

Die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime

von

Michael Lang

Gliederung

- I. Europäisches und Internationales Steuerrecht
- II. Die Überlegungen der Arbeitsgruppe
- III. Unterschiedliche Einkünftezurechnung
- IV. Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen
- V. Zusammenfassende Würdigung

I. Europäisches und Internationales Steuerrecht

Das fachliche Interessenfeld von *Wolfgang Nolz* ist denkbar weit gespannt. Schon immer hat er regen Anteil an den Entwicklungen auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts genommen und Österreich in verschiedenen OECD-Gremien vertreten. Noch stärker ist sein Interesse am europäischen Steuerrecht. Steuerpolitische Entwicklungen in Brüssel hat er maßgebend beeinflusst. Obwohl er die Interessen Österreichs zu wahren hat, verliert er nie die gesamteuropäischen Entwicklungen aus den Augen. Der integrationsfreundliche Ansatz der österreichischen Steuerpolitik wird maßgebend von ihm mitgetragen. Daher ist es auch nicht verwunderlich, dass die österreichische Finanzverwaltung unter seinem maßgebenden Einfluss bereits früh zu den Befürwortern einer „Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)“ gehört hat und nun die Kommission tatkräftig unterstützt, dieses ehrgeizige steuerpolitische Reformprojekt weiter voranzutreiben.

Die Überlegungen zur CCCTB werfen eine Reihe von spannenden Rechtsfragen auf. Zu den schwierigsten Materien gehört dabei das Verhältnis der künftigen CCCTB-Regelungen zu den Doppelbesteuerungsabkommen. Während es der Gemeinschaftsgesetzgeber innerhalb der EU in der Hand hat, allfällige Wertungswidersprüche zwischen den bestehenden Abkommen und den – wenn das politische Kalkül aufgeht – als Bestandteil des Sekundärrechts umzusetzenden CCCTB-Regelungen selbst aufzulösen, wird die EU im Verhältnis zu Drittstaaten auf längere Sicht damit leben müssen, die bestehenden DBA der Mitgliedstaaten auch auf die CCCTB-Regelungen anzuwenden: Zum einen könnte sich die EU weder nach Völkerrecht noch nach Gemeinschaftsrecht bereits eingegangener völkerrechtlicher Verpflichtungen mit Drittstaaten ohne Weiteres entledigen. Vor allem aber kann auch im Anwendungsbereich der CCCTB die Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten nur dann wirksam vermieden werden, wenn zumindest kurz- und mittelfristig auf das bestehende Abkommensnetz der Mitgliedstaaten zurückgegriffen werden kann. Von der EU selbst abgeschlossene DBA mit Drittstaaten sind – zumindest aus heutiger politischer Sicht – noch in weiter Ferne. Damit muss im Anwendungsbereich der CCCTB-Regelungen auch damit gelebt werden, dass die steuerlichen „Außengrenzen“ dieses Regimes auch – je nach Mitgliedstaat – unterschiedlich verlaufen und das Zusammenspiel der bilateralen mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA und CCCTB schwierige Auslegungsfragen aufwirft. Dies soll in der Folge an einem illustrativen Beispiel gezeigt werden.

II. Die Überlegungen der Arbeitsgruppe

In dem am 20.11.2007 veröffentlichten Working Document der Europäischen Kommission „CCCTB: possible elements of a technical outline“ findet sich in Rz 137 ein Fallbeispiel, in dem einige der entstehenden Schwierigkeiten illustriert werden. Die Kommission weist dabei insbesondere auf die Probleme hin, die sich durch den Anrechnungshöchstbetrag in jedem der involvierten Mitgliedstaaten ergeben können:¹

137. Example

This illustrates how a resident taxpayer deriving income other than through a PE which in accordance with existing arrangements may be taxed in the third State receives a tax credit equal to the tax paid in the third State. It should be noted that the amount of the credit excludes in the case of a dividend, tax payable in the third country in respect of the profits out of which the dividend is paid. The credit would be limited to the amount of corporate income tax, as computed before the credit is given in each respective MS, attributable to the income taxed in that third State. Both the income and the third State tax would be shared in accordance with the sharing mechanism. Where the third state tax exceeds the tax due in the MS the excess is not relieved, subject only to any existing arrangements with third countries.

