sind ihrer Art nach bilateral, und bei diesen Bestimmungen kann innerhalb bestimmter Grenzen Flexibilität vorgesehen werden. Einige abkommensbezogene Ergebnisse des BEPS-Projekts müssen möglicherweise den Besonderheiten der wirtschaftlichen Beziehungen und/oder der bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den jeweiligen Abkommensparteien Rechnung tragen. Beispielsweise muss eine multilateral vereinbarte Bestimmung, mit der Änderungen am Begriff der Betriebsstätte eingeführt werden, möglicherweise eine gewisse Flexibilität vorsehen, um den Umfang der Verpflichtung gegenüber

allen anderen Vertragsparteien und/oder je nach Partnerland individuell anzupassen. Gleichzeitig muss die Flexibilität gewissen Grenzen unterliegen, damit Kohärenz und administrative Durchführbarkeit gewährleistet sind. Grundsätzlich ist es wichtig, eine Reihe zentraler Bestimmungen festzulegen, die von allen Vertragsparteien eines multilateralen Instruments einzuhalten sind, um eine konsequente und in sich kohärente Herangehensweise an die Beseitigung abkommensbezogener BEPS-Probleme zu gewährleisten.

Der konkrete Inhalt eines multilateralen Instruments ist noch nicht festgelegt, die allgemeine Richtung ist jedoch bereits klar. Die OECD- und G20-Staaten arbeiten energisch auf eine Einigung über substantielle abkommensbasierte Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS hin. Obwohl nicht vor 2015 mit Endergebnissen in allen Bereichen gerechnet wird, lassen die Diskussionen die Notwendigkeit wesentlicher Änderungen an den Musterabkommen und dem damit verbundenen Wunsch nach einer raschen Umsetzung dieser Änderungen in bilaterale Steuerabkommen erkennen. Tatsächlich liefern andere Berichte, die den G20 gleichzeitig mit diesem Bericht zur Verfügung gestellt wurden, bereits zentrale Empfehlungen für Änderungen in einer Reihe von abkommensbasierten Bereichen. Ein multilaterales Instrument könnte zudem die Koordinierung zahlreicher BEPS-bezogener Aspekte erleichtern. Beispielsweise kann der Einsatz eines multilateralen Instruments, das auch Regelungen über die Vertraulichkeit der von den Steuerverwaltungen erlangten Informationen enthält, die Umsetzung von Arbeiten zur länderbezogenen Berichterstattung erleichtern. Desgleichen sind Probleme der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung im Zusammenhang mit der Kostenverteilung insbesondere bei den Zinsausgaben zu erwähnen. Mit dem multilateralen Instrument kann eine multilaterale Vereinbarung über die Aufteilung von Zinsausgaben umgesetzt werden. Zudem könnten auch neue Streitbeilegungsmechanismen ausgearbeitet werden, mit denen zusätzlich sichergestellt werden kann, dass unilaterale und nicht koordinierte Maßnahmen gegen BEPS nicht zu einer Doppelbesteuerung führen.

Ein multilaterales Instrument zur Umsetzung von Ergebnissen des BEPS-Projekts ist eine wirksame und innovative Lösung. Im Rahmen dieser Machbarkeitsstudie wird die Schlussfolgerung gezogen, dass ein multilaterales Instrument trotz möglicher Probleme eine vielversprechende Möglichkeit darstellt, abkommensbezogene Maßnahmen gegen BEPS rasch umzusetzen. Die G20 haben diese Machbarkeitsstudie parallel zur Ausarbeitung der eigentlichen Maßnahmen zur Bekämpfung BEPS-bezogener Probleme in Auftrag gegeben, um möglichst effizient die Voraussetzungen für die Umsetzung zu schaffen. Zur Fortsetzung dieses Vorhabens ist es erforderlich,

eine internationale Konferenz einzuberufen, um abkommensbezogene Maßnahmen gegen BEPS umzusetzen. Das Mandat der Konferenz sollte befristet und in seinem Umfang (Umsetzung des BEPS-Aktionsplans) begrenzt sein.

Multilaterale Instrumente sollten dynamisch konzipiert sein.

Viele Länder sind sich darüber im Klaren, dass sie ihre internationalen steuerlichen Regelungen auf den neuesten Stand bringen müssen, damit diese die veränderten Verhältnisse bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivitäten widerspiegeln. Doppelbesteuerungsabkommen spielen hierbei eine wichtige Rolle. Da bei den anfänglichen Arbeiten BEPS-bezogene Abkommensmaßnahmen im Fokus stehen, ist es vernünftig, auch Überlegungen anzustellen, wie die Umsetzung von Änderungen an der internationalen Doppelbesteuerungsarchitektur mithilfe des gleichen Mechanismus optimiert werden kann. Weitere Aktualisierungen der Musterabkommen könnten beispielsweise multilateral umgesetzt werden. Andererseits wäre jede Entscheidung, eine größere Palette an internationalen Steuerfragen multilateral anzugehen, ein wichtigerer Schritt in Richtung Multilateralismus in Steuerfragen als die Arbeiten, die derzeit für den Einsatz eines multilateralen Instruments zur Bewältigung BEPS-bezogener Probleme im DBA-Bereich erfolgen. Vorläufig ist es wichtig, an der punktgenauen Zielausrichtung des multilateralen Instruments festzuhalten und gleichzeitig Überlegungen darüber anzustellen, welche zusätzlichen Möglichkeiten zur Verfügung stehen könnten.

3. Nächste Schritte: Festlegungen für die internationale Konferenz

Die abkommensbasierten Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung müssen vollendet sein, ehe die wesentlichen Bestandteile des multilateralen Instruments fertiggestellt werden können. Die Ausarbeitung eines multilateralen Instruments setzt Rahmenbestimmungen über sein Inkrafttreten, seinen Wortlaut usw. sowie vor allem Einigkeit über den Inhalt der zur Beseitigung von BEPS erforderlichen DBA-bezogenen Maßnahmen voraus. Das BEPS-Projekt von OECD und G20 ist bei der Ausarbeitung dieser Maßnahmen auf gutem Weg. Einige der abkommensbasierten Ergebnisse des BEPS-Projekts stehen bis September 2014 zur Verfügung, andere im Jahr 2015. Dieser Zeitrahmen ist bei den Plänen für eine internationale Konferenz zu berücksichtigen, auf der ein multilaterales Instrument zur Umsetzung der vereinbarten abkommensbezogenen Maßnahmen gegen BEPS ausgehandelt werden soll.

In diesem Bericht wird die Einberufung einer internationalen Konferenz im Jahr 2015 zur Ausarbeitung des multilateralen Instruments empfohlen. In Einklang mit den üblichen Verfahren der Vertragsaushandlung sollte zur Ausarbeitung des multilateralen Instruments eine internationale Konferenz einberufen werden. Die internationale Konferenz sollte allen interessierten Ländern offenstehen und unter der Federführung von OECD und G20 stattfinden. Die Arbeiten an den Rahmenbestimmungen des multilateralen Instruments sollten im Jahr 2015 beginnen, um die Dynamik aufrechtzuerhalten. Sobald die Empfehlungen für BEPS-bezogene Abkommensmaßnahmen im Rahmen des BEPS-Projekts fertiggestellt sind, können sie von der internationalen Konferenz geprüft und in das multilaterale Instrument aufgenommen werden. Die internationale Konferenz sollte über die Aufnahme der BEPS-bezogenen Abkommensmaßnahmen hinaus prüfen, ob in Zukunft weitere Protokolle oder vergleichbare multilaterale Instrumente verwendet werden können, um ein wirksameres internationales Besteuerungsumfeld zu fördern.

Aufgrund dessen wird empfohlen – sofern diesem Vorschlag zugestimmt wird –, rasch ein Mandat auszuarbeiten, damit die internationale Konferenz Anfang 2015 zusammentritt und ihre Arbeit aufnimmt.

Anhang A

Instrumentarium für ein multilaterales Instrument zur zügigen Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Zusammenfassung

In diesem Anhang wird ein Instrumentarium theoretischer Optionen vorgestellt, die gegebenenfalls bei der Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur zügigen Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verwendet werden können. Die vorgestellten Optionen beruhen auf einer Analyse völkerrechtlicher Prinzipien und Präzedenzen. Eingeflossen sind die Arbeiten der informellen Sachverständigengruppe für das multilaterale Instrument, die sich sowohl aus Völkerrechtsexperten als auch aus Experten für internationale Besteuerung zusammensetzt und vom Steuerausschuss (CFA) als Beratungsgremium in der Frage der Durchführbarkeit des multilateralen Instruments eingerichtet wurde. Der Anhang wurde anhand der drei zentralen Schlussfolgerungen gegliedert, dass es mit einem multilateralen Instrument möglich ist, (1) Maßnahmen gegen BEPS umzusetzen und das bestehende Netz der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu modifizieren, (2) beim Umfang der Verpflichtungen ein angemessenes Maß an Flexibilität vorzusehen und (3) Transparenz und Eindeutigkeit für alle Beteiligten zu gewährleisten.

(1) Das multilaterale Instrument hat die Umsetzung von Maßnahmen gegen BEPS zum Ziel und es hätte die Modifikation einiger Regelungen des bestehenden Netzes der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zur Folge. Bei allen Sachverhalten, die nicht mit BEPS in Zusammenhang stehen, bleiben die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft. Dieses Verhältnis sollte aus Gründen der Effizienz und Transparenz vorzugsweise durch die Aufnahme von Vereinbarkeitsklauseln in das

multilaterale Instrument definiert werden. Es gibt mehrere Möglichkeiten, eine einheitliche Auslegung und Umsetzung des multilateralen Instruments sicherzustellen. Lösungen gibt es auch bei den Zeitpunkten des Inkrafttretens unterschiedlicher Bestimmungen sowie für verfahrenstechnische Fragen, darunter Abweichungen zwischen verbindlichen Sprachfassungen des multilateralen Instruments und der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.

(2) Gegebenenfalls kann das multilaterale Instrument den Vertragsparteien innerhalb festgelegter Grenzen Flexibilität beim Umfang ihrer Verpflichtung einräumen, um gleiche Wettbewerbsbedingungen zu fördern. Erreichen lässt sich eine klar bestimmte Flexibilität bezüglich des Umfangs der Verpflichtung der Vertragsparteien gegenüber allen oder einigen anderen Vertragsparteien mithilfe von Opt-out-Mechanismen, mit denen Vertragsparteien die rechtliche Wirkung bestimmter Regelungen ausschließen oder modifizieren können, durch das Angebot alternativer – und klar abgegrenzter – Regelungen sowie durch Opt-in-Mechanismen, die Vertragsparteien die Möglichkeit zur Vereinbarung zusätzlicher Verpflichtungen bieten. Der Umfang der Verpflichtung von Vertragsparteien lässt sich auch mithilfe der im multilateralen Instrument verwendeten Ausdrucksweise (nachdrückliche oder flexible Formulierung) und durch die Art der Verpflichtung (Ergebnisse und/oder Mittel) anpassen.

(3) In Anbetracht der Komplexität des Geflechts der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen und der Zahl der beteiligten Akteure (Steuerverwaltungen, Steuerpflichtige, Dritte) muss das multilaterale Instrument in jedem Fall Transparenz und Klarheit bei den von den Vertragsparteien eingegangenen Verpflichtungen gewährleisten. Es stehen Mechanismen zur Verfügung, mit denen eindeutige und öffentlich zugängliche Informationen über – zum einen – die Wechselbeziehung zwischen dem multilateralen Instrument und bilateralen DBA sowie – zum anderen – den Einsatz der mithilfe des multilateralen Instruments eingerichteten Flexibilisierungsmechanismen sichergestellt werden.

Im Anhang zu diesem Bericht wird der Schluss gezogen, dass ein multilaterales Instrument zur Umsetzung der im Verlauf der Arbeiten zu BEPS entwickelten Maßnahmen realisierbar ist und die effizienteste Möglichkeit darstellt, das bestehende Geflecht der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu modifizieren. Ein multilaterales Instrument bietet ein weitreichendes und anpassungsfähiges Instrumentarium: Sobald die wesentlichen Maßnahmen vereinbart wurden, sind alle erforderlichen Mechanismen für die Umsetzung dieser Maßnahmen in multilaterale Ver-

pflichtungen vorhanden. Wie bei der Entwicklung jedes neuen Instruments gibt es fachliche Probleme, die jedoch mit erprobten Lösungen auf der Grundlage des Abkommensrechts und der Abkommenspraxis behoben werden können. Im weiteren Verlauf dieses Projekts müssen internationale Steuerexperten und Völkerrechtsexperten weiter Hand in Hand zusammenarbeiten.

