

# UK Internationales Steuerrecht

Wintersemester 2019/2020 – PD Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M.



## Lehrveranstaltungsablauf

- **Donnerstag 9.1.; 16.1.; 23.1. und 30.1.** jeweils von 9:45 - 16:30 **UND**  
**Freitag 24.1.** von 9:45 - 16:30
- Beurteilung: mündliche Mitarbeit (10% = 4 Punkte) im Kurs sowie zwei Klausuren (je 45% = je 18 Punkte zu je 45 Minuten)
- LV-Unterlagen:
  - OECD Model Convention 2017; inoffizielle deutsche Übersetzung.
  - PPT-Slides (inkl. Fälle)
- LV-Literatur:
  - *Kirchmayr/Hohenwarter*, Grundzüge des Internationalen Steuerrechts, in *Doralt/Ruppe* (Hrsg) Steuerrecht I, 12. Auflage (2019).
  - *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>2</sup> (2013).

- Was ist internationales Steuerrecht und wozu dient es?
  - Problem der Doppelbesteuerung
  - Vermeidung von Doppelbesteuerung
  - Doppelbesteuerungsabkommen als Teil des Internationalen Rechts
- OECD-Musterabkommen
  - Strukturelemente des OECD-MA
  - Geltungsbereich und Begriffsbestimmungen (Art 1 – 4)
  - Verteilungsnormen im OECD-MA
    - Art 6 – 21

- Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
  - Befreiungsmethode (Art 23A)
  - Anrechnungsmethode (Art 23B)
- Diskriminierungsverbote (Art 24)
- Verständigungsverfahren (Art 25)
- Informationsaustausch (Art 26)
- Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern (Art 27)
- Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Art 29)

# Allgemeine Grundsätze des internationalen Steuerrechts

## Doppelbesteuerung und ihre Ursachen

- Besteuerung als Ausdruck staatlicher Souveränität
- Grundsatz der eingeschränkten Territorialität
- „*Genuine link*“ zum besteuernenden Staat als Voraussetzung für die Besteuerung
  - Wohnsitz- oder Ansässigkeitsprinzip (Personensteuern)
  - Ursprungsprinzip (Sachsteuern)
  - Universalitätsprinzip
  - Territorialitätsprinzip

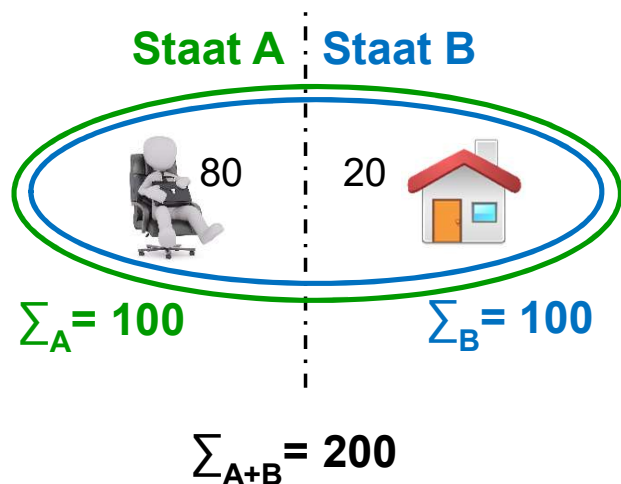
- Echte (juristische) Doppelbesteuerung
  - Besteuerung nach Universalitätsprinzip (Welteinkommensprinzip) in zwei (oder mehreren Staaten)
    - Doppelwohnsitz; WS + Aufenthalt in verschiedenen Staaten, Sitz und OGL von Gesellschaften in unterschiedlichen Staaten
  - Zusammentreffen von Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip
    - In Österreich ansässige Person bezieht Einkünfte aus Quellen in einem anderen Staat (zB Dividenden aus einer Beteiligung an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft).
  - Zusammentreffen von zwei Staaten, die dieselben Einkünfte nach dem Territorialitätsprinzip besteuern

