

UK Internationales Steuerrecht

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





Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Art 23A und 23B OECD-MA

„Methodenartikel“ iSd Art 23 OECD-MA

- Art 23A OECD-MA: Befreiungsmethode
 - „Freistellungsmethode“
 - Kapitalimportneutralität
 - Wettbewerbsgleichheit unter den Investoren verschiedener Länder im Quellenstaat
- Art 23B OECD-MA: Anrechnungsmethode
 - „Hochschleuseffekt“
 - Kapitalexportneutralität
 - Gleichheit im Ansässigkeitsstaat unabhängig vom Investitionsort
- Funktion: Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung

Allgemeine Überlegungen (I)

- Verhältnis zu den Verteilungsnormen
 - Abschließende Verteilungsnormen: ≠ Methodenartikel notwendig
 - Offene Verteilungsnormen: Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Methodenartikel
- Entscheidung der Vertragsstaaten im bilateralen DBA
 - Kein Reziprozitätserfordernis
- Geographische Präferenzen
 - Anglo-amerikanischer Raum: Anrechnungsmethode
 - Kontinentaleuropa: Befreiungsmethode kombiniert mit Anrechnungsmethode für Passiveinkünfte
 - Differenzierung zwischen Niedrig- und Hochsteuerländer

Allgemeine Überlegungen (II)

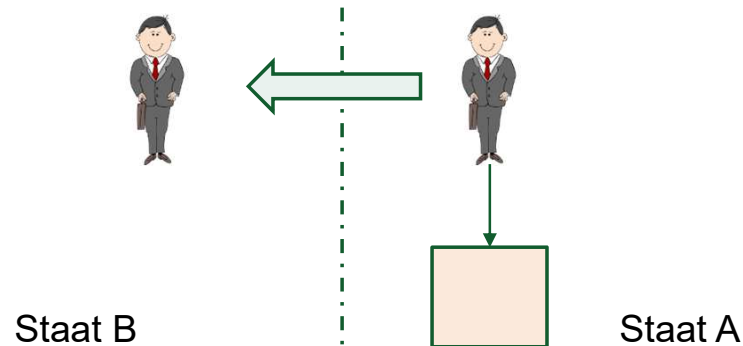
- Methodenwechsel („switch-over clauses“)
 - Wechsel von Befreiungs- auf Anrechnungsmethode in bestimmten Fällen
 - Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung und Missbrauch
 - Aktivitätsvorbehalte
- Art 23A Abs 4 OECD-MA
 - Ähnlicher Effekt wie „switch-over clause“
 - Negative Qualifikationskonflikte
 - Unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung
 - Unterschiedliche Auslegung des Abkommens durch Vertragsstaaten

Allgemeine Überlegungen (III)

- Keine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Methodenartikel, sofern
 - Steuern zwar bei der gleichen Person, aber aufgrund der Verwirklichung unterschiedlicher Tatbestände erhoben werden
 - Einkünfte unterschiedlichen Personen zugerechnet werden

Besteuerung unterschiedlicher Sachverhalte

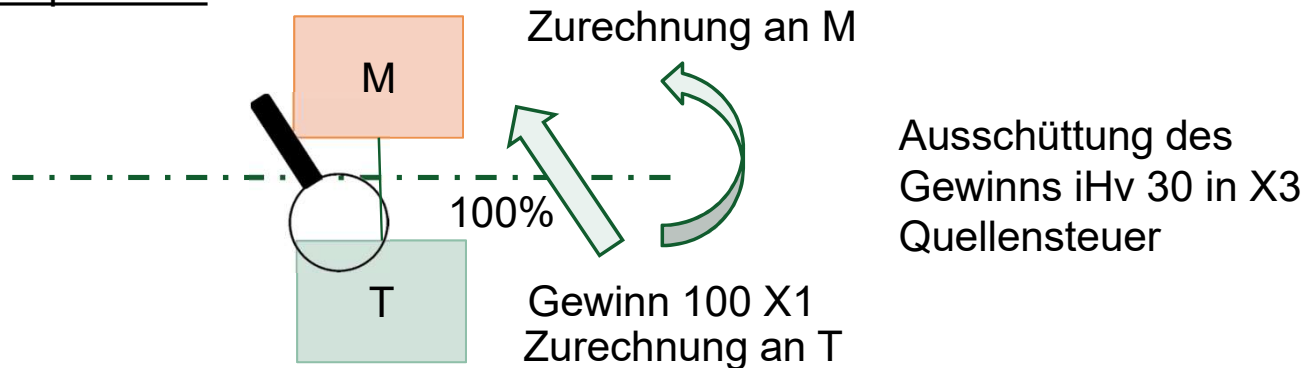
Beispiel 23.1



- 2000: A kauft Aktien um EUR 100 in Gesellschaft A in Staat A
- 2017: Ansässigkeitswechsel von Staat A in Staat B
 - Wert der Aktien zum ZP des Ansässigkeitswechsels EUR 1.000
 - Staat A erhebt eine „exit tax“ auf die nicht realisierten Gewinne iHv 900
- 2019: A veräußert die Aktien um 1.100 und wird mit dem Veräußerungsgewinn (Erlös – Anschaffungskosten) iHv 1.000 der Steuer in Staat B unterworfen