Einführung

Aktionspunkt 15 des BEPS-Aktionsplans schreibt die Prüfung steuerlicher und völkerrechtlicher Aspekte der Ausarbeitung eines multilateralen Instruments vor, mit dem beteiligte Länder in die Lage versetzt werden sollen, im Rahmen der Arbeiten zu BEPS entwickelte Maßnahmen umzusetzen und bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zu ändern. Der Aktionspunkt bezieht sich auf ein „multilaterales Instrument“ – d. h. auf einen zwischen mehr als zwei Vertragsparteien geschlossenen Vertrag. Im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) kann ein Vertrag definiert werden als –

„... eine in Schriftform geschlossene und vom Völkerrecht bestimmte internationale Übereinkunft zwischen Staaten, gleichviel ob sie in einer oder in mehreren zusammengehörigen Urkunden enthalten ist und welche besondere Bezeichnung sie hat.“¹

Der Anhang zum Bericht über Aktionspunkt 15 greift auf die Arbeit der informellen Sachverständigengruppe für das multilaterale Instrument² zurück, die der Steuerausschuss (CFA) als Beratungsgremium in der Frage der Durchführbarkeit eines multilateralen Instruments zur Umsetzung von Maßnahmen gegen BEPS eingerichtet hat. Die Gruppe bestand aus dreizehn Experten der Bereiche Völkerrecht oder internationale Besteuerung, die sowohl aus Ländern des anglo-amerikanischen Rechtssystems als auch aus Ländern mit auf dem römischen Recht beruhendem Rechtssystem stammten.

Wichtig ist der Hinweis, dass der Anhang parallel zu den Erörterungen über die wesentlichen Bestandteile der möglichen Maßnahmen gegen BEPS ausgearbeitet wurde und dass die Experten nicht an diesen zwischenstaatlichen Erörterungen beteiligt waren.

Dementsprechend enthält dieser Anhang ein Instrumentarium theoretischer Optionen, die bei der Ausarbeitung eines multilateralen Instruments gegebenenfalls eingesetzt werden könnten. Die vorgestellten Optionen beruhen ausschließlich auf einer Analyse der völkerrechtlichen Rechtsauffassung und Rechtsprechung und sind keineswegs als konkrete Vorschläge für das künftige multilaterale BEPS-Instrument zu betrachten.

Die im Anhang dargelegten Beispiele zeigen bewusst eine breite Palette an Möglichkeiten auf, damit die Verfasser eines künftigen multilateralen Instruments die Lösungen auswählen können, die für ihre Zwecke am besten geeignet sind. Wie bei jedem Instrumentarium können nicht alle Instrumente gleichzeitig genutzt werden. Zudem entstammen die Beispiele zwangsläufig einer großen Bandbreite von Fachgebieten und müssen möglicherweise an die Besonderheiten des Steuerungsbereichs angepasst werden.

Dieser Anhang ist anhand der drei zentralen Themen gegliedert, die im Rahmen der Ausarbeitung des multilateralen Instruments anzugehen sind: (1) Modifikation des Geflechts der bilateralen DBA; (2) Möglichkeiten zur Schaffung einer angemessenen Flexibilität beim Umfang der Verpflichtung der Staaten, um eine effektive Koordinierung bei der Bekämpfung von BEPS bei gleichzeitiger Wahrung der Steuerhoheit der Einzelstaaten zu ermöglichen, und (3) Möglichkeiten der Sicherstellung von Transparenz und Klarheit für alle Beteiligten. Wie nachfolgend dargestellt ist, gibt es verschiedene Optionen, wie jedes dieser drei Ziele mit dem multilateralen Instrument auf der Grundlage des Vertragsrechts und bestehender Präzedenzfälle in verschiedenen Bereichen des Völkerrechts erreicht werden kann.

A.1 Das Netz der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen kann mit einem multilateralen Instrument modifiziert werden³

Mit dem multilateralen Instrument würde in erster Linie das Ziel verfolgt, die zur Beseitigung von BEPS vereinbarten Maßnahmen umzusetzen, was zu einer Modifikation des bestehenden Geflechts der bilateralen DBA führen würde. Gleich zu Beginn ist anzumerken, dass nach dem Völkerrecht verschiedene Möglichkeiten der Modifikation von Verträgen zulässig sind, solange die Grundsätze der Souveränität und der staatlichen Zustimmung geachtet werden. Entsprechend kann – die Einwilligung der Vertragsparteien vorausgesetzt – ein Vertrag auf zahlreiche Arten modifiziert werden, einschließlich durch die Annahme einer späteren multilateralen Vereinbarung, wie es hier angestrebt ist.

A.1.1 Terminologie: „Modifikation“ ist treffender als „Änderung“

Ziel des BEPS-Projekts ist die Ausarbeitung und Umsetzung neuer gemeinsamer Regeln gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in allen beteiligten Ländern. Um dieses Ziel zu erreichen, ist eine Auflösung des vorhandenen Geflechts der bilateralen Abkommen durch das multilaterale Instrument weder erforderlich noch vorgesehen. Vielmehr wird mit dem multilateralen Instrument eine übereinstimmende und durchgängige Anwendung der Bestimmungen des multilateralen Instruments und der bilateralen Abkommen, soweit sie BEPS betreffen, angestrebt. Die bilateralen Abkommen bleiben nicht nur in Kraft, sondern werden auch weiterhin eine wesentliche Rolle dabei spielen, die besonderen Beziehungen bei der steuerlichen Zusammenarbeit zwischen den jeweiligen Abkommensparteien zu definieren.

Nach dem Völkerrecht gilt das Prinzip, dass ein späterer Vertrag Vorrang vor einem früheren Vertrag über denselben Gegenstand hat. Entsprechend würde ein neues multilaterales Instrument die überlappenden Bestimmungen in allen bilateralen Abkommen modifizieren, ohne dass jedes einzelne dieser Abkommen formal geändert wird. Tatsächlich gibt es bereits eine Reihe von Fällen, in denen Staaten multilaterale Übereinkommen geschlossen haben, um gemeinsame internationale Vorschriften und Normen einzuführen und so ein Netz bilateraler Abkommen zu harmonisieren, beispielsweise im Bereich der Auslieferung.

Daher ist der Begriff „Modifikation“ für dieses Projekt besser geeignet als der Begriff „Änderung“. Eine formale „Änderung“ jedes einzelnen der bereits bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ist nicht erforderlich. Die Abkommen werden vielmehr durch das multilaterale Instrument automatisch „modifiziert“.

A.1.2 Verhältnis zwischen dem multilateralen Instrument und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen

Im vorliegenden Fall sollen nur einzelne Bestimmungen der bilateralen DBA modifiziert und durch das multilaterale Instrument ersetzt werden. Daher bleiben die wesentlichen Bestimmungen der bilateralen DBA in den Bereichen in Kraft, auf die das multilaterale Instrument keine Anwendung findet.

A.1.2.1 Vor dem Inkrafttreten des multilateralen Instruments geschlossene bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen

Die Frage des Verhältnisses zwischen dem multilateralen Instrument und den durch es geänderten bilateralen DBA kann auf zweierlei Weise geregelt werden: (1) Das Verhältnis wird im multilateralen Instrument explizit definiert oder (2) das Verhältnis wird durch die allgemeinen Vorschriften des Völkerrechts definiert.

Ist im multilateralen Instrument hierzu nichts bestimmt, ist die gewohnheitsrechtliche Regelung des Artikels 30 Absatz 3 WÜRV⁴ anwendbar, wonach im Falle zweier Vorschriften über denselben Gegenstand die spätere Vorschrift Vorrang hat (*lex posterior derogat legi priori*). Entsprechend finden frühere (d. h. früher geschlossene) bilaterale Abkommen nur insoweit Anwendung, als ihre Bestimmungen mit denen des späteren multilateralen Vertrags vereinbar sind.

Im Sinne von Klarheit und Transparenz sollte jedoch das Verhältnis zwischen dem multilateralen Instrument und dem bestehenden Geflecht der bilateralen Abkommen explizit definiert werden. Dies kann durch die Aufnahme von Vereinbarkeitsklauseln in das multilaterale Instrument erfolgen.

i. Gründe für Vereinbarkeitsklauseln

Werden Verträge in Bereichen verhandelt, in denen bereits andere Verträge bestehen, ist es gängige Praxis, eine Vereinbarkeitsklausel (auch „Kollisionsklausel“) aufzunehmen, mit der das Verhältnis der Verträge zueinander explizit festgelegt wird. In dieser Weise wurde bereits in einigen anderen Fällen verfahren, in denen die Bestimmungen eines multilateralen Instruments die Bestimmungen bestehender bilateraler Abkommen ersetzt haben, zumal bei komplexen Sachverhalten (siehe unten).

Im vorliegenden Fall ist es angesichts der Anzahl der betroffenen bilateralen Abkommen und ihres fachtechnischen Inhalts vorzuziehen, eine ausdrückliche Bestimmung in das multilaterale Instrument aufzunehmen,

um das Verhältnis zwischen multilateralem Instrument und bestehenden bilateralen Abkommen festzulegen. Die Zustimmung der Vertragsparteien vorausgesetzt, könnte auch ein Mechanismus zur Lösung von Problemen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Vereinbarkeitsklausel vorgesehen werden.

Hierdurch würden für alle Beteiligten (nationale Verwaltungen, Finanzämter, Richter, Steuerpflichtige, Zivilgesellschaft usw.) Klarheit und Transparenz dahingehend geschaffen, dass im Falle eines Konflikts mit bereits bestehenden bilateralen Abkommen grundsätzlich die Bestimmungen des multilateralen Instruments anzuwenden sind.

ii. Arten von Vereinbarkeitsklauseln

Die Handhabung ist unterschiedlich und eine standardisierte Vereinbarkeitsklausel gibt es nicht. In den nachfolgend beschriebenen Beispielen wurden Bestimmungen bereits vorhandener bilateralen Abkommen durch multilaterale Instrumente „aufgehoben“, „ersetzt“, „abgelöst“ und/oder „modifiziert“. In einem Beispiel wurden die Bestimmungen des multilateralen Instruments in die bilateralen Abkommen „einbezogen“. Unterschiede bestehen beim Genauigkeitsgrad und dem Umfang der Änderungen an den bilateralen Abkommen.

Bei den folgenden Beispielen ist zu berücksichtigen, dass das bilaterale Abkommen in vom multilateralen Instrument nicht geregelten Bereichen sowie im Verhältnis zwischen einer Vertragspartei des multilateralen Instruments und einem Dritten, die beide Vertragspartei eines früher geschlossenen Abkommens sind, fortbesteht (siehe Abschnitt A.1.3).

- Das multilaterale Instrument ersetzt die Bestimmungen der bilateralen Abkommen, die denselben speziellen Gegenstand regeln wie das multilaterale Instrument.

Europäisches Auslieferungsübereinkommen (1957)

Artikel 28(1) – Verhältnis dieses Übereinkommens zu zweiseitigen Vereinbarungen:

„Dieses Übereinkommen hebt hinsichtlich der Gebiete, auf die es Anwendung findet, diejenigen Bestimmungen zweiseitiger Verträge, Übereinkommen oder Vereinbarungen auf, die das Auslieferungswesen zwischen zwei Vertragsparteien regeln.“

**Europäisches Übereinkommen über die Rückführung
Minderjähriger (1970)**

Artikel 27(1): „Vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 dieses Artikels hebt dieses Übereinkommen in Bezug auf die Hoheitsgebiete, auf die es Anwendung findet, die Bestimmungen von Verträgen, Übereinkommen oder zweiseitigen Abmachungen auf, die zwischen Vertragsstaaten die Rückführung von Minderjährigen aus den in Artikel 2 aufgeführten Gründen regeln, soweit die Vertragsstaaten sich immer der in diesem Übereinkommen vorgesehenen Möglichkeiten der Rückführung bedienen können.“

- Das multilaterale Instrument modifiziert die Bestimmungen bereits vorhandener (bilateraler und anderer) Verträge nur insoweit, als sie von den Bestimmungen des multilateralen Übereinkommens abweichen oder mit ihnen unvereinbar sind. Es gibt unterschiedliche Schwellen für eine Inanspruchnahme dieser Vereinbarkeitsklauseln. In einigen Fällen ist eine Abweichung ausreichend („Nichtübereinstimmung“), in anderen muss ein Widerspruch oder eine Unvereinbarkeit zwischen den Bestimmungen vorliegen.