## Juristische Doppelbesteuerung

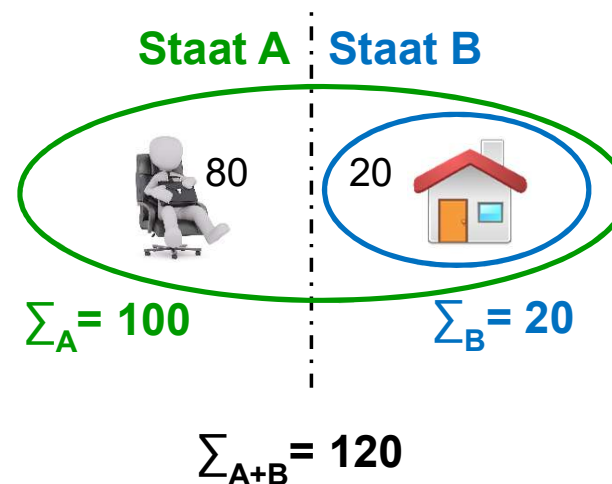


**Welteinkommen 100** (80 EK aus unselbständiger Arbeit, die in Staat A ausgeübt wird + 20 EK aus V+V einer Immobilie, die in Staat B belegen ist)

**Volle Doppelbesteuerung:**  
unbeschränkte Steuerpflicht in 2 Staaten



**Partielle Doppelbesteuerung:** Zusammen-  
treffen von beschränkter und unbeschränkter  
Steuerpflicht



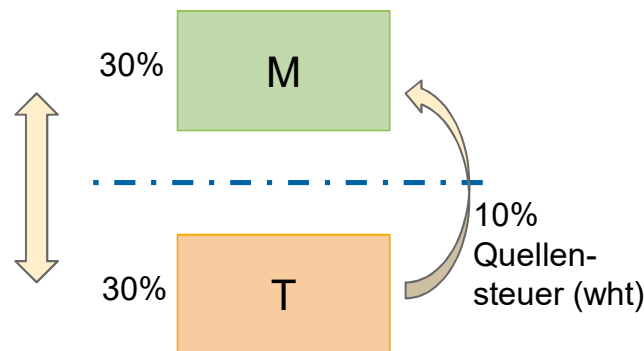


## Überschneidung von Besteuerungsansprüchen mehrerer Staaten (II)

- Wirtschaftliche Doppelbesteuerung
  - Besteuerung desselben Wirtschaftsvorganges oder Vermögenswertes bei unterschiedlichen Steuersubjekten
    - inbs. iZm verbundenen Unternehmen und Einkünftezurechnung

Keine korrespondierende Korrektur durch Erhöhung des Aufwands

Verrechnungspreis wurde zu niedrig angesetzt (10 statt 15) => Korrektur durch Erhöhung der Einnahmen  
Gewinn ↑ 5



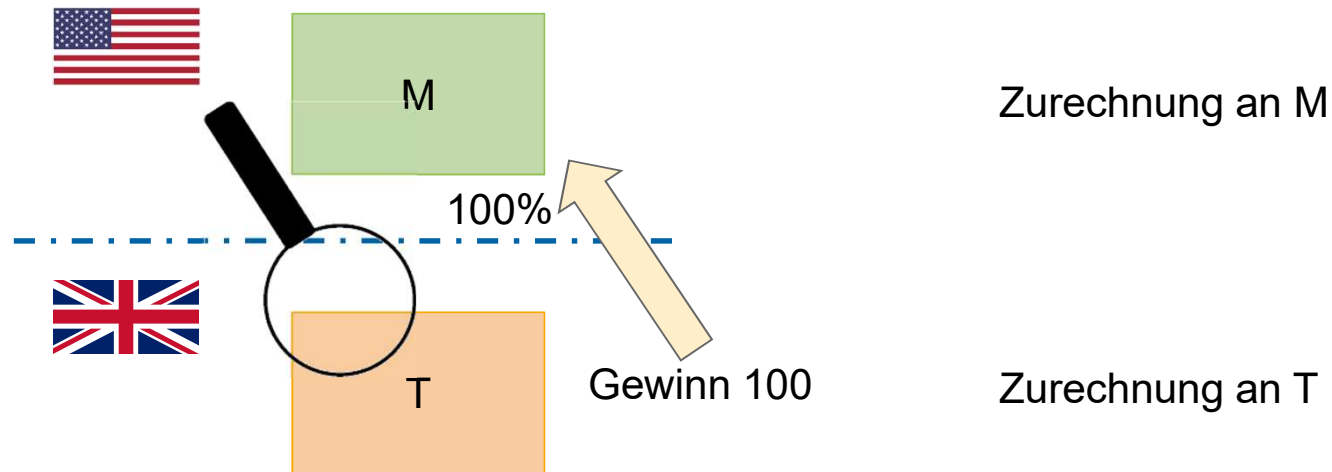
Beispiel E.2




	Ohne wht	Mit wht
<b>Tochter</b>		
Bruttoeinkommen	100	100
Steuer (30%)	30	30
Nettoeinkommen	70	70
WHT (10%)	0	7
Dividende	70	63
<b>Mutter</b>		
Nettodividende	70	63
“gross-up”		70 (=63 + 7)
Bruttoeinkommen	70	70
Steuer (30%)	21	21
Nettoeinkommen	49	42 (= 70-7-21)
Steuerbelastung Mutter	21	28 (21+7)
Steuerbelastung Gruppe	51	58

