

Blum/Daxkobler/Gruber/Kerschner/Marchgraber/Pamperl/  
Seiler/Simader/Spies/Steindl/Stiastny/Stradinger  
WU

■ ÖStZ 2012/1124, 605

## Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2012 in Boston (Teil 2)

Teil 1 des Beitrags in ÖStZ 2012/1030 berichtete über die beiden Generalthemen „Enterprise Services“ und „The Debt-Equity Conundrum“ sowie die Seminare A bis F. Im Folgenden werden die übrigen beim 66. Weltkongress der *International Fiscal Association (IFA)* von 30. September bis 4. Oktober 2012 in Boston abgehaltenen Seminare dargestellt.

### 2.7. Developments in cross-border taxation in the Latin American region – Seminar G

Seminar G widmete sich unter dem Vorsitz von *Ana Claudia Utumi* (Brasilien) dem Thema der „Entwicklungen in der grenzüberschreitenden Besteuerung in der lateinamerikanischen Region“. Am Panel diskutierten *Alberto Benshimol* (Venezuela), *Oscar Ferrari* (Chile), *Alejandro Messineo* (Argentinien), *Eduardo Revilla* (Mexiko) und *Juan Guillermo Ruiz* (Kolumbien).<sup>1)</sup>

Das Seminar war in drei Teile gegliedert: Einführend wurde ein Überblick über die wesentlichen steuerlichen Aspekte, die bei Investitionen in die am Panel vertretenen lateinamerikanischen Staaten zu berücksichtigen sind, gegeben. Beispielsweise bestehen in Brasilien einzigartige Transaktionssteuern, wobei für ausländische Investoren insbesondere die Steuer auf Devisengeschäfte, deren Steuersatz jederzeit vom brasilianischen Präsidenten geändert werden kann, von Interesse ist. Aufgezeigt wurden auch die steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung. So bestehen eine Steuerbefreiung für Dividendenzahlungen sowie ein fiktiver Zinsabzug auf Eigenkapital – und Anreize für Auslandsinvestoren an den Kapital- und Finanzmärkten. In Hinblick auf Venezuela und Chile sind die Regelungen zur Devisenbewirtschaftung und Beschränkung von Auslandsinvestitionen bemerkenswert. So hindert das venezolanische Devisenbewirtschaftungsregime Investoren in hohem Maße daran, US-Dollar zu erwerben: Der offizielle fixe Wechselkurs von 4,3 VEF pro USD für bestimmte Transaktionen einschließlich Dividendenzahlungen und Zahlungen für Importwaren und -leistungen wird je nach Priorität der Regierung auf den alternativen Kurs von 11,5 Prozent angehoben. Zudem bestehen – wie auch in Mexiko, Kolumbien und Chile – hohe Dokumentationsanforderungen bei Auslandsüberweisungen.

Im zweiten Teil des Seminars wurde ein Fallbeispiel zu Investitionen in den am Panel vertretenen lateinamerikanischen Jurisdiktionen aus DBA-Partner- und Nichtpartnerstaaten sowie Steueroasenländern diskutiert. Analysiert wurden dabei insbesondere Anti-Missbrauchsbestimmungen, wobei hier Unterschiede zwischen den Rechtsordnungen aufgezeigt werden konnten. Während in den meisten lateinamerikanischen Staaten spezielle Anti-Missbrauchsbestimmungen bestehen, ist die Situation bei generellen Anti-Missbrauchsbestimmungen unterschiedlich. Meist wird aber mangels solcher Regelungen

1) Unterstützt wurde das Panel durch *Raquel Do Amaral Santos* (Brasilien) als Secretary.

auf Basis von präjudiziellen Gerichtsentscheidungen – ein substance-over-form-Ansatz angewandt. Einige Staaten, wie zB Kolumbien und Venezuela, beurteilen Sachverhalte jedoch nur anhand ihrer zivilrechtlichen Form.

Im dritten Teil des Seminars wurden anhand eines Fallbeispiels die Regelungen zu den Verrechnungspreisen in den verschiedenen Staaten diskutiert. Das Beispiel behandelte cost-sharing agreements, Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern sowie bei Im- und Export von Gütern zwischen verbundenen Unternehmen und Leistungen. Es wurde gezeigt, dass die Verrechnungspreisregelungen der Staaten stark variieren. Während die Gesetze sowohl in Kolumbien und Chile als auch – mit einigen Abweichungen – in Mexiko und Venezuela an den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien orientiert sind, verfolgt Brasilien einen eigenen Ansatz. So bestehen keine Verrechnungspreisregelungen für Lizenzgebühren; cost-sharing-arrangements werden nicht anerkannt; fixe Aufschläge werden angewandt; es bestehen hohe Dokumentationsanforderungen und offizielle Verrechnungspreisprüfungen. Die meist verwendete Verrechnungspreismethode ist die Wiederverkaufsmethode, die je nach Wirtschaftssektor unterschiedlich hohe Aufschläge vorsieht.

