

UK Internationales Steuerrecht

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





Verteilungsnormen

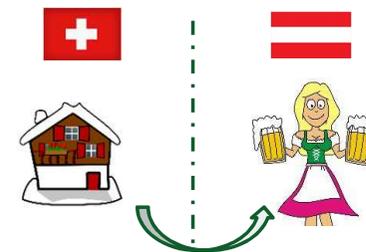
Verteilungsnormen			
6	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	[14]	[Selbständige Arbeit]
7	Unternehmensgewinne	15	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit
8	Internationale Schifffahrt und Luftfahrt	16	Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen
9	Verbundene Unternehmen	17	Künstler und Sportler
10	Dividenden	18	Ruhegehälter
11	Zinsen	19	Öffentlicher Dienst
12	Lizenzgebühren	20	Studenten
13	Veräußerungsgewinne	21	Andere Einkünfte
		22	Vermögen

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen Art 6 OECD-MA

- Abs 1: → Belegenheitsprinzip
 - „können ... besteuert werden“ → nicht abschließend
- Abs 2: Verweis auf nationales Recht des Belegenheitsstaat zur Bestimmung, was „unbewegliches Vermögen“ ist + Aufzählung von Gegenständen und Rechten, die jedenfalls (nicht) als unbewegliches Vermögen gelten
- Abs 3: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen
 - Direkte Nutzungseinkünfte wie EK aus Land- und Forstwirtschaft
 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - Andere Art der Nutzung von unbeweglichem Vermögen
- Abs 4: Vorrangregel zu Art 7



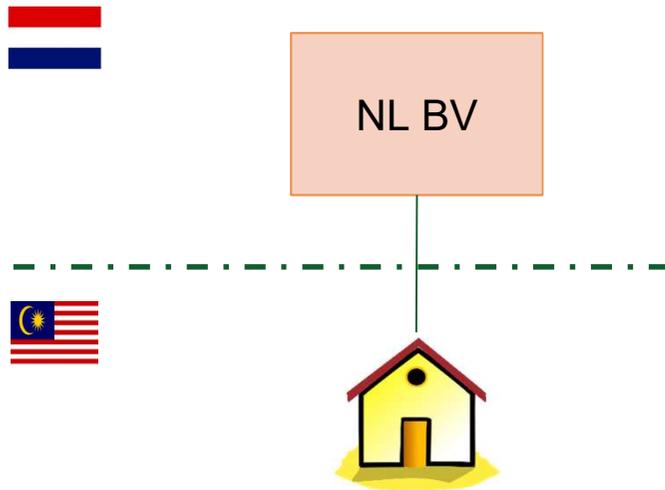
- In Ö ansässige Frau Österreicher vermietet ein bebautes Grundstück in Zürich und erzielt daraus Einkünfte. Dürfen diese Einkünfte in der Schweiz besteuert werden?



Beispiel 6.1



Beispiel 6.2



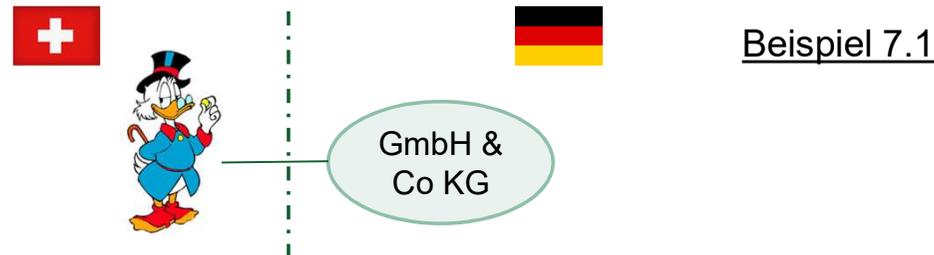
- Eine NL Gesellschaft hält in ihrem Geschäftsvermögen eine Liegenschaft in Malaysia, die sie vermietet und Einkünfte daraus erzielt.
- Wo sind diese Einkünfte nach dem DBA NL-MAL zu versteuern?
- Ändert sich die Beurteilung, wenn die Gesellschaft die Liegenschaft veräußert?



