

Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: Dr. Heinz Jirousek, BMF

Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2003 in Sydney

ÖStZ 2003/
1174
S. 551

Der 57. Weltkongress der International Fiscal Association (IFA)¹ fand vom 31. 8. bis 5. 9. in Sydney, Australien, statt. Über 800 Vertreter/-innen aus Wissenschaft, Praxis und Verwaltung aus 85 Ländern der Welt folgten der Einladung nach „down under“. Der wissenschaftliche Gedankenaustausch widmete sich in diesem Jahr schwerpunktmäßig den beiden Generalthemen „Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation?“ sowie „Consumption taxation and financial services“. Zusätzlich wurden acht vertiefende Seminare zu aktuellen Fragen angeboten. Besonders erwähnenswert ist, dass der nächste IFA Kongress 2004 in Wien gastieren wird²).

MMag. Eva Burgstaller
Günter Ehweiner
Mag. Ines Hofbauer
Michael Schilcher*

Subject I: Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation?

Das von *Malcolm J. Gammie* (UK) geleitete Panel zum ersten Generalthema des IFA-Kongresses beschäftigte sich mit aktuellen Trends der Besteuerung von Körperschaften und deren Anteilseignern. Eingangs präsentierte der Verfasser des Generalreports *Prof. Richard J. Vann* (Australien) die wesentlichen Ergebnisse seiner Studie³. Bei der Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen geht der internationale Trend in Richtung der Abschaffung von Anrechnungssystemen, wobei die meisten Länder jedoch nicht zu klassischen Körperschaftsteuersystemen zurückkehren, sondern Dividendenbefreiungssysteme einführen⁴. *Prof. Vann* zeigte auch die wesentlichen Unterschiede zwischen der Besteuerung von Dividenden und der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen auf. Im internationalen Kontext sei noch kaum eine Koordination der Besteuerung von „capital gains“ erkennbar.

Das Panel diskutierte weiters die Vor- und Nachteile alternativer Körperschaftsteuersysteme, wie zB Eigenkapitalbe-

richtigungen⁵), umfassende Unternehmenseinkommensteuern⁶) oder eine Cashflow-Besteuerung.

Abschließend regten die Panelmitglieder an, eine einheitliche steuerliche Behandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen zu erreichen, Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen generell abzuschaffen und die Körperschaftsteuer als ausreichende Besteuerung an der Quelle anzusehen. Dividenden und Zinsen sollten ausschließlich im Wohnsitzstaat des Investors besteuert werden, wobei damit eine steuerneutrale Behandlung von Eigen- und Fremdfinanzierung einhergehen müsse.

Break-out Session A: Tax planning to avoid international double taxation of dividends

In dieser Break-out Session wurden verschiedene Steuerplanungsstrategien vorgestellt, deren Ziel es ist, internationale Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. Ausgehend von einer allgemeinen Darstellung von Modellen wie „cross-border repos“, „stapled stocks“, „dividend stripping“ sowie „equity swaps“ bezogen die Podiumsglieder zur Einordnung dieser Steuerplanungsstrategien in den jeweiligen nationalen Steuerrechtsordnungen Stellung. Man beleuchtete die vorgestellten Strategien auch im Lichte nationaler Missbrauchsbestimmungen, die die steuerliche Wirksamkeit der Konstruktionen gefährden könnten. Die Diskussion zeigte, dass aufgrund der Unterschiedlichkeit der steuerrechtlichen Einordnung dieser Instrumente zwischen den Staaten nicht nur die Doppelbesteuerung von Dividenden gemildert bzw beseitigt werden kann, sondern in zahlreichen Konstellationen auch doppelte Nichtbesteuerung erreicht werden kann.

*) MMag. *Eva Burgstaller*, Mag. *Ines Hofbauer* und *Michael Schilcher* sind Assistenten und Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. *Günter Ehweiner* studiert Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaften an der Universität Graz und ist Mitarbeiter im Family Office der Capital Bank.

1) Die International Fiscal Association ist die weltweit tätige wissenschaftliche Vereinigung auf dem Gebiet des Steuerrechts. Die Web-Page der zentralen IFA findet sich unter <http://www.ifa.nl>, die der österreichischen Landesgruppe unter <http://fgr.wu-wien.ac.at/INSTITUT/FR/IFA.html>.