Unterschiedliche Zurechnung

Beispiel 23.2



- Partnership Report example 18; OECD-MK Rz 11.2 zu Art 23
- Staat T: Kein Anwendung des Methodenartikels zum 100 zu entlasten (Staat M besteuert nur, weil das Einkommen von einer ansässigen Person bezogen wird – Klammerausdruck)
- Staat M: Anwendung des Methodenartikels iVm Art 7, sofern in Staat T eine BS vorliegt



Befreiungsmethode iSv Art 23A

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und können diese Einkünfte nach den Bestimmungen dieses Abkommens im anderen Vertragsstaat besteuert werden (**es sei denn, diese Bestimmungen gestatten die Besteuerung durch den anderen Staat alleine deshalb, weil das Einkommen auch von einer in diesem Staat ansässigen Person bezogen wird**), so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte von der Besteuerung aus

Verpflichtung zur Freistellung für den Ansässigkeitsstaat

Unterschiedliche EK-Zurechnung (vgl Bsp 23.2)

2. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und können diese **Einkünfte nach den Artikeln 10 und 11** im anderen Vertragsstaat besteuert werden (**es sei denn...**), so **rechnet der erstgenannte Staat** auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht. **Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelnden Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.**

Unterschiedliche
EK-Zurechnung

Verpflichtung
Anrechnung der
ausländischen
Steuer bei
Passiveinkünften

Anrechnung-
höchstbetrag

Grundstruktur von Art 23A

3. Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

Progressions-
vorbehalt

Grundstruktur von Art 23A

4. Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt oder Abs 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet.

Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung bei unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung

- Herr Maier ist in Staat A ansässig und bezieht Einkünfte aus Staat A und Staat B. Diese Einkünfte dürfen nach dem DBA A-B in Staat B besteuert werden und Staat A hat die Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen. Die Einkommenssituation von Maier stellt sich wie folgt dar:

Nettoeinkünfte Staat A	100
Nettoeinkünfte Staat B	100
Σ	200
Sonderausgaben ohne Bezug zu EK, wie Versicherungsprämien, Spenden etc)	-20
Nettoeinkünfte	180
Persönliche und familienbezogene Abzüge	-30
Steuerpflichtiges Einkommen	150

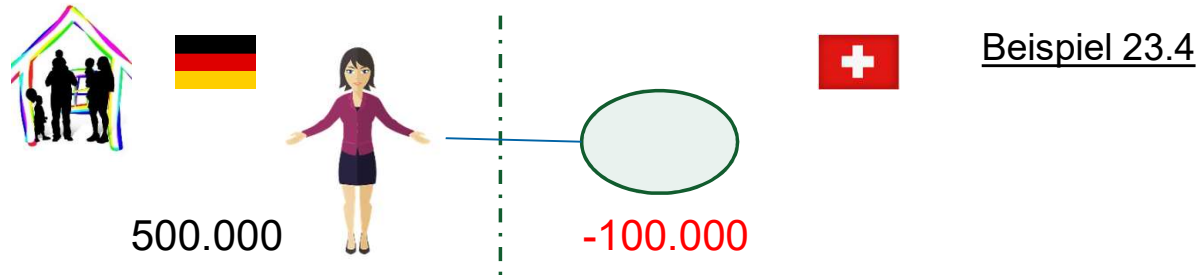
- Welcher Betrag ist in Staat A „freizustellen“?

Beispiel 23.3

Wirkungsweise der Befreiungsmethode

- Freistellung von 100 (steuerpflichtiges EK in A = 50)
- Freistellung von 90 (Verhältnis der ausländischen zu den inländischen Einkünften [50%] von den Nettoeinkünften iHv 180)
- Freistellung von 75 (50% vom steuerpflichtigen Einkommen iHv 150)
- Anderer Betrag?

Befreiungsmethode und Verluste (I)



- Frau Lotte Loss ist in Lörrach (D) ansässig und dort als Unternehmerin tätig. Sie betreibt ihr Unternehmen unter anderem auch über eine in Basel unterhaltene Betriebsstätte. Im Jahr X01 hat sie mit ihrem Unternehmen insgesamt einen Gewinn iHv 400.000 erwirtschaftet. Allerdings entfiel dabei auf ihr Stammhaus in Deutschland ein Gewinn iHv 500.000, während sie in ihrer schweizerischen BS einen Verlust iHv 100.000 erlitten hat.
- Ist dieser Verlust in Deutschland zu berücksichtigen?

