

Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2012 in Boston (Teil 1)

Der nunmehr 66. Weltkongress der *International Fiscal Association (IFA)* fand von 30. September bis 4. Oktober 2012 in Boston (USA) statt.¹⁾ Mit mehr als 2.100 am Fachprogramm angemeldeten Teilnehmern – Praktiker, Wissenschaftler als auch Mitarbeiter der Finanzbehörden – war auch der diesjährige Kongress sehr gut besucht. Ein Grund dafür lag in den beiden Generalthemen „Enterprise Services“ und „The Debt-Equity Conundrum“. Zusätzlich zu den Seminaren über die beiden Generalthemen wurden weitere zwölf Seminare zu unterschiedlichsten Themen sowohl im Bereich der direkten als auch indirekten Steuern angeboten. Abgerundet wurde der Kongress durch das Angebot zahlreicher zusätzlicher fachlicher als auch sozialer Veranstaltungen, die rege Diskussionen unter den Teilnehmern förderten. Hervorzuheben ist, dass sich unter den diesjährigen Preisträgern für herausragende Forschungsarbeiten ein Österreicher fand: Dr. *Thomas Ecker* erhielt den renommierten Maurice Lauré Preis für seine Dissertation „A VAT/GST Model Convention“.²⁾

1. Generalthemen

1.1. Enterprise Services

Der Kongress wurde mit der Plenarsession zum ersten Generalthema „Enterprise Services“ eingeleitet. Unter der Leitung des zukünftigen IFA-Präsidenten *Porus Kaka* (Indien) widmeten sich die Generalberichterstatterin *Ariane Pickering* (Australien)³⁾ sowie die Panelmitglieder *Brian Arnold* (Kanada), *Akiyuki Asatsuma* (Japan), *Christian Kaeser* (Deutschland), *Liselott Kana* (Chile) und *Gary Sprague* (USA)⁴⁾ steuerrechtlicher sowie steuerpolitischer Fragen zur Besteuerung unternehmerischer Dienstleistungen.⁵⁾ In der globalisierten Welt überholen grenzüberschreitende Dienstleistungen oftmals den grenzüberschreitenden Warenverkehr.⁶⁾ Die Brisanz und wirtschaftliche Bedeutung des ersten Generalthemas liegen somit auf der Hand.

Zunächst präsentierte *Pickering* die wichtigsten Erkenntnisse des auf 38 Nationalberichten basierenden Generalreports. Dieser zeigt die unterschiedliche steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Dienstleistungen in den einzelnen Staaten auf. Fast die Hälfte aller untersuchten Länder behandelt Einkünfte aus Dienstleistungen als gewöhnliches Einkommen, während andere Länder besondere innerstaatliche Bestimmungen für freiberufliche Dienstleistungen und selbstständige Tätigkeiten vorsehen, aber Einkommen aus sonstigen Dienstleistungen als gewöhnliches Einkommen behandeln. In nur wenigen Staaten werden Dienstleistungen unter eine eigene Einkunftsart subsumiert. Insgesamt kristallisieren sich vier verschiedene Grundlagen für die Quellenbesteuerung von Dienstleistungen heraus: 1) die Einkunftsquelle liegt im Land und die Besteue-

rungsschwelle wird erreicht; 2) unabhängig von der Einkunftsquelle ist das Erreichen der Besteuerungsschwelle maßgebend; 3) unabhängig von einer Besteuerungsschwelle ist die Einkunftsquelle im Land erforderlich und 4) unabhängig von der Einkunftsquelle oder einer Besteuerungsschwelle wird auf die Ansässigkeit des Leistungszahlers abgestellt.

Anschließend diskutierte das Panel die Aspekte der Qualifikation der Einkünfte aus Dienstleistungen und erörterte unter welche Verteilungsnorm Dienstleistungen fallen. Auf Abkommensebene kommen dabei verschiedene Verteilungsnormen, wie Art 7 OECD- oder UN-MA zu Unternehmensgewinnen in Verbindung mit Art 5 OECD- oder UN-MA zu Betriebsstätte, Art 8 OECD- oder UN-MA zu Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt, Art 12 OECD- oder UN-MA zu Lizenzgebühren, Art 14 UN-MA zu Selbstständige⁷⁾ und Art 17 OECD- oder UN-MA zu Künstler und Sportler, in Betracht. Vergütungen für technische Dienstleistungen werden in einigen Abkommen entweder im Lizenzgebührenartikel oder in einer eigenen Verteilungsnorm geregelt. Im Mittelpunkt der Diskussion stand Art 7 OECD-MA wie Art 7 UN-MA. Der Dienstleistungsbegriff ist weder im OECD-MA noch im UN-MA definiert. Eine Unterscheidung zwischen Dienstleistungen und Lizenzgebühren findet sich im OECD-MK zu Art 12,⁸⁾ eine Definition des Begriffs „Dienstleistung“ ist darin aber nicht enthalten.⁹⁾ Die unter „Enterprise Services“ zu fallenden Sachverhalte sind vielschichtig. Abgrenzungsprobleme sind daher vorprogrammiert. In der Praxis bereitet insbesondere die Abgrenzung zwischen Know-how-Transfer und Dienstleistungen erhebliche Schwierigkeiten. Die Problematik der Abgrenzung stellt sich auch bei gemischten Verträgen. Dabei spricht sich das Panel für den Lösungsansatz der einheitlichen Qualifikation anhand der Schwerpunkttätigkeit und gegen die Aufteilung in die verschiedenen einzelnen Elemente aus. Eine weitere Abgrenzungsproblematik ergibt sich etwa auch bei Einkünften aus Dienstleistungen, Vermietung und Verkauf.

Der nächste Schwerpunkt lag in der Bestimmung des erforderlichen Nexus¹⁰⁾ für das Quellenbesteuerungsrecht auf

1) Der 67. IFA-Kongress wird von 25. bis 30. August 2013 in Kopenhagen (Dänemark) und der 68. IFA-Kongress von 12. bis 17. Oktober 2014 in Mumbai (Indien) stattfinden. Die nächsten Veranstaltungsorte sind im Jahr 2015 Basel (Schweiz), 2016 Madrid (Spanien), 2017 Rio de Janeiro (Brasilien), 2018 Seoul (Südkorea) und 2019 London (UK).