2) Nähere Informationen über den IFA Kongress 2004 in Wien finden sich unter <http://www.ifa-vienna.at/>.

3) Der Generalbericht und die Länderberichte zum Generalthema I sind als Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI) Band LXXXVIIIa bei Kluwer erschienen. Die Publikationen sind mehrsprachig.

4) Zur derzeitigen Diskussion in den USA vgl näher *Wimpissinger*, Der Gesetzesvorschlag Bushs zur Nichtbesteuerung von Dividenden, SWI 2003, 183 (183 ff).

5) Allowance for corporate equity – ACE.

6) Comprehensive business income tax – CBIT.

Break-out Session B: Holding and conduit regimes

Das Panel untersuchte steuerliche Konsequenzen einer Konstruktion, bei der die Muttergesellschaft in Staat A (Ansässigkeitsstaat), die Tochtergesellschaft in Staat C (Quellenstaat) und eine dazwischen geschaltete Holding in Staat B gelegen ist.

Staat A könnte die Holding transparent behandeln und die Muttergesellschaft besteuern, als ob es keine Holding gäbe⁷⁾. Meist wird die Holding jedoch als eigenes Steuersubjekt behandelt. Dann sieht die Steuerrechtsordnung in Staat A meist CFC-Regelungen⁸⁾ und/oder Missbrauchsbestimmungen vor. Anschließend wurde erläutert, ob die steuerneutrale Behandlung der Holding in Staat B⁹⁾ den im EU-Code of Conduct und den OECD-Arbeiten zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs festgelegten Standards zuwider laufen könnte. Werden in Staat C bei der Ausschüttung von Dividenden Quellensteuern einbehalten und variiert die nach DBA zulässige Höhe der Quellensteuer im Verhältnis zu Staat A und B, können „Treaty Shopping“-Konzepte oder „limitation on benefits“-Klauseln relevant sein.

Subject II: Consumption taxation and financial services

Das zweite Generalthema befasste sich mit indirekten Steuern¹⁰⁾ und Finanzdienstleistungen¹¹⁾. Der Generalreporter *Prof. Han Kogels* wies gleich zu Beginn auf einen scheinbaren Widerspruch hin: „The more you are exempted, the more you pay“. Dies sei darauf zurückzuführen, dass mit der Befreiung der Verlust des Vorsteuerabzugs¹²⁾ verbunden ist¹³⁾ und daher in der Unternehmerkette die Umsatzsteuer kumuliert wird.

International gibt es verschiedene Ansätze der Ausgestaltung von Befreiungen: *Peter Jenkins* gab zunächst einen Überblick über Art 13b der 6. MWSt-RL¹⁴⁾, im Anschluss wurden die USt-Systeme in Australien, Neuseeland, Singapur, Japan, Argentinien, Brasilien, Israel, USA, Südafrika und Kanada dargestellt.

Im zweiten Teil diskutierte man alternative Besteuerungssysteme, wie die Vollbesteuerung nach der TCA¹⁵⁾-Methode, die Systeme in Neuseeland und Singapur und die italienische IRAP¹⁶⁾-Lösung. Abschließend wurden Vorschläge zur

7) Der Durchgriff kann zwingend vorgeschrieben sein oder als Option ausgestaltet sein (wie zB die „check-the-box“-Methode in den USA). Manche Staaten vergleichen die Holding in Staat B mit ähnlichen Körperschaften im eigenen Staat und machen davon abhängig, ob die Holding transparent oder wie ein eigenes Steuersubjekt zu behandeln ist. Als weitere Methode kommt die Konsolidierung der Ergebnisse in Frage.

8) Controlled Foreign Companies, vgl ergänzend dazu auch Seminar H.

9) Solche Systeme finden sich in Neuseeland, den Niederlanden, Dänemark und Spanien.

10) Indirekte Steuern werden nur selten als Generalthema behandelt. Das letzte Mal standen Verbrauchsteuern als Generalthema beim IFA Kongress in Venedig 1983 auf dem Programm („Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung“).

11) Versicherungsdienstleistungen waren nicht Gegenstand der Diskussion.

12) „Input consumption tax“.

13) In europäischen Mehrwertsteuersystemen sind Finanzdienstleistungen etwa „unecht“ steuerbefreit.