- Unterschiedliche Auffassungen
- Symmetriethese vs. asymmetrische Behandlung
- Berücksichtigung von Auslandsverlusten ist keine Frage des DBA-Rechts, sondern des nationalen Rechts
 - OECD-MK Rz 44 zu Art 23
 - Vgl aber VwGH 25.9.2001, 99/14/0217
- Befreiung von ausländischen Verlusten im Ansässigkeitsstaat (→ Nichtberücksichtigung)
 - BFH 17.7.2008, I R 84/04
- Abzug von ausländischen Verlusten
 - Meist verbunden mit einer Nachversteuerung („recapture“) in späteren Jahren zur Vermeidung von doppelten Verlustverwertungen

Beispiel 23.5

- Herr Maier erzielt im Jahr 2018 Gesamteinkünfte iHv 100.000. Davon entfallen 80.000 aus Quellen in seinem Ansässigkeitsstaat A und 20.000 hat aus Quellen in Staat B erzielt
- Steuertarif in Staat A:
 - 35% ... 100.000
 - 30% ... 80.000
- Steuertarif in Staat B:
 - 20% ... 20.000



Vollständige Befreiung vs. Befreiung unter Progressionsvorbehalt

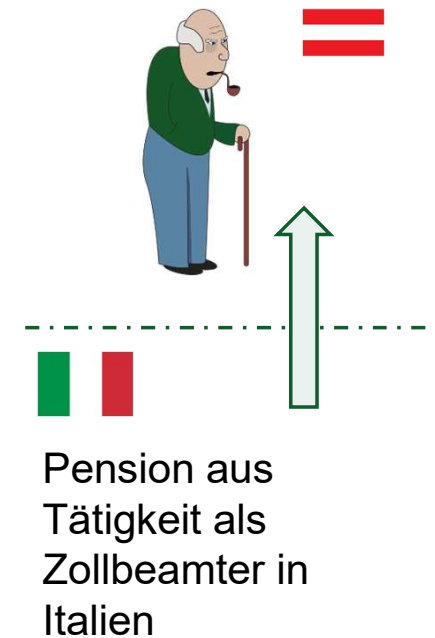
Ohne DBA		Vollständige Befreiung		Progressionsvorbehalt	
A: 35% auf 100.000	35.000	A: 30% auf 80.000	24.000	A: 35% auf 80.000	28.000
B: 20% auf 20.000	4.000	B: 20% auf 20.000	4.000	B: 20% auf 20.000	4.000
Total	39.000	Total	28.000	Total	32.000
		Entlastung durch A:	11.000	Entlastung durch A	7.000

Progressionsvorbehalt (II)

- Rechtfertigung des Progressionsvorbehalts
- Positiver und negativer Progressionsvorbehalt
- Deklarative oder konstitutive Wirkung?
- Adressat des Progressionsvorbehalts
 - Ansässigkeitsstaat
 - Quellenstaat (zB bei doppelter Ansässigkeit?)
 - BFH 7.3.2007, I R 17/06

Normative Wirkung des Progressionsvorbehalts?

- A ist in Ö ansässig und erhält eine Pension aus Italien, die nach der Kassenstaatsregel im DBA Ö-ITA ausschließlich in Italien besteuert werden darf
- DBA Ö-ITA: kein Progressionsvorbehalt verankert
- Innerstaatliches Recht in Ö: keine ausdrückliche Regelung, aber bei Besteuerung nach Welteinkommensprinzip und nach Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwangsläufig
- Dürfen die Pensionseinkünfte in Ö bei der Berechnung des Steuersatzes für die anderen EK von A berücksichtigt werden?