# Unterschiedliche Einkünftezurechnung

## Beispiel E.3



 = „look through“

## Lösung der Doppelbesteuerung

- Unilaterale Maßnahmen
  - zB § 48 BAO
- Abschluss eine Doppelbesteuerungsabkommen
  - Reduktion oder vollständiger Ausschluss der Besteuerung im Quellenstaat
  - Reduktion oder vollständiger Ausschluss der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat
  - Reduktion der Besteuerung in beiden Staaten

- Erste DBA
  - Vertrag zwischen Preußen und Sachsen vom 16.4.1869
  - Vertrag zwischen Österreich und Ungarn vom 18.12.1869
  - Abkommen zwischen Preußen und Österreich vom 21.6.1899
- Völkerbund: MA von 1928 / Mexiko-Musterentwurf von 1943 / London-Musterentwurf von 1946
- OEEC- und **OECD-Musterabkommen**
  - 1963, 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2012, 2014, 2017
  - BEPS-Projekt
- UN-Musterabkommen
- Unilaterale-Musterabkommen

- Vertragsschablone
  - Ausgangspunkt für bilaterale Verhandlungen
  - „harmonisierender“ Effekt
- Interpretationshilfe für Abkommensausdrücke
  - OECD-Musterkommentar
  - Praxis nationaler Gerichte (selbst EuGH)!
  - Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (Wiener Vertragsrechtskonvention)



- Startschuss 2012: G20-Staaten beauftragen OECD zur Ausarbeitung eines Maßnahmenkatalogs – 2013 veröffentlicht

15 Action Points (Aktionsplanpunkte)			
1	Besteuerung der digitalen Wirtschaft	2	Hybride Gestaltungen
3	Hinzurechnungsbesteuerung	4	Zinsschranke
5	Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken	6	Verhinderung von Abkommensmissbrauch
7	Umgehung von BS	8-10	Verrechnungspreise
11	Messung und Monitoring	12	Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle
13	Verrechnungspreis-dokumentation	14	Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen
15	Entwicklung eines Multilateralen Instruments (MLI)		

- Multilaterales Abkommen zur Umsetzung der abkommensrelevanten BEPS-Aktionspunkte
  - Explanatory Statement
  - MLI modifiziert bestehende DBA – keine Änderung des Wortlauts, aber Auswirkung auf Anwendung
  - Mit 1.7.2018 in Kraft getreten (nach Ratifikation von 5 Staaten)
  - Mit 30.9.2019: 89 Staaten unterschrieben und 35 Staaten ratifiziert
- BEPS-bedingte Änderungen iSd MLI wurden vollinhaltlich in das **OECD-MA 2017** und den dazugehörigen **Kommentar (OECD-MK)** übernommen



## Struktur, Anwendung und Effekt von DBA (I)

- Beispiel E.4
- Herr *Trader* ist Einzelunternehmer. Er handelt mit Waren aller Art. Herr *Trader* lebt mit seiner Familie in Staat A. Die Geschäfte laufen gut und daher expandiert *Trader*; er eröffnet ein weiteres Geschäft in Staat B.
- Besteuerung nach originär innerstaatlichem Recht
- Anwendung des DBA

## 1. Originär innerstaatliches Recht

- Persönliche Steuerpflicht von Herrn *Trader*
  - Unbeschränkte Steuerpflicht in Staat A
  - Beschränkte Steuerpflicht in Staat B
- Sachliche Steuerpflicht in beiden Staaten
- Doppelbesteuerung

## 2. DBA-Anwendung (auf Basis des OECD-MA)

- Art 1 iVm 4: Persönlicher Geltungsbereich
  - Bestimmung des Ansässigkeitsstaats und des Quellenstaats
- Art 2: Sachlicher Geltungsbereich
  - Welche Steuern sind erfasst?