14) Vgl dazu die EuGH-Urteile EuGH 13. 12. 2001, C-235/00, CSC Financial Services, Slg 2001 I-10237; EuGH 25. 2. 1999, C-349/96, Card Protection Plan (CPP), Slg 1999 I-973; EuGH 5. 6. 1997, C-2/95, Sparekassen Datacenter, Slg 1997 I-3017.

15) Tax Calculation Account.

16) Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

Verbesserung und Vereinfachung der Verbrauchsbesteuerung von Finanzdienstleistungen gemacht.

Seminar A: Direct tax aspects of financial services

Den Beginn bildete ein kurzer Überblick zu den „Problemzonen“ dieses Themas. So führt etwa Geld als Geschäftsgegenstand, zusammen mit der starken Internationalität von Finanzdienstleistungen und der Komplexität und Intransparenz von Finanzinstrumenten zu großen theoretischen und praktischen Schwierigkeiten bei der Besteuerung. Auch aus diesem Grund beschäftigt sich die OECD schon seit längerem mit diesen Fragen – vor allem in Verbindung mit Verrechnungspreisen¹⁷⁾. Anhand von Kreditderivaten wurden dann einige dieser Schwierigkeiten, wie etwa die Klassifizierung solcher Produkte und ihre bilanzielle Erfassung, im Detail erläutert.

Es folgte eine Diskussion zur Besteuerung von Hedging, also von Deckungsgeschäften, die mit Hilfe meist derivativer Finanzinstrumente darauf abzielen, diverse Risiken zu minimieren. Den Abschluss bildeten einige ausgewählte Besonderheiten der bilanziellen Darstellung von Hedge-Geschäften nach SFAS¹⁸⁾ und US-GAAP.

Seminar B: R&D and intellectual property migration: worldwide incentives and disincentives

In diesem Seminar standen zu Beginn gesamtwirtschaftliche Standortfaktoren bei F&E-Entscheidungen im Vordergrund. Für Holdinggesellschaften als besonders geeignete Standorte mit engem Abkommensnetz wurden Luxemburg, die Niederlande, Großbritannien, die Schweiz und Mauritius hervorgehoben. Aber auch auf die Bahamas, die Isle of Man und die Channel Islands wurde als möglicher Standort hingewiesen, soweit man mit einem sehr eingeschränkten Abkommensnetz das Auslangen findet.

Aus steuerlicher Sicht muss bei Standortentscheidungen besonderes Augenmerk auf Steuerbegünstigungen, „tax holidays“, Abzugs- und Abschreibemöglichkeiten von F&E-Ausgaben sowie Steueranrechnungsmöglichkeiten gelegt werden. Mit den lokalen Steuerverwaltungen individuell ausgehandelte Steuerbegünstigungen werden vor allem gewährt, wenn es sich um innovative Projekte handelt, wenn neue Arbeitsplätze geschaffen oder existierende langfristig gesichert werden und wenn das Unternehmen in der industriellen Produktion tätig ist.

Seminar C: IFA/OECD

Das von *John F. Avery Jones* geleitete IFA/OECD-Seminar zählte traditionellerweise wieder zu den „Highlights“ des IFA-Kongresses. Eingangs präsentierten *Mike Waters* und *Jaques Sasseville* den jüngsten Entwurf der OECD zum Konzept des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung im Rahmen der so genannten Tie-breaker-rule (Art 4 OECD-MA¹⁹⁾). Weiters wurde das revidierte Diskussionspapier der OECD zur Behandlung von Arbeitnehmer-Stock-Options

17) Dieser Diskussionsleitfaden kann unter <http://www.oecd.org/dataoecd/13/56/2497694.pdf> abgerufen werden.

18) Statements of Financial Accounting Standards, allgemein verbindliche Bilanzierungs-Richtlinien, die vom Financial Accounting Standards Board herausgegeben werden.

19) Dieser Entwurf ist unter <http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf> abrufbar.

20) Der revidierte Entwurf der OECD ist unter <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/4357310.pdf> abrufbar.

in den DBA vorgestellt²⁰). Im zweiten Teil des Seminars beschäftigte man sich mit grenzüberschreitenden Altersbezügen. Die steuerliche Behandlung dieser Zahlungen über die Grenze unterscheidet sich von Land zu Land und in den einzelnen Ländern selbst von Art zu Art der Altersbezüge. Anhand von Fallbeispielen diskutierte man mögliche Änderungen des OECD-MK zu Art 18 OECD-MA (Ruhegehalter).