Vgl 29.7.2010, 2010/15/0021

Beispiel 23.6



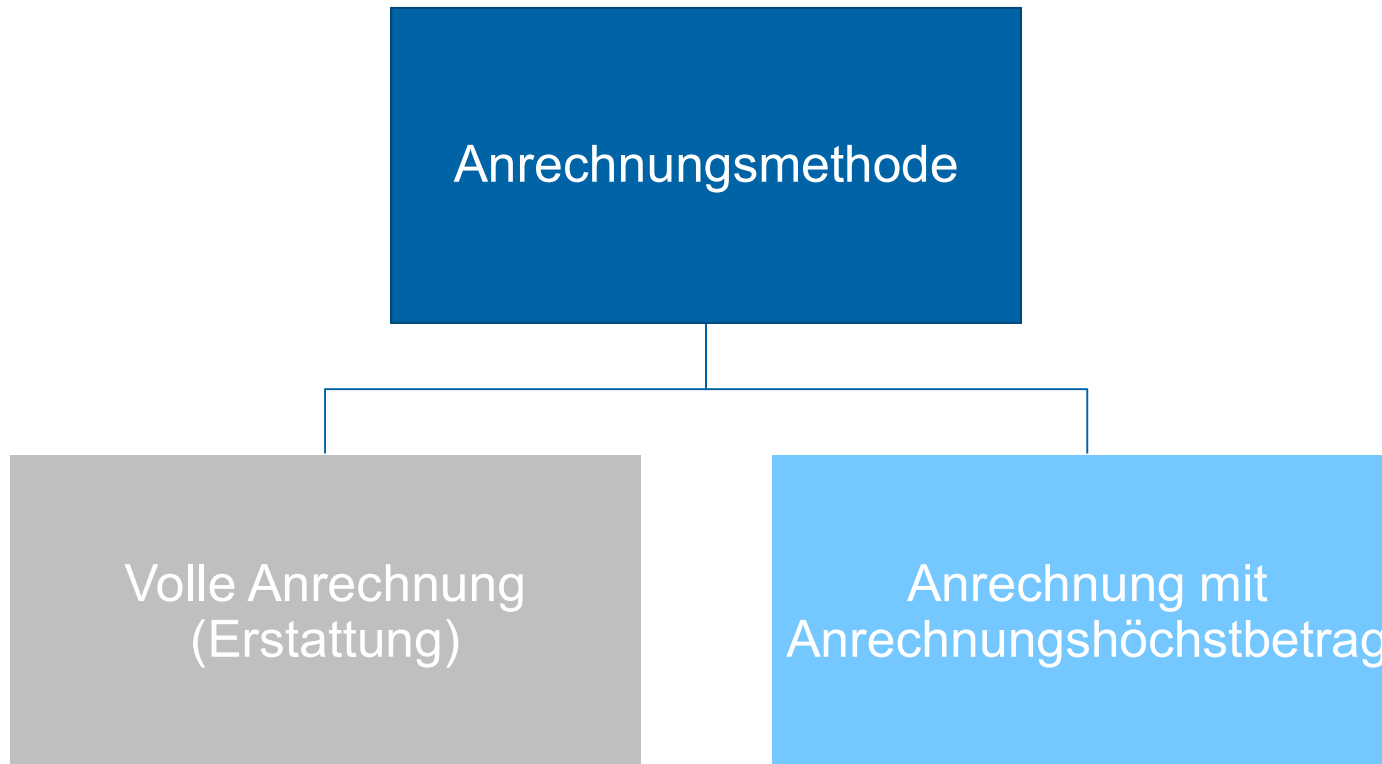
Anrechnungsmethode iSd Art 23B Abs 1 und Art 23A Abs 2 OECD-MA

- Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und können diese Einkünfte im anderen Vertragsstaat besteuert werden (...), so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht.
- Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können, entfällt.