### 2.8. Cross-Border Charitable and Other Pro-Bono Contributions – Seminar H

Das Thema der Gemeinnützigkeit gewinnt im Steuerrecht zusehends an Bedeutung. So hat sich das Spendenaufkommen in den letzten Jahren nicht nur in Europa, sondern weltweit vervielfacht.<sup>2)</sup> Dies ist nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass solche Zuwendungen in vielen Staaten – zumindest begrenzt – steuerlich abzugsfähig sind. Jedoch ist die Abzugsfähigkeit häufig auf Spenden an nationale Einrichtungen beschränkt. Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Spendenzahlungen war daher zentrales Thema des unter dem Vorsitz von *Otmar Thömmes* (Deutschland) geführten Panels – bestehend aus *Sigrid Hemels* (Niederlande), *Tina Tuki* (Europäische Kommission), *Brigitte W. Mühlmann* (USA) und *Miranda Stewart* (Australien) – zum Seminar H des diesjährigen IFA-Weltkongresses in Boston.<sup>3)</sup>

Zunächst erfolgte eine Gegenüberstellung der Regelungen in den Jurisdiktionen der einzelnen Panel-Mitglieder. Dabei wur-

2) Vgl zB *Jochum*, Seminar H: Gemeinnütziges Engagement zwischen Europa und den USA, *ISIR* 2012, 714 (714).

3) Unterstützt wurde das Panel von *Sabine Heidenbauer* (Österreich) als Secretary.

den die Unterschiede zwischen den nationalen Bestimmungen deutlich. Während etwa Australien ein besonders „strenges“ Spendenregime vorsieht, sind die Niederlande wesentlich großzügiger. Bemerkenswert, aber wenig überraschend ist, dass nicht-europäische Staaten (zB USA, Australien) Spenden nur dann zum Abzug zulassen, wenn sie an nationale Einrichtungen fließen. Innerhalb der EU zwingt das Primärrecht hingegen zu einer weitgehenden Gleichstellung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Zuwendungen.<sup>4)</sup> Offen ist dabei aber, ob auch eine Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen in Drittstaaten unionsrechtlich geboten ist. Da freiwillige Zuwendungen in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen<sup>5)</sup> und diese ihre Wirkung auch gegenüber Drittstaaten entfaltet,<sup>6)</sup> scheint eine Gleichbehandlung grundsätzlich geboten. Allerdings wird sowohl in der Rechtsprechung des EuGH<sup>7)</sup> als auch in der Literatur<sup>8)</sup> hinsichtlich der Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten ein weniger strenger Maßstab angelegt als im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten. Es wäre daher durchaus denkbar, dass eine durch den Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Spenden an Drittstaatseinrichtungen bewirkte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt werden kann.<sup>9)</sup>

Ein weiterer Themenblock war dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen gewidmet. Dabei wurden einzelne Abkommen der Niederlande und der USA beleuchtet, die spezielle Bestimmungen über grenzüberschreitende Spendenzahlungen beinhalten. So finden sich etwa in Art 21 Abs 5 und 6 DBA Kanada-USA Regelungen über grenzüberschreitende Zuwendungen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person an

gemeinnützige Einrichtungen des anderen Vertragsstaats.<sup>10)</sup> Durch derartige Regelungen wird die steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenflüsse bilateral sichergestellt.