2) Erscheint demnächst im IBFD Verlag.

3) *Pickering*, General Report, in *IFA* (Hrsg.), *Enterprise Services*, *Cahier de Droit Fiscal International* Vol 97a (2012) 17 ff.

4) Das Panel wurde von *Emily Fett* (USA) als Secretary unterstützt.

5) Vgl auch *Kaeser*, Generalthema I: Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, *ISr* 2012, 674; *Sprague*, *Enterprise Services*, *Bulletin for International Taxation*, 2012 (Vol.66), No 9; ausführlich zur Problematik bereits *Arnold*, *The Taxation from Services under Tax Treaties: Cleaning up the Mess – Expanded Version*, *Bulletin for International Taxation* 2012 (Vol. 65) No. 2.

6) *Pickering*, General Report, in *IFA* (Hrsg.), *Enterprise Services*, *Cahier de Droit Fiscal International* Vol 97a (2012) 19; *Kaeser*, *ISr* 2012, 674 (674 und 677).

7) Im OECD-MA allerdings aufgehoben.

8) OECD-Kommentar Art 12, Rz 10.2 ff.

9) Auch nicht in den Ausführungen im OECD-Kommentar zur Dienstleistungsbetriebsstätte siehe dazu OECD-Kommentar Art 5, Rz 42.11 ff. Im OECD-Kommentar, Art 5, Rz 42.29 ist der Fischfang als Beispiel für keine Dienstleistungsbetriebsstätte angeführt.

10) *Kaeser*, *ISr* 2012, 676.

Dienstleistungen. Für die Quellenbesteuerung von unternehmerisch erbrachten Dienstleistungen kommen drei Ansätze in Betracht. Nach dem OECD-Ansatz ist zum einen eine feste Geschäftseinrichtung des Dienstleistungserbringers, zum anderen dessen Verfügungsmacht darüber für die Quellenbesteuerung von Einkünften aus Dienstleistungen ausschlaggebend. Auf internationaler Ebene¹¹⁾ wird allerdings durch die extensive Auslegung der Tatbestandsmerkmale der festen Geschäftseinrichtung und der Verfügungsmacht die in Art 5 Abs 1 OECD-MA verankerte Betriebsstättendefinition stetig aufgeweicht und somit das Besteuerungsrecht der Quellenstaaten ausgeweitet. Der BFH¹²⁾ legt die Tatbestandsmerkmale hingegen enger aus. Einen weiteren Ansatz bildet das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte, wonach die Erbringung von Dienstleistungen über einen gewissen Zeitraum im jeweiligen Vertragsstaat betriebsstättenbegründend und damit Anknüpfungspunkt für die Quellenbesteuerung ist. Während das UN-MA die Dienstleistungsbetriebsstätte in Art 5 Abs 3 lit b UN-MA regelt, ist das Konzept der Dienstleistungsbetriebsstätte als Alternativvorschrift auf OECD-Ebene nur im Kommentar¹³⁾ beschrieben. Die OECD stellt dabei auf die reine Dienstleistungserbringung an Dritte und das Überschreiten einer 183-tägigen Schonfrist ab. Das Panel weist im Rahmen der Diskussion darauf hin, dass bei Bauausführungen und Montage die Anwenderstaaten die Dienstleistungsbetriebsstätte als Auffangtatbestand verwenden könnten. Demnach begründen Bauausführungen und Montage-tätigkeiten auch bei Unterschreiten der Zwölfmonatsmarke, aber bei Überschreiten der 183-tägigen Schonfrist eine Betriebsstätte. Im Ergebnis könnte sich die Dienstleistungsbetriebsstätte als „Super PE“ entpuppen. Der dritte Ansatz basiert auf Art 12, dem Lizenzartikel, der sich in der Regel auf Vergütungen für technische Dienstleistungen bezieht.

Außerdem wurden die Arbeiten der UN zur Besteuerung von Vergütungen für technische Dienstleistungen vorgestellt. Aus neun möglichen Lösungsansätzen nimmt die UN zwei in die engere Wahl. Die steuerliche Behandlung von Vergütungen für technische Dienstleistungen wird im UN-MK diskutiert. Gleichzeitig sollen Bestimmungen aus bestehenden Abkommen als Beispiele angeführt werden. Alternativ wird ein neuer Artikel für Vergütungen für technische Dienstleistungen im UN-MA in Betracht gezogen.

Schließlich wurden noch Überlegungen zur Notwendigkeit einer Definition des Dienstleistungsbegriffs, zum angemessenen Nexus für die Quellenbesteuerung sowie zu der Besteuerungsmethode von Einkünften aus Dienstleistungen angestellt.

1.2. The Debt-Equity Conundrum

Im Rahmen des zweiten Generalthemas des diesjährigen Kongresses wurden unter der Leitung von Chair *Machiel Lambooi* (Niederlande) praktische Probleme der Unterscheidung zwi-

schen Eigen- und Fremdkapital erörtert.¹⁴⁾ Am Panel diskutierten Generalberichterstatterin *Patricia Brown* (USA), *Hélio De Paiva Araújo* (Brasilien), *Jean-Yves Hemery* (Frankreich), *Casey Plunkett* (Neuseeland), *Stijn Vanoppen* (Belgien) und Secretary *Christopher Callahan* (USA).

Am Beginn des Panels präsentierte *Brown* die Ergebnisse des Generalberichts, der die Auswertung der zahlreichen Länderberichte beinhaltet.¹⁵⁾ Die Länderberichterstatter hatten umfangreiche Themenstellungen abzudecken, angefangen von wirtschaftlichen, rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen, über die Definition und Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, bis hin zu generellen und speziellen Missbrauchsbestimmungen.