Anrechnungs-
verpflichtung

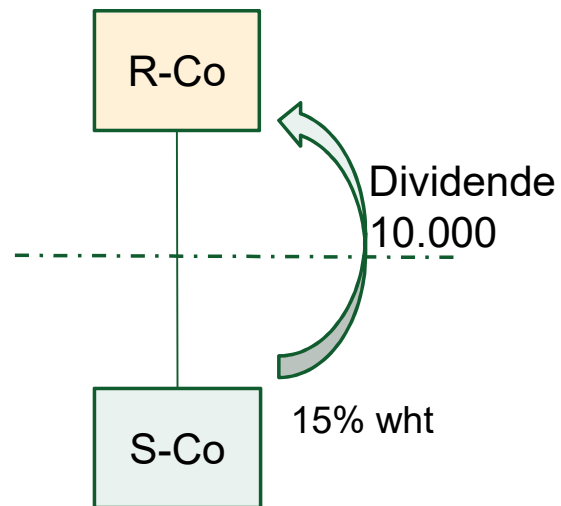
Anrechnungs-
höchstbetrag

Ausprägungen der Anrechnungsmethode





Normalsteuersatz 25%, aber
Befreiung für Dividende

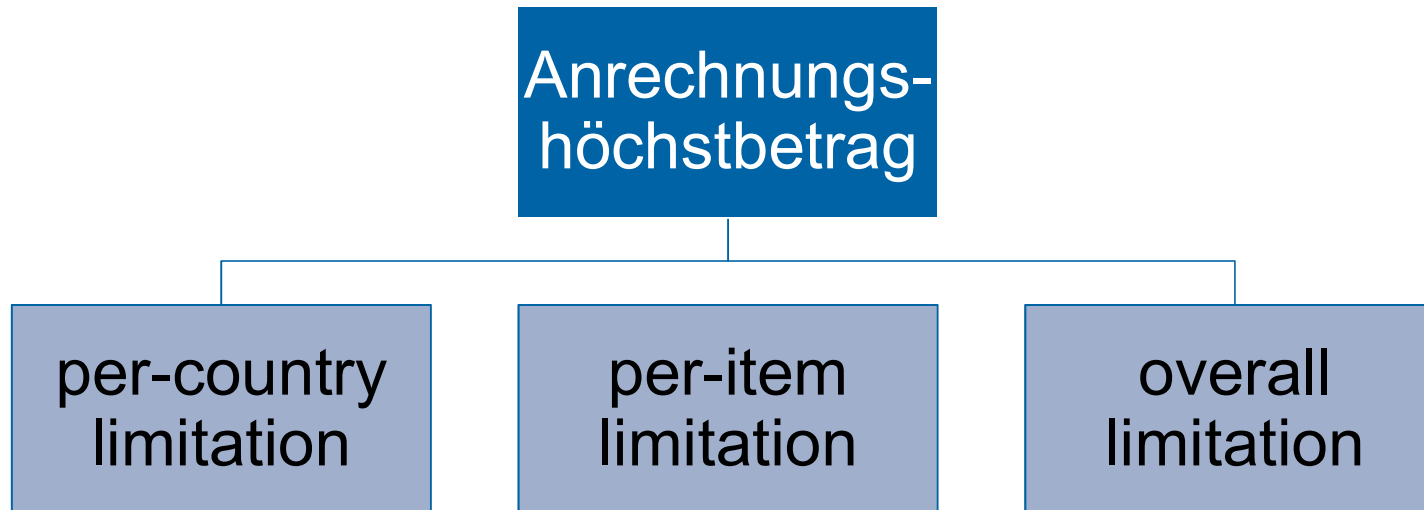


- R-Co (ansässig in Staat R) ist zu 10% an der in Staat S ansässigen S-Co beteiligt.
- Im Jahr X1 schüttet S-Co eine Dividende iHv 10.000 an R-Co aus, die einer Quellensteuer iHv 15% unterworfen wird (1.500)
- Staat R sieht für Beteiligungen iHv 10% eine Beteiligungsertragsbefreiung in seinem nationalen Recht vor
- Im DBA R-S ist die Anrechnungsmethode vorgesehen

Beispiel 23.6

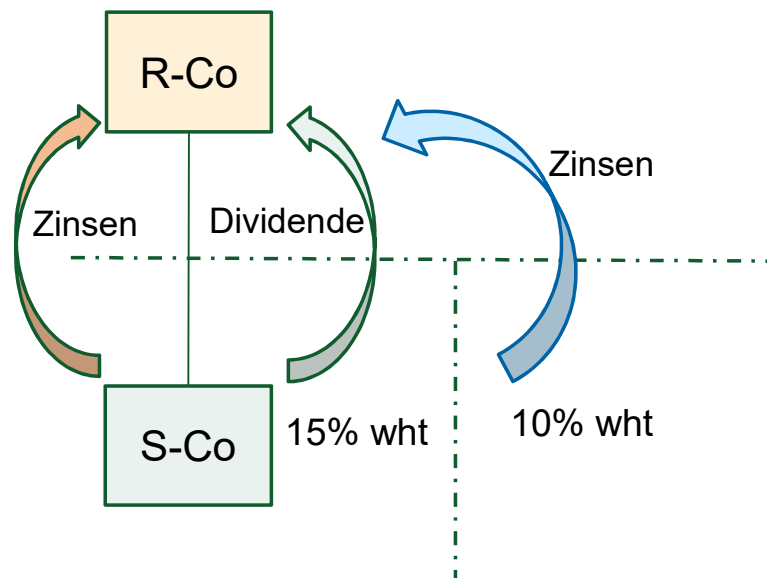


Anrechnungshöchstbetrag – Einschränkungen (I)



Anrechnungshöchstbetrag – Einschränkungen (II)

Normalsteuersatz 25%, aber
Befreiung für Dividende



Fortsetzung Beispiel 23.7

- Zusätzlich zu den Dividenden erhält R-Co
 - Zinsen iHv 5.000 aus Quellen in Staat S (Quellensteuer in S 5% [250])
 - Zinsen iHv 6.000 aus Quellen in Staat T (Quellensteuer in T 10% [600])

Diskriminierungsverbote Art 24 OECD-MA

- Verteilungsnormen können keine DBA-rechtlich relevante Diskriminierung bewirken
- DBA Diskriminierungsverbote adressieren Ungleichbehandlungen, die durch nationales Recht verursacht werden
- Unterschied zu den Diskriminierungsverboten des Verfassungsrechts und/oder des Europarechts
- Art 24 gilt für Steuern jeder Art und Bezeichnung (unabhängig von Art 2)