Diskutiert wurde aber auch, welche multilateralen Möglichkeiten bestehen, um eine Förderung internationaler Spendenzahlungen zu erreichen. Dabei wurde vor allem auf den Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Ratsverordnung zum Statut einer Europäischen Stiftung eingegangen.<sup>11)</sup> Dadurch soll eine unionsweite, einheitliche Rechtsform für gemeinnützige Einrichtungen geschaffen werden. Gem Art 49 und 59 des Kommissionsvorschlags ist für die Europäische Stiftung selbst und für Spenden an nach diesem Statut gegründete Stiftungen ein Äquivalenz- und Nichtdiskriminierungsprinzip vorgesehen. Demnach müssten die Mitgliedstaaten die steuerliche Behandlung nationaler Gemeinnützigkeitseinrichtungen und innerstaatlicher Spendenzahlungen auch auf die Europäische Stiftung ausdehnen. Offen und ganz zentral für die Umsetzung dieses Vorschlags ist jedoch die Frage, wie eine missbräuchliche Nutzung dieses Gesellschaftsstatuts verhindert werden kann.<sup>12)</sup>

Abschließend wurde festgehalten, dass die steuerliche Behandlung von Spendenzahlungen nach wie vor stark von der nationalen Sichtweise der einzelnen Staaten geprägt ist. Während der EuGH innerhalb der EU die Harmonisierung immer mehr vorantreibt, finden sich auf internationaler Ebene bislang nur ganz vereinzelt Regelungen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Das Thema wird daher auch in Zukunft für Diskussionsstoff sorgen.

## 2.9. Taxation of international communications income – Seminar I

Unter dem Vorsitz von *Jinyan Li* (Canada) diskutierten *Bernard Bacci* (France), *Mukesh Butani* (India), *Kimberly Majure* (USA) und *Wei Xiong* (China)<sup>13)</sup> über die Besteuerung von internationalem Telekommunikationseinkommen (Taxation of International Communications Income).

„International Communications Income“ stammt unter anderem von Zahlungen an Satellitenbetreibern oder Zahlungen für Frequenznutzungsrechte. Im Rahmen von der Besteuerung von internationalem Einkommen aus Telekommunikation ging das Panel näher auf die Bereiche Quellensteuer, Körperschaftssteuer sowie die Milderung von Doppelbesteuerung ein. In der Folge wurde ausgiebig über International Roaming – Dienstleistungen, zwischen öffentlichen Mobilfunkbetreibern in unterschiedlichen Ländern, um dem Abonnenten eine Dienstleistung außerhalb seines Heimatorts zu ermöglichen – diskutiert. Kritisch gesehen wurde, dass obwohl das Telekommunikationsgeschäft sehr stark reguliert ist, keine klaren Regelungen über dessen Besteuerung bestehen. Die OECD hat zwar einen Diskussionsentwurf zu DBA-Fragen betreffend Telekommunikationstransaktionen<sup>14)</sup> entwickelt und im November 2009 veröffentlicht, jedoch konnte seitdem kein Fortschritt verzeichnet werden. Die einzige international verfügbare Quelle scheint die Melbourne Convention zu sein. Danach soll der Quellenstaat

- 4) EuGH 14. 9. 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg 2006, I-8203; EuGH 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche*, Slg 2009, I-359; EuGH 16. 6. 2011, Rs C-10/10, *Kommission/Österreich*, noch nicht in der Slg.
- 5) EuGH 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche*, Slg 2009, I-359, RN 26 f. Vgl dazu *Daurer*, Die Rs. Persche: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 2009, 385 (389 f); *Englisch*, Germany I: The Busley, Block, Commission v. Germany and Persche Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 113 (161); *Thömmes*, Sonderausgabenabzug für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen im Ausland, IWB 2009, Fach 11A, 1227 (1228 f).
- 6) Vgl zB *Kimms*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Recht der europäischen Union (1996) 204 f; *Lyal*, Free Movement of Capital and Non-Member Countries – Consequences for Direct Taxation, in *Weber* (Hrsg), The Influence of European Law on Direct Taxation (2007) 17 (17 f); *Rohde*, Freier Kapitalverkehr in der Europäischen Gemeinschaft (1999) 181 f; *Weber*, Kapitalverkehr und Kapitalmärkte im Vertrag über die Europäische Union, EuZW 1992, 561 (564); *Zorn*, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern und Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 211 (211); mwN auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 60 ff.
- 7) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in der Slg, RN 65; EuGH 28. 10. 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, I-10659, RN 40; EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg 2009, I-10983, RN 69; EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753, RN 170 f; EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A, Slg 2007, I-11531, RN 37 und 60.
- 8) Vgl zB *Daurer/Simader*, Justifying Restrictions on the Free Movement of Capital under the Rule of Reason in Third-country Relationships: Anti-abuse, Harmful Tax Competition, Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collocation, in *Heidenbauer/Stürzlinger* (Hrsg), The EU's External Dimension in Direct Tax Matters (2010) 185 (185 ff); *Heidenbauer/Metzler*, National Report Austria, in *Lang/Schuch/Staringer/Pistone* (Hrsg), The EU and Third Countries: Direct Taxation (2007) 97 (106 ff); *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache Holböck, SWI 2007, 346 (357 f); *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, IStR 2005, 289 (295 ff); *Peters/Gooijer*, The Free Movement of Capital and Third Countries: Some Observations, ET 2005, 475 (479 ff); *Schnitger*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten – Vorabentscheidungsersuchen in den Rs. van Hilten, Fidium Finanz AG und Lasertec, IStR 2005, 493 (493 ff); *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 489 (513 ff); *Stahl*, Free movement of capital between Member States and third countries, EC Tax Review 2004, 47 (54 f).
- 9) Vgl *Marchgraber*, Der Spendenabzug gem § 4a EStG vor dem Hintergrund der Rs Kommission/Österreich (C-10/10), SWI 2012, 375 (383 ff).

