

Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung im DBA-Recht

Christoph Marchgraber

22. Jänner 2014

4. Wiener Symposium zum Unternehmenssteuerrecht

Einleitung und Themenstellung

- Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastung als zentrales Ziel von DBA
- Doppelte Nichtbesteuerung als (unerwünschter) Nebeneffekt
 - Vereinbarte doppelte Nichtbesteuerung (zB fiktive Steueranrechnung)
 - Zusammenspiel des DBA mit innerstaatlichem Recht
 - Negative Qualifikationskonflikte
- Spielraum für aggressive Steuerplanung
 - Nichtbesteuerung bei Einhaltung sämtlicher rechtlicher Vorgaben
 - Einsatz missbrauchsverdächtiger Strukturen nicht notwendig
- Gegeninitiativen
 - International: Europäische Kommission, OECD (?)
 - National: zB Deutschland (DBA-Verhandlungsgrundlage)

Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung im OECD-MA (1)

- Auslöser von Qualifikationskonflikten
 - Sachverhaltsbeurteilung
 - Auslegung der DBA-Bestimmungen
 - Ausgestaltung des nationalen Rechts
- Art 23A Abs 1 OECD-MA: Vermeidung von auf innerstaatliches Recht zurückzuführenden Qualifikationskonflikten
 - Art 3 Abs 2 OECD-MA: Rückgriff auf nationales Recht, wenn Zusammenhang nichts anderes erfordert
 - Befreiung nur dann, wenn die Einkünfte oder das Vermögen „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ dürfen/darf
 - Nationales Recht des Quellenstaats maßgeblich für Anwendung der Befreiungsmethode (Bindung des Ansässigkeitsstaats)

Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung im OECD-MA (2)

- Art 23A Abs 4 OECD-MA: Vermeidung negativer Qualifikationskonflikte
 - Keine Befreiung, „wenn der andere Vertragsstaat [das] Abkommen so anwendet, dass er [die] Einkünfte oder [das] Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet“
 - Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung und Niedrigbesteuerung bei nicht bereits von Art 23 Abs 1 OECD-MA erfassten Qualifikationskonflikten
 - Unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung
 - Unterschiedliche Auslegung der DBA-Bestimmungen

Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung im OECD-MA (3)

- Kritik an Art 23A Abs 4 OECD-MA
 - Auslöser eines Qualifikationskonflikts mitunter schwer festzustellen
 - Fehlende normative Bedeutung?
 - + Kein Anwendungsbereich bei abschließenden Verteilungsnormen
 - + Bilaterales DBA erlaubt nur *eine* „richtige“ Auslegung
 - Maßgeblich ist, wie *„der andere Vertragsstaat [das] Abkommen anwendet“*
 - Qualifikationskonflikt bei divergierender höchstgerichtlicher Judikatur
 - Unausgewogenheit der Bestimmung
 - Einfache und rasche Lösung bei negativen Qualifikationskonflikten
 - Positive Qualifikationskonflikte allenfalls über Schiedsverfahren lösbar

Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung im OECD-MA (4)

- Verbleibende Spielräume für eine doppelte Nichtbesteuerung im OECD-MA
 - Anwendung unterschiedlicher abschließender Verteilungsnormen
 - Zusammenspiel mit innerstaatlichem Recht
- *Subject-to-tax*-Klauseln als Lösung?
 - Kein international einheitliches und akzeptiertes Konzept
 - Erschwerung der Rechtspraxis
 - OECD
 - Punktuelle Maßnahmen sinnvoll
 - Skepsis gegenüber generellen *subject-to-tax*-Klauseln
 - Europäische Kommission
 - Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung vom 6. 12. 2012
 - ➔ Mitgliedstaaten sollen generelle *subject-to-tax*-Klausel einführen

Vorschlag der Kommission (1)

Integration in die Struktur des OECD-MA

- Generelle *subject-to-tax*-Klausel
 - Einkünfteunabhängige Bestimmung
 - „Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuerung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen.“
- Integration in Art 23 OECD-MA?
 - Methodenartikel richtet sich nur an den Ansässigkeitsstaat
 - Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung durch Ansässigkeitsstaat oder Quellenstaat

Vorschlag der Kommission (2)