Diskriminierungsverbote - Grundstruktur

- Abs 1: Staatsangehörigendiskriminierungsverbot
- Abs 2: Verbot der Diskriminierung von Staatenlosen
- Abs 3: Betriebsstättendiskriminierungsverbot
- Abs 4: Schuldnerdiskriminierungsverbot
- Abs 5: Gesellschafterdiskriminierungsverbot

Beispiel 24.1

- Bart ist Staatsbürger von Staat B, wo er auch ansässig ist. Er ist bei einer Beratungsfirma in Staat D angestellt, wohin er täglich von seinem Wohnort in B pendelt. Bart leistet Beiträge zu einer privaten Pensionsvorsorge, die er von der Bemessungsgrundlage in D abziehen möchte. Zugleich möchte Bart diverse familienbezogene Lasten bei der Besteuerung seiner Einkünfte in D geltend machen. Die Behörden verweigern beides mit dem Hinweis seiner bloß beschränkten Steuerpflicht in D. Im DBA zwischen Staat B und D ist die Befreiungsmethode vereinbart.
- Verstoß gegen Art 24 Abs 1 OECD-MA?

Art 24 Abs 1 OECD-MA

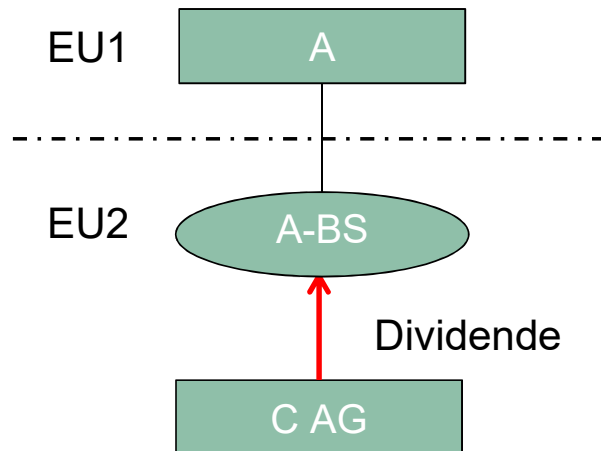
- Geltungsbereich
- Nur unmittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit
 - Mittelbare Diskriminierung aufgrund der Ansässigkeit (beschränkte Steuerpflicht; Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip)?
- Verhältnis zu den Grundfreiheiten des EU-Rechts
 - *Schumacker*-Rechtsprechung
- Juristische Personen und Art 24 Abs 1 OECD-MA?

Betriebsstättendiskriminierungsverbot

Beispiel 24.2

- Raffaele ist als selbständiger Architekt in Staat R tätig, wo er auch ansässig ist. Da er immer wieder Aufträge in Staat S ausführt, eröffnet Raffaele in S eine Betriebsstätte. Nach dem innerstaatlichen Recht von Staat S sind sämtliche Zahlungen an nicht ansässige Architekten (auch wenn diese über einen BS im Inland verfügen), einer Brutto-Quellensteuer iHv 20% zu unterwerfen. Zahlungen an gebietsansässige Architekten (unbeschränkte Steuerpflicht in S) unterliegen keinem solchen Quellensteuerabzug. Allerdings haben beschränkt Steuerpflichtige am Ende des Steuerjahres die Möglichkeit zur Veranlagung (Nettobesteuerung). Einbehaltene Quellensteuern werden dabei angerechnet und überschüssende Beträge erstattet.
- Verstoß gegen das Betriebsstättendiskriminierungsverbot?