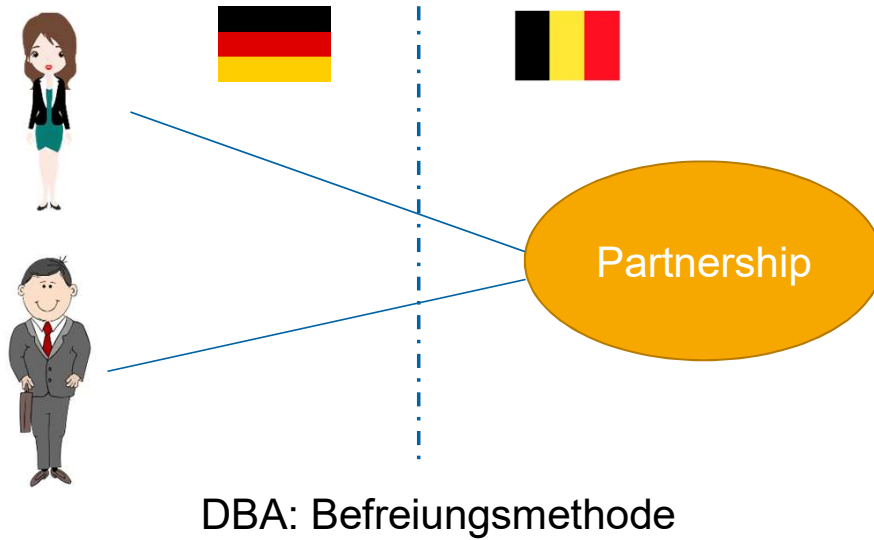
- Art 6 – 22: Verteilungsnormen
  - idR an den Quellenstaat gerichtet
  - „Aufteilung“ von Besteuerungsrechten
    - Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge
    - Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge
- Art 23: Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
  - idR an den Ansässigkeitsstaat gerichtet
  - Befreiung oder Anrechnung

- Art 1 iVm Art 4 (1) ✓
  - *Trader* ist in Staat A ansässig
  - Staat B ist Quellenstaat
- Art 2 ✓
  - Einkommensteuer
- Art 7 (1) Unternehmensgewinne
  - Besteuerung im Ansässigkeitsstaat
  - Außer bei Ausübung der Geschäftstätigkeit in einer Betriebsstätte in Staat B
  - Geschäft in B als Betriebsstätte? => Art 5
- Art 23 Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

# DBA und ihr Verhältnis zum nationalen Recht

- Einordnung in den Stufenbau der Rechtsordnung
- Schrankenwirkung von DBA (negative Wirkung)
- (Anwendungs-)Vorrang des Abkommensrechts
  - DBA als „*leges speciales*“ im Verhältnis zu nationalem Recht
- Problem „Treaty Override“
  - *pacta sunt servanda*
  - *lex posterior derogat legi priori*
  - D: DBVerfG 15.12.2015 2 BvL 1/12; ähnlich in Ö

## Treaty Override



Beispiel E.5

Methodenwechsel zur Anrechnungsmethode, wenn Besteuerung im Ausland < 30%

Vgl EuGH 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container

# Interpretation und Anwendung von DBA



- Wiener Vertragsrechtskonvention: Art 31 bis 33
  - „Spätere Übereinkunft“
  - Verständigungsvereinbarung (Konsultationsvereinbarung)
  - „Spätere Übung“
- Bedeutung von Titel und Präambel eines DBA
  - Änderung OECD-MA 2017
  - Vermeidung der Nichtbesteuerung als Abkommensziel (?)



- Übernahme des Textes des OECD-MA in bilaterales DBA
  - Übernahme des Inhalts (zB VwGH 31.07.1996, 92/13/0172)
  - bestehender Kommentar bedeutsam für Auslegung
- Einordnung in Auslegungskanon der WVK?
- zT wird Bedeutung in Protokollen ausdrücklich festgehalten
- Spätere Änderungen des OECD-MK?
  - OECD: Änderungen sind relevant (Rz 35 OECD-MK Introduction)
  - zB BFH 11.7.2018, I R 44/16
- Bedeutung des OECD-MK, wenn DBA vom MA abweicht?
- Bedeutung von OECD-Reports

- Grundsatz der autonomen Auslegung ...
- ... mit Ausnahmen:
  - Expliziter Verweis auf innerstaatliches Recht
    - zB Art 6 Abs 2 OECD-MA
    - Bilaterale Besonderheiten in DBA mit Verweis auf nationales Recht
      - zB Art 7 Abs 8 DBA CH-Ö
- Bedeutung des nationalen Rechts bei Bestimmung des Steuersubjekts und der Bemessungsgrundlage