Anwendungsbereich

- Adressatenkreis
 - Ansässigkeitsstaat: Einkünfte, die „*in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können*“
 - Ansässigkeitsstaat oder Quellenstaat: Einkünfte, die „*nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind*“
 - ➔ Wortlaut sollte Intention klarer widerspiegeln
 - ➔ Alternativ: auf jenen Vertragsstaat abstellen, der aufgrund des DBA an der Besteuerung gehindert ist
- Doppelte Nichtbesteuerung von Vermögen?
 - Empfehlung der Kommission bezieht sich nur auf Einkünfte
 - Bilaterale DBA erfassen meist auch Steuern vom Vermögen
 - ➔ Erweiterung der *subject-to-tax*-Klausel möglich

Vorschlag der Kommission (3)

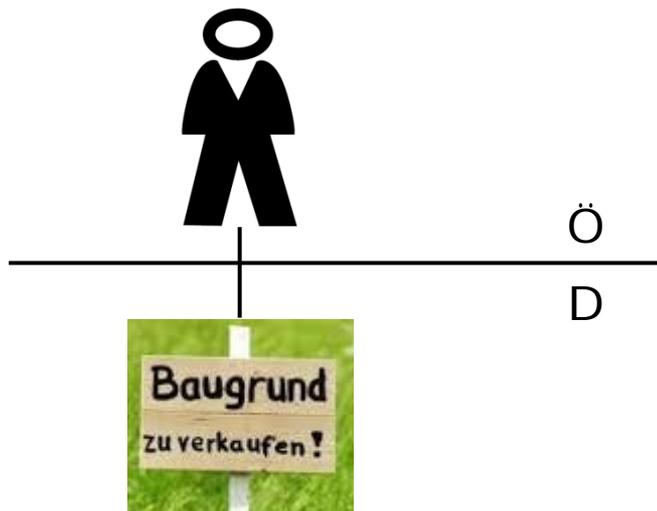
Nichtbesteuerung als zentrale Anwendungsvoraussetzung

- Einkünfte sollten immer dann *„als der Steuer unterliegend gelten, wenn sie in der betreffenden Rechtsordnung als steuerpflichtig behandelt werden und weder steuerbefreit bzw. vollständig anrechenbar sind noch dem Nullsatz unterliegen“*
- Kriterien, die zur Anwendung der *subject-to-tax*-Klausel führen
 - Fehlende Steuerpflicht
 - Steuerbefreiungen
 - „Nullsatz“
 - Vollständige Anrechenbarkeit

Vorschlag der Kommission (4)

Fehlende Steuerpflicht

- Steuerpflicht auch dann, wenn die Vertragsstaaten unterschiedliche unter das Abkommen fallende Steuern erheben?
 - Europäische Kommission blendet Problematik aus
 - Anrechnung nach hA bei allen unter das Abkommen fallenden Steuern möglich
- Zeitliche Grenzen der Besteuerung



Innerstaatliches Recht

25 % Immo-EST
unabhängig von
Behaltdauer

Spekulationsbesteuerung
nur bei Verkauf innerhalb
von 10 Jahren

DBA-Recht

Befreiung nach
Art 23 Abs 2 lit a
DBA D-Ö

Besteuerungsrecht
nach Art 13 Abs 1
DBA D-Ö

Vorschlag der Kommission (5)

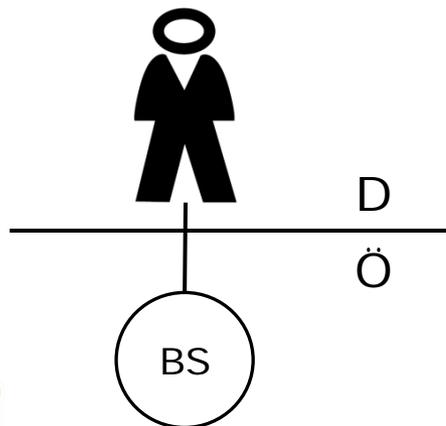
Steuerbefreiungen

- Sachliche Befreiungen
 - Innerstaatliches Recht
 - DBA-Befreiung bei negativen Qualifikationskonflikten?
 - Art 23A Abs 1 und Abs 4 OECD-MA als *lex specialis*?
 - Pattstellung, wenn Art 23A Abs 4 OECD-MA nicht anwendbar oder nicht vorhanden
 - Teilweise Freistellung (zB § 3 Abs 1 Z 10 EStG)?
- Persönliche Befreiungen
 - Kommissionsempfehlung stellt darauf ab, ob *die Einkünfte* in der betreffenden Rechtsordnung steuerbefreit sind
 - Einseitige persönliche Befreiungen würden bei grenzüberschreitenden Einkünften nicht vollständig zum Tragen kommen

Vorschlag der Kommission (6)

„Nullsatz“

- Praktische Relevanz vor allem bei progressiven Steuertarifen
 - Höhe des Steuersatzes abhängig vom Einkommen
 - Beispiele
 - Verlustausgleich im anderen Vertragsstaat?
 - OECD: *subject-to-tax*-Klausel greift
 - dBMF: Verlustausgleich „unschädlich“
 - Temporäre Differenzen?