**Europäisches Übereinkommen zur Bekämpfung des Terrorismus
(1977)**

Artikel 8(3): „Die Bestimmungen aller zwischen Vertragsstaaten anwendbaren Verträge und Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen, einschließlich des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen, werden im Verhältnis zwischen den Vertragsstaaten geändert, soweit sie mit dem vorliegenden Übereinkommen unvereinbar sind.“

Nordamerikanisches Freihandelsabkommen (1994)

Artikel 103 – Verhältnis zu anderen Abkommen: „1. Die Vertragsparteien bekräftigen ihre bestehenden gegenseitigen Rechte und Pflichten aus dem Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen sowie anderen Abkommen, bei denen sie Vertragspartei sind. 2. Im Falle von Widersprüchen zwischen diesem Abkommen und diesen anderen Abkommen hat dieses Abkommen im Umfang des Widerspruchs Vorrang, sofern in diesem Abkommen nicht etwas anderes bestimmt ist.“ (nicht amtliche Übersetzung)

**Internationales Übereinkommen zur Bekämpfung der
Finanzierung des Terrorismus (1999)**

Artikel 11(5): „Die Bestimmungen aller Auslieferungsverträge und sonstigen Übereinkünfte über Auslieferung zwischen den Vertragsstaaten gelten hinsichtlich der in Artikel 2 genannten Straftaten als im Verhältnis zwischen den Vertragsstaaten geändert, soweit sie mit diesem Übereinkommen unvereinbar sind.“

- Es gibt auch Fälle, in denen mit der Vereinbarkeitsklausel der Vorrang des multilateralen Übereinkommens vor bereits bestehenden (bilateralen oder anderen) Verträgen festgelegt und gleichzeitig ausgeführt wird, dass die Rechte und Pflichten aus diesen anderen Verträgen von dem multilateralen Übereinkommen unberührt bleiben, soweit diese mit dem multilateralen Übereinkommen vereinbar sind. Das erste Beispiel ist beachtenswert, denn das multilaterale Instrument legt fest, dass seine Bestimmungen die Bestimmungen bereits bestehender Verträge aufheben, schreibt jedoch gleichzeitig ausdrücklich vor, dass Pflichten aufgrund bereits bestehender Verträge in Fällen fortgelten, die nicht durch das multilaterale Instrument geregelt werden.

Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (1959)

Artikel 26: „1. Vorbehaltlich der Bestimmungen des Artikels 15 Abs. 7 und des Artikels 16 Abs. 3 hebt dieses Übereinkommen hinsichtlich der Gebiete, auf die es Anwendung findet, diejenigen Bestimmungen zweiseitiger Verträge, Übereinkommen oder Vereinbarungen auf, die die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen zwei Vertragsparteien regeln. 2. Dieses Übereinkommen berührt jedoch nicht die Verpflichtungen aus denjenigen Bestimmungen anderer zwei- oder mehrseitiger internationaler Übereinkommen, die auf einem bestimmten Sachgebiet besondere Fragen der Rechtshilfe regeln oder regeln werden.“

Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (1982)

Artikel 311(2) – Verhältnis zu anderen Übereinkommen und internationalen Übereinkünften:

„Dieses Übereinkommen ändert nicht die Rechte und Pflichten der Vertragsstaaten aus anderen Übereinkünften, die mit dem Übereinkommen vereinbar sind und andere Vertragsstaaten in dem Genuß ihrer Rechte oder in der Erfüllung ihrer Pflichten aus dem Übereinkommen nicht beeinträchtigen [...]“

- Eine Variante liegt vor, wenn das multilaterale Instrument eine Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz schafft, nach dem das multilaterale Übereinkommen die Bestimmungen früherer Vereinbarungen aufhebt, indem es festlegt, dass „günstigere“ Bestimmungen eines zweiseitigen oder mehrseitigen Vertrages, der bei Abschluss des multilateralen Übereinkommens bestand, unberührt bleiben.

**Übereinkommen zur Beseitigung jeder Form von
Diskriminierung der Frau (1979)**

Artikel 23: „Dieses Übereinkommen lässt zur Herbeiführung der Gleichberechtigung von Mann und Frau besser geeignete Bestimmungen unberührt, die enthalten sind [...] b) in sonstigen für diesen Staat geltenden internationalen Übereinkommen, Verträgen oder Abkommen.“

**Internationale Konvention zum Schutz der Rechte aller
Wanderarbeitnehmer und ihrer Familienangehörigen (1990)**

Artikel 81(1): „Keine Bestimmung dieser Konvention berührt günstigere Rechte oder Freiheiten, die Wanderarbeitnehmern und ihren Familienangehörigen gewährt werden aufgrund: [...] b) eines für den betreffenden Vertragsstaat geltenden zweiseitigen oder mehrseitigen Vertrages.“

- Abschließend gibt es noch einige Fälle, in denen der mehrseitige Vertrag weiter geht und eindeutig angibt, welche seiner Bestimmungen den bilateralen Verträgen hinzugefügt oder welche Bestimmungen der bilateralen Verträge geändert werden und wie diese geändert werden. Im folgenden Beispiel erfolgt eine Hinzufügung zu einer Liste von in bilateralen Verträgen als auslieferungsfähig definierten Straftaten mithilfe eines multilateralen Übereinkommens.

**Übereinkommen zur Bekämpfung widerrechtlicher Handlungen
gegen die Sicherheit der Seeschifffahrt (1988)**

Artikel 11(1): „Die in Artikel 3 genannten Straftaten gelten als in jeden zwischen Vertragsstaaten bestehenden Auslieferungsvertrag einbezogene, der Auslieferung unterliegende Straftaten.“

iii. Vereinbarkeitsklauseln können komplexe Sachverhalte regeln

Eine Vereinbarkeitsklausel kann Abweichungen im Umfang, Wortlaut und in der Absatznummerierung zwischen bilateralen Verträgen berücksichtigen, die durch das multilaterale Instrument modifiziert werden. Mit einer sorgfältigen Ausarbeitung der Klausel können die potenziellen Probleme vermieden werden, die möglicherweise aus solchen Abweichungen resultieren.

Es gibt hilfreiche Präzedenzfälle, in denen die Vereinbarkeitsklausel des multilateralen Vertrags Folgendes beschreibt:

- die Bestimmungen, die mithilfe einer präzisen Beschreibung modifiziert werden sollen, wodurch die Notwendigkeit einer Bezugnahme auf eine konkrete Bestimmung oder einen konkreten Absatz in den bilateralen Verträgen entfällt,
- die genaue Wirkung der Bestimmung des multilateralen Vertrags auf die Bestimmungen der bilateralen Verträge durch die Aufnahme verbindender Begriffe wie „anstelle von“, „in Ergänzung zu“, „in Ermangelung von“.

Abkommen zwischen der Europäischen Union und den Vereinigten Staaten von Amerika über Auslieferung (2003)⁵

Artikel 3(1) – Anwendungsbereich dieses Abkommens im Verhältnis zu bilateralen Auslieferungsverträgen mit den Mitgliedstaaten:

„Die Europäische Union entsprechend dem Vertrag über die Europäische Union und die Vereinigten Staaten von Amerika tragen dafür Sorge, dass die Bestimmungen dieses Abkommens wie folgt Anwendung in Bezug auf bilaterale Auslieferungsverträge finden, die zwischen den Mitgliedstaaten und den Vereinigten Staaten von Amerika zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens in Kraft sind:

a) Artikel 4 gilt anstelle von Bestimmungen bilateraler Verträge, welche die Auslieferung ausschließlich für eine Liste von bestimmten Straftaten gestatten.

b) Artikel 5 gilt anstelle von Bestimmungen bilateraler Verträge über die Übermittlung, Bestätigung, Beglaubigung oder Legalisierung eines Auslieferungersuchens der vom ersuchenden Staat dazu übermittelten Unterlagen.

c) Artikel 6 gilt in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über die unmittelbare Übermittlung von Ersuchen um vorläufige Verhaftung zwischen dem Justizministerium der Vereinigten Staaten und dem Justizministerium des betreffenden Mitgliedstaats.

d) Artikel 7 gilt in Ergänzung zu Bestimmungen bilateraler Verträge über die Übermittlung von Auslieferungersuchen.

e) Artikel 8 gilt in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über die Vorlage ergänzender Angaben; ist in den Bestimmungen bilateraler Verträge der anzuwendende Übermittlungsweg nicht näher bestimmt, so findet auch Absatz 2 jenes Artikels Anwendung.

f) Artikel 9 gilt in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über die zeitweilige Überstellung von Personen, gegen die im ersuchten Staat ein Verfahren anhängig ist oder die dort eine Strafe verbüßen.

g) Artikel 10 gilt, sofern darin nichts anderes bestimmt ist, anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge betreffend die Entscheidung über mehrere Ersuchen um Auslieferung ein und derselben Person.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

h) Artikel 11 gilt in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über den Verzicht auf Durchführung des förmlichen Auslieferungsverfahrens oder über vereinfachte Auslieferungsverfahren.

i) Artikel 12 gilt in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über die Vorlage ergänzender Angaben; ist in den Bestimmungen bilateraler Verträge der anzuwendende Übermittlungsweg nicht näher bestimmt, so findet auch Absatz 3 jenes Artikels Anwendung.

j) Artikel 13 kann vom ersuchten Staat anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über die Todesstrafe zur Anwendung gebracht werden.

k) Artikel 14 gilt in Ermangelung von Bestimmungen bilateraler Verträge über die Behandlung vertraulicher Angaben im Rahmen eines Ersuchens.“

A.1.2.2 Nach dem Inkrafttreten des multilateralen Instruments geschlossene bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen

Um Kohärenz mit der gesetzlichen Regelung sicherzustellen, die durch das multilaterale Instrument festgelegt wurde, können die Vertragsparteien es für erforderlich erachten, mithilfe einer vorausschauenden Vereinbarkeitsklausel oder „Konformitätsklausel“ bestimmte Eckpunkte für ihre künftigen Vertragsschlüsse festzulegen.

Die in einer Reihe von bestehenden multilateralen Verträgen enthaltenen Vereinbarkeits- oder Konformitätsklauseln legen fest, dass Vertragsparteien keine späteren Abkommen schließen dürfen, die zu dem Vertrag in Widerspruch stehen.

In einigen Fällen kann mit späteren Verträgen zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien eines multilateralen Übereinkommens angestrebt werden, im Verhältnis zueinander eine „besondere Regelung“ zu treffen, um über den Vertragsinhalt des Hauptvertrags hinauszugehen. Dieser Sachverhalt wird in Artikel 41 WÜRV⁶ thematisiert und geregelt. Nach Artikel 41 dürfen spätere Abkommen nicht durch den Hauptvertrag verboten sein und nicht die Rechte und Pflichten anderer Vertragsparteien berühren.

- Multilaterale Instrumente können Klauseln enthalten, mit denen die Vertragsparteien wesentlich umfangreichere Verpflichtungen unter der Bedingung eingehen können, dass spätere Übereinkünfte die Bestimmungen des multilateralen Hauptvertrags lediglich bestätigen, ergänzen, erweitern oder verstärken können.

Europäisches Auslieferungsübereinkommen (1957)

Artikel 28(2) – Verhältnis dieses Übereinkommens zu zweiseitigen Vereinbarungen:

„Die Vertragsparteien können untereinander zwei- oder mehrseitige Vereinbarungen nur zur Ergänzung dieses Übereinkommens oder zur Erleichterung der Anwendung der darin enthaltenen Grundsätze schließen.“

Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (1963)

Artikel 73(2) – Verhältnis zwischen diesem Übereinkommen und anderen internationalen Übereinkünften:

„Dieses Übereinkommen hindert Staaten nicht daran, internationale Übereinkünfte zu schließen, die seine Bestimmungen bestätigen, ergänzen, vervollständigen oder deren Geltungsbereich erweitern.“

- Bei multilateralen Übereinkommen kann auch der gegenteilige Ansatz verfolgt und festgelegt werden, dass spätere Verträge dem Ziel und Zweck des Hauptvertrags nicht zuwiderlaufen oder mit seinen Bestimmungen unvereinbar sein dürfen.

Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt (1944)

Artikel 83 – Registrierung neuer Übereinkommen:

„Vorbehaltlich der Bestimmungen des vorhergehenden Artikels kann jeder Vertragsstaat Übereinkommen treffen, die mit den Bestimmungen dieses Abkommens vereinbar sind. Jedes derartige Übereinkommen ist sofort bei dem Rat zu registrieren, der es sobald wie möglich veröffentlicht.“

Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (1982)

Artikel 311(3) – Verhältnis zu anderen Übereinkommen und internationalen Übereinkünften:

„Zwei oder mehr Vertragsstaaten können Übereinkünfte schließen, welche die Anwendung von Bestimmungen dieses Übereinkommens modifizieren oder suspendieren und nur auf die Beziehungen zwischen ihnen Anwendung finden; diese Übereinkünfte dürfen sich jedoch nicht auf eine Bestimmung beziehen, von der abzuweichen mit der Verwirklichung von Ziel und Zweck des Übereinkommens unvereinbar ist; die Übereinkünfte dürfen ferner die Anwendung der in dem Übereinkommen enthaltenen wesentlichen Grundsätze nicht beeinträchtigen; die Bestimmungen der Übereinkünfte dürfen die anderen Vertragsstaaten in dem Genuß ihrer Rechte oder in der Erfüllung ihrer Pflichten aus dem Übereinkommen nicht beeinträchtigen.“

Übereinkommen des Europarats zur Verhütung des Terrorismus (2005)

Artikel 26 (2) – Wirkungen des Übereinkommens:

„[...] Regeln Vertragsparteien ihre Beziehungen in den in diesem Übereinkommen geregelten Fragen jedoch anders als hierin vorgesehen, so tun sie dies in einer Weise, die zu den Zielen und Grundsätzen des Übereinkommens nicht in Widerspruch steht.“

- Außerdem kann der multilaterale Vertrag die Vertragsparteien sogar zum Abschluss späterer Vereinbarungen auffordern, um über den Hauptvertrag hinauszugehen oder seine wirksame Anwendung zu erleichtern.

Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität und die zugehörigen Protokolle (2000)

Artikel 19 – Gemeinsame Ermittlungen:

„Die Vertragsstaaten prüfen den Abschluss zwei- oder mehrseitiger Übereinkünfte, nach denen die zuständigen Behörden in Bezug auf Angelegenheiten, die Gegenstand von Ermittlungen, Strafverfolgungsmaßnahmen oder Gerichtsverfahren in einem oder mehreren Staaten sind, gemeinsame Ermittlungsorgane errichten können. [...]“

A.1.3 Verhältnis zwischen Vertragsparteien des multilateralen Instruments und Dritten

Eine logische Konsequenz aus dem Grundsatz der Souveränität der Staaten ist, dass Verträge nur für ihre Vertragsparteien bindend sind⁷.

„Ein Vertrag begründet für einen Drittstaat ohne dessen Zustimmung weder Pflichten noch Rechte.“⁸ und „[e]in Drittstaat wird durch eine Vertragsbestimmung verpflichtet, wenn die Vertragsparteien beabsichtigen, durch die Vertragsbestimmung eine Verpflichtung zu begründen, und der Drittstaat diese Verpflichtung ausdrücklich in Schriftform annimmt.“⁹ (Hervorhebung nur hier)

Entsprechend wäre der Inhalt des multilateralen Instruments im vorliegenden Fall für Dritte (d. h. für Staaten, die nicht Vertragspartei sind) nicht bindend. Eine Vertragspartei des multilateralen Instruments und ein Dritter wären jedoch nach wie vor durch die Bestimmungen eines zwischen ihnen geschlossenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens ohne die

im multilateralen Instrument festgelegten Modifikationen gebunden. Es wäre jedoch möglich, eine Variante der Vereinbarkeitsklausel aufzunehmen, durch die die Vertragsparteien aufgefordert wären, bei der Aushandlung bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen mit Dritten die Bestimmungen des multilateralen Instruments so weit wie möglich zu berücksichtigen. Mit dem multilateralen Instrument könnte den Vertragsparteien auch die Möglichkeit eingeräumt werden, sich über Themen zu beraten, die möglicherweise im Verlauf der Zeit von Dritten zur Sprache gebracht werden.

A.1.4 Zeitrahmen für das Inkrafttreten des multilateralen Instruments

A.1.4.1 Inkrafttreten des Instruments und seiner Bestimmungen

i. Datum des „Inkrafttretens“ des Instruments

Die verhandelnden Staaten können entscheiden, zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Bedingungen das Instrument in Kraft treten soll, beispielsweise nach einer bestimmten Anzahl von Ratifikationen. Das Instrument wäre dann in Kraft, jedoch nur für diejenigen Staaten bindend, die es zu diesem Zeitpunkt bereits ratifiziert haben. Selbstverständlich unterlägen die Modalitäten der Umsetzung des multilateralen Instruments der Verfassungsordnung des jeweiligen Staates.

Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988)

Artikel 28(2) – Unterzeichnung und Inkrafttreten des Übereinkommens:
„Das Übereinkommen tritt am ersten Tag des Monats nach Ablauf des Dreimonatszeitraums in Kraft, der auf den Tag folgt, an dem fünf Staaten nach Absatz 1 ihre Bindung an das Übereinkommen erklärt haben.“

ii. „Wirksamkeitsbeginn“ der verschiedenen im Instrument vorgesehenen Regelungen

Klauseln im multilateralen Instrument können den Wirksamkeitsbeginn der verschiedenen geplanten Regelungen festlegen. Für unterschiedliche Bestimmungen des Vertrags können unterschiedliche Zeitpunkte des Inkrafttretens festgelegt werden (für die Abzugsteuern beispielsweise eine vorgeschriebene Frist nach Inkrafttreten des Vertrags und für andere Steuern der Beginn des Veranlagungszeitraums in den einzelnen Ländern).

Der Umstand, dass der Beginn des Veranlagungszeitraums von Staat zu Staat abweichen kann, stellt kein Hindernis dar. Beispielsweise können bestimmte Maßnahmen zu Beginn desjenigen Veranlagungszeitraums in

Kraft treten, der im jeweiligen Land auf das Inkrafttreten des Vertrags für dieses Land folgt (andere zweckmäßige und flexible Möglichkeiten können vorgesehen werden).

**Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in
Steuersachen (1988)**

Artikel 28(6) – Unterzeichnung und Inkrafttreten des Übereinkommens:

„Die Bestimmungen dieses Übereinkommens in der Fassung des Protokolls von 2010 gelten für die Amtshilfe bezüglich der Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der Fassung des Protokolls von 2010 für einen Vertragsstaat in Kraft getreten ist, oder, soweit es keinen Veranlagungszeitraum gibt, für die Amtshilfe bezüglich der Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres entstehen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der Fassung des Protokolls von 2010 für einen Vertragsstaat in Kraft getreten ist. Zwei oder mehrere Vertragsstaaten können in gegenseitigem Einvernehmen vereinbaren, dass das Übereinkommen in der Fassung des Protokolls von 2010 auch für die Amtshilfe im Zusammenhang mit früheren Veranlagungszeiträumen oder Steuern gilt.“ (nicht amtliche Übersetzung)

**Übereinkommen zwischen den Regierungen der Mitgliedstaaten
der Karibischen Gemeinschaft zur Vermeidung der Doppel-
besteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf
dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Gewinn oder
Ertrag und vom Veräußerungsgewinn sowie zur regionalen
Handels- und Investitionsförderung (1994)**

Artikel 28 – Inkrafttreten:

„1. Das Übereinkommen tritt mit der Hinterlegung der zweiten Ratifikationsurkunde nach Artikel 27 in Kraft und wird daraufhin wirksam

a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf Beträge, die einer Person am ersten Tag des Kalendermonats gezahlt oder gutgeschrieben werden, der auf den Monat der Hinterlegung der zweiten Ratifikationsurkunde folgt,

b) bei den übrigen Steuern für die Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar beginnen, der auf den Tag der Hinterlegung der zweiten Ratifikationsurkunde folgt.

2. Ratifiziert ein Staat das Übereinkommen nach dessen Inkrafttreten, so wird das Übereinkommen für diesen Staat wirksam

a) bei den in Absatz 1 Buchstabe a genannten Steuern am ersten Tag des Kalendermonats, der auf die Hinterlegung seiner Ratifikationsurkunde folgt,

b) bei den übrigen Steuern für die Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar beginnen, der auf den Tag der Hinterlegung seiner Ratifikationsurkunde folgt.“ (nicht amtliche Übersetzung)

A.1.4.2 Inkrafttreten für eine später beitretende Vertragspartei

Im Instrument können Modalitäten über sein Inkrafttreten für Staaten festgelegt werden, die ihm nach dem Inkrafttreten des Instruments beitreten. Üblicherweise erfolgt das Inkrafttreten bei Hinterlegung der Ratifikations-/Beitrittsurkunde, gegebenenfalls kann jedoch eine Frist vorgesehen werden, um möglichen fachlichen Schwierigkeiten Rechnung zu tragen.

Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988)

Artikel 28(5) – Unterzeichnung und Inkrafttreten des Übereinkommens:
 „[...] Dieses Übereinkommen tritt für jeden Staat, der das Übereinkommen in der Fassung des Protokolls von 2010 gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes ratifiziert, am ersten Tag des Monats in Kraft, der nach Ablauf eines Zeitraums von drei Monaten auf den Tag folgt, an dem die Ratifikationsurkunde bei einer der Verwahrstellen hinterlegt worden ist.“ (nicht amtliche Übersetzung)

Die Bestimmungen zum Wirksamkeitsbeginn bestimmter Regelungen, beispielsweise solchen, die mit Beginn des nächsten Veranlagungszeitraums wirksam werden, könnten auch für Staaten gelten, die dem multilateralen Instrument nach seinem Inkrafttreten beitreten.

A.1.5 Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung und Umsetzung des multilateralen Instruments

A.1.5.1 Das Instrument kann durch Auslegungshinweise ergänzt werden

Vielen Verträgen sind Kommentare beigefügt, denen alle Vertragsparteien zugestimmt haben und die Hintergrundinformationen und Leitlinien zur Auslegung von Bestimmungen und zu den Umsetzungsmodalitäten enthalten (z. B. der Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters¹⁰; Erläuternder Bericht zu dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen). Das Verhältnis zwischen dem Vertrag und seinen Kommentaren kann im Vertrag festgelegt werden.

A.1.5.2 Gespräche zwischen den Parteien über die Umsetzung

Sofern die Vertragsparteien dies vereinbaren, kann eine Konferenz der Vertragsparteien oder ein Koordinierungsausschuss damit betraut werden, Fragen zu dem Instrument zu erörtern oder seine Umsetzung zu überwachen.

Übereinkommen über den internationalen Handel mit gefährdeten Arten freilebender Tiere und Pflanzen (1973)

Artikel XI – Konferenz der Parteien:

„(1) Das Sekretariat beruft spätestens zwei Jahre nach Inkrafttreten dieses Übereinkommens eine Tagung der Konferenz der Vertragsparteien ein.

(2) In der Folge wird das Sekretariat, wenn die Konferenz nichts anderes beschließt, mindestens alle zwei Jahre ordentliche Tagungen und auf schriftliches Ersuchen von mindestens einem Drittel der Vertragsparteien jederzeit außerordentliche Tagungen einberufen.

(3) Auf ordentlichen oder außerordentlichen Tagungen überprüfen die Vertragsparteien die Durchführung dieses Übereinkommens und können a) alle etwa erforderlichen Vorkehrungen treffen, um dem Sekretariat die Durchführung seiner Aufgaben zu ermöglichen, und Finanzbestimmungen beschließen; b) nach Artikel XV Änderungen der Anhänge I und II beraten und annehmen; c) prüfen, welche Fortschritte in Bezug auf die Wiedervermehrung und Erhaltung der in den Anhängen I, II und III aufgeführten Arten erzielt worden sind; d) Berichte des Sekretariats oder der Vertragsparteien entgegennehmen und prüfen; e) gegebenenfalls Empfehlungen zur Erhöhung der Wirksamkeit dieses Übereinkommens aussprechen.

Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988)

Artikel 24(3) – Durchführung des Übereinkommens:

„Ein Koordinierungsausschuß, der sich aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zusammensetzt und unter der Schirmherrschaft der OECD steht, überwacht die Durchführung und Entwicklung dieses Übereinkommens. Zu diesem Zweck spricht der Koordinierungsausschuß Empfehlungen über Maßnahmen aus, die den allgemeinen Zielen des Übereinkommens nützlich sein können. Insbesondere wird er als Forum für die Erarbeitung neuer Methoden und Verfahren zur Intensivierung der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen tätig und kann gegebenenfalls Revisionen oder Änderungen des Übereinkommens empfehlen. Staaten, die das Übereinkommen unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert, angenommen oder genehmigt haben, können sich bei den Sitzungen des Koordinierungsausschusses durch Beobachter vertreten lassen.“
(nicht amtliche Übersetzung)

Auf Wunsch der Vertragsparteien können speziellere Fragen, darunter die Umsetzung von Vereinbarkeitsklauseln im Zusammenhang mit bereits bestehenden bilateralen Verträgen, berücksichtigt werden, indem im multilateralen Instrument Mechanismen – wie beispielsweise die in den meisten bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zur Beseitigung von Schwierigkeiten enthaltenen Konsultationsverfahren – vorgesehen werden:

Nordische Konvention über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1989)

Artikel 20 – Besondere Bestimmungen

„2. Treten zwischen zwei oder mehreren Vertragsstaaten Schwierigkeiten oder Zweifel bezüglich der Auslegung oder Durchführung der Konvention auf, werden die zuständigen Behörden dieser Vertragsstaaten einander konsultieren, um die Angelegenheit durch eine besondere Vereinbarung zu regeln. Das Ergebnis dieser Konsultationen wird den zuständigen Behörden der anderen Vertragsstaaten umgehend mitgeteilt. 3. Ist die zuständige Behörde eines Vertragsstaats der Ansicht, dass die Konsultationen zu einer in Absatz 2 bezeichneten Angelegenheit zwischen den zuständigen Behörden aller Vertragsstaaten erfolgen sollten, finden solche Konsultationen auf Ersuchen dieses Staates statt.“ (nicht amtliche Übersetzung)

Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen über Klimaänderungen (1992)

Artikel 13 – Lösung von Fragen der Durchführung des Übereinkommens:

„Die Konferenz der Vertragsparteien prüft auf ihrer ersten Tagung die Einführung eines mehrseitigen Beratungsverfahrens zur Lösung von Fragen der Durchführung des Übereinkommens, das den Vertragsparteien auf Ersuchen zur Verfügung steht.“

Südasiatische Vereinigung für regionale Zusammenarbeit (SAARC) – Beschränkte multilaterale Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (2005)

Artikel 12 – Umsetzung:

„Die Mitgliedstaaten führen gegebenenfalls regelmäßige Beratungen zwischen den zuständigen Behörden durch, um die wirksame Umsetzung dieser Vereinbarungen zu erleichtern.“ (nicht amtliche Übersetzung)

A.1.6 Möglichkeit der schnellen und einvernehmlichen Änderung des multilateralen Instruments

Die allgemeine Regel des Artikels 39 WÜRV lautet, dass ein Vertrag „durch Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien“ geändert werden kann. Hier ist anzumerken, dass „die Änderungsübereinkunft [...] keinen Staat, der schon Vertragspartei des Vertrags ist, jedoch nicht Vertragspartei der Änderungsübereinkunft wird“ bindet¹¹.