Die Diskussion am Panel widmete sich dann zuerst der Frage, ob Fremdkapital steuerlich nach wie vor vorteilhaft im Vergleich zu Eigenkapital behandelt wird. Üblicherweise ist Zinsaufwand als Betriebsausgabe abzugsfähig, was auf Dividenden, die Einkommensverwendung sind, nicht zutrifft. Auch herrscht generell die Annahme, dass Quellensteuern auf Zinsen niedriger sind als solche auf Dividenden. Eine Untersuchung der bilateralen Abkommen aber zeigt, dass viele Entwicklungsländer, aber auch manche G-8 Länder höhere Quellensteuern auf Zinsen erheben, als die vom OECD-Musterabkommen vorgesehenen 10 %.¹⁶⁾ Viele Abkommen verzichten im Gegensatz dazu aber völlig auf ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats auf Zinsen. Hinsichtlich Dividenden wurde festgestellt, dass viele Staaten keine Steuer auf Outbound-Dividenden erheben, obwohl das OECD-Musterabkommen ein Besteuerungsrecht iHv 15 % bzw 5 % auf Konzerndividenden vorsieht.¹⁷⁾ Australien, Neuseeland, Kolumbien und Brasilien etwa sehen im nationalen Steuerrecht eine Steuerbefreiung für Dividenden vor. Innerhalb der EU besteht aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie Steuerfreiheit der Dividenden im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft.¹⁸⁾ Darüber hinaus sehen auch zahlreiche bilaterale DBA eine Steuerfreiheit im Quellenstaat vor. Die Conclusio des Panels war, dass keine allgemein gültige Aussage darüber getroffen werden kann, ob Quellensteuern auf Dividenden oder auf Zinsen höher sind. Generell konnte ein Trend in Richtung der Verringerung von Quellensteuern festgestellt werden.

Als nächstes untersuchte das Panel, wie Länder zwischen Eigen- und Fremdkapital unterscheiden. Oft steht am Beginn die Einordnung für nicht steuerliche Zwecke. Diese muss dann aber oft adaptiert werden, weil betriebswirtschaftliche oder regulatorische Vorschriften einem anderen Zweck als das Steuerrecht dienen. Manche Länder haben deshalb gesetzliche Definitionen von Eigen- und Fremdkapital im Steuerrecht selbst. Auch Missbrauchsbestimmungen haben einen großen Einfluss auf die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital; oft wird der so genannte „substance over form approach“ angewendet. In grenzüberschreitenden Fällen kann eine unterschiedliche Einordnung in den betroffenen Staaten Raum für Steuerplanung durch hybride Finanzinstrumente bieten. Um die unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen von Eigen- und Fremdkapital zu reduzieren, haben Staaten unterschiedliche Konzepte entwi-

11) Painter example im OECD-Kommentar, Art 5, Rz 4.5; Zu den internationalen Entwicklungen zum Konzept der Betriebsstätte siehe auch Seminar F „IFA/OECD: „Now you see it, now you don't: the elusive concept of permanent establishment“. Ausführlich zur Interpretation der Betriebsstätte in der D-A-CH Region *Rosenberger/Vitali/Ziehr*, Die Dienstleistungsbetriebsstätte: Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz IStR-BeiH 2010, 1. Zur österreichischen DBA-Politik zu Art 5 siehe *Blum*, Unternehmensgewinne in den österreichischen DBA (Art 5, 6, 7, 8 und 9 OECD-MA) in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“, in Druck.

12) BFH 14. 7. 2004, I R 106/03 sowie BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

13) OECD-Kommentar Art 5, Rz 42.23 ff.

14) Vgl auch *IFA* (Hrsg), *The debt-equity conundrum*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol 97b (2012); *Fischer/Lohbeck*, Generalthema II: Das „Eigen-/Fremdkapital-Rätsel“, IStR 2012, 678.

15) *Brown*, General Report, in *IFA* (Hrsg) *The debt-equity conundrum*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol 97b (2012) 17.

16) Art 11 Abs 2 OECD-MA.

17) Art 10 Abs 2 OECD-MA.

18) RL 2011/96/EU.

ckelt. Das Panel untersuchte „thin cap“ Regelungen, „earnings stripping“ Regelungen, Zinsschranken, Verrechnungspreise und generell anwendbare Missbrauchsbestimmungen. Als Alternativkonzepte wurden die gänzliche Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen („comprehensive business income tax“) und die Abzugsfähigkeit von fiktiven Eigenkapitalkosten („allowance for corporate equity“) präsentiert. Zum Abschluss wurden noch die im OECD-Musterabkommen enthaltenen Definitionen von Dividenden und Zinsen besprochen¹⁹⁾ und die einschlägigen Regelungen im CCCTB-Proposal²⁰⁾ untersucht.

2. Seminare

2.1. Penalties and domestic law dispute resolution procedures – Seminar A

Zwischen dem materiellen Recht, den Vorschriften über Streitbeilegungsverfahren und den Sanktionen bestehen enge Wechselwirkungen, die dem Steuerpflichtigen einen Entscheidungsrahmen geben, innerhalb dessen er sich entscheidet, gesetzliche Bestimmungen auszureizen oder sich eng am Wortlaut und Zweck des Gesetzes zu orientieren.²¹⁾ Unter dem Vorsitz von *Stephen Shay* (USA) diskutierten *Paolo Valerio Barbantini* (Italien), *Christian Cheruy* (Belgien), *Toshio Miyatake* (Japan) und *Raquel Preto* (Brasilien)²²⁾ darüber, wie Staaten Sanktionen („penalties“) sowie Streitbeilegungsverfahren einsetzen, um die Tax Compliance von Steuerpflichtigen zu verbessern. Im Zentrum der Diskussion standen dabei keine strafrechtlichen Sanktionen für steuerliches Fehlverhalten, sondern vielmehr nicht strafrechtliche Maßnahmen wie insbesondere Bußgelder in Form von Zuschlägen auf die Steuerschuld.²³⁾ Nach österreichischem Verständnis entsprechen dem Begriff „penalties“ Verspätungszuschläge iSd § 135 BAO, wonach die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Verspätungszuschlag bis zu 10 % der festgesetzten oder selbstberechneten Abgabe auferlegen kann.