## Auslegungsregel des Art 3 Abs 2 OECD-MA

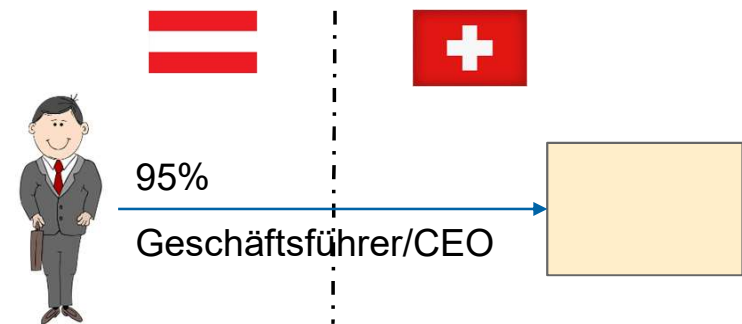
Bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, **wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert** oder **die zuständigen Behörden sich nicht** gemäss den Bestimmungen nach Artikel 25 **auf eine andere Bedeutung einigen**, jeder im Abkommen **nicht definierte Ausdruck** die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitpunkt nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die in der Steuergesetzgebung dieses Staates geltende Bedeutung derjenigen nach anderen Gesetzen des gleichen Staates vorgeht.

## Beispiel E.6

Nationales Recht in Ö nach 1974: Einkünfte eines wesentlich (> 25%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Nationales Recht in Ö vor 1974: Einkünfte eines Geschäftsführers unabhängig von Beteiligungshöhe = EK aus nichtselbständiger Arbeit

Verständigungsvereinbarung:  
nichtselbständige Einkünfte



Inkrafttreten des DBA 1974

Art 14 (selbständige Arbeit) oder  
Art 15 (nichtselbständige Arbeit)?

Vgl VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116

## Auslegung bei unterschiedlichen Sprachfassungen (I)

### Beispiel E.7



Paris Hilton (in USA ansässig) ist ua als Schauspielerin, Fotomodell, Sängerin und Werbeträgerin tätig.

2006: halbstündiger Auftritt in Ischgl (Ö) iR einer aufwendig inszenierten, öffentlich zugänglichen und als "Open Air-Party" angekündigten (Werbe-)Veranstaltung für Rich-Prosecco

Tätigkeiten: Interview, kurze einfache „Tänzchen“ zur Unterhaltung und Bewerbung des Produkts (ua durch Signieren von Getränkedosen und Bekundung eines positiven Geschmackserlebnisses).

Tätigkeit als „Künstler und Sportler“ oder „Unternehmensgewinne“?

- Verträge mit zwei oder mehr authentischen Sprachen
    - Art 33 Abs 1 und 4 WVK
  - Gleichermaßen authentische Sprachfassungen des DBA USA-Ö: Deutsch und Englisch
    - Deutsche Fassung: „Künstler“ → gewisser Qualitätsanspruch
    - Englische Fassung: „entertainer“ → Unterhaltungscharakter reicht
  - OECD-MA und OECD-MK: Englisch und Französisch
  - Nationales Recht in Ö: Gewerbliche Tätigkeit als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietung
  - Bedeutung des US-Musterabkommens?
- Vgl VwGH: 30.6.2015, 2013/15/0266



... a quick reminder

- 1 • Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich
- 2 • Verteilungsnormen
- 3 • Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung



# Persönlicher Geltungsbereich Art 1 iVm Art 4 OECD-MA

# Art 1: Unter das Abkommen fallende Personen

**Personen**, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten **ansässig** sind (Abs 1)

=

**Person**  
Art 3

+

**Ansässigkeit**  
Art 4

## Personen iSd Abkommens (Art 3 Abs 1 lit a und b)

- „Person“ = Natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen
- „Gesellschaft“ = juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden

## Ansässigkeit iSd Art 4 – Grundregel Abs 1

### Natürliche Personen

- Steuerpflicht aufgrund des Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals (zB Staatsbürgerschaft)