Angesichts der Art dieses multilateralen Instruments ist es besonders wichtig, dass der Änderungsmechanismus effizient ist, aber gleichzeitig hoheitliche Vorrechte achtet und gewährleistet, dass die Vertragsparteien nur durch Änderungen gebunden sind, denen sie zugestimmt haben.

**Übereinkommen über das Verbot des Einsatzes, der Lagerung,
der Herstellung und der Weitergabe von Antipersonenminen
und über deren Vernichtung (1997)**

Artikel 13(5) – Änderungen:

„Eine Änderung dieses Übereinkommens tritt für alle Vertragsstaaten dieses Übereinkommens, die sie angenommen haben, in Kraft, sobald die Mehrheit der Vertragsstaaten die Annahmeerkunden beim Verwahrer hinterlegt hat. Danach tritt sie für jeden weiteren Vertragsstaat am Tag der Hinterlegung seiner Annahmeerkunde in Kraft.“

**Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen die
grenzüberschreitende organisierte Kriminalität (2000)**

Artikel 39(5) – Änderungen:

„Tritt eine Änderung in Kraft, so ist sie für diejenigen Vertragsstaaten, die ihre Zustimmung ausgedrückt haben, durch sie gebunden zu sein, bindend. Die anderen Vertragsstaaten sind weiter durch dieses Übereinkommen und alle früher von ihnen ratifizierten, angenommenen oder genehmigten Änderungen gebunden.“

A.2 Mit einem multilateralen Instrument kann der Umfang der Verpflichtungen flexibel gestaltet werden

Da das multilaterale Instrument die Harmonisierung der Strategien zur Bekämpfung von BEPS und die Schaffung einheitlicher Ausgangsbedingungen zum Ziel hat, muss sichergestellt werden, dass die Verpflichtungen der Vertragsparteien so weit wie möglich aufeinander abgestimmt sind. Im Rahmen des multilateralen Instruments kann jedoch in konkreten Fällen Flexibilität eingeräumt werden, in denen einzelne Aspekte der Steuerpolitik nicht mit denen aller anderen Vertragsparteien des multilateralen Instruments in Einklang gebracht werden können und der Umfang der Verpflichtungen, den die Vertragsparteien einzugehen bereit sind, vom jeweiligen Partnerstaat abhängt.

A.2.1 Zwei Arten von Flexibilität beim Umfang der Verpflichtungen

A.2.1.1 Umfang der Verpflichtungen gegenüber allen anderen Vertragsparteien (d. h. in Bezug auf den Inhalt konkreter Bestimmungen)

Es gibt verschiedene Möglichkeiten, bei den wesentlichen Verpflichtungen gegenüber allen Vertragsparteien Flexibilität einzuräumen.

- Erstens könnten Vertragsparteien die Anwendung einiger Bestimmungen vollständig oder teilweise ausschließen.

- Zweitens könnte den Vertragsparteien eine Wahlmöglichkeit zwischen alternativen, im Instrument dargelegten Regelungen eingeräumt werden.
- Drittens könnte den Vertragsparteien die Möglichkeit eingeräumt werden, in Bereichen, in denen das übergeordnete Ziel der koordinierten Bekämpfung von BEPS nicht beeinträchtigt wird, z. B. durch ein Fakultativprotokoll zum eigentlichen Abkommen zusätzliche Verpflichtungen einzugehen.

Diese Möglichkeiten werden in Abschnitt A.2.2 ausführlicher erläutert.

A.2.1.2 Umfang der Verpflichtungen gegenüber bestimmten Vertragsparteien (d. h. abhängig vom Partnerstaat)

Die Abweichungen in bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zeigen, dass einzelne Vertragsparteien möglicherweise nicht bereit sind, gegenüber allen Vertragsparteien exakt den gleichen Umfang an Verpflichtungen einzugehen. Die Vertragsparteien könnten daher im Rahmen des Instruments den Umfang ihrer Verpflichtungen je nach Partnerstaat individuell festlegen.

Eine Möglichkeit wäre, in einigen Bestimmungen des multilateralen Instruments ausdrücklich unterschiedlich umfangreiche Verpflichtungen (alternative Bestimmungen – siehe Abschnitt A.2.2.2.) sowie ein Notifikationssystem über den Umfang der gegenüber einzelnen Vertragsparteien eingegangenen Verpflichtungen vorzusehen. Eine neue Notifikation wäre immer dann erforderlich, wenn ein neuer Staat Vertragspartei des Abkommens wird.

Das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen (1947)

Artikel XXXV – Nichtanwendung des Abkommens zwischen bestimmten Vertragsparteien: „1. Dieses Abkommen oder wahlweise sein Artikel II findet zwischen zwei Vertragsparteien keine Anwendung, a) wenn die beiden Vertragsparteien nicht miteinander in Zollverhandlungen eingetreten sind, und b) wenn eine der beiden Vertragsparteien zu dem Zeitpunkt, an dem eine von ihnen Vertragspartei wird, der Anwendung ihre Zustimmung versagt. 2. In Sonderfällen können die Vertragsparteien die Auswirkung dieses Artikels auf Antrag einer Vertragspartei überprüfen und geeignete Empfehlungen erteilen.“

Ein ähnlicher Fall liegt vor, wenn Vertragsparteien durch ein regionales System von Regeln gebunden sind. Im multilateralen Instrument könnte den betreffenden Vertragsparteien ggf. ermöglicht werden, untereinander besondere Regelungen anzuwenden, sofern bestimmte Voraussetzungen

erfüllt sind. Dies kann über eine so genannte „Trennungsklausel“ erfolgen, die bereits im Hinblick auf die Europäische Union angewendet wurde.

A.2.2 Modalitäten für das Gewähren von Flexibilität im Rahmen des multilateralen Instruments

In diesem Abschnitt werden die Modalitäten für das Gewähren von Flexibilität bei den in Abschnitt A.2.1 beschriebenen wesentlichen Verpflichtungen ausgearbeitet.

Die Vertragsparteien könnten sich im multilateralen Instrument zur Einhaltung einer Reihe wesentlicher Bestimmungen verpflichten, hätten jedoch die Möglichkeit, die Anwendung bestimmter Regelungen auszuschließen („Opt-out“), zwischen alternativen und klar abgegrenzten Regelungen zu wählen und/oder sich an zusätzliche Regelungen zu binden („Opt-in“). All diese Mechanismen könnten je nach Sachverhalt für verschiedene Bestimmungen des multilateralen Instruments genutzt werden. Flexibilität kann schlussendlich auch durch den Wortlaut und die Art der im multilateralen Instrument enthaltenen Verpflichtungen eingeräumt werden.

Opt-in- und Opt-out-Mechanismen sind bekannte Mechanismen zur Gewährung von Flexibilität und werden standardmäßig in Verträgen verschiedener internationaler Organisationen eingesetzt, darunter der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO) und der Internationalen Zivilluftfahrtorganisation (ICAO)¹².

A.2.2.1 Opt-out-Mechanismen

Die Vertragsparteien können die Rechtswirkung einiger Bestimmungen durch konkrete, im Abkommen vorgesehene Opt-out-Mechanismen, die Formulierung von Vorbehalten oder andere Mechanismen, wie z. B. Ausnahmeregelungen, Befreiungen oder Einschränkungen, ganz oder teilweise ausschließen oder ändern.

„Gemäß einer weithin anerkannten Definition handelt es sich bei einer Ausschluss- oder Opt-out-Klausel (oder Freizeichnungsklausel) um eine Vertragsbestimmung, nach der ein Staat durch die Vorschriften des Vertrags gebunden ist, es sei denn, er bekundet innerhalb einer bestimmten Frist seine Absicht, nicht durch einige dieser Bestimmungen gebunden zu sein.“¹³

- Es gibt viele Beispiele für eindeutige Opt-out-Mechanismen, insbesondere in Verträgen, die unter Federführung der Internationalen Arbeitsorganisation oder des Europarats verabschiedet wurden. Opt-out-Mechanismen können zeitlich begrenzt werden.

Übereinkommen Nr. 63 der Internationalen Arbeitsorganisation über Statistiken der Löhne und der Arbeitszeit (1938)

Artikel 2 Absatz 1: „Jedes Mitglied, das dieses Übereinkommen ratifiziert, kann durch eine Erklärung, die seiner Ratifikation beizufügen ist, von der aus seiner Ratifikation sich ergebenden Verpflichtung ausschließen a) entweder einen der Teile II, III oder IV oder b) die Teile II und IV oder c) die Teile III und IV.“

Das Internationale Übereinkommen von 1973 zur Verhütung der Meeresverschmutzung durch Schiffe

Artikel 14 Absatz 1: „Ein Staat kann bei der Unterzeichnung, Ratifikation, Annahme oder Genehmigung dieses Übereinkommens oder beim Beitritt dazu erklären, dass er eine der Anlagen III, IV und V (im Folgenden als „fakultative Anlagen“ bezeichnet) oder alle diese Anlagen nicht annimmt. Vorbehaltlich dieser Bestimmungen werden die Vertragsparteien durch jede Anlage in ihrer Gesamtheit gebunden.“

Römisches Statut des Internationalen Strafgerichtshofs (1998)

Artikel 124 – Übergangsbestimmung: „Ungeachtet des Artikels 12 Absätze 1 und 2 kann ein Staat, wenn er Vertragspartei dieses Statuts wird, erklären, dass er für einen Zeitraum von sieben Jahren, nachdem das Statut für ihn in Kraft getreten ist, die Gerichtsbarkeit des Gerichtshofs für die Kategorie der in Artikel 8 bezeichneten Verbrechen nicht anerkennt, wenn angeblich ein Verbrechen von seinen Staatsangehörigen oder in seinem Hoheitsgebiet begangen worden ist. Eine Erklärung nach diesem Artikel kann jederzeit zurückgenommen werden. Dieser Artikel wird auf der in Übereinstimmung mit Artikel 123 Absatz 1 einberufenen Überprüfungskonferenz überprüft.“

- Auch in Fällen, in denen kein eindeutiger Opt-out-Mechanismus vorhanden ist, kann die Anwendung einzelner Vertragsbestimmungen durch die Formulierung von Vorbehalten ausgeschlossen werden.

Ein Vorbehalt ist definiert als einseitige Erklärung, die ein Staat bei der Unterzeichnung, Ratifikation, Annahme oder Genehmigung eines multilateralen Instruments oder beim Beitritt zu diesem abgibt und mit der die Rechtswirkung einzelner Vertragsbestimmungen ausgeschlossen oder geändert werden soll (vgl. Artikel 19 bis 23 WÜRV). Ein Vorbehalt ist zulässig, sofern nicht der Vertrag den Vorbehalt verbietet oder der Vorbehalt mit Ziel und Zweck des Vertrags unvereinbar ist.

Enthält das multilaterale Instrument keine entsprechenden Vorgaben, könnten die Vertragsparteien grundsätzlich für jede seiner zentralen Bestimmungen Vorbehalte anbringen. Um jedoch den Ausschluss

zentraler Bestimmungen zu vermeiden, könnte in dem multilateralen Instrument die Formulierung von Vorbehalten nur für konkrete Bestimmungen zugelassen werden, indem eine vollständige Liste der zulässigen Vorbehalte erstellt wird.

Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988)

Artikel 30 – Vorbehalte:

„1. Jeder Staat kann bei der Unterzeichnung oder der Hinterlegung seiner Annahme- oder Genehmigungsurkunde oder zu einem späteren Zeitpunkt erklären, dass er sich das Recht vorbehält:

a. in keiner Form Amtshilfe zu leisten bei den von anderen Vertragsstaaten erhobenen Steuern, die unter die in Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b genannte Kategorie fallen, sofern dieser Vertragsstaat nicht eigene Steuern ähnlicher Kategorien in Anlage A zu dem Übereinkommen aufgenommen hat;

b. in keiner Form Amtshilfe zu leisten bei der Beitreibung steuerlicher Ansprüche und der Beitreibung von Verwaltungsbußen für alle Steuern oder nur für eine oder mehrere der in Artikel 2 Absatz 1 genannten Kategorien;

c. in keiner Form Amtshilfe zu leisten bei der Beitreibung steuerlicher Ansprüche, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Übereinkommens für diesen Staat oder, wenn früher ein Vorbehalt gemäß Buchstabe a oder b gemacht worden ist, im Zeitpunkt des Widerrufs des Vorbehalts bezüglich der betreffenden Steuer bestehen;

d. in keiner Form Amtshilfe zu leisten bei der Zustellung von Schriftstücken für alle Steuern oder nur für eine oder mehrere der in Artikel 2 Absatz 1 genannten Kategorien;

e. die in Artikel 17 Absatz 3 vorgesehene Inanspruchnahme der Post für die Zustellung von Schriftstücken auszuschließen;

f. Artikel 28 Absatz 7 ausschließlich auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Veranlagungszeiträumen anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr beginnen, in dem das Übereinkommen in der Fassung des Protokolls von 2010 für einen Vertragsstaat in Kraft getreten ist, oder soweit es keinen Veranlagungszeitraum gibt, auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr entstehen, in dem das Übereinkommen in der Fassung des Protokolls von 2010 für einen Vertragsstaat in Kraft getreten ist.

2. Weitere Vorbehalte sind ausgeschlossen.“

(nicht amtliche Übersetzung)

Übereinkommen über Computerkriminalität (2001)

Artikel 9(4) – Straftaten mit Bezug zu Kinderpornographie:

„Jede Vertragspartei kann sich das Recht vorbehalten, Absatz 1 Buchstaben d und e sowie Absatz 2 Buchstaben b und c ganz oder teilweise nicht anzuwenden“, in Verbindung mit Artikel 42 (Vorbehalte): „Jeder Staat kann durch eine an den Generalsekretär des Europarats gerichtete schriftliche Notifikation bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung seiner Ratifikations-, Annahme-, Genehmigungs- oder Beitrittsurkunde erklären, dass er von einem oder mehreren der in Artikel 4 Absatz 2, Artikel 6 Absatz 3, Artikel 9 Absatz 4, Artikel 10 Absatz 3, Artikel 11 Absatz 3, Artikel 14 Absatz 3, Artikel 22 Absatz 2, Artikel 29 Absatz 4 und Artikel 41 Absatz 1 vorgesehenen Vorbehalten Gebrauch macht. Weitere Vorbehalte sind ausgeschlossen.“

A.2.2.2 Wahl zwischen alternativen Bestimmungen

Den Vertragsparteien könnten folgende Wahlmöglichkeiten geboten werden:

i. Wahl zwischen konkreten alternativen Bestimmungen (entweder/oder)

Generalakte zur friedlichen Beilegung völkerrechtlicher Streitigkeiten (1928)

Artikel 38 Absatz 1:

„Die Beitritte zu der gegenwärtigen Generalakte können sich erstrecken: A. entweder auf die gesamte Akte Kapitel I, II, III und IV); B. oder lediglich auf die Bestimmungen über das Vergleichs- und das Gerichtsverfahren (Kapitel I und II) sowie auf die allgemeinen Bestimmungen über diese Verfahrensarten (Kapitel IV).“

Übereinkommen Nr. 96 der Internationalen Arbeitsorganisation über Büros für entgeltliche Arbeitsvermittlung (Neufassung vom Jahre 1949)

Artikel 2 Absatz 1:

„Jedes Mitglied, das dieses Übereinkommen ratifiziert, hat in seiner Ratifikationsurkunde anzugeben, ob es die Bestimmungen von Teil II, welche die fortschreitende Aufhebung der auf Gewinn gerichteten Büros für entgeltliche Arbeitsvermittlung und eine Regelung für die anderen Arbeitsvermittlungsstellen vorsehen, oder die Bestimmungen von Teil III annimmt, welche eine Regelung für die Büros für entgeltliche Arbeitsvermittlung einschließlich der auf Gewinn gerichteten Arbeitsvermittlungsbüros vorsehen.“

ii. Auswahl aus einer Liste mit einer Mindestzahl an Bestimmungen

Übereinkommen Nr. 102 über die Mindestnormen der Sozialen Sicherheit (1952)

Artikel 2: „Jedes Mitglied, für das dieses Übereinkommen gilt, (a) hat anzuwenden i) den Teil I, ii) mindestens drei der Teile II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX und X, darunter mindestens einen der Teile IV, V, VI, IX und X, iii) die entsprechenden Bestimmungen der Teile XI, XII und XIII, iv) den Teil XIV.“

Europäische Sozialcharta (1961)

Artikel 20 – Verpflichtungen: „(1) Jede der Vertragsparteien verpflichtet sich, a. Teil I dieser Charta als eine Erklärung der Ziele anzusehen, die sie entsprechend dem einleitenden Absatz jenes Teils mit allen geeigneten Mitteln verfolgen wird; b. mindestens fünf der folgenden sieben Artikel des Teils II dieser Charta als für sich bindend anzusehen: Artikel 1, 5, 6, 12, 13, 16 und 19; c. [...] so viele Artikel oder nummerierte Absätze des Teils II der Charta auszuwählen und als für sich bindend anzusehen, dass die Gesamtzahl der Artikel oder nummerierten Absätze, durch die sie gebunden ist, mindestens 10 Artikel oder 45 nummerierte Absätze beträgt.“

Europäische Charta der Regional- oder Minderheitensprachen (1992)

Artikel 2 – Verpflichtungen: „1. Jede Vertragspartei verpflichtet sich, Teil II auf alle in ihrem Hoheitsgebiet gebrauchten Regional- oder Minderheitensprachen anzuwenden, die der Begriffsbestimmung in Artikel 1 entsprechen. 2. In Bezug auf jede nach Artikel 3 im Zeitpunkt der Ratifikation, Annahme oder Genehmigung bezeichnete Sprache verpflichtet sich jede Vertragspartei, mindestens fünfunddreißig aus Teil III ausgewählte Absätze oder Buchstaben anzuwenden, darunter mindestens je drei aus den Artikeln 8 und 12 und je einen aus den Artikeln 9, 10, 11 und 13.“

Abkommen über Handelserleichterungen (Bali, 2013)

Artikel 7 Absatz 7 Unterabsatz 7.3 – Handelserleichterungen für zugelassene Wirtschaftsbeteiligte: „Die Handelserleichterungen nach Absatz 7.1 umfassen mindestens drei der folgenden Maßnahmen: a. je nach Sachverhalt geringe Dokumentationspflichten und Datenanforderungen; b. je nach Sachverhalt geringe Anzahl von Warenprüfungen durch den Zoll; c. je nach Sachverhalt zügige Überlassung der Waren; d. Zahlungsaufschub für Zölle, Steuern und Gebühren; e. Inanspruchnahme von eingeschränkten oder Gesamtbürgschaften; f. eine einzige Zollanmeldung für alle Ein- und Ausfuhren in einem bestimmten Zeitraum; g. Warenabfertigung in den Räumlichkeiten des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten oder an einem anderen vom Zoll zugelassenen Ort.“ (nicht amtliche Übersetzung)

A.2.2.3 Opt-in-Mechanismen

Opt-in-Mechanismen (oder Verpflichtungsmechanismen) sind definiert als „Bestimmungen, nach denen die Vertragsparteien Verpflichtungen eingehen können, die ohne ihre ausdrückliche Zustimmung nicht automatisch für sie gelten würden“¹⁴. Mit diesen Mechanismen soll interessierten Vertragsparteien die Möglichkeit gegeben werden, sich zur Verwirklichung der Vertragsziele zu weiteren Maßnahmen zu verpflichten.

- Haben Vertragsparteien die Wahl zwischen alternativen Bestimmungen (siehe Abschnitt A.2.2.2), so gehen sie zusätzliche Verpflichtungen ein („Opt-in“, wenn sie über das festgelegte Minimum an Verpflichtungen hinausgehen und sich an eine größere Zahl von Verpflichtungen binden wollen).
- Den Vertragsparteien kann ebenfalls die Möglichkeit gegeben werden, sich durch eine einseitige Erklärung an konkrete und eindeutig festgelegte Bestimmungen zu binden.

Haager Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung von Unterhaltsentscheidungen (1973)

Artikel 25:

„Jeder Vertragsstaat kann jederzeit erklären, dass er in seinen Beziehungen zu den Staaten, die dieselbe Erklärung abgegeben haben, alle vor einer Behörde oder einer Urkundsperson errichteten öffentlichen Urkunden, die im Ursprungsstaat aufgenommen und vollstreckbar sind, in das Übereinkommen einbezieht, soweit sich dessen Bestimmungen auf solche Urkunden anwenden lassen.“

Vertrag über die Energiecharta (1994)

Artikel 10(6) – Förderung, Schutz und Behandlung von Investitionen:

„a) Eine Vertragspartei kann in Bezug auf die Vornahme von Investitionen in ihrem Gebiet jederzeit freiwillig gegenüber der Chartakonferenz über das Sekretariat ihre Absicht erklären, keine neuen Ausnahmen von der in Absatz 3 beschriebenen Behandlung einzuführen. b) Eine Vertragspartei kann sich ferner jederzeit freiwillig dazu verpflichten, Investoren anderer Vertragsparteien in Bezug auf die Vornahme von Investitionen in einigen oder allen Wirtschaftstätigkeiten im Energiebereich in ihrem Gebiet die in Absatz 3 beschriebene Behandlung zu gewähren. Derartige Verpflichtungen werden dem Sekretariat notifiziert und in Anlage VC genannt; sie sind aufgrund dieses Vertrags bindend.“

Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte (1966)

Artikel 41 Absatz 1: „Ein Vertragsstaat kann aufgrund dieses Artikels jederzeit erklären, dass er die Zuständigkeit des Ausschusses zur Entgegennahme und Prüfung von Mitteilungen anerkennt, in denen ein Vertragsstaat geltend macht, ein anderer Vertragsstaat komme seinen Verpflichtungen aus diesem Pakt nicht nach. Mitteilungen aufgrund dieses Artikels können nur entgegengenommen und geprüft werden, wenn sie von einem Vertragsstaat eingereicht werden, der für sich selbst die Zuständigkeit des Ausschusses durch eine Erklärung anerkannt hat. Der Ausschuss darf keine Mitteilung entgegennehmen, die einen Vertragsstaat betrifft, der keine derartige Erklärung abgegeben hat. [...]“

- Darüber hinaus können die Vertragsparteien zusätzliche Verpflichtungen eingehen, indem sie Fakultativprotokolle zum multilateralen Instrument abschließen, die mit oder nach Inkrafttreten des eigentlichen Abkommens zur Unterzeichnung aufgelegt werden können.

(Europäische) Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (1950)

Nahezu alle Vertragsstaaten der Konvention haben das Protokoll Nr. 6 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten über die Abschaffung der Todesstrafe (1983) unterzeichnet und ratifiziert, das mit der für alle Vertragsparteien geltenden Feststellung „die Todesstrafe ist abgeschafft“ über die eigentliche Konvention hinausgeht.

Das Zweite Fakultativprotokoll zum Internationalen Pakt über bürgerliche und politische Rechte zur Abschaffung der Todesstrafe (1989)

Artikel 6: „1. Die Bestimmungen dieses Protokolls werden als Zusatzbestimmungen zu dem Pakt angewendet. 2. Unbeschadet der Möglichkeit eines Vorbehalts nach Artikel 2 dieses Protokolls darf das in Artikel 1 Absatz 1 des Protokolls gewährleistete Recht nicht nach Artikel 4 des Paktes außer Kraft gesetzt werden.“

Artikel 7 Absatz 1: „Dieses Protokoll liegt für jeden Staat, der den Pakt unterzeichnet hat, zur Unterzeichnung auf. 2. Dieses Protokoll bedarf der Ratifikation, die von allen Staaten vorgenommen werden kann, die den Pakt ratifiziert haben oder ihm beigetreten sind. [...]“

Fakultativprotokoll zum Übereinkommen über die Rechte des Kindes betreffend die Beteiligung von Kindern an bewaffneten Konflikten (2000)

Artikel 9 Absatz 1: „Dieses Protokoll liegt für alle Staaten, die Vertragsparteien des Übereinkommens sind oder es unterzeichnet haben, zur Unterzeichnung auf. [...]“

A.2.2.4 Bei der Formulierung von Bestimmungen gewährte Flexibilität

Der Umfang der Verpflichtung der Vertragsparteien in Bezug auf konkrete Bestimmungen kann vom verwendeten Wortlaut und der Art der Verpflichtungen abhängen.

i. Wortlaut

Innerhalb ein und desselben Vertrags kann der Umfang der Verpflichtung bei den verschiedenen Bestimmungen und je nach Zweck des Vertrags individuell angepasst werden:

- nachdrückliche Formulierungen: „wird“, „muss“, „verpflichtet sich“
- flexiblere Formulierungen: „kann“, „gegebenenfalls“, „sollte erwägen“, „ergreift Maßnahmen, um“, „mit dem Ziel“, „unter anderem durch“.

Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988)

Artikel 13 – Dem Ersuchen beizufügende Schriftstücke:

„1. Dem Ersuchen um Amtshilfe nach diesem Abschnitt sind beizufügen: [...].
2. Der im ersuchenden Staat gültige Vollstreckungstitel wird gegebenenfalls gemäß den im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen nach Eingang des Amtshilfeersuchens so bald wie möglich entgegengenommen, anerkannt, ergänzt oder durch einen Vollstreckungstitel des letztgenannten Staates ersetzt.“
(nicht amtliche Übersetzung)

Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (1982)

Artikel 123 – Zusammenarbeit der Anliegerstaaten von umschlossenen oder halbumschlossenen Meeren:

„Die Anliegerstaaten eines umschlossenen oder halbumschlossenen Meeres sollen bei der Ausübung ihrer Rechte und der Erfüllung ihrer Pflichten aus diesem Übereinkommen zusammenarbeiten. Zu diesem Zweck bemühen sie sich unmittelbar oder im Rahmen einer geeigneten regionalen Organisation, a) die Bewirtschaftung, Erhaltung, Erforschung und Ausbeutung der lebenden Ressourcen des Meeres zu koordinieren; b) die Ausübung ihrer Rechte und die Erfüllung ihrer Pflichten hinsichtlich des Schutzes und der Bewahrung der Meeresumwelt zu koordinieren; c) ihre wissenschaftliche Forschungspolitik zu koordinieren und gegebenenfalls gemeinsame wissenschaftliche Forschungsprogramme in diesem Gebiet durchzuführen; d) andere interessierte Staaten oder internationale Organisationen gegebenenfalls aufzufordern, mit ihnen bei der Verwirklichung der Bestimmungen dieses Artikels zusammenzuarbeiten.“

ii. Arten von Verpflichtungen

Darüber hinaus können in unterschiedlichen Bestimmungen verschiedene Arten von Verpflichtungen vorgesehen werden:

- Ergebnisorientierte Verpflichtungen: Die Vertragsparteien sind verpflichtet, ein bestimmtes Ergebnis zu erzielen.

Übereinkommen über den Zugang zu Informationen, die Öffentlichkeitsbeteiligung an Entscheidungsverfahren und den Zugang zu Gerichten in Umweltangelegenheiten (1998)

Artikel 1 – Ziel: *„Um zum Schutz des Rechts jeder männlichen/weiblichen Person gegenwärtiger und künftiger Generationen auf ein Leben in einer seiner/ihrer Gesundheit und seinem/ihrer Wohlbefinden zuträglichen Umwelt beizutragen, gewährleistet jede Vertragspartei das Recht auf Zugang zu Informationen, auf Öffentlichkeitsbeteiligung an Entscheidungsverfahren und auf Zugang zu Gerichten in Umweltangelegenheiten in Übereinstimmung mit diesem Übereinkommen.“*

- Mittel-/verhaltensbezogene Verpflichtungen: Die Vertragsparteien sind verpflichtet, ein bestimmtes Ergebnis anzustreben.

Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (1982)

Artikel 194 – Maßnahmen zur Verhütung, Verringerung und Überwachung der Verschmutzung der Meeresumwelt:

„1. Die Staaten ergreifen, je nach den Umständen einzeln oder gemeinsam, alle mit diesem Übereinkommen übereinstimmenden Maßnahmen, die notwendig sind, um die Verschmutzung der Meeresumwelt ungeachtet ihrer Ursache zu verhüten, zu verringern und zu überwachen; sie setzen zu diesem Zweck die geeignetsten ihnen zur Verfügung stehenden Mittel entsprechend ihren Möglichkeiten ein und bemühen sich, ihre diesbezügliche Politik aufeinander abzustimmen. 2. Die Staaten ergreifen alle notwendigen Maßnahmen, damit die ihren Hoheitsbefugnissen oder ihrer Kontrolle unterstehenden Tätigkeiten so durchgeführt werden, dass anderen Staaten und ihrer Umwelt kein Schaden durch Verschmutzung zugefügt wird, und damit eine Verschmutzung als Folge von Ereignissen oder Tätigkeiten, die ihren Hoheitsbefugnissen oder ihrer Kontrolle unterstehen, sich nicht über die Gebiete hinaus ausbreitet, in denen sie in Übereinstimmung mit diesem Übereinkommen souveräne Rechte ausüben.“

- Oder beides: Die Vertragsparteien sind verpflichtet, ein Ergebnis auf eine bestimmte Art und Weise zu erzielen.

A.3 Ein multilaterales Instrument kann bei den Verpflichtungen Transparenz und Klarheit gewährleisten

Angesichts der praktischen Auswirkungen von Änderungen an den internationalen Steuervorschriften sollten sich alle Beteiligten (d. h. nationale Steuerverwaltungen, Steuerpflichtige und Dritte) über die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien des multilateralen Instruments im Klaren sein.

Über die öffentliche Resonanz der Arbeiten zu BEPS und einem ggf. zu erarbeitenden multilateralen Instrument hinaus, sind weitere Schritte erforderlich, damit die Modifikationen an den bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen und der von den Vertragsparteien eingegangene Verpflichtungsumfang klar und transparent sind. Eine ähnliche Frage stellt sich im Hinblick auf die unterschiedlichen Vertragssprachen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen und des multilateralen Instruments. Wie nachstehend beschrieben wird, stehen für die Lösung dieser Probleme verschiedene Instrumente zur Verfügung.

Die in Abschnitt A.1.5 beschriebenen Mechanismen zur Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung und Umsetzung (Auslegungshinweise, Verhandlungen zwischen den Vertragsparteien über die Umsetzung) sind ebenfalls von Bedeutung, um Transparenz und Klarheit für alle Beteiligten zu gewährleisten.

A.3.1 Instrumente zur Gewährleistung von Transparenz und Klarheit

Verschiedene Instrumente stehen zur Verfügung, um Transparenz und Klarheit im Hinblick auf die von den Vertragsparteien des multilateralen Instruments eingegangenen Verpflichtungen zu gewährleisten:

- hinsichtlich der Art und Weise, wie mit dem multilateralen Instrument konkret die Bestimmungen bereits vorhandener bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert wurden, und
- hinsichtlich des Umfangs der von den Vertragsparteien eingegangenen Verpflichtung in Fällen, in denen das multilaterale Instrument gemäß Abschnitt A.2 Flexibilität vorsieht.

A.3.1.1 Veröffentlichung konsolidierter Fassungen

Die Vertragsparteien könnten zusammen mit dem Verwahrer des multilateralen Instruments konsolidierte Fassungen von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen erstellen und veröffentlichen.

Die konsolidierte Fassung würde die konkreten, an dem bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommenen Änderungen und ggf. den Umfang der von den Vertragsparteien eingegangenen

Verpflichtung in Fällen aufzeigen, in denen das multilaterale Instrument ein festgelegtes Maß an Flexibilität gewährt. Die Änderungen könnten im Text hervorgehoben werden.

Das Erstellen der konsolidierten Fassungen würde aus Transparenzgründen erfolgen und sich nicht auf das Datum der Rechtswirksamkeit der Modifikationen an den bilateralen Abkommen auswirken, das mit dem Datum des Inkrafttretens des multilateralen Instruments identisch wäre.

Die konsolidierten Fassungen könnten in öffentlich zugängliche Datenbanken eingestellt werden, damit die erforderlichen Informationen allen Beteiligten zur Verfügung stehen.

A.3.1.2 Notifikationen und Mitteilungen

Der Verwahrer des multilateralen Instruments kann eine bedeutende Rolle spielen, da er dafür zuständig ist, „[...] alle sich auf den Vertrag beziehenden Urkunden, Notifikationen und Mitteilungen entgegenzunehmen und zu verwahren,“¹⁵ und „die Vertragsparteien sowie die Staaten, die berechtigt sind, Vertragsparteien zu werden, von Handlungen, Notifikationen und Mitteilungen zu unterrichten, die sich auf den Vertrag beziehen“¹⁶.

i. Notifikationen der Vertragsparteien an den Verwahrer des multilateralen Instruments

Notifikationen könnten Informationen zu den folgenden Punkten enthalten:

- Modifikation der Bestimmungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen

Als Alternative zu konsolidierten Fassungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen könnten schriftliche Notifikationen an den Verwahrer des multilateralen Instruments vorgeschrieben werden, in denen die Auswirkung des Inkrafttretens des multilateralen Instruments auf die Anwendung der Bestimmungen des jeweiligen bilateralen Abkommens dargelegt wird.

Abkommen zwischen der Europäischen Union und den Vereinigten Staaten von Amerika über Auslieferung (2003)

Artikel 3 Absatz 2: „(a) Die Europäische Union trägt entsprechend dem Vertrag über die Europäische Union dafür Sorge, dass jeder Mitgliedstaat in einer zwischen ihm und den Vereinigten Staaten von Amerika erstellten Urkunde anerkennt, dass sein geltender Auslieferungsvertrag mit den Vereinigten Staaten von Amerika in der in diesem Artikel dargelegten Weise zur Anwendung gelangt.“

- Umfang der von den Vertragsparteien eingegangenen Verpflichtung

In bestimmten Fällen, z. B. bei Vorbehalten, ist es üblich, dem Verwahrer diese Opt-out-Regelungen zuzuleiten, der diese wiederum den anderen Vertragsparteien notifiziert. Die Verwahrer können außerdem gebeten werden, alle oder bestimmte Mitteilungen einem größeren Kreis als den Vertragsparteien zu notifizieren.

Das gleiche Verfahren könnte für andere Opt-out- und Opt-in-Regelungen sowie für die Wahl zwischen alternativen Bestimmungen eingeführt werden. Dementsprechend könnte im multilateralen Instrument festgelegt werden, dass jede Vertragspartei nach der Ratifikation dem Verwahrer die erforderlichen Informationen zu all diesen Regelungen übermittelt und der Verwahrer diese allen anderen Vertragsparteien fristgerecht notifiziert.

Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (1982)

Artikel 311(4) – Verhältnis zu anderen Übereinkommen und internationalen Übereinkünften: „Vertragsstaaten, die eine Übereinkunft nach Absatz 3 schließen wollen, notifizieren den anderen Vertragsstaaten über den Verwahrer dieses Übereinkommens ihre Absicht, die Übereinkunft zu schließen, sowie die darin vorgesehene Modifikation oder Suspendierung.“

Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988)

Artikel 2 – Unter das Abkommen fallende Steuern: „2. Die bestehenden Steuern, für die das Übereinkommen gilt, sind in der Anlage A unter den in Absatz 1 angegebenen Stichworten aufgeführt. 3. Die Vertragsstaaten unterrichten den Generalsekretär des Europarates oder den Generalsekretär der OECD (im folgenden „Verwahrstellen“ genannt) über etwaige Änderungen zur Anlage A, die wegen einer Änderung der in Absatz 2 erwähnten Aufstellung vorzunehmen sind. Die Änderung wird am ersten Tag des Monats nach Ablauf des Dreimonatszeitraums wirksam, der auf den Tag folgt, an dem die Mitteilung bei der Verwahrstelle eingegangen ist.“ (nicht amtliche Übersetzung)

Fakultativprotokoll zum Übereinkommen über die Rechte des Kindes betreffend die Beteiligung von Kindern an bewaffneten Konflikten (2000)

Artikel 3: „(2) Jeder Vertragsstaat hinterlegt bei der Ratifikation dieses Protokolls oder dem Beitritt dazu eine verbindliche Erklärung, in der das Mindestalter festgelegt ist, ab dem er die Einziehung von Freiwilligen zu seinen nationalen Streitkräften gestattet, sowie eine Beschreibung der von ihm getroffenen Schutzmaßnahmen, mit denen er sicherstellt, dass eine solche Einziehung nicht gewaltsam oder zwangsweise erfolgt.“

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Artikel 9 Absatz 3: „Der Generalsekretär unterrichtet in seiner Eigenschaft als Verwahrer des Übereinkommens und des Protokolls alle Vertragsstaaten des Übereinkommens sowie alle Staaten, die das Übereinkommen unterzeichnet haben, über jede gemäß Artikel 3 hinterlegte Erklärungsurkunde.“

ii. Mitteilungen des Verwahrers an andere Vertragsparteien und entsprechende Beteiligte

Im Einklang mit seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen übermittelt der Verwahrer alle bei ihm eingegangenen Notifikationen an die anderen Vertragsparteien des multilateralen Instruments.

Andere Beteiligte könnten die Möglichkeit erhalten, sich bei einem automatischen Notifikationssystem anzumelden, damit ihnen die Informationen zugehen, sobald der Verwahrer sie notifiziert. Verwahrer multilateraler Instrumente erstellen oftmals öffentlich zugängliche elektronische Datenbanken oder Webseiten, die sämtliche relevanten Mitteilungen der Vertragsparteien enthalten (z. B. die Vertragsdatenbank der Vereinten Nationen¹⁷, das Vertragsbüro des Europarats¹⁸), oder richten ein elektronisches System für Benachrichtigungen über neu hinzugefügte Dokumente ein. Auf diese Weise könnten alle Beteiligten leicht auf Informationen über die von jeder Vertragspartei des multilateralen Instruments eingegangenen Verpflichtungen zugreifen.