In der Diskussion wurden die Sanktionen für steuerliches Fehlverhalten in Italien als hart eingestuft; im Falle einer unterlassenen Steuererklärung bewegen sich Bußgelder zwischen 120 % und 240 % der Steuerschuld. Weiters wurde erläutert, dass die italienischen Streitbeilegungsverfahren lösungsorientiert sind: Je schneller eine Einigung erzielt wird, desto niedriger ist auch das Bußgeld. In Brasilien sind Sanktionen für steuerliches Fehlverhalten eher hoch (zB im Falle einer unterlassenen Versteuerung 75 %) bis sehr hoch (zB bei unberechtigten Anträgen für eine Steuerrückerstattung oder Entschädigung bis zu 325 %) ausgestaltet. Steuerpflichtige können hier das gerichtliche Verfahren direkt aufnehmen, ohne vorher den verwaltungsbehördlichen Verfahrensweg zu durchlaufen. Sofern der Gerichtsweg aber einmal aufgenommen wurde, kann der verwaltungsbehördliche Weg nicht mehr beschritten werden. Im Gegensatz dazu erhebt Japan relativ mäßige Bußgelder: Selbst im Falle eines Abgabebetrugs belaufen sich Zuschläge auf maximal 35 % bis 40 %. Das Streitbeilegungsverfahren in Japan beginnt mit dem verwaltungsbehördlichen Verfahren.

19) Art 10 Abs 3 OECD-MA; Art 11 Abs 3 OECD-MA.

20) COM(2011) 121 final.

21) Vgl *Jacob*: Seminar A: Penalties und innderstaatliches Verfahren zur Streitbeilegung, IStR 2012, 683 (683).

22) Unterstützt wurde das Panel von *Christopher Beck* (USA) als Secretary.

23) Vgl *Jacob*: Seminar A: Penalties und innderstaatliches Verfahren zur Streitbeilegung, IStR 2012, 683 (683).

Das gerichtliche Verfahren beginnt erst, sobald das Verwaltungsverfahren erschöpft ist. In Belgien wiederum bestehen verwaltungsbehördliche Sanktionen aus Steuerzuschlägen und Bußgeldern. Während sich erstere nach der Art des Fehlverhaltens, dem Verhalten des Steuerpflichtigen und nach der Häufigkeit des Vergehens bestimmen, werden Bußgelder als eine verschuldensunabhängige Sanktionsform erhoben. Der belgische Streitbeilegungsprozess wurde als fair, aber auch langwierig beurteilt; als alternative Streitbeilegungsmechanismen dienen zB bindende Vorwegbeauskunftungen oder Mediation.

Der Vorsitzende schloss das Seminar mit dem Ergebnis, dass eher gemäßigte Sanktionen für steuerliches Fehlverhalten ein Kennzeichen für eine Rechtskultur ist, die sich überwiegend durch Tax-Compliance auszeichnet. Dafür spricht auch die Diskussion zu den einzelnen Ländern: Italien und Brasilien, als Staaten mit einer niedrigeren Tax-Compliance, erheben strengere Sanktionen. Demgegenüber sind die Sanktionen in Japan und Belgien, die als Staaten mit einer hohen Tax-Compliance gelten, gemäßigt ausgestaltet.

2.2. Cross-Border Arbitrage – Seminar B

Unter der Leitung von *Andrew Salomon* (United States) wurden im Seminar B unter dem Titel „Cross-Border Arbitrage“ ausgewählte praxisrelevante Themen der grenzüberschreitenden Steuerarbitrage diskutiert.²⁴⁾ Als Mitglieder des Panels diskutierten *Wei Cui* (China), *Patrick Mears* (Vereinigtes Königreich), *David Southern* (Vereinigtes Königreich), *Ivar Nordland* (Dänemark) und *Thomas Töben*²⁵⁾ (Deutschland).²⁶⁾

Bevor das Panel konkrete Anwendungsfragen diskutierte, wurde zunächst der Frage nachgegangen, ob grenzüberschreitende Steuerarbitrage²⁷⁾ als unrechtmäßig und damit auch im juristischen Sinne als „wrong“ einzustufen ist, und falls diese Frage mit ja beantwortet wird, worin dieses Unrecht erblickt werden kann. Je nach Sichtweise ist die Antwort auf diese Frage unterschiedlich ausgefallen. Übereinstimmung wurde darüber erlangt, dass Steuerarbitrage zu einer Erosion des Steuersubstrats, zu einer Verzerrung des Kapitalflusses und zu unintendierten Vorteilen derjenigen Steuerschuldner führen kann, die die Möglichkeit haben, steuerplanerische Gestaltungen umzusetzen. Die generelle Bezeichnung von grenzüberschreitender Steuerarbitrage als „unrechtmäßig“ fand keine allgemeine Zustimmung, da nach Ansicht einiger Diskutanten es dem Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden kann, dass er sich in zwei Jurisdiktionen völlig rechtskonform verhält, dieses Verhalten aber zu einem Steuervorteil führt.²⁸⁾

Der an konkreten Situationen orientierte Teil der Diskussion behandelte drei Formen der grenzüberschreitenden Steuerarbitrage. Zunächst wurden Möglichkeiten der Arbitrage unter Ausnutzung unterschiedlicher Ansässigkeitsregelungen diskutiert. Hier stand vor allem die Verwendung doppeltansässiger Gesellschaften zur Doppelverwertung von Verlusten im Vordergrund. Der andere Fall betraf die doppelte Nichterfassung

24) Grundlegend *Kofler/Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in *Brähler/Lösel* (Hrsg) Deutsches und Internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft – FS Djanani (2008) 382 (382 ff).

25) *Töben*, Seminar B: Grenzüberschreitende Steuerarbitrage, IStR 2012, 685 (685 ff).