X1

BS-Gewinn: + 100
(DrohverlustRSt steuerlich
nicht anerkannt)

BS-Gewinn: + 100
DrohverlustRSt: - 200
Ergebnis: - 100

X2

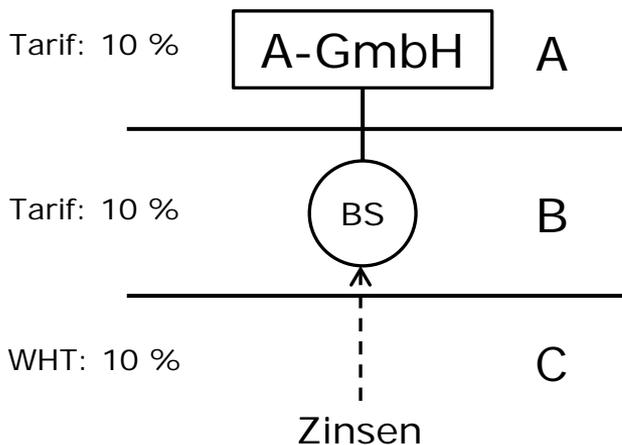
BS-Verlust: - 100

BS-Verlust: - 100
RSt-Auflösung: + 200
Ergebnis: + 100

Vorschlag der Kommission (7)

Vollständige Anrechenbarkeit

- Nichtbesteuerung durch Steuergutschrift?
 - Befreiungsähnliche Wirkung, wenn Gutschrift dem auf die Einkünfte entfallenden Steuerbetrag entspricht
 - Nichtbesteuerung auch bei einkünfteunabhängiger Steuergutschrift (zB Absetzbeträge)?
- DBA-Anrechnung?



- Kein DBA zwischen A und C
 - DBA B-C
 - Anwendbar aufgrund Art 24 (3) DBA A-B
 - B rechnet Quellensteuer an
 - Anrechnung reduziert Steuerlast der BS auf null
 - DBA A-B
 - A befreit nach Art 7 iVm Art 23A DBA A-B
 - Anwendung der *subject-to-tax*-Klausel?
- ➔ Doppelbesteuerung?

(Rechts-)Folgen der vorgeschlagenen *subject-to-tax*-Klausel

- Ziel: Vermeidung aggressiver Steuerplanung
- Potenzieller Wirkungsbereich erfasst auch Fälle einer steuerpolitisch begründungsfähigen Nichtbesteuerung
- Differenzierung zwischen „schädlicher“ und „unschädlicher“ Nichtbesteuerung?
 - Beispiel: Verlustausgleich
 - OECD-Kommentar („schädlich“)
 - dBMF-Schreiben zu *subject-to-tax*-Klauseln („unschädlich“)
 - Rechtliche Begründung?
- Alternativen
 - Generelle *subject-to-tax*-Klausel mit Ausnahmekatalog
 - Spezielle *subject-to-tax*-Klauseln in den einzelnen Verteilungsnormen

- Renaissance der Diskussionen über *subject-to-tax*-Klauseln
 - Bislang agierten Staaten und auch die OECD zurückhaltend
 - Fehlende internationale Abstimmung erschwert Auslegung
- Fischt die Europäische Kommission in „fremden Gewässern“?
 - Potenziell weiter Anwendungsbereich der *subject-to-tax*-Klausel
 - Verständnis von Nichtbesteuerung nur vage angedeutet
 - ➔ Politische Signalwirkung im Vordergrund
 - Steuerpolitisch fragwürdige Entwicklung, zumal Anrechnungsmethode auch Niedrigbesteuerung vermeidet
- OECD: „Petri Heil“?



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

**INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES UND
INTERNATIONALES STEUERRECHT**

Althanstr. 39–45, 1090 Wien, Österreich

Dr. Christoph Marchgraber

T +43-1-313 36-5935

F +43-1-313 36-730

christoph.marchgraber@wu.ac.at

www.wu.ac.at/taxlaw