Unternehmensgewinne Art 7 OECD-MA

- Abs 1: Betriebsstättenprinzip
 - Gewinn (ermittelt nach innerstaatlichem Recht) eines Unternehmens
 - Ausübung der Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch Betriebsstätte
 - Besteuerungsrecht des BS-Staats
- Abs 2: Gewinnzurechnung an die Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz
- Abs 3: Gegenberichtigung
- Abs 4: Subsidiarität von Art 7

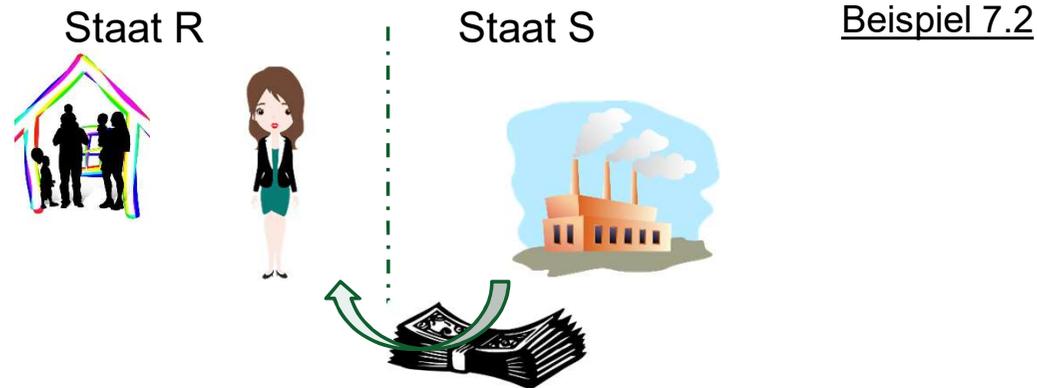
Gewinne eines Unternehmens



- Herr Dagobert (ein UHNWI) ist in der Schweiz ansässig. Sein Vermögen besteht überwiegend aus Anleihen und Aktien, aber auch Yachten, Flugzeuge, Pferde undgl gehören dazu. Die Verwaltung des Vermögens erfolgt über sein „family office“ in München, das als GmbH & Co KG geführt wird.
- Ist Art 7 OECD-MA anwendbar?
 - Unternehmen? → Art 3 Abs 1 lit c, d und h OECD-MA
 - Vgl auch BGer 23.3.2018 (2C_707/2016)



Art 7 Abs 1 OECD-MA



- Art 7 Abs 1 OECD-MA
 - **Keine Betriebsstätte** im anderen Staat: ausschließliches Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers
 - **Betriebsstätte** im anderen Staat: BS darf die zurechenbaren Gewinne besteuern (nicht abschließend)

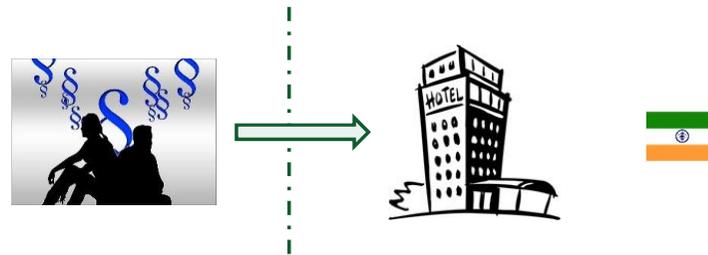


Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA	
Abs 1	Grundregel
Abs 2	Beispielhafte Aufzählung von BS (nicht abschließend)
Abs 3	Bauausführungen als BS
Abs 4	Ausnahmen vom Vorliegen einer BS
Abs 5	Abhängige Vertreter (Vertreter-BS)
Abs 6	Unabhängige Vertreter
Abs 7	Ausnahme von Tochtergesellschaften als BS
Abs 8	Definition „eng verbundene Unternehmen“



Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA

- Feste Einrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird

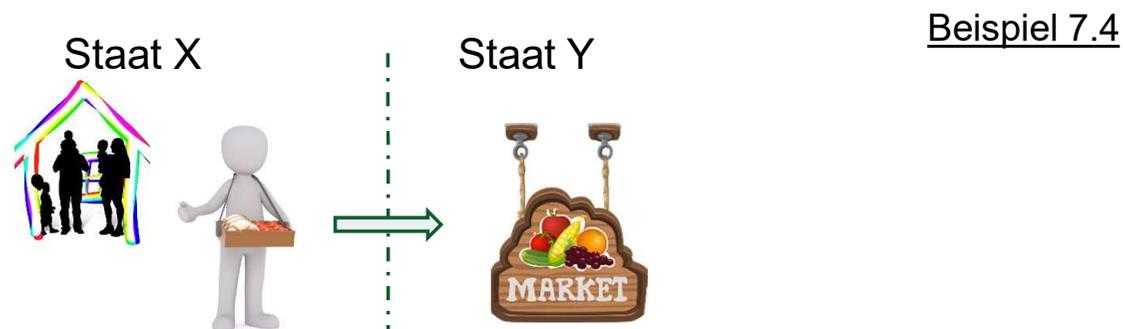


Beispiel 7.3

- Eine Ö Anwaltskanzlei berät einen chinesischen Konzern in einem aufwendigen Schiedsverfahren. Die Verhandlungen finden in Indien (zB in einem Hotel) statt und dauern rund 90 Tage.
- Begründet die Kanzlei in Indien eine BS?