26) Unterstützt wurde das Panel von *Zvi Daniel Altmann* (USA) als Secretary.

27) Verstanden als gezieltes Ausnutzen unterschiedlicher steuerrechtlicher Regelungen in zwei oder mehreren nationalen Rechtssystemen; diese Unterschiede können in der Qualifikation der Einkünfte und/oder Einkunftsquelle, des Ansässigkeitskriteriums oder der Natur des Steuerzahlers begründet sein.

28) *Töben*, IStR 2012, 685.

von Einkommen, wenn Staat A ein territoriales Steuersystem verfolgt und das Einkommen ausländischer Finanzierungs- betriebsstätten gänzlich befreit und der Betriebsstättenstaat Investitionstätigkeiten ausländischer Unternehmen nicht be- steuert, auch wenn diese durch eine Betriebsstätte durchgeführt werden. Die zweite Fallgruppe beschäftigte sich mit dem Einsatz hybrider Gesellschaftsformen zur Ausnützung internationaler Steuerarbitragemöglichkeiten. Die abschließende Fallgruppe beinhaltete Sachverhalte, in denen unterschiedliche steuerliche Zuordnungsregelungen für Wirtschaftsgüter zu Arbitragezwe- cken ausgenützt wurden. Solche divergierenden Regelungen, die bei ein und demselben Sachverhalt unterschiedlichen Steuer- subjekten das wirtschaftliche Eigentum zusprechen, finden sich insbesondere im Zusammenhang mit Leasinggeschäften und kombinierten Kauf- und Rückkauftransaktionen (Repurchase Agreements).

Abschließend wies das Panel auf die erhöhte Aufmerksam- keit hin, die die OECD und die EU der grenzüberschreitenden Steuerarbitrage widmet. In diesem Zusammenhang wurde insbesondere auf den OECD Report zu „Hybrid Mismatch Arrangements“²⁹⁾ sowie das Konsultationsdokument der Euro- päischen Kommission zu Fragen der Doppel-Nichtbesteue- rung³⁰⁾ hingewiesen.

2.3. Mutual agreement procedure and the resoluti- on of cross-border disputes – Seminar C

Das Seminar „Mutual Agreement Procedure and the Resolution of Cross-Border Disputes“ konzentrierte sich auf den Prozess von Verständigungsverfahren, praxisrelevante Fragenstellun- gen sowie potenzielle Verbesserungen. *Carol Dunahoo* (United States) leitete das Panel, welches aus *Keiji Aoyama* (Japan), *Vijay Mathur* (India), *William Morris* (United Kingdom), *John Oatway* (Canada) und *Marlies de Ruiter* (OECD) bestand.³¹⁾

Nach einem Überblick über Artikel 25 des UN- und OECD- Musterabkommens präsentierte *Marlies de Ruiter* OECD- Sta- tistiken über Verständigungsverfahren. Dabei wurde nicht nur eine steigende Anzahl von Verständigungsverfahren, sondern auch eine steigende Durchlaufzeit von Verständigungsverfahren zwischen den Jahren 2006 und 2011 festgestellt. Anschließend wurden die unterschiedlichen Faktoren, die den Abschluss von Vereinbarungen erschweren wie beispielsweise begrenzte Ressourcen, Divergenzen zwischen den nationalen Rechtsord- nungen oder auch unterschiedliche Ansichten von der Abkom- mensanwendung und -interpretation, präsentiert. Außerdem wurden die Einschränkungen, denen die zuständige Behörde bei der Ausübung ihrer Arbeit begegnet, erläutert.

Das OECD-Handbuch für Verständigungsverfahren³²⁾ wurde als jüngste Initiative für potenzielle Verbesserungen genannt. Dieses OECD-Handbuch empfiehlt 25 Best Practices für Ver- ständigungsverfahren. Nach einer dieser Empfehlungen ist es sowohl für Steuerzahler als auch Steuerbehörde Best Practice, wenn die Aufnahme einer Erklärung, auf Verständigungsver-

fahren zu verzichten, bei Prüfungen vermieden wird. Außerdem soll der Bedarf an Verständigungsverfahren – als zusätzliche Verbesserungsmöglichkeit – gesenkt werden. Dies kann durch Maßnahmen wie zum Beispiel „joint audits“ oder aber auch durch so genannte „Advance Pricing Agreements“ (APA) er- reicht werden. Außerdem wurden einerseits Bestimmungen wie zum Beispiel „Safe Harbors“, andererseits eine steigende Auf- nahme von Schiedsverfahren in Steuerabkommen genannt, um den Prozess der Verständigungsverfahren zu verbessern. Auch der Einsatz von Spezialistenteams im Verständigungsverfahren, die Reduzierung von persönlichen Meetings sowie die Teil- nahme der Steuerbehörden an multilateralen Verhandlungen können zur Verbesserung des Prozesses des Verständigungs- verfahrens beitragen.

2.4. Article 3 (2) and the scope of domestic law – Seminar D

In Seminar D, welches den Titel „Art 3 (2) and the Scope of Domestic Law“ trug, diskutierten unter der Leitung von *Frank Engelens* (Niederlande), *Phillipe Martin* (Frankreich), *Shefali Goradia* (Indien), *Manuel Hallivis Palayo* (Mexiko) und *Re- nee Matteotti* (Schweiz)³³⁾ über die Bedeutung des Art 3 Abs 2 OECD-MA und dessen Verweis auf das nationale Recht für den Interpretationsprozess im internationalen Steuerrecht.³⁴⁾

Die grundlegende Fragestellung dieser Session war die Be- deutung nationalen Rechts für die Interpretation undefinierter Ausdrücke des Doppelbesteuerungsabkommens.³⁵⁾ Überein- stimmend hielten die Panelmitglieder fest, dass Art 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention³⁶⁾ den Interpretationsprozess von Doppelbesteuerungsabkommen maßgeblich vorzeichnet. Die Bedeutung des Art 3 Abs 2 OECD-MA, der als *lex specialis* zu Art 31 WVK gesehen wird, kann allerdings unter bestimmten Umständen die Heranziehung nationalen Rechts rechtfertigen. Anhand ausgewählter Fälle aus den Ländern der Diskutanten wurden die einzelnen Elemente der Anwendung des Art 3 Abs 2 OECD-MA beleuchtet.