The group is composed of 3 companies, resident in MS A, B and C

Each MS shares one third of the CCCTB Corporate tax rates

MS1 20%

MS2 15%

MS3 30%

CCCTB: Income with the source in MS	300
Deductible expenses	(330)
Dividend (gross) with the source in a third State	10
Withholding tax on the dividend in a third State	[20]
Royalty (gross) with the source in another third State	50
Withholding tax on the royalty in a third State	[5]
Consolidated base	120

		MS1	MS2	MS3
Share on CCCTB (1/3*120)		40	40	40
* rate		*0.20	*0.15	*0.30
Tax liability in a MS before credit		8	6	12
Income with the source in a third state calculation (one third of [gross income – related expenses])	Dividend	$1/3*(100 - (0.02*100)) = 32.67$	$1/3*(100 - (0.02*100)) = 32.67$	$1/3*(100 - (0.02*100)) = 32.67$
	Royalty	$1/3*(50 - (0.02*50)) = 16.33$	$1/3*(50 - (0.02*50)) = 16.33$	$1/3*(50 - (0.02*50)) = 16.33$
Maximum credit capacity for dividend: <i>Lower of</i>	Tax paid abroad (20)	$20/3 = 6.67$	$20/3 = 6.67$	$20/3 = 6.67$
	Notional tax in a MS	$0.2*32.67 = 6.53$	$0.15*32.67 = 4.9$	$0.3*32.67 = 9.8$
Maximum credit capacity for royalty: <i>Lower of</i>	Tax paid abroad (5)	$5/3 = 1.67$	$5/3 = 1.67$	$5/3 = 1.67$
	Notional tax in a MS	$0.2*16.33 = 3.27$	$0.15*16.33 = 2.45$	$0.3*16.33 = 4.9$

¹ Europäische Kommission, CCCTB: possible elements of a technical outline, 20.11.2007, CCCTB/WP057 annotated.

Total credit	6.67+1.67 = 8.34	6.67+1.67 = 8.34	6.67+1.67 = 8.34
Total allowable deduction for tax paid abroad	6.53+1.67 but not more than 8	4.9+1.67 but not more than 6	6.67 + 1.67 = 8.34
Corporate tax due after deduction of foreign tax	0	0	3.66
Excessive credit (deduction allowed only if the full credit method is stipulated by the tax treaty)	0.34	2.34	0

Ein anderes Problem, das sich im Drittstaat ergeben könnte, klammert die Kommission aus: Die Kommission geht in ihrem Beispiel davon aus, dass die Quellensteuer im Drittstaat auf Dividenden 20% und auf Lizenzgebühren 10% des Bruttobetrags ausmacht. Offenbar nimmt die Kommission an, dass die DBA, die der Drittstaat mit den drei involvierten Mitgliedstaaten abgeschlossen hat, in dieser Hinsicht inhaltlich identisch sind. Die Frage, welche DBA der Drittstaat anzuwenden hat, stellt sich für die Verfasser des Working Documents damit nicht. In der Praxis sehen DBA aber gerade bei Quellensteuersätzen abweichende Regelungen vor. Selbst wenn Staaten in Hinblick auf die Quellensteuersätze im Verhältnis zu allen Vertragspartnern gleiche politische Ziele verfolgen, können sich diese Ziele über die Zeit hinweg geändert haben, und DBA-Regelungen aus diesem Grund – je nach der Zeit ihrer Entstehung – unterschiedlich ausgefallen sein. Darüber hinaus gelingt es Staaten je nach ihrem eigenen politischen und wirtschaftlichen Gewicht und dem ihrer Verhandlungspartner in unterschiedlichem Ausmaß, ihre steuerpolitischen Ziele beim Abschluss von DBA durchzusetzen. Auch deshalb können sich unterschiedliche Quellensteuersätze ergeben.