10) Ähnliche Regelungen finden sich offenbar in den DBA zwischen Barbados und den Niederlanden sowie den USA mit Mexiko und Israel.

11) Siehe European Commission, Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (FE), COM(2012) 35 final.

12) Vgl auch *Jochum*, IStR 2012, 716.

13) Das Panel wurde von *Pédro Corona* (Mexico/USA) als Secretary unterstützt.

14) OECD-Discussion draft on tax treaty issues related to common telecommunication transactions, November 2009 – Jänner 2010, einsehbar unter: <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/44148625.pdf>.

keine grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen Betreibern besteuern. Die Melbourne Convention stammt jedoch aus dem Jahr 1989, in dem die Telekommunikationsbetreiber noch vom Staat kontrolliert wurden, und wird zudem nicht von allen Ländern berücksichtigt. Für Dezember 2012 ist ein Treffen der International Telecom Union festgesetzt, bei dem die Besteuerung der Telekommunikation diskutiert werden soll.<sup>15)</sup> Dieses Treffen bringt möglicherweise Änderungen mit sich. In einem weiteren Schritt wurde auf die Behandlung von Telekommunikationseinkommen in den Ländern Indien, China und Amerika näher eingegangen.

Als Ergebnis wurde in Seminar I unter anderem festgehalten, dass einerseits internationale Organisationen eine Anleitung für die steuerliche Behandlung zur Verfügung stellen sollten. Andererseits sollte die Analyse von Steuern in diesen Transaktionen der Realität entsprechen.

## 2.10. Recent developments in international taxation – Seminar J

Die mit dem IFA-Kongress in Oslo 2002 begründete Tradition, ein Seminar aktuellen Entwicklungen in der internationalen Besteuerung zu widmen, wurde auch beim diesjährigen IFA-Kongress fortgesetzt. Eine Auswahl der vom Panel<sup>16)</sup> – bestehend aus dem Vorsitzenden *Philip Baker* (Großbritannien), *Mary C. Bennett* (United States) und *Nishith Desai* (India) – sowie den *Witnesses Stéphane Gelin* (France), *Robert Danon* (Switzerland) und *Stig Sollund* (Norway) diskutierten Themen soll an dieser Stelle wiedergegeben werden.

Zum Thema Beneficial Ownership wurde von *Danon* ein Urteil des Schweizer Bundesverwaltungsgerichts vom 1. März 2012 zur Nutzungsberechtigung an Dividenden bei Abschluss von Total-Return-Swaps präsentiert.<sup>17)</sup> Da das Thema Beneficial Ownership oftmals in Zusammenhang mit Missbrauch gebracht wird, stellte *Danon* klar, dass das Konzept des Nutzungsberechtigten in den Art 10, 11 und 12 des OECD-MA aus seiner Sicht untergraben wird, wenn es gleichzeitig mit einem abkommensinherärenten Missbrauchsverbot angewendet wird. Um die Bedeutung des Begriffs Beneficial Ownership zu klären, erließ die OECD 2011 einen Discussion Draft.<sup>18)</sup> Wie *Bennett* ausführte, wurde in den zahlreichen dazu ergangenen Stellungnahmen kritisiert, dass Fragen in Zusammenhang mit Finanzintermediären und Treuhandschaften nach wie vor offen sind. Zudem sei unklar, unter welchen Umständen eine Verpflichtung zur Weiterleitung von Einkünften vorliegt und welcher Stellenwert dem originär innerstaatlichen Rechts bei der Begriffsinterpretation zukommt.<sup>19)</sup>