Die erste Frage, die sich in diesem Kontext stellt, ist, wann von einem nicht im Sinne des Abkommens definierten Begriff gesprochen werden kann. Übereinstimmend wurde der grund- sätzliche Vorrang der eigenständigen Begriffsbestimmungen des Abkommens hervorgehoben. Nach Ansicht Schweizer Ge- richtsentscheidungen rechtfertigt allerdings das Fehlen einer Definition im Abkommen selbst die sofortige Zuwendung zum nationalen Recht. Diese Ansicht wurde von dem Panel nicht geteilt und steht in engem Zusammenhang mit dem zwei- ten Hauptthema dieser Session, nämlich der Bedeutung des Kontexts für die Anwendung des Art 3 Abs 2 OECD-MA. Die Mitglieder des Panels kamen darüber überein, dass vor der Konsultation nationalen Rechts erst der Kontext des Ab- kommens überprüft und eine autonome Begriffsbestimmung des undefinierten Terminus durchgeführt werden muss. Erst

33) Unterstützt wurde das Panel von *Ann Gunn* (Niederlande) als Secretary.

34) *Czakert*, Artikel 3 Abs 2 OECD-MA und die Anwendung innerstaatlichen Rechts, ISTR 2012, 703 (703 ff).

35) Grundlegend hierzu: *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres* (Hrsg), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Helmut Debatin (1997) 283 (283 ff); *Lang*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (281 ff); *Arnold*, The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality, Bulletin for International Taxation 2010, 2 (2 ff).

36) Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. 5. 1969, UN Doc. A/CONF. 39/27, ILM 8, 679 ff.

29) OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, 5. März 2012, einsehbar unter: <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/hybridmismatcharrangementstaxpolicyandcomplianceissues.htm>.

30) Konsultationsdokument der Europäischen Kommission TAXUD D1 D(2012): Der Binnenmarkt: konkrete Beispiele für Fälle doppelter Nichtbesteuerung; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double_non_tax/consultation_paper_en.pdf.

31) Das Panel wurde von *Summer Austin* (USA) als Secretary unterstützt.

32) OECD, Manual on effective mutual agreement procedures (MEMAP), Version: Februar 2007, einsehbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>.

wenn dieser Versuch scheitert, ist der Rückgriff auf nationales Recht gerechtfertigt. Das dritte Thema widmete sich der Frage, ob auch nationales Recht zur Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen herangezogen werden kann, das kein spezifisches Steuerrecht ist. Eine Analyse verschiedener Gerichtsentscheidungen zeigt, dass dies in einer Vielzahl von Fällen geschieht. Es zeigte sich allerdings in der beschriebenen Judikatur, dass diejenige nationale Bedeutung gewählt werden müsse, die dem Ziel des Doppelbesteuerungsabkommens am dienlichsten ist. Besteht daher sowohl eine steuerrechtliche als auch eine nicht steuerrechtliche Definition, ist der ersteren der Vorzug zu geben. Als vierter Punkt diskutierte das Panel über die Bedeutung von nationalrechtlichen Legalfiktionen (deeming provisions) für die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Das Panel stellte fest, dass die rein nationalrechtlich vorgenommene Umqualifikation gewisser Einkünfte auch im Abkommen gedeckt sein muss, um nicht eine Verletzung des Abkommens zu bewirken. Sieht daher eine nationale Bestimmung eine Legalfiktion vor, die zu einer Umqualifikation einer Zahlung führt, bewirkt dies eine Abkommensverletzung, solange dieses Ergebnis nicht auch durch Interpretation des Abkommens erreicht werden kann.

Zuletzt wurde die Frage behandelt, ob im Fall verschiedener Auslegungsergebnisse der Ansässigkeitsstaat der Definition des Quellenstaats folgen soll. Eine derartige Ansicht könnte sich aus den im Jahr 2000 implementierten Änderungen des OECD-Kommentars zu Art 23 des OECD-MA ergeben, welcher eine derartige Lösung zu unterstützen scheint.³⁷⁾ Eine Ad-hoc-Umfrage unter den anwesenden Konferenzteilnehmern ergab, dass die überwiegende Mehrheit nationaler Finanzbehörden einen derartigen Ansatz nicht verfolgt. Abschließend hielten die Mitglieder des Panels fest, dass Art 3 Abs 2 OECD-MA die Gefahr in sich birgt, dass sich Richter dazu verleiten lassen, allzu schnell die Bedeutung eines Terminus unter nationalem Recht anzuwenden, ohne die Möglichkeit einer abkommensautonomen Interpretation in Betracht zu ziehen.

2.5. VAT and non-resident sellers – Seminar E

Das einzige Umsatzsteuer-Thema zum 66. IFA Kongress in Boston behandelte den Nicht-Ansässigen-Verkäufer. Das Panel wurde von *Rebecca Miller* (Australien) geleitet und bestand aus *Piet Battiau* (OECD), *Danny Cisterna* (Kanada), *Odile Courjon* (Frankreich), *Eduardo Meloni* (Argentinien) und *Pernilla Rendahl* (Schweden).³⁸⁾

Die beständig wachsende Wirtschaftsverflechtung rückt auch das Umsatzsteuerrecht näher zusammen. Unter dieser Prämisse erläuterte *Thomas Ecker*, diesjähriger Gewinner des Maurice Lauré Preises, zunächst die zugrunde liegenden Prinzipien der Umsatzsteuer – Ursprungsland- und Bestimmungslandprinzip. Das Zusammentreffen von unterschiedlichen Systemen in verschiedenen Ländern kann bei grenzüberschreitenden Transaktionen zur Doppelbesteuerung als auch zur Keimmal-Besteuerung führen. Die Leistungsortsbestimmungen von Dienstleistungen insbesondere bei B2C-Transaktionen – Transaktionen zwischen Unternehmen und Endkonsumenten – stehen im Fokus des Seminars.