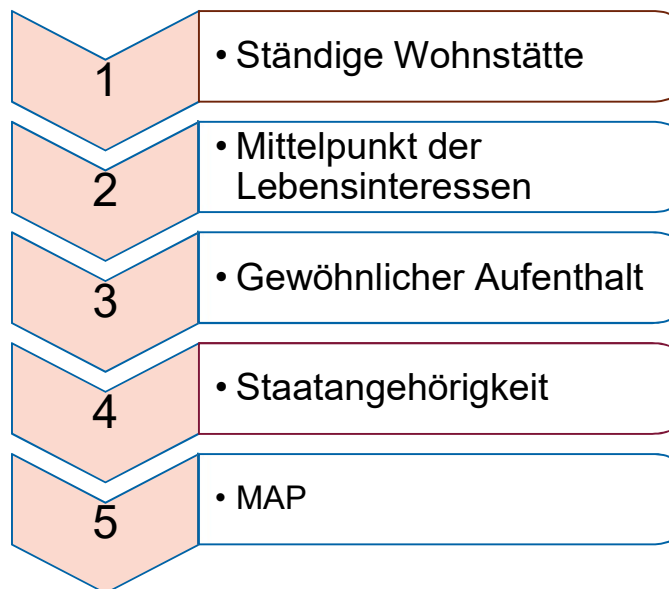
### Gesellschaften iwS

- Steuerpflicht aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals (zB Ort der Gründung, Sitz)
- Staat und seine Untereinheiten sowie Vorsorgeeinrichtungen

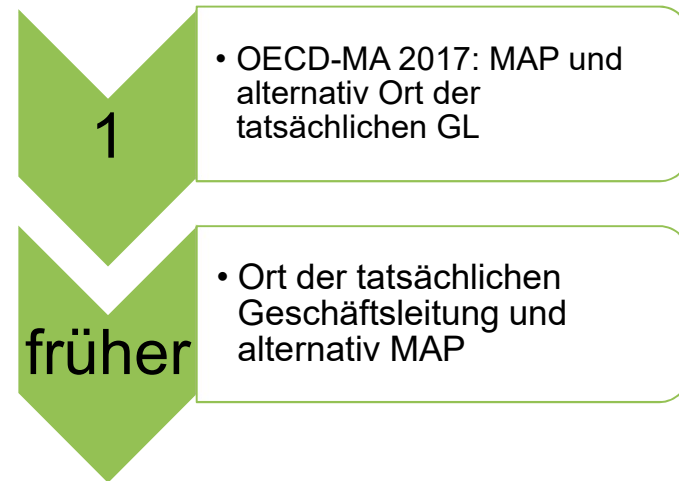
- Anknüpfung an nationales Recht....aber
- Territorialer Nexus
- Merkmale für **unbeschränkte** Steuerpflicht (letzter Satz)
- Doppelansässigkeit → tie-breaker

## Ansässigkeit iSd Art 4 – „tie-breaker rules“

### Natürliche Personen (Abs 2)



### Gesellschaften (Abs 3)



Grundsätzlich keine Rückwirkung auf nationales Steuerrecht

## Fingierte Ansässigkeit?

- Ehemann ist in D ansässig und bezieht Einkünfte aus deutschen Quellen
- Seine Ehefrau ist in Portugal ansässig
- Portugiesisches Recht: sobald eine Ehepartner ansässig ist, gilt auch der andere Ehepartner als ansässig (Fiktion)
- Ist der Ehemann dadurch auch für DBA-rechtliche Zwecke in Portugal ansässig?

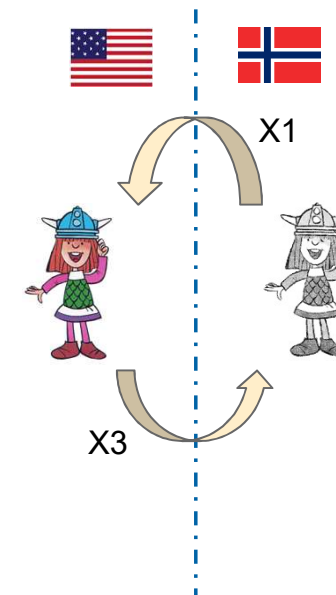
### Beispiel 1.1



## Ständige Wohnstätte?

- Norweger Lasse K. verzieht für 2 ½ Jahre in die USA
- Er mietet für diesen Zeitraum in den USA ein Apartment und vermietet seine Wohnung in Norwegen (unkündbar)
- Norwegisches innerstaatliches Recht: Lasse ist in NOR ansässig
- US innerstaatliches Recht: Lasse ist in USA ansässig