A.3.2 Sprachfassungen

Da durch das multilaterale Instrument eine Vielzahl bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert wird, ist die Frage seiner offiziellen Sprachen zu bedenken. Aus praktischen Gründen werden multilaterale Übereinkommen nur in einer begrenzten Anzahl von Sprachen verhandelt und unterzeichnet.

Bilaterale Abkommen werden in der Regel in den Amtssprachen der Vertragsparteien geschlossen. Folglich wird das multilaterale Instrument voraussichtlich nicht in den gleichen Sprachen abgefasst werden wie die einzelnen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Nach Unterzeichnung des multilateralen Instruments können auch amtliche Wortlaute in anderen Sprachen gefertigt werden.

Multilaterales Übereinkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Tantiemen auf Urheberrechte (1979)

Artikel 16 – Sprachen des Übereinkommens und der Notifikationen:

„1. Dieses Übereinkommen wird in einer Urschrift in arabischer, englischer, französischer, russischer und spanischer Sprache unterzeichnet, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist. 2. Amtliche Fassungen werden vom Generaldirektor der Organisation der Vereinten Nationen für Bildung, Wissenschaft und Kultur und dem Generaldirektor der Weltorganisation für geistiges Eigentum nach Beratungen mit den beteiligten Regierungen in deutscher, italienischer und portugiesischer Sprache erstellt.“

Praktisch ist es jedoch unter Umständen nicht möglich, amtliche Wortlaute des multilateralen Instruments in allen Vertragssprachen von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu erstellen. Für diese Sprachenfrage gibt es zahlreiche Präzedenzfälle und entsprechende Lösungsmöglichkeiten. Es sei darauf hingewiesen, dass die Übersetzung allgemein gültiger Verträge (z. B. von nationalen Verwaltungen und Gerichten weltweit angewendete Verträge über die allgemeinen Menschenrechte) zusätzlich zu den verbindlichen Sprachfassungen in alle anderen als die Vertragssprachen des jeweiligen multilateralen Abkommens sehr verbreitet ist und keine nennenswerten Schwierigkeiten bereitet hat.

Nicht amtliche Übersetzungen des multilateralen Instruments könnten erstellt werden von:

- einzelnen Vertragsparteien, deren Amtssprache keine der Vertragssprachen des multilateralen Abkommens ist. In den meisten Fällen ist eine Übersetzung ohnehin erforderlich, damit die betreffenden Staaten ihre innerstaatlichen Voraussetzungen für den Beitritt erfüllen können.
- mehreren Vertragsparteien des multilateralen Instruments, die bei der Erstellung einer abgestimmten Übersetzung in ihre gemeinsame Sprache zusammenarbeiten können. Für eine Zusammenarbeit bei der Erstellung einer nicht amtlichen, jedoch abgestimmten Übersetzung eines multilateralen Vertrags gibt es konkrete Beispiele (Österreich und Deutschland haben beispielsweise eine abgestimmte Übersetzung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen erstellt).
- dem Verwahrer, der eine nicht amtliche Übersetzung des multilateralen Instruments veröffentlichen könnte (vgl. die nicht amtliche spanische und portugiesische Übersetzung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen).

Darüber hinaus könnte ein Verfahren entwickelt werden, mit dem später festgestellte Abweichungen zwischen den offiziellen Sprachfassungen des multilateralen Instruments und/oder seinen nicht amtlichen Übersetzungen berücksichtigt werden.

Fazit

In diesem Anhang wird der Schluss gezogen, dass ein multilaterales Instrument zur Umsetzung der im Verlauf der Arbeiten zu BEPS entwickelten Regelungen realisierbar ist und darüber hinaus die effizienteste Möglichkeit darstellt, das bestehende Geflecht der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu modifizieren. Ein multilaterales Instrument bietet ein weitreichendes und anpassungsfähiges Instrumentarium: Wenn die wesentlichen Regelungen erst einmal vereinbart wurden, sind alle erforderlichen Mechanismen vorhanden, um diese Regelungen in multilaterale Verpflichtungen umzusetzen, wobei bei Bedarf ein festgelegtes Maß an Flexibilität bezüglich des Umfangs der Verpflichtung eingeräumt wird. Bewährte Lösungsansätze aus dem Vertragsrecht und der Praxis sind vorhanden, um die erforderliche Transparenz und Klarheit bei den von den Staaten eingegangenen Verpflichtungen zu schaffen sowie deren Auswirkungen auf bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen.

Sobald die Entscheidung für ein multilaterales Instrument getroffen wurde, können die Verhandlungen durch die Weiterentwicklung und Konkretisierung der in diesem Bericht vorgestellten Optionen unterstützt werden. Internationale Steuer- und Völkerrechtsexperten müssen bei der Ausarbeitung des multilateralen Instruments weiter Hand in Hand arbeiten, damit sie sich auf das bestehende Vertragsrecht und die Praxis stützen und gleichzeitig die Besonderheiten im steuerlichen Bereich respektieren können.

Anmerkungen

1. Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a WÜRV.
2. Philip Baker (Vereinigtes Königreich), Theodore Christakis (Griechenland), Frank Engelen (Niederlande), Concepcion Escobar Hernandez (Spanien), Mathias Forteau (Frankreich), Itai Grinberg (Vereinigte Staaten), Jan Klabbers (Niederlande), Vaughan Lowe (Vereinigtes Königreich), Philippe Martin (Frankreich), Yoshihiro Masui (Japan), Ekkehart Reimer (Deutschland), Giorgio Sacerdoti (Italien), Dire Tladi (Südafrika).
3. Dasselbe gilt für regionale Doppelbesteuerungsabkommen wie beispielsweise die Nordische Konvention auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, den Andean Community Income and Capital Tax Treaty (Übereinkommen der Andengemeinschaft auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) und den Arab Maghreb Union Income Tax Treaty (Übereinkommen der Union des Arabischen Maghreb auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen).
4. Artikel 30 WÜRV – Anwendung aufeinanderfolgender Verträge über denselben Gegenstand „(3) Sind alle Vertragsparteien eines früheren Vertrags zugleich Vertragsparteien eines späteren, ohne daß der frühere Vertrag beendet oder nach Artikel 59 suspendiert wird, so findet der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist.“
5. Die vor dem Inkrafttreten des Abkommens zwischen der EU und den USA geschlossenen bilateralen Abkommen zwischen den Vereinigten Staaten (US) und den EU-Mitgliedsstaaten sind noch in Kraft.
6. Artikel 41 – Übereinkünfte zur Modifikation mehrseitiger Verträge zwischen einzelnen Vertragsparteien „(1) Zwei oder mehr Vertragsparteien eines mehrseitigen Vertrags können eine Übereinkunft schließen, um den Vertrag ausschließlich im Verhältnis zueinander zu modifizieren, a) wenn die Möglichkeit einer solchen Modifikation in dem Vertrag vorgesehen ist oder b) wenn die betreffende Modifikation durch den Vertrag nicht verboten ist und i) die anderen Vertragsparteien in dem Genuß ihrer Rechte auf Grund des Vertrags oder in der Erfüllung ihrer Pflichten nicht beeinträchtigt und ii) sich nicht auf eine Bestimmung bezieht, von der abzuweichen mit der vollen Verwirklichung von Ziel und Zweck des gesamten Vertrags unvereinbar ist. (2) Sofern der Vertrag in einem Fall des Absatzes 1 Buchstabe a nichts anderes vorsieht, haben die betreffenden Vertragsparteien den anderen Vertragsparteien ihre Absicht, eine Übereinkunft zu schließen, sowie die darin vorgesehene Modifikation zu notifizieren.“
7. Malcolm N. Shaw, International Law, Cambridge, Sixth Edition, 2008, Seite 910: „Die Zustimmung der Staaten, die Partei des betreffenden Abkommens sind, ist ein wesentlicher Faktor, da Staaten ... nur durch ihre Zustimmung gebunden sein können. Abkommen sind in diesem Sinne Verträge zwischen Staaten und ohne die Zustimmung der einzelnen Staaten sind ihre Bestimmungen für diese nicht bindend“.
8. Artikel 34 WÜRV – Allgemeine Regel betreffend Drittstaaten.
9. Artikel 35 WÜRV – Verträge zu Lasten von Drittstaaten.

10. *Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* in der durch das Protokoll geänderten Fassung www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf.
11. Artikel 40 Absatz 4 WÜRV.
12. Der 2011 von der Völkerrechtskommission verfasste Praxisleitfaden für Vorbehalte gegen Verträge („Guide to Practice on Reservation to Treaties“) enthält zwei Leitlinien zu diesen Mechanismen und verweist auf entsprechende Präzedenzfälle. Siehe Dokument A/66/10/Add.1 unter http://legal.un.org/ilc/texts/1_8.htm.
13. Absatz 1 des Kommentars zu Leitlinie 1.1.6 des Praxisleitfadens für Vorbehalte gegen Verträge über „Vorbehalte, die aufgrund von Bestimmungen angebracht werden, die ausdrücklich den Ausschluss oder die Änderung einzelner Vertragsbestimmungen zulassen“. Nach dieser Leitlinie stellt *„eine einseitige Erklärung, die ein Staat oder eine internationale Organisation in dem Zeitpunkt, in dem sie ihre Zustimmung ausdrücken, durch einen Vertrag gebunden zu sein, im Einklang mit einer Bestimmung abgibt, die es den Vertragsparteien oder einigen von ihnen ausdrücklich gestattet, die Rechtswirkung einzelner Vertragsbestimmungen in Bezug auf die Vertragspartei, die die Erklärung abgegeben hat, auszuschließen oder zu ändern, [...] einen durch den Vertrag ausdrücklich zugelassenen Vorbehalt dar.“*
14. Absatz 1 des Kommentars zu Leitlinie 1.5.3 „Einseitige Erklärungen aufgrund einer Optionsklausel.“
15. Artikel 77 Absatz 1 Buchstabe c des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge – Aufgaben des Verwahrers.
16. Artikel 77 Absatz 1 Buchstabe e des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge – Aufgaben des Verwahrers.
17. Vertragsdatenbank der Vereinten Nationen (United Nations Treaty Collection), <https://treaties.un.org/Home.aspx?lang=en>.
18. Vertragsbüro des Europarats (Council of Europe Treaty Office), www.conventions.coe.int/.

Literaturverzeichnis

- G20 (2009), *Declaration on Strengthening the Financial System*, Gipfeltreffen in London, 2. April 2009, www.g20ys.org/upload/files/London_2.pdf.
- OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.
- Shaw, M. N. (2008), *International Law*, 6. Auflage, Cambridge University Press, 2008.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein in seiner Art einzigartiges Forum, in dem die Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von Herausforderungen der Globalisierung im Wirtschafts-, Sozial- und Umweltbereich arbeiten. Die OECD steht auch in vorderster Linie bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis der neuen Entwicklungen und durch sie ausgelöster Befürchtungen, indem sie Untersuchungen zu Themen wie Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung durchführt. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Politikerfahrungen auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, empfehlenswerte Praktiken aufzuzeigen und auf eine

Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten. Die OECD-Mitgliedstaaten sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union nimmt an den Arbeiten der OECD teil.

OECD Publishing sorgt dafür, dass die Ergebnisse der statistischen Analysen und der Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie die von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards weite Verbreitung finden.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur Modifikation bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu verhindern, ist für Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dieser Bericht gehört zu den Ergebnissen von Aktionspunkt 15.

Über die Sicherung der Einnahmen durch die Neuanpassung der Besteuerung an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung hinaus zielt das OECD/G20-Projekt auf die Schaffung eines einheitlichen, konsensbasierten Katalogs internationaler Steuerregeln zur Bekämpfung von BEPS und damit auf den Erhalt der Bemessungsgrundlagen und eine höhere Sicherheit und Berechenbarkeit für die Steuerpflichtigen. Einer der Schwerpunkte dieser Arbeiten ist die Beseitigung der doppelten Nichtbesteuerung. Neue Regeln dürfen jedoch nicht zu Doppelbesteuerung, ungerechtfertigtem Einhaltungsaufwand oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzübergreifender Tätigkeiten führen.

Inhalt

Zusammenfassung

Einführung

1. Ein multilaterales Instrument ist wünschenswert und realisierbar
2. Die abkommensbezogenen Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglichen den Abschluss eines zielgenauen multilateralen Instruments, das zu einem späteren Zeitpunkt noch erweitert werden kann
3. Nächste Schritte: Festlegungen für die internationale Konferenz

Anhang A Instrumentarium für ein multilaterales Instrument zur zügigen Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264235113-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

OECD publishing
www.oecd.org/publishing



ISBN 978-92-64-23510-6
23 2014 31 5 P



9 789264 235106