Auch die OECD widmet sich nun diesem Thema im Rahmen der Internationalen VAT/GST Guidelines. Nach der E-Com-

merce Guideline aus 1998, der Guideline on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-Commerce (E-Commerce Guidelines 2001) und der Consumption Tax Guidance Series on E-Commerce (2002), arbeitet die OECD nun an den Internationalen VAT/GST Guidelines, um Dienstleistungen (sonstige Leistungen) als auch Lieferungen zwischen verschiedenen Ländern zu unterstützen. Derzeit bildet der Bereich B2B den zentralen Fokus. Der nächste Schritt wird die grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen an den Endabnehmer sein.

Der Rahmen des VAT-Seminars wurde durch Case Studies abgesteckt, welche jeweils unter den Gesichtspunkten und den jeweiligen Leistungsregelungen der am Panel vertretenen Teilnehmer aus der EU, Argentinien, Kanada und Australien diskutiert wurden. Unterschiede zwischen B2B und B2C, zwischen Inbound und Outbound als auch zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern wurden dabei analysiert und eine „best practice“ herausgearbeitet. Case Study 1 widmete sich dem Sachverhalt der vom EuGH entschiedenen *Rs Jestet*,³⁹⁾ die die Haftung und Steuerbarkeit eines Vermittlers für nicht bezahlte (Einfuhr-)Umsatzsteuern des ausländischen Lieferanten zur Frage hatte.⁴⁰⁾ Die umsatzsteuerliche Behandlung eines Call-Centers wurde in der Case Study 2 vertieft. Dabei wurde zuerst die Zugangsweise der OECD aufgezeigt, bevor die Ländervertreter die jeweiligen nationalen Lösungen zusammenfassten. Die nationalen Ansätze aus Kanada und Australien wurden auch für Online-Dienste besprochen. Dem Element des Vertragsabschlusses „im Namen von“ kam hierbei die größte Bedeutung zu. Sachverhaltsbildend ist die Entscheidung *Resolution Interactive v. the Swedish Tax Authority* vom 20. 3. 2012,⁴¹⁾ die derzeit beim schwedischen Höchstgericht anhängig ist.⁴²⁾

Zusammengefasst wurde das Seminar von *Battiau*, der insbesondere das Problem von nationalen Schwellenwerten für die Besteuerung des Imports hervorhob. Australien bspw erfasst Importe steuerlich erst ab einer Grenze von 1.000 AU\$. In der EU liegt diese Grenze bei 22 EUR. Obwohl der im Gegensatz zu Australien geringen Grenze wurde diese Import-Freigrenze in Europa kritisiert. Die Schwierigkeiten bei der grenzüberschreitenden Erbringung von Dienstleistung liegen dabei in (1) der Feststellung des Empfängers (Unternehmer oder Konsument) (2) der Bestimmung des Leistungsortes und (3) der Erhebung der Steuer. Diesen Schwierigkeiten wird sich die OECD in einer Sitzung des OECD Global Forum on VAT im November 2012 widmen.

2.6. IFA/OECD: Now you see it, now you don't – the elusive concept of permanent establishment – Seminar F

Unter dem Vorsitz von *Richard Vann* (Australien) diskutierten *Stefan Bendlinger* (Österreich), *Andrew Dawson* (Großbritannien), *Aart Roelofsen* (Niederlande), *Pascal Saint-Amans* (OECD), *Jacques Sasseville* (OECD) und *Karine Uzan-Mercie* (Frankreich) die aktuellen Agenden und Ziele der Working

37) OECD-Kommentar 2000 Art 23A und 23B Rn 32.3.

38) *Thomas Ecker* (Österreich) unterstützte das Panel als Secretary.

39) EuGH 17. 11. 2011, C-454/10, *Jestet*, noch nicht in Slg.

40) Herr *Jestet* war für den Abschluss der Kaufverträge über die chinesischen Waren verantwortlich, die er über e-bay angeboten hat, und vereinnahmte das Entgelt für den Verkauf. Die Preisfestsetzung als auch die Auslieferung erledigte der chinesische Verkäufer.

41) Administrative Court of Appeal in Sundswall, 20. 3. 2012, No. 2741-2743-10, *Resolution Interactive (RI) v. the Swedish Tax Authority*.

42) Vgl dazu auch EuGH 3. 5. 2012, C-520/12, *Lebara*, noch nicht in Slg.

Party 1 der OECD und insbesondere das Konzept der Betriebsstätte und die dabei auftretenden Problembereiche.

Zu Beginn wurde ein Überblick über die derzeit wichtigen Themen in der OECD sowie über die Projekte der Working Party 1 gegeben. *Dawson*, als Vertreter der Working Party 1, präsentierte die Ergebnisse der Working Party 1, wonach der Diskussionsentwurf zur Anwendung und Interpretation von Art 17 OECD-MA⁴³⁾ („Künstler und Sportler“) keine fundamentalen Veränderungen mit sich bringt. Zudem ändere auch der Diskussionsentwurf zum „beneficial owner“-Konzept⁴⁴⁾ nicht die grundlegenden Prinzipien der bestehenden Leitlinie. Auf der Agenda der Working Party 1 steht weiters der überarbeitete Diskussionsentwurf zum Handel von Umweltverschmutzungsgenehmigungen („trading of emission permits“)⁴⁵⁾ und der im Oktober 2011 veröffentlichte Diskussionsentwurf zu Betriebsstätten,⁴⁶⁾ der auch Hauptthema dieses Seminars war. Zudem ist eine volle Version des geänderten Musterabkommens und -kommentars im Jahr 2014 zu erwarten.

Hauptthema des Seminars war das Betriebsstättenkonzept, wobei Fokus auf die Bedeutungen von „at the disposal“ (Verfügungsmacht), die Subunternehmer-Betriebsstätte und damit der Auslegung von „ganz oder teilweise ausgeübt wird“ sowie von „im Namen des Unternehmens“ Verträge abzuschließen gelegt wurde.