### Beispiel 1.2



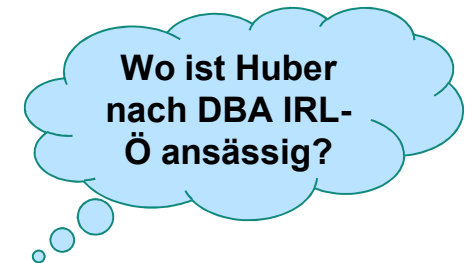
**Wo ist Lasse innerhalb der 2 ½ Jahre für Zwecke des DBA NOR-USA ansässig?**

## Mittelpunkt der Lebensinteressen?



### Beispiel 1.3

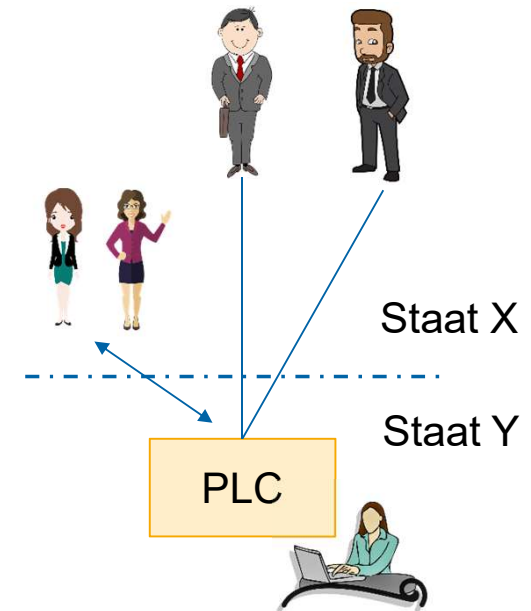
- Arbeitsloser Ö-Staatsbürger Hans Huber zieht am 19.9.2005 nach IRL, um dort einer Arbeit nachzugehen. Huber kehrt am 15.12.2007 nach Ö zurück
- Hans Huber ist ledig und hat keine Kinder
- Er behält Haus in Ö, aber meldet TV, Internet und Telefon ab
- Freunde und Kollegen in IRL; Eltern in Ö
- Zugelassenes Auto in IRL und Ö
- Wohnsitzmeldung in IRL und Ö





## Ort der (tatsächlichen) Geschäftsleitung?

- Beat und Reto (staatsangehörig in X) sind beide zu 50% an PLC beteiligt, die in Y gegründet wurde.
- Die Geschäfte von PLC werden von Susi und Silvie (beide ebenso X ansässig) geführt.
- Die Jahreshauptversammlung der Gesellschafter findet in X statt.
- Die „Day-to-Day“-Geschäfte werden von X aus geführt; nur für wichtige Entscheidungen der Leitung reisen die Geschäftsführerinnen Susi und Silvie nach Y
- In Y wird eine Sekretärin (in Teilzeit) beschäftigt.
- Wo ist PLC ansässig?



Beispiel 1.4

- Art 4 Abs 1
  - Gründungssitz in Y und Ort der Geschäftsleitung in X
- Art 4 Abs 3: tie-breaker
- 2017: MAP – Entscheidung ua anhand des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung
- Staaten „bemühen sich“ → rechtsstaatlich bedenklich
- Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung?

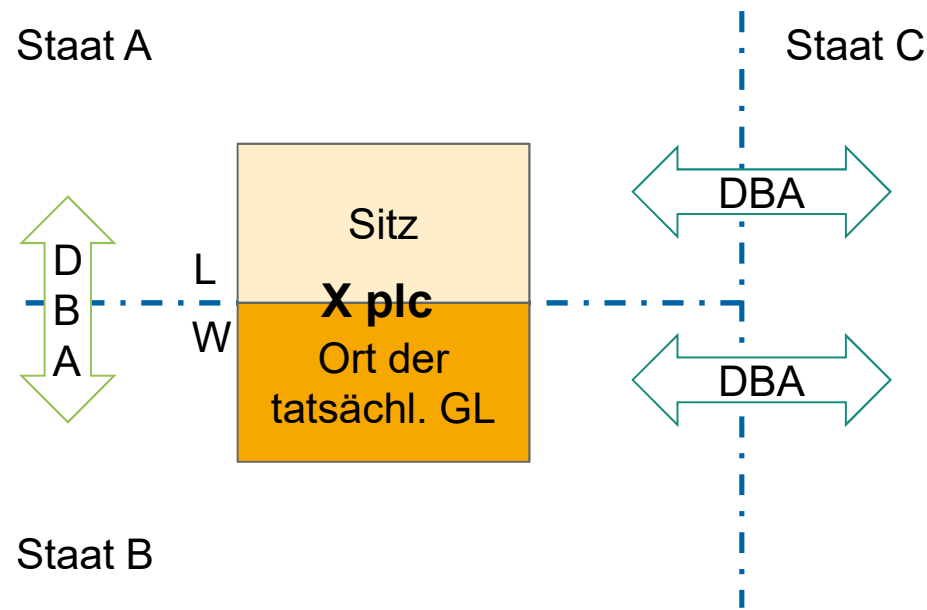
Grundlegende  
Leitungsentscheidungen  
und kaufmännische  
Entscheidungen

WER?