Daher soll für Zwecke der hier anzustellenden Überlegungen das Beispiel der Rz 137 des Working Documents dahin gehend modifiziert werden, dass das DBA des Drittstaats mit MS1 eine Reduktion der auf Dividenden und Lizenzgebühren erhobenen Quellensteuer auf 10%, das DBA des Drittstaats mit MS2 auf 5% und das DBA des Drittstaats mit MS3 auf 0% vorsehen.

III. Unterschiedliche Einkünftezurechnung

In den Angaben des Beispiels wird offengelassen, welche der drei Gesellschaften den Anspruch auf Dividenden und Lizenzgebühren aus dem Drittstaat hat. Für Zwecke der CCCTB ist dies auch nicht relevant: Das Einkommen aller an der Gruppe beteiligten Gesellschaften wird zusammengefasst und erst aufgrund des „sharing mechanism“ auf die drei Mitgliedstaaten aufgeteilt. Der *sharing mechanism* entscheidet damit im Ergebnis über die Einkünftezurechnung. Wenn Ergebnis der Anwendung der Formel im konkreten Fall ist, dass das Einkommen zu je einem Drittel den drei Mitgliedstaaten zur Besteuerung zugewiesen wird, bedeutet dies, dass im Ergebnis auch die Dividenden und Lizenzgebühren, die zum Einkommen der Gruppe gehören, zu je einem Drittel den drei Gesellschaften zugeordnet und damit in diesem Verhältnis in den drei Mitgliedstaaten besteuert wird.

Aus dem Blickwinkel des Drittstaates, der hier als Quellenstaat fungiert, ist hingegen nicht anzunehmen, dass das innerhalb der EU angewendete CCCTB-Regime die Einkünftezurechnung beeinflusst: Die Steuer auf Dividenden und Lizenzgebühren wird im Drittstaat als Quellensteuer erhoben. Die auszahlende Gesellschaft ist dort zur Einbehaltung und zur Abfuhr der Quellensteuer verpflichtet. Die Steuer wird für Rechnung des Empfängers der Dividenden erhoben werden. Wenn also die im Staat MS1 ansässige Gesellschaft die Gesellschaftsanteile an der Drittstaatsgesellschaft oder die Lizenzrechte hält, wird im

Regelfall anzunehmen sein, dass die Quellensteuer nach dem Recht des Drittstaates für Rechnung der in MS1 ansässigen Gesellschaft erhoben wird.

Somit nehmen die Staaten die Zurechnung der Dividenden und Lizenzgebühren bei unterschiedlichen Personen vor: Während der Drittstaat die Einkünfte – den getroffenen Annahmen zufolge – der im MS1 ansässigen Gesellschaft zurechnet, werden die Einkünfte nach den CCCTB-Regelungen zu gleichen Teilen bei den drei in den verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften erfasst. Für die in MS1 ansässige Gesellschaft bedeutet dies, dass ihr nach dem originär innerstaatlichen Steuerrecht des Drittstaates die gesamten Dividenden und Lizenzgebühren zugerechnet werden, während ihr nach dem originär innerstaatlichen Steuerrecht des Staates MS1 bloß ein Drittel dieser Einkünfte zugerechnet werden.

Vom Inhalt der Formel, nach der der *sharing mechanism* erfolgt, und von ihrer Anwendung in der konkreten Situation hängt es ab, ob die Einkünfte nach dem originär innerstaatlichen Recht von MS1 überhaupt dort steuerlich erfasst werden. Geht man zB davon aus, dass in die Formel bloß Umsätze und Lohnsumme einfließen und die in MS1 ansässige Gesellschaft im relevanten Zeitraum weder Umsätze tätigte noch Arbeitnehmer beschäftigte, hat dies zur Konsequenz, dass die Dividenden und Lizenzgebühren in MS1 überhaupt nicht besteuert werden.