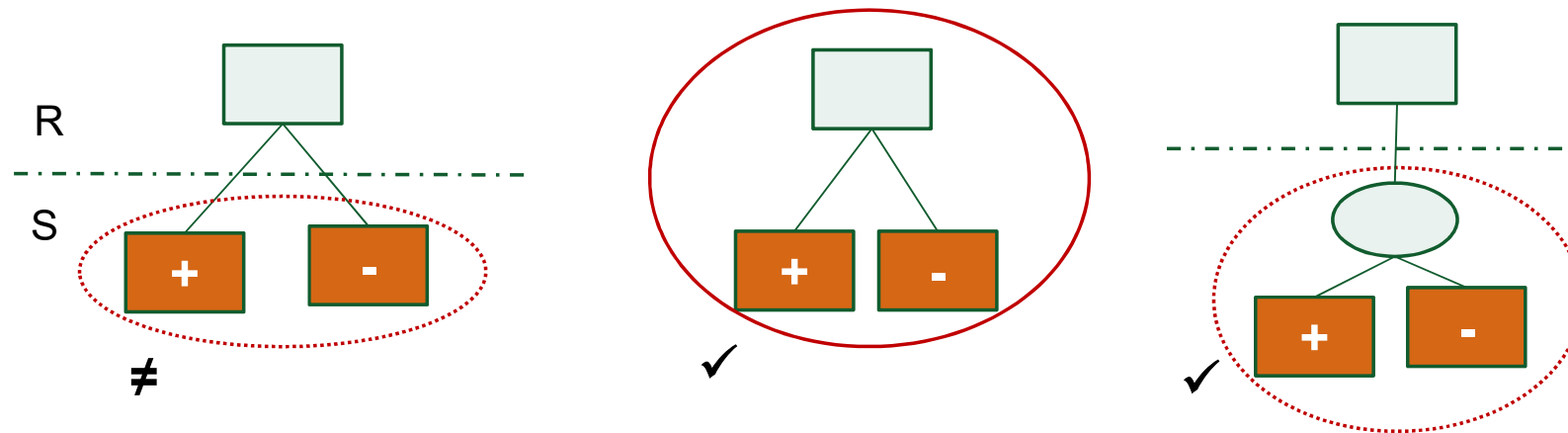
Betriebsstättendiskriminierungsverbot



- Die BS fordert eine Erstattung der Verrechnungssteuer, die die C-AG auf die an die BS gezahlte Dividende einbehalten hat. Eine Versagung würde gegen Art 24 Abs 3 OECD-MA verstoßen...

EuGH 21.9.1999, C-303/97 St. Gobain

- Im nationalen Recht von Staat X ist eine Unterkapitalisierungsregelung verankert. Sobald eine bestimmte Relation des Fremd- zum Eigenkapital überschritten wird, werden Zinszahlungen in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert und der Zinsabzug versagt. Die Regelung gilt nur für grenzüberschreitende Sacherhalte.
- Variante: Staat X kennt eine Zinsschrankenregelung wie in ATAD vorgesehen.
- Verstoß gegen Art 24 Abs 4 OECD-MA?



- Staat S hat ein Gruppenbesteuerungssystem verankert. Die Bildung einer „Schwesterngruppe“ ohne Einbeziehung der gemeinsamen Muttergesellschaft ist dabei ausgeschlossen. Voraussetzung für die Einbeziehung einer Gesellschaft als Obergesellschaft ist jedoch ihre unbeschränkte Steuerpflicht im Inland oder zumindest das Vorhandensein sein BS im Inland, der die Beteiligungen zuzurechnen sind.



Verständigungsverfahren Art 25 OECD-MA

Grundlagen des Verständigungsverfahrens

- Einzelfallverfahren
 - Abhilfeverfahren (Abs 1), Verständigungsverfahren ieS (Abs 2) und Umsetzung der Verständigungsvereinbarung (Abs 2 letzter Satz)
- Abkommenswidrige Besteuerung als Voraussetzung
- Einleitung im Ansässigkeits- und Quellenstaat möglich (OECD-MA 2017)
- Antrag des Steuerpflichtigen
- Innerhalb von 3 Jahren
- Tatsächliche Einleitung des Verständigungsverfahrens: Ermessen der Behörden oder Rechtsanspruch?
- Behörde-Behörde-Verfahren

Grundlagen des Konsultationsverfahrens

- Konsultationsverfahren iSd Abs 3
- Unabhängig von Einzelfall
- Ohne Beteiligung der Abkommensberechtigten
- Behörde-Behörde-Verfahren
- Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen

Defizite des Verständigungsverfahrens

- Vertragsstaaten „bemühen sich“ um eine Lösung
- Keine Verpflichtung zur Lösung; keine Zeitlimits
- Lösung → Schiedsverfahren iSd Abs 5

Schiedsverfahren iSd Art 25 Abs 5 OECD-MA

- Bestandteil des Verständigungsverfahrens
- Antrag des Steuerpflichtigen, wenn Behörden innerhalb von 2 Jahren keine Lösung gefunden haben
- Kein Schiedsverfahren, wenn über die Rechtsfrage bereits ein Gericht entschieden hat
- Einigung der Vertragsstaaten über Art und Ablauf des konkreten Schiedsverfahrens
 - Baseball Arbitration (Final-Offer-Verfahren)
 - Independent-Opinion-Verfahren
- Ablehnungsmöglichkeit des Schiedsspruchs durch betroffene Person