WO?

# DBA-Ansässigkeit und Verhältnis zu Drittstaaten (I)

Beispiel 1.5

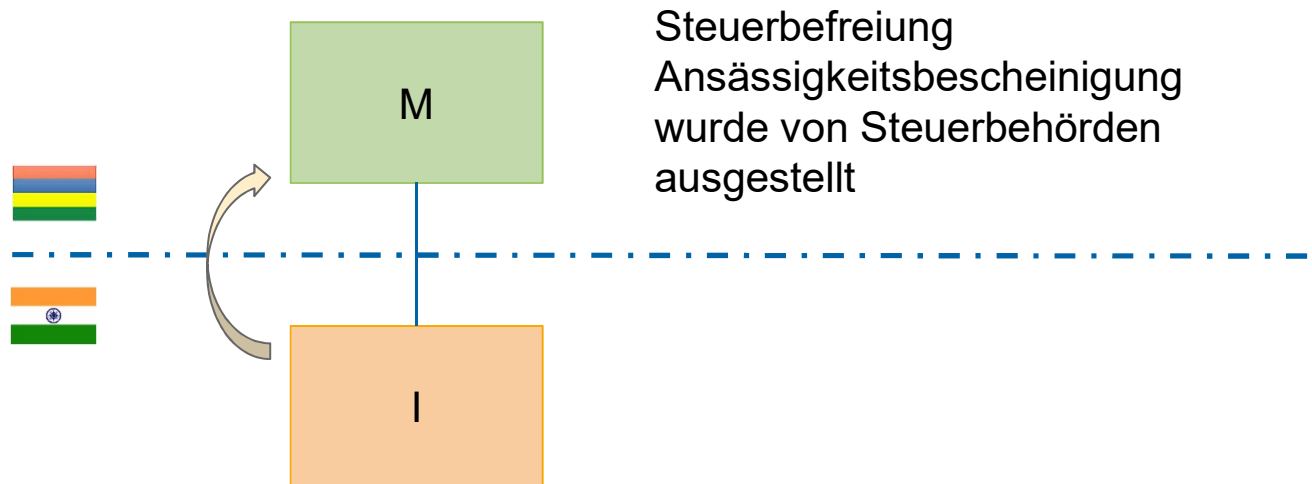


X plc bezieht Einkünfte aus Staat C

- Doppelt ansässige Gesellschaft in A und B → tie-breaker A-B DBA
- Auswirkungen auf die Anwendbarkeit der anderen Abkommen (A-C und A-B)?
- Anwendbarkeit des A-C DBA?
  - Erfüllt die Gesellschaft die Kriterien des Art 4 Abs 1 letzter Satz?
    - Ja, wenn man A-B DBA ausblendet
    - Nein, wenn man A-B DBA mitberücksichtigt
- OECD-MK Rz 8.2 zu Art 4 → A-B DBA „überschreibt“ andere DBA

# Ansässigkeit von steuerbefreiten juristischen Personen

Beispiel 1.6



Ist das DBA MU-IND anwendbar?

Vgl High Court, 26 Aug. 2015, Serco BPO Pvt. v. Authority for Advance Rulings



# Sachlicher Geltungsbereich Art 2 OECD-MA

## Art 2: Unter das Abkommen fallende Steuern

- Abs 1: **Steuern vom Einkommen und vom Vermögen**, die für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden (unabhängig von der Art der Erhebung)
- Art 2: „**Definition**“ von Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
- **Liste** an erfassten Steuern
- **Gleichartige Steuern**, die nach Unterzeichnung des Abkommens neben oder an Stelle der bestehenden Steuern erhoben werden.

## Nicht unter das Abkommen fallende Steuern

- Zölle
- Stempelgebühren
- Umsatzsteuern
- Verbrauchsteuern
- Erbschafts- und Schenkungssteuern
- Kirchensteuern
- Energiesteuern
- Benutzungsgebühren
- **Digitalsteuern?**