IV. Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen

Im Schrifttum wird über die abkommensrechtlichen Konsequenzen von Konflikten bei der Zurechnung von Einkünften intensiv diskutiert. Den Anstoß für die Diskussionen hat der OECD-Partnership-Report gegeben, der 1999 fertiggestellt² und wenig später auch in den OECD-Kommentar Eingang gefunden hat.³ Die OECD unterscheidet dabei zwischen *Qualifikationskonflikten* und *Zurechnungskonflikten*: Werden Einkünfte nach originär innerstaatlichem Recht der beiden Vertragsstaaten unterschiedlich qualifiziert und schlagen diese unterschiedlichen Qualifikationen – was fast in jedem Einzelfall höchst umstritten ist – auf das Abkommensrecht durch und wenden aus diesem Grund beide Vertragsstaaten unterschiedliche Verteilungsnormen an, ist diese unterschiedliche Beurteilung nach OECD-Auffassung dahin gehend zu lösen, dass der Ansässigkeitsstaat der vom Quellenstaat vorgenommenen Beurteilung zu folgen verpflichtet ist. Die – allerdings kaum tragfähige – Rechtsgrundlage für diese Auffassung wird im Methodenartikel des OECD-MA gesehen.⁴ Bei Zurechnungskonflikten schlägt die OECD hingegen den entgegengesetzten Weg ein: Werden die Einkünfte nach dem originär innerstaatlichen Steuerrecht des Quellenstaats den Gesellschaftern der Personengesellschaft zugerechnet, während sie nach dem Recht des anderen Vertragsstaates bei der Personengesellschaft selbst erfasst werden, wäre der Quellenstaat nach der OECD-Auffassung verpflichtet, der Beurteilung des anderen Vertragsstaates zu folgen und der Personengesellschaft die Abkommensvorteile zuzuerkennen. Die Rechtsgrundlage für diese Position sieht der OECD-Steuerausschuss in den Art 4 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften.⁵

² OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No 6 (1999).

³ Vgl OECD-Kommentar zu Art 23 Rz 32.1 ff.

⁴ Kritisch Lang, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Kirchhof et al (Hrsg), K.-Vogel-Festschrift (2000) 907 (907 ff).

⁵ Kritisch Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000) 62 ff; derselbe, Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60 (60 ff); Lang, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (527 ff).

Stellt man die – wie ich an anderer Stelle bereits ausführlich begründet habe⁶ – wenig überzeugenden Thesen für Zwecke der hier anzustellenden Überlegungen zunächst außer Streit, stellt sich die Frage, ob diese Auffassung auf Zurechnungskonflikte zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern beschränkt ist oder ob sie auch für die Lösung anderer Zurechnungskonflikte fruchtbar gemacht werden kann. In anderem Zusammenhang habe ich bereits dargelegt, dass diese Thesen – wenn sie sich bewähren sollten – auch in Fällen von Zurechnungskonflikten anwendbar sein müssen, die sich daraus ergeben, weil einer der beiden Staaten aufgrund § 22 BAO vergleichbarer Regelungen die Einkünfte nicht einer in einem DBA-Vertragsstaat errichteten Zwischengesellschaft oder aufgrund von CFC-Regelungen direkt beim Gesellschafter oder aufgrund von Organschafts- oder Gruppenbesteuerungsregeln beim Organ- oder Gruppenträger zurechnet.⁷ Der Umstand, dass in zahlreichen dieser Konstellationen der Rechtsträger, dem nach dem Recht des einen Vertragsstaates die Einkünfte nicht zugerechnet werden, für steuerliche Zwecke nicht völlig ignoriert, sondern als von der Körperschaftsteuer befreites Steuersubjekt behandelt wird, kann keinen Unterschied machen. Die österreichische Behandlung von Personengesellschaften bietet ein exzellentes Beispiel dafür, dass diese Differenzierung keinen Sinn macht, zumal die Grenzen fließend sind: Die Regelungen des § 1 Abs 2 Z 3, des § 3 KStG und des § 23 Z 2 EStG können entweder so verstanden werden, dass die Einkünfte von Personengesellschaften von vorneherein nicht vom Körperschaftsteuergesetz erfasst, sondern den Gesellschaftern zugerechnet werden, oder aber dahin gehend, dass § 1 Abs 2 Z 3 KStG auch „nichtrechtsfähige Personenvereinigungen“ zunächst der Körperschaftsteuer unterwirft und dann im Wege des § 3 KStG wiederum – ähnlich wie nach § 5 KStG – davon befreit. Für Zwecke des originär innerstaatlichen Rechts ist es im Ergebnis gleichgültig, welcher Deutung man folgt. Umso verwunderlicher wäre es, wenn die Frage der Abkommensberechtigung davon abhinge.