Als weiterer internationaler Trend wurde die Einführung oder Verschärfung bereits bestehender allgemeiner Anti-Missbrauchsbestimmungen (GAAR) aufgezeigt. *Desai* referierte dazu über die in Indien geplante Einführung einer allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung mit April 2013 als Antwort auf die Entscheidung des indischen Höchstgerichts im Fall *Voda-*

*fone*.<sup>20)</sup> In diesem Zusammenhang wurde unter anderem die Frage diskutiert, ob eine solche Gesetzesbestimmung rückwirkend in Kraft treten soll. Eine solche Maßnahme würde, wie von *Burnett* erläutert, dem Bedürfnis des Steuerpflichtigen nach Planungssicherheit widersprechen.

Die USA hat im Kampf gegen Steuerhinterziehung aufgrund nicht deklarerter ausländischer Bankkonten im Februar 2012 ein FATCA-Musterabkommen gemeinsam mit Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien und Spanien erarbeitet. Dieses Musterabkommen bildete den Ausgangspunkt für das mit Großbritannien am 12. September 2012 abgeschlossene zwischenstaatliche Abkommen (IGA), dem in Zukunft möglichst viele weitere Abkommen folgen sollen. Im Unterschied zum US-amerikanischen Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) soll damit weniger auf eine Berichtspflicht ausländischer Finanzinstitute, sondern verstärkt auf zwischenstaatliche Zusammenarbeit gesetzt werden. Dieser Entwicklung in den USA wurden die von europäischen Staaten<sup>21)</sup> mit der Schweiz auf Basis von Rubik-Modellen abgeschlossenen Steuerabkommen gegenübergestellt. Gegen diese von der Schweiz abgeschlossenen Steuerabkommen brachte *Baker* ethische Bedenken vor, da bei Leistung der darin vorgesehenen Geldbeträge unrichtige Steuererklärungen toleriert werden. Außerdem wurde kritisiert, dass derartige bilaterale Abkommen einer Weiterentwicklung der Sparzinsenrichtlinie der EU entgegenstehen. Die Diskussion schloss mit einer Abstimmung unter den anwesenden Kongressteilnehmern, in der sich eine klare Mehrheit gegen beide Arten von Steuerabkommen aussprach.

Im Bereich Verrechnungspreise wurden sowohl Entwicklungen auf Ebene der OECD, als auch auf Ebene der UN erörtert. Hinsichtlich der Arbeiten der OECD wurde der Fokus einerseits auf den kürzlich erschienenen Discussion Draft der OECD zu immateriellen Wirtschaftsgütern<sup>22)</sup> und andererseits auf das OECD Transfer Pricing Simplification Project gelegt. Ziel dieses Projekts ist es unter anderem Safe-Harbour-Bestimmungen in Hinblick auf Effizienzsteigerungen zu untersuchen und einen Beitrag zur Standardisierung von Dokumentationsvorschriften zu leisten. Darüber hinaus wurde auch auf das vom UN Subcommittee on Transfer Pricing im Oktober 2011 veröffentlichte Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries<sup>23)</sup> vorgestellt. Dieses Manual soll Entwicklungsländer bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes unterstützen. Die darin enthaltenen Empfehlungen sind unverbindlich und stehen laut *Sollund* weitgehend in Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.

Den Ausklang bildete ein Hinweis von *Bennett* auf den EU-Emissionshandel (Emissions Trading Scheme (ETS)), der derzeit im Gastgeberland des diesjährigen IFA-Kongresses kontrovers diskutiert wird. Wie der US Senat am 22. September 2012 einstimmig beschloss, soll US Fluglinien die Teilnahme daran untersagt werden können.<sup>24)</sup>

15) Vgl. *Arora*, Coordinated Guidance Needed for International Communications Income, *taxanalysts*, 4. 10. 2012.

16) Unterstützt wurde das Panel von *Chloe Burnett* (Australien) als Secretary.

17) Bundesverwaltungsgericht 7. 3. 2012, A-6537/2010; vgl. zu diesem Urteil auch *Lang*, Schweizer Grundsatzurteil zum Beneficial Owner nach DBA-Recht, *SWI* 2012, 226.

18) OECD, Clarification of the meaning of „beneficial owner“ in the OECD Model Tax Convention – Discussion Draft, April 2011.

19) Mittlerweile ist eine Überarbeitung dieses Discussion Drafts erschienen. Siehe OECD, Revised proposal concerning the meaning of „beneficial owner“ in Articles 10, 11 and 12, October 2012.