- Nicht bloß vorübergehende physische Präsenz
 - Räumlichkeiten (zumindest Platz), Einrichtungen und Anlagen, die der Ausübung des Unternehmen dienen
 - Fest: geographisch und zeitlich
- Verfügungsmacht des Unternehmens über Geschäftseinrichtung
- OECD-MK zu Art 5 Rz 6 bis 44

Marktstand als Betriebsstätte



- Unternehmer X aus dem Staat X vertreibt seine Produkte auf einem Wochenmarkt im Staat Y. Jede Woche steht er auf dem gleichen Marktstand.
- Macht es einen Unterschied, wenn X an unterschiedlichen Stände steht?

Beispiel 7.5

- Unternehmensberater Otto Oberchecker aus Staat X hält sich regelmäßig am Geschäftssitz seines Hauptkunden Weißnix in Staat Y auf. Weißnix stellt in dieser Zeit einen Raum in der Firmenzentrale zur Verfügung. Der Unternehmensberater kann Telefon, Internet und andere Büroeinrichtungen benutzen: Begründet Oberchecker damit eine Betriebsstätte in Y?
 - Dienstleistungsbetriebsstätte (Rz 144 OECD-MK zu Art 5)
 - Vgl auch VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118 (schweizerischer Agraringenieur)

Beispiel 7.6

- Die in Österreich ansässige Klaunix GmbH hat mit der in der Schweiz ansässigen Pharmacom GmbH vereinbart, deren Sicherheitssystem zu überprüfen und zu modernisieren. Zur Durchführung dieser Arbeiten ist ein Mitarbeiter der Klaunix GmbH 15 Monate lang in den Räumlichkeiten der Pharmacom GmbH tätig. Der Mitarbeiter hat eine Zutrittsberechtigung zum Gebäude der Pharmacom GmbH und führt seine Leistungen in den Lagerräumen und in verschiedenen Büro- und Besprechungsräumen aus, die gerade frei sind und die ihm die Pharmacom GmbH jeweils überlässt.
- BS in der Schweiz?

Home Office als Betriebsstätte?

Beispiel 7.6

- Die in Staat R ansässige TeachMe GmbH ist im Bereich der Aus-, Fort- und Weiterbildung von Verwaltungspersonal in Gesundheitseinrichtungen tätig. Sie beschäftigt mehrere Mitarbeiter; unter anderem auch die im Staat S ansässige Frau Klug. Zur Vorbereitung ihrer Vorträge und Trainingstage darf Frau Klug ihr „home office“ in ihrer Privatwohnung in S benutzen.
- Ist das home office eine Betriebsstätte der TeachMe GmbH?

Verkaufsautomat als Betriebsstätte?



Beispiel 7.7

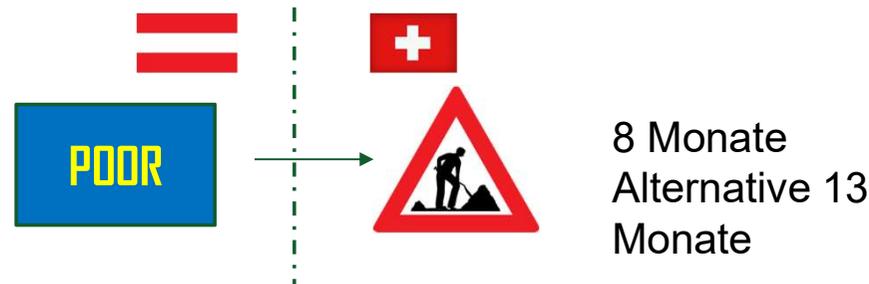
Server als Betriebsstätte?



Beispiel 7.8



- Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere...
 - Ort der Leitung
 - Zweigniederlassung
 - Geschäftsstelle
 - Fabrikationsstätte
 - Werkstätte
 - Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch oder andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen
- In Verbindung mit Art 5 Abs 1 OECD-MA

Beispiel 7.9

- Die Poor AG, eine Baufirma mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich, baut eine Gas-Pipeline zwischen den Kantonen Wallis und Uri. Die Bauausführung dauert 8 (13) Monate; mit welchen steuerlichen Konsequenzen?
- Bestimmung der Dauer der Bauausführung
 - Unterbrechungen, Planungsarbeiten, Folgeaufträge, Subunternehmer
- Tochtergesellschaft im anderen Staat als Subunternehmer