Der erste Fall beschäftigte sich mit der Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung. Nach Rz 4 des OECD-Kommentars zu Art 5 OECD-MA reicht alleine der Umstand, dass ein Unternehmen über eine Geschäftseinrichtung verfügt, die es für die Geschäftstätigkeiten nutzt, zur Begründung einer Betriebsstätte nicht aus. Besonderes Augenmerk wurde auf die geplante Änderung von Rz 4.2. des OECD-Kommentars zu Art 5 OECD-MA gelegt. Danach sind für die Verfügungsmacht über eine Belegenheit die Anwesenheit des Unternehmens und die ausgeübten Tätigkeiten in dieser Geschäftseinrichtung sowie das exklusive Nutzungsrecht an dieser Belegenheit entscheidend.

Im zweiten Fall wurde Rz 10 des OECD-Kommentars zu Art 5 OECD-MA diskutiert, welcher das Tatbestandsmerkmal „ganz oder teilweise ausgeübt wird“ behandelt. Die Rz 10 des OECD-Kommentars soll dahingehend geändert werden,

dass ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auch durch alleine oder zusammen mit Angestellten handelnde Subunternehmer ausüben kann, wobei unabhängig von der Tätigkeit der Subunternehmer dem Unternehmen ein fester Ort für seine Tätigkeit zur Verfügung stehen muss.⁴⁷⁾ In diesem Zusammenhang ist insbesondere der Änderungsvorschlag zu Rz 19 des OECD-Kommentars zu beachten. Bisher umfasste die Rz 19 des OECD-Kommentars nur Aufträge von Generalunternehmen, die teilweise an ein anderes Unternehmen (Subunternehmen) vergeben wurden. Im Diskussionsentwurf ist nun vorgesehen, dass bei vollständiger oder teilweiser Auftragsvergabe an einen Subunternehmer die Zeiten, die der Subunternehmer auf der Baustelle verbringt, dem Generalunternehmen zuzurechnen sind. Zur Lösung dieses Falls wurden unterschiedliche Meinungen vertreten. Einigkeit bestand allerdings dahingehend, dass die vollständige Übernahme des Bauauftrags durch den Subunternehmer in der Praxis wohl kaum auftreten wird.

Der dritte Fall setzte sich mit dem abhängigen Vertreter und den geplanten Änderungen der Rz 32 des OECD-Kommentars auseinander. Art 5 Abs 5 OECD-MA geht davon aus, dass nur jene Personen eine Betriebsstätte als abhängiger Vertreter begründen können, wenn diese die Vollmacht zum Abschluss von Verträgen besitzen. Der Ausdruck „Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen“ beschränkt sich nicht nur auf Vertreter, die dem Wortlaut nach Verträge im Namen des Unternehmens abschließen. Art 5 Abs 5 OECD-MA kommt ebenso für Vertreter zur Anwendung, die Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschließen, obwohl diese Verträge tatsächlich nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden.⁴⁸⁾ So können etwa in Common Law Staaten Unternehmen vertraglich verpflichtet werden, obwohl der Vertreter nicht ausdrücklich bekannt gibt, dass er für dieses Unternehmen handelt und die Verträge nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden. Die Working Party 1 konnte jedoch keine Einigkeit hinsichtlich der Bedeutung von „legally binding“ erreichen.

Zusammenfassend wurde festgehalten, dass es iZm Betriebsstätten klarer, eindeutiger und simpler Regelungen bedarf, um ua Rechtsicherheit zu gewährleisten. Dafür sollen die Grundregelungen mit wenigen Ausnahmen und Schwellenbeträge beibehalten werden. Aufgrund der Fülle an Doppelbesteuerungsabkommen ist es jedoch nicht empfehlenswert, zu häufig Änderungen des Musterabkommens vorzunehmen.

43) Vgl. *OECD*, Discussion draft on the application of Art 17 (artists and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention, April 2010.

44) Vgl. *OECD*, Clarification on the meaning of „beneficial owner“ in the OECD Model Tax Convention, Discussion Draft, April 2011.

45) Vgl. *OECD*, Discussion draft on „tax treaty issues related to the trading of emissions permits“, Mai 2011.

46) Vgl. *OECD*, Interpretation and application of Art 5 (Permanent Establishment) the OECD Model Tax Convention, Oktober 2011.

47) Vgl. *Wichmann*, Seminar F: Kommt nach dem „Anstreicher-Beispiel“ die „Subunternehmer-Betriebsstätte“?, IStR 2012, 711 (712).

48) Vgl. *OECD-Kommentar* 2010, Art 5 OECD-MA Rz 32.1.

Die Autoren:

Mag. Daniel W. Blum, BSc. (unterstützt durch ein PwC-Reisestipendium), MMag. Katharina Daxkobler (unterstützt durch ein WU-Förderstipendium), Mag. Martina Gruber (unterstützt durch ein Leitner+Leitner-Reisestipendium), Mag. Ina Kerschner (unterstützt durch ein BDO-Reisestipendium), Mag. Christoph Marchgraber (unterstützt durch ein KPMG-Reisestipendium), Mag. Elisabeth Pamperl (unterstützt durch ein WU-Förderstipendium), Markus Seiler, LL.M. (unterstützt durch ein Ernst&Young-Reisestipendium), Mag. Karin Simader, LL.B. (unterstützt durch ein IFA- und WU-Reisestipendium), Mag. Karoline Spies (unterstützt durch ein IFA- und Deloitte-Reisestipendium), Mag. Marlies Steindl (unterstützt durch ein IFA- und PwC-Reisestipendium), Marion Stiasny, MSc. (unterstützt durch ein IFA- und Deloitte-Reisestipendium) und Mag. Theresa Stradinger (unterstützt durch ein IFA- und KPMG-Reisestipendium) sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

Top informiert mit LexisNexis: www.lexisnexus.at