20) Indian Supreme Court, *Vodafone International Holdings BV v. Union of India* (2012) 341 ITR 1.

21) Bisher Deutschland, Großbritannien und Österreich. In Planung sind Abkommen mit Belgien, Italien und Griechenland. Zum Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz siehe bspw. *Leitner/Brandl*, Die möglichen Auswirkungen des Steuerabkommens mit der Schweiz in der Praxis, *SWK* 2012, 655.

22) OECD, Revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and related provisions, Juni 2012.

23) Dieses Dokument kann unter <http://www.un.org/esa/ffd/tax/> eingesehen werden.

24) Vgl. S. 1956 EU Emissions' Trading Scheme Prohibition Act of 2011.

## 2.11. IFA/EU: Taxation of financial transactions – Seminar K

Aufgrund der Auswirkungen der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise sehen sich viele Staaten gezwungen, neue Einnahmequellen zu erschließen. Eine in diesem Hinblick erwogene und kontrovers diskutierte Möglichkeit ist die Einführung einer Steuer auf Transaktionen mit Wertpapieren (Finanztransaktionssteuer, Financial Transaction Tax, „FTT“).<sup>25)</sup> Im Seminar K stand der im Jahr 2011 von der Europäischen Kommission veröffentlichte Richtlinienvorschlag zur Einführung einer derartigen Steuer auf EU-Ebene im Mittelpunkt.<sup>26)</sup> Unter dem Vorsitz von *Malcolm Gammie* (Großbritannien) diskutierte ein Panel bestehend aus *Manfred Bergmann* (Europäische Kommission), *Francesco Guelfi* (Italien), *Axel Haelterman* (Belgien), *Urs Kapalle* (Schweiz) und *Dan Shaviro* (USA) die politischen Hintergründe des Vorschlags, einzelne Problembereiche sowie mögliche Konsequenzen und alternative Modelle.<sup>27)</sup>

Zu Beginn des Seminars gab *Bergmann*, der an der Erstellung des Richtlinienvorschlags maßgeblich beteiligt war, einen Überblick über den Entwurf der Europäischen Kommission. Ziel des Vorschlags ist es, Behinderungen und Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt durch unkoordinierte Maßnahmen der einzelnen Mitgliedstaaten zu verhindern. Möglichst alle Finanztransaktionen mit EU-Bezug sollen durch die Richtlinie erfasst werden, was durch einen umfassenden sachlichen Anwendungsbereich und das so genannte „Ansässigkeitsprinzip“<sup>28)</sup> sichergestellt werden soll. Auf Basis dieser Einführung nahmen die anderen Panel-Teilnehmer zum Richtlinienvorschlag Stellung. Kritisiert wurde hierbei insbesondere die Aufnahme von Derivaten in den sachlichen Anwendungsbereich der Finanztransaktionssteuer und damit verbundene schwierige Anwendungsfragen sowie mögliche Kaskadeneffekte bei mehrfachem Transfer.

Im zweiten Teil des Seminars stellte *Shaviro* das alternative Modell einer Finanzaktivitätssteuer (Financial Activities Tax, „FAT“) vor<sup>29)</sup> und erläuterte die Vor- und Nachteile beider Steuerarten.<sup>30)</sup> Während durch eine Finanztransaktionssteuer, im Vergleich zur Finanzaktivitätssteuer, mit niedrigeren Steuersätzen höhere Einnahmen erzielt werden könnten, besteht nach Ansicht *Shaviros* die Gefahr, dass die Finanztransaktionssteuer im Ergebnis durch Unternehmen und Haushalte getragen wird. Unter der Voraussetzung, dass der sachliche Anwendungsbereich hinreichend genau abgegrenzt wird, könnte eine Finanzaktivitätssteuer demgegenüber tatsächlich den Finanzsektor

belasten. Danach wurde die Einstellung und Erfahrung einzelner Mitgliedstaaten (Italien, Belgien, Frankreich, Spanien) zur Finanztransaktionssteuer beleuchtet. *Kapalle* gab zudem einen Einblick in die Erfahrungen der Schweiz, die seit 1917 über der Finanztransaktionssteuer ähnliche Abgaben verfügt,<sup>31)</sup> und warnte vor der Verlagerung von Finanzaktivitäten außerhalb der EU. Der dritte Teil des Seminars widmete sich einzelnen Anwendungsfragen des Richtlinienvorschlags. Im Mittelpunkt der Diskussionen standen auch hier mögliche negative Effekte auf derivative Instrumente und andere kurzfristige Transaktionen.