Informationsaustausch Art 26 OECD-MA

- Austausch von Informationen, die
 - für die Durchführung des Abkommens oder die Verwaltung und den Vollzug des innerstaatlichen Rechts „voraussichtlich erheblich“ sind.
- Kein Austausch für Zwecke von abkommenswidrigem innerstaatlichen Recht
- Gruppensuchen bzw Gruppenanfragen
- „Fishing Expeditions“
- Arten des Informationsaustausches (MK)
 - a) Auf Ersuchen
 - b) Automatisch
 - c) Spontan (unaufgefordert)



- **Geheimhaltungspflichten iSd Abs 2**
 - Absoluter und relativer Geheimhaltungsschutz
 - Auskunftsverweigerung bei Verletzung der Geheimhaltungspflicht
 - Verwendungsbeschränkungen
 - Personenbezogene Beschränkungen
 - Offenlegung in Gerichtsverfahren oder Gerichtsentscheidung
 - Diskretionsklausel des Satz 4 – Verwendung für andere Zwecke
- **Grenzen des Informationsaustausches iSd Abs 3**
 - Schutz von Geschäftsgeheimnissen
 - Verstoß gegen „ordre public“ des ersuchten Staates
- **Keine Informationsverweigerung unter Berufung auf Bank- oder Treuhändergeheimnis (Abs 5)**

Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern Art 27 OECD-MA

- Gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen (Abs 1)
- Weite Bedeutung des Begriffs „Steueranspruch“ (Abs 2)
- Vollstreckbarkeit der Steueranspruchs (Abs 3)
- Ausdehnung auf Sicherungsmaßnahmen (Abs 4)
- Ausnahme von der Anwendbarkeit des Rechts des ersuchten Staats bei der Durchführung von Vollstreckungsmaßnahmen (Abs 5)
- Ablehnung der Vollstreckungsamtshilfe (Abs 8)
- Bilaterale Besonderheiten (zB Art 26a DBA CH-Ö)



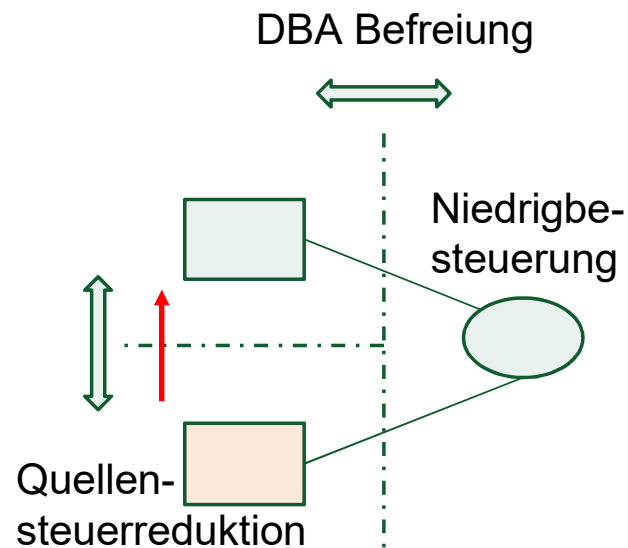
Vermeidung von Missbrauch Art 29 OECD-MA

- Anwendbarkeit von nationalen Anti-Missbrauchsnormen auf DBA zur Versagung von Abkommensvorteilen
 - Umstritten
- BEPS-Projekt ...
- Präambel
- Abs 1 Abs 3: „saving clause“
 - Absicherung der Anwendbarkeit von nationalen Zurechnungs- und Missbrauchsregelungen durch den Ansässigkeitsstaat auf seine eigenen Gebietsansässigen
- Art 29 OECD-MA

Grundstruktur von Art 29 OECD-MA

- Abs 1 bis 7: detaillierte LOB-Bestimmung → Gewährung der Abkommensvergünstigungen nur für „berechtigte Personen“
- Abs 8: Missbrauchsvermeidungsregelung für Betriebsstätten in Drittstaaten
- Abs 9: Allgemeine Missbrauchsvermeidungsregelung – Principal Purpose Test (PPT) - Mindeststandard

Betriebsstätten in Drittstaaten



- Zurechenbarkeit der EK zu Drittstaats-BS
- Freistellung im Ansässigkeitsstaat
- Niedrigbesteuerung im BS-Staat
- Keine aktive Geschäftstätigkeit der BS oder bestimmte vermögensverwaltende Tätigkeiten
- Versagung der Abkommensvorteile für die betroffenen Einkunftsarten im Quellenstaat

Principal Purpose Test

- Keine Gewährung von Abkommensvorteilen, wenn unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls die Annahme begründet erscheint, dass die Erlangung der Abkommensvorteile eines der Hauptziele einer Transaktion oder Gestaltung ist.
- Ausnahme: Steuervorteil ist zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Abkommensvorteil mit dem Ziel und Zweck der relevanten Abkommensbestimmung vereinbar ist.
- Rechtsfolge: Abkommensvorteil ist nicht zu gewähren

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!