Seminar D: Treaty treatment of gains on shares

Im Seminar D saß mit *Prof. Claus Staringer* (WU Wien) auch ein Österreicher im Panel. Unter dem Vorsitz von *Prof. Guglielmo Maisto* wurde eingehend beleuchtet, welche steuerlichen Konsequenzen die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei natürlichen Personen und Gesellschaften im internationalen Verhältnis haben kann²¹).

Im DBA-rechtlichen Teil²²) standen Qualifikationsfragen und zeitliche Aspekte im Mittelpunkt. Vor allem unterschiedliche Auffassungen über die Begriffe „Gesellschaftsanteil“ und „Veräußerung“, aber auch über die Quelle, die Höhe und den Realisationszeitpunkt des Veräußerungsgewinns können Qualifikationskonflikte auslösen. Der Einfluss der Grundfreiheiten²³) und die Auswirkungen der Mutter-Tochter-RL wurden im Anschluss beleuchtet. Den Abschluss dieses Seminars bildeten Vorschläge, wie den vorgelegten Problemen auf DBA-Ebene begegnet werden könnte. Ua wurde angeregt, den Begriff „Veräußerung“ im OECD-MA zu definieren.

Seminar E: General anti-avoidance rules in international taxation

In diesem Seminar wurden insgesamt fünf praktisch realisierte Steueroptimierungsprojekte präsentiert, bei denen die Finanzverwaltungen jeweils die nationale Missbrauchsbestimmung als erfüllt ansahen und daher den Steuerspareffekt verweigern wollten. Aus österr Sicht ist besonders interessant, dass der Vertreter aus Spanien als Beispiel das Zinskupon-Stripping mit österr Staatsanleihen brachte, das aufgrund einer Lücke im Abkommen zwischen Österreich und Spanien einen Steuerspareffekt mit sich brachte. Demnach verkauft ein österr Unternehmen seine österr Staatsanleihen kurz vor der Zinsgutschrift an eine in Spanien ansässige Person mit der Nebenvereinbarung, dass diese Anleihen später an das österr Unternehmen rückübertragen werden. Die spanische Person lukriert den Zinsertrag und verkauft die Anleihen wieder an den ursprünglichen Eigentümer. Die Zinserträge der in Spanien ansässigen Person sind steuerbefreit, da das DBA Österreich das Besteuerungsrecht für diese Zinserträge zuweist, dieses jedoch gem § 98 EStG nicht ausgeübt wird. Gleichzeitig wird diese Person einen Veräußerungsverlust erleiden, den sie mit anderen Veräußerungsgewinnen ausgleichen kann. Die spanische Steuerverwal-

tung hat solche Konstruktionen unter die allgemeine Missbrauchsbestimmung subsumiert.

Seminar F: Recent developments in international taxation

Am Beginn dieses Seminars standen drei Entscheidungen des EuGH: Die Fälle *Gerritse*²⁴) (Künstlerbesteuerung) und *Lankhorst*²⁵) (Thin Capitalization Rules) sowie die „Open Skies“²⁶)“-Entscheidungen (Vertragsverletzung eines Mitgliedstaates durch Abschluss eines bilateralen Abkommens).

Die nächsten Themen führten nach Nordamerika, wo derzeit Gesetzesvorschläge zu Themen wie Earnings-Stripping, Zurechnung von Zinseinkünften und Rückführung von Auslandseinkünften zur Begutachtung vorliegen. Ebenfalls präsentiert wurde die geplante australische Steuerreform zur Besteuerung von Auslandsdividenden. Kanada und Deutschland konnten in diesem Bereich auf bereits durchgeführte Gesetzesreformen verweisen und gewährten Einblicke in geltendes Recht und Ausblicke auf weitere erwartete Reformen.

Abschließend folgten zwei höchstgerichtliche Entscheidungen aus Frankreich²⁷) und Australien²⁸), die sich mit Fragen der Betriebsstättenproblematik befassen.