Zum Abschluss des Seminars wurde ein Blick in die Zukunft geworfen. Am 22. Juni 2012 kam der Rat zum Ergebnis, dass es keine einstimmige Einigung aller Mitgliedstaaten zum Richtlinienvorschlag zur Einführung der Finanztransaktionssteuer auf EU-weiter Ebene geben wird.<sup>32)</sup> Da jedoch eine beträchtliche Zahl an Mitgliedstaaten die Einführung einer Finanztransaktionssteuer unterstützt, will die Europäische Kommission eine Umsetzung im Rahmen einer Verstärkten Zusammenarbeit vorantreiben.<sup>33)</sup> Kurz nach dem IFA-Kongress gaben 11 Mitgliedstaaten bekannt, gemeinsam an der Einführung einer Finanztransaktionssteuer arbeiten zu wollen.<sup>34)</sup> Die Europäische Kommission schlug schließlich am 23. Oktober 2012 dem Rat vor, eine Verstärkte Zusammenarbeit für diese Mitgliedstaaten zu unterstützen.<sup>35)</sup> Damit die 11 Mitgliedstaaten voranschreiten können, sind ein Beschluss mit qualifizierter Mehrheit im Rat und die Zustimmung des Parlaments notwendig.

## 2.12. Limitations on benefits articles in income treaties: the current state of play – Seminar L

Seminar L behandelte aktuelle Entwicklungen rund um „Limitation-on-Benefits-Klauseln“ in Doppelbesteuerungsabkommen. Das Panel, unter dem Vorsitz von *Daniel Gutmann* (Frankreich), bestand aus *Daniel Berman* (USA), *Raphaël Gani* (Schweiz), *Takashi Imamura* (Japan), *Gideon Klugman* (Israel) und *Alexander Rust* (Luxemburg).<sup>36)</sup>

LOB-Klauseln bezwecken, Personen, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind, daran zu hindern, durch die Einschaltung eines Rechtsträgers Zugang zum Abkommensnetzwerk eines Vertragsstaats zu bekommen.<sup>37)</sup> Dies wird gemeinhin auch als „Treaty Shopping“ bezeichnet. Die Bekämpfung dieser missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen spielt seit vielen Jahren eine große Rolle in der Abkommenspolitik vieler Industrienationen. Derartige Missbrauchsregelungen sind mitunter äußerst komplex und unterschiedlich ausgestaltet. Vor diesem Hintergrund und der daraus herrührenden offenen Fragen hat sich das Panel mit diesem Thema näher auseinandergesetzt.

25) Zu den Hintergründen *Shaviro*, Taxation of Financial Transactions: Is It Time for the „Robin Hood Tax“?, Bulletin for International Taxation 2012, 66.

26) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, 28. 9. 2011, KOM(2011) 594 endgültig; siehe hierzu ua *Vogel*, Der EU-Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Finanztransaktionssteuer, IStR 2012, 12.

27) Unterstützt wurde das Panel von *Erik Röder* (Deutschland) als Secretary.

28) Eine Steuerpflicht entsteht bereits dann, wenn zumindest eine beteiligte Partei im EU-Hoheitsgebiet ansässig ist, und an der Transaktion ein „in einem Mitgliedstaat ansässiges“ Finanzinstitut beteiligt ist. Die Ansässigkeit des Finanzinstituts in der EU wird für Zwecke der Richtlinie weit gefasst und kann auch in Drittstaaten ansässige Institute umfassen, wenn diese (Gegen-) Partei der Transaktion sind. Die Besteuerung erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dem der Finanzakteur ansässig ist, unabhängig vom Ort der Transaktion. Siehe Art 1(2) iVm Art 3 des Richtlinienvorschlags.

29) Eine derartige Steuer wurde bswp vom Internationalen Währungsfonds (IWF) vorgeschlagen und wird nach Umfang der Steuerbemessungsgrundlage in weitere Ausgestaltungsformen unterteilt (so genannte FAT-1, FAT-2 und FAT-3). Zur weiteren Alternative der Einschränkung der Mehrwertsteuerbefreiungen für Finanzdienstleistungen siehe *Wäger*, Indirekte Besteuerung des Finanzsektors, DStR 2012, 1829.