Die Frage der Abkommensberechtigung von dem CCCTB-Regime unterliegenden Körperschaften bereichert diese Diskussion um eine weitere Facette: Werden zwei Drittel der Dividenden und Lizenzgebühren aufgrund der CCCTB-Regelungen nicht der in MS1 ansässigen Gesellschaft zugerechnet, liegt ein Zurechnungskonflikt vor, der nach den von der OECD zu den Personengesellschaften entwickelten Thesen so zu lösen wäre, dass der Drittstaat jeweils in Hinblick auf ein Drittel der Dividenden und Lizenzgebühren seine DBA mit MS1, mit MS2 und mit MS3 anzuwenden hätte.

Aus dem Blickwinkel des Drittstaates könnte dieses Ergebnis Überraschungen auslösen: Der Drittstaat verfügt über ein DBA mit MS1, das ihn verpflichtet, die Quellensteuer auf 10% abzusenken. Möglicherweise hat er sich bewusst dazu entschlossen, im Verhältnis zu MS1 nicht so weit zu gehen, wie im Verhältnis zu MS2 und MS3: Den in den zuletzt genannten Staaten ansässigen Gesellschaften gewährt er eine Reduktion seiner Quellensteuer auf 5 oder sogar 0%. Ohne dass sich am Inhalt einer der drei DBA etwas geändert hätte, würde sich der Drittstaat nun aufgrund ihn nicht berührender gemeinschaftsrechtlicher Regelungen in die Lage versetzt sehen, ein Drittel seiner Dividenden und Lizenzgebühren bloß einer 5%igen und ein Drittel gar keiner Quellensteuer zu unterwerfen und damit unvorhergesehen seine Abkommen mit MS2 und MS3 anzuwenden. Wiederum können sich aber in Personengesellschaftskonstellationen ähnliche Effekte ergeben: Wenn ein Staat, der bisher Personengesellschaften als transparent erachtet hat, sich nunmehr entschließt, seinen Personengesellschaften Steuersubjektivität zuzuerkennen, hat dies nach den von der OECD vertretenen Thesen die Konsequenz, dass einem anderen Staat, aus dem die Personengesellschaft schon immer Einkünfte bezogen hat, alleine durch die Änderung

⁶ Lang, Application 62 ff; derselbe, SWI 2000, 60 (60 ff); Lang, SWI 2000, 527 (527 ff).

⁷ Lang, SWI 2000, 527 (527 ff).

des nationalen Rechts des Staates der Personengesellschaft plötzlich die Verpflichtung erwächst, die Quellensteuerbeschränkungen des DBA mit dem Staat der Personengesellschaft anzuwenden.