Seminar G: Art 9 OECD MC „What is an associated enterprise?“

Dieses Seminar war Auslegungsfragen, die sich im Rahmen von Art 9 OECD-MA stellen, gewidmet. Es wurde diskutiert, welchen Umfang die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung erreichen muss, um als assoziiertes Unternehmen zu gelten mit der Konsequenz, dass Verrechnungspreise am arm's length-Grundsatz zu messen sind. Umstritten war, wie die Kriterien der Geschäftsleitung, Kontrolle sowie Kapital ausgestaltet sein müssen. Muss sich bspw auf Managementebene der Vorstand um die Leitung des Tochterunternehmens kümmern, damit dieses als assoziiertes Unternehmen gilt oder ist es ausreichend, wenn die mittlere Führungsetage Anweisungen erteilt? Muss die Beherrschung rechtlich gewährleistet sein oder ist eine Assoziation bereits bei einer faktischen Beherrschung gegeben? Wenn das Unternehmen A mit 70 % an der Gesellschaft B beteiligt ist und dieses wiederum 70 % an dem Unternehmen C hält, kann C als assoziiertes Unternehmen von A angesehen werden? Weiters wurde diskutiert, inwieweit die Höhe des Streubesitzes Auswirkungen auf die Anforderungen an ein assoziiertes Unternehmen hat.

24) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*; vgl dazu *Burgstaller/W. Loukota*, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*? SWI 2003, 244 (244 ff); vgl auch *Cordewener*, Pending Cases Filed by German Courts: the Langhorst-Hohorst Case, the Schilling Case, the Arnoud Gerritse Case and the Ulf Thomsen Case, in *Lang* (Hrsg) *Direct Taxation: Recent ECJ Developments* (2003) 35 (77 ff).

25) EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg 2002 I-11779.

26) EuGH 5. 11. 2002, C-466/98, Kommission gegen Großbritannien, Slg 2002 I-09427; C-467/98, Kommission gegen Dänemark, Slg 2002 I-09519; C-468/98, Kommission gegen Schweden, Slg 2002 I-09575; C-469/98 Kommission gegen Finnland, Slg 2002 I-09627; C-471/98, Kommission gegen Belgien, Slg 2002 I-09681; C-472/98, Kommission gegen Luxemburg, Slg 2002 I-09741; C-475/98, Kommission gegen Österreich, Slg 2002 I-09797; C-476/98, Kommission gegen Deutschland, Slg 2002 I-09855.

27) Conseil d'Etat, 20. 6. 2003, N° 224407, Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Société Interhome AG.

28) New South Wales Supreme Court, 4. 12. 2002, 1527/02, *Unisys Corporation v Federal Commissioner of Taxation* [2002] NSWSC 1115.

21) Nicht behandelt wurden Veräußerungsgewinne, die durch Wegzugsbesteuerung, bei gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen oder durch Mitarbeiter-Stock-Options entstehen und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an grundstückshaltenden Kapitalgesellschaften. Letzteres und internationale Umgründungen sind als Themen für einen der nächsten Kongresse vorgesehen.

22) Die in Frage kommenden Verteilungsnormen sind Art 7, 10, 13 und 21 OECD-MA.

23) Vgl dazu EuGH 19. 9. 2000, C-156/98, Kommission gegen Deutschland, Slg 2000 I-6864; 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y, Slg 2002 I-10829; vgl auch die anhängigen Fälle C-315/02, *Lenz*; C-9/02, *Lasteryrie du Saillant* und C-219/03, Kommission gegen Spanien.

Seminar H: Offshore investment fund regimes

Dieses Seminar präsentierte einen systematischen Querschnitt durch das umfangreiche und komplexe Gebiet der Auslandsfonds-Besteuerung. Betont wurde, dass die Besteuerung von ausländischen Portfolio-Investments jene von ausländischen Direktinvestments²⁹⁾ insofern ergänzt, als verhindert werden soll, dass die Steuerpflicht dadurch umgangen wird, dass man seine strategischen Beteiligungen als rein

29) Gemeint sind hier vor allem CFCs (Controlled Foreign Companies).

spekulative tarnt. Auch die Vermeidung von Steueraufschub und Steuerumgehung sowie die Herstellung von Kapitalexport-Neutralität zählen zu den Motiven, ein solches Besteuerungs-Regime zu implementieren.

Besondere Aufmerksamkeit galt dem australischen Beitrag zu alternativen Ermittlungsmethoden des Einkommens aus ausländischen Fonds (meist mit Hilfe von Kurswerten oder gesetzlich festgelegten Zinssätzen), die dem unterschiedlichen Zugang zu Informationen von spekulativen und strategischen Investoren Rechnung tragen sollen.