30) Siehe hierzu auch *Sylle*, Keine Einigung über die Besteuerung des Finanzsektors, SWI 2011, 438 (439 ff).

31) Die Schweiz erhebt derzeit eine Emissionsabgabe iHv 1 % auf die Ausgabe von bestimmten Wertpapieren sowie eine „Umsatzabgabe“ auf den Kauf und Verkauf von Wertpapieren (0,15 % auf inländische Wertpapiere; 0,3 % auf ausländische Wertpapiere). Es bestehen allerdings zahlreiche Ausnahmen und Befreiungen.

32) Siehe Pressemitteilung des Rates PRES/12/281 vom 22. Juni 2012.

33) Dies erfordert die Teilnahme von zumindest neun Mitgliedstaaten; siehe Art 20 EUV und Art 326 bis 334 AEUV.

34) Dies sind Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Griechenland, Italien, Österreich, Portugal, Slowakei, Slowenien und Spanien; vgl MEMO/12/762 der Europäischen Kommission vom 9. 10. 2012.

35) Vgl die Pressemitteilung IP/12/1138 vom 23. 10. 2012 sowie den Vorschlag für einen Beschluss des Rates über die Ermächtigung zu einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, 25. 10. 2012, COM(2012) 631 final.

36) Das Panel wurde durch *John Bates* (USA) als Secretary unterstützt; vgl auch *Schnittger*, Seminar L: Limitations-on-Benefits-Klauseln – eine Bestandsaufnahme, IStR 2012, 720 (720 ff).

37) OECD-Komm 2010 Art 1 Rn 20.

Im Seminar wurde eingangs auf die historische Entwicklung von LOB-Klauseln eingegangen. Da diese ihren Ursprung in den USA fanden und da die USA auch eine der treibenden Kräfte rund um die Weiterentwicklung derartiger Klauseln sind, lieferte *Berman* einen Überblick über die in Art 22 US-MA enthaltene LOB-Klausel. *Rust* nahm diese Ausführungen zum Anlass, einen Vergleich zwischen dieser Bestimmung und der Kommentarbestimmung in Art 1 Rn 20 OECD-MA herzustellen. Im Ergebnis stellte er dabei fest, dass es für eine Person schwieriger sei sich auf ein Abkommen berufen zu können, wenn dieses dem US-MA nachgebildet ist.

Im Anschluss daran behandelte das Panel Fragen rund um die Interpretation der Tatbestände der US-amerikanischen LOB-Klausel. *Imamura* ging dabei auf den „Ownership Test“, den „Base Erosion Test“ und den „Active Business Test“ ein. Kommentiert wurden diese Ausführungen von *Berman* und *Klugman*. Letzterer war es auch, der sich näher mit dem „Derivative Benefits Test“ auseinandersetzte. Die Themen und Fragen die dabei behandelt wurden, zeigten, dass LOB-Klauseln teilweise viel zu streng und weit überschießend sind. Aus diesem Grund widmete sich das Panel sodann den in vielen Abkommen

enthaltenen „Billigkeitsregelungen“. Um die angesprochenen Probleme zu vermeiden, sollen diese als Korrektiv dazu dienen, ungerechtfertigte Beschränkungen des Abkommensschutzes zu vermeiden.

Neben den aufgrund des hohen Komplexitätsgrades von LOB-Klauseln hervorgerufenen Fragestellungen widmete sich das Panel am Ende auch noch der Thematik hinsichtlich der Vereinbarkeit derartiger Bestimmungen mit dem Unionsrecht. *Rust* ging dabei insbesondere auf das EuGH-Urteil in der *Rs Test Claimants*<sup>38)</sup> ein. Obwohl der Gerichtshof in diesem Rechtsstreit keinen Verstoß einer im Abkommen zwischen Großbritannien und den Niederlanden enthaltenen LOB-Klausel gegen Unionsrecht feststellte, wären dennoch noch einige Fragen klärungsbedürftig. Hervorgehoben wurde dabei, dass es sich hierbei lediglich um eine Einzelfallentscheidung gehandelt habe und dass LOB-Klauseln unter Umständen unverhältnismäßig seien. *Rust* plädierte deshalb dafür, einen „Proportional Test“ einzuführen.

38) EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673.

**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).

Täglich auf dem neuesten Stand:  
Mit den Rechtsnews von LexisNexis® Online.



Jetzt 2 Wochen gratis testen unter  
[online.lexisnexis.at](http://online.lexisnexis.at)