Überzeugend ist die Anwendung der von der OECD entwickelten These weder auf Personengesellschaften noch auf Fälle abweichender Einkünftezurechnung aufgrund von CCCTB-Regelungen: Werden der in MS1 ansässigen Gesellschaft – wie im Ausgangsfall – auch nach Anwendung der CCCTB-Regelungen nach wie vor ein Drittel der Einkünfte zugerechnet und dort besteuert, lässt sich schon nach dem Wortlaut der Art 4 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften nicht bestreiten, dass die in MS1 errichtete Gesellschaft auch „nach dem Recht dieses Staates dort steuerpflichtig“ ist. Wenn aber als Ergebnis des *sharing mechanism* in diesem Staat gar keine Einkünfte steuerlich erfasst werden, weil etwa keine nach der Formel maßgebenden Umsätze in diesem Staat getätigt oder keine Dienstnehmer beschäftigt wurden, sollte auch nicht zweifelhaft sein, dass die in MS1 errichtete Gesellschaft die Kriterien der Ansässigkeit nach Art 4 Abs 1 OECD-MA erfüllt. Ob die Regelungen des sekundären Gemeinschaftsrechts oder die diese umsetzenden mitgliedstaatlichen Vorschriften sich dabei der Rechtstechnik bedienen, die in MS1 errichtete Gesellschaft für Zwecke der CCCTB gar nicht zum Steuersubjekt zu machen oder ihr aber Steuersubjektivität zu verleihen und sie im selben Atemzug persönlich oder sachlich von der Steuer befreien, sollte dabei keinen Unterschied machen. Als nach Art 4 Abs 1 OECD-MA „ansässig“ sollten alle Gebilde gelten, die zu einem Vertragsstaat über eine dem Wohnsitz, dem gewöhnlichen Aufenthalt oder dem Ort der Geschäftsleitung vergleichbare Nahebeziehung verfügen.⁸

V. Zusammenfassende Würdigung

Die hier herausgegriffene Rechtsfrage ist eine von vielen, die die Anwendung der CCCTB-Regelungen aufwerfen werden. Im konkreten Fall lassen sich die Schwierigkeiten jedenfalls vermeiden, wenn es den EU-Staaten gelingt, ihre steuerlichen Außenbeziehungen zu Drittstaaten einheitlich zu gestalten. Dies können sie im Wege der Koordinierung ihrer Abkommenspolitik oder dadurch erreichen, indem sie dazu übergehen, dass DBA mit Drittstaaten von allen Mitgliedstaaten gemeinsam mit der Kommission verhandelt oder überhaupt nur von der EU abgeschlossen werden. Ob die Kompetenz der Gemeinschaft dazu besteht, hängt vom Grad der steuerlichen Harmonisierung innerhalb der Gemeinschaft ab. Gerade die im Zuge der Schaffung der CCCTB-Regelungen bewirkten Koordinierungs- und Harmonisierungsmaßnahmen schaffen auch gemeinschaftsrechtlich eine Kompetenzgrundlage für die EU, mit Drittstaaten zu kontrahieren.

Die Anwendung der CCCTB-Regelungen auf Drittstaatseinkünfte stellt eine wichtige Bewährungsprobe des neuen Regimes dar. Daneben gibt es aber auch eine Reihe anderer ebenso bedeutender Aspekte. Die Steuerrechtswissenschaft steht vor großen Herausforderungen, um den Inhalt der Detailregelungen zu erläutern und das Zusammenspiel der CCCTB-Regelungen mit den nationalen Verfahrensvorschriften zu klären. Die Steuerpolitik ist dabei ebenfalls gefordert, europäischen Konsens herbeizuführen und bei den EU-Bürgern die Akzeptanz der Harmonisierungsmaßnahmen sicherzustellen. Dies bedarf der Tatkraft und des Optimismus. *Wolfgang Nolz* möge diese beiden Tugenden noch lange zum Einsatz bringen können, um zum Zusammenwachsen Europas auch auf dem Gebiet des Steuerrechts weiterhin wichtige Beiträge zu leisten.

⁸ Näher *Lang*, SWI 2000, 531.