- Ausnahme vom Betriebsstättenbegriff für
 - a) Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Waren oder Gütern (zB Lager eines Versandhändlers, Zolllager)
 - b) Warenbestände zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung (zB Lager bei einem Spediteur)
 - c) Warenbestände zur Be- oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen (zB Lager bei einem Lohnfertiger)
 - d) feste Geschäftseinrichtung, um Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen (zB Einkaufsbüro, Marktforschung)
 - e) feste Geschäftseinrichtung für andere Tätigkeiten
 - f) feste Geschäftseinrichtung, um mehrere Tätigkeiten iSd lit a bis e auszuübensofern die Tätigkeit oder Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung nicht vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Anti-Fragmentierungsregel iSd Art 5 Abs 4.1 OECD-MA

- Unternehmen oder deren Konzernunternehmen (eng verbundene Unternehmen) sollen gehindert werden, zusammenhängende Geschäftsfälle in einzelne Aktivitäten zu zersplittern, um für jede einzelne Tätigkeit die Ausnahmetatbestände des Art 5 Abs 4 in Anspruch nehmen zu können
- Ausnahme von Art 5 Abs 4 OECD-MA, wenn
 - ein (konzernzugehöriges) Unternehmen zumindest an einem der Orte, an denen Geschäftstätigkeiten durchgeführt werden, eine Betriebsstätte begründet hat oder
 - bei einer subjektübergreifenden Betrachtung die Gesamttätigkeit keine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit mehr ist

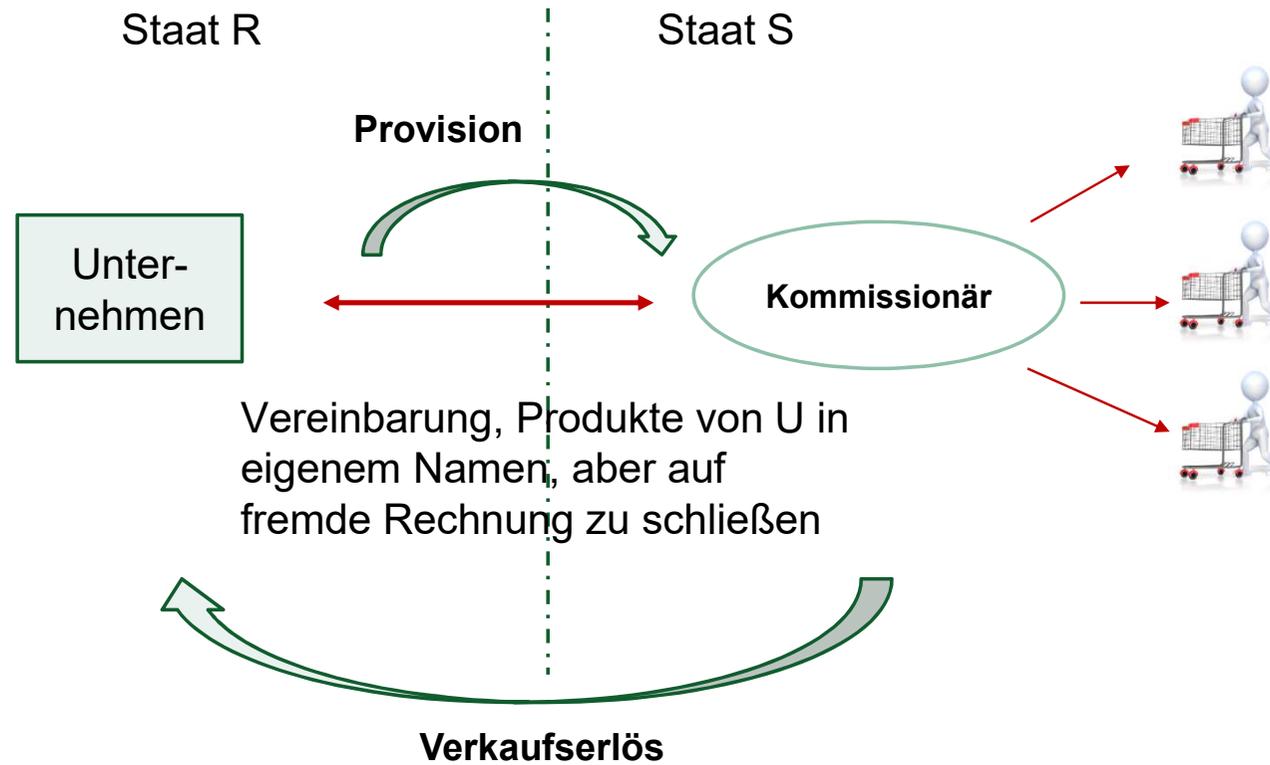
Abhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA

- Vorliegen einer Betriebsstätte
- Voraussetzungen:
 - Person wird für ein Unternehmen tätig und schließt dabei gewöhnlich Verträge oder nimmt beim Abschluss der Verträge eine führende Rolle ein
 - +
 - es sich um dabei um Verträge im Namen des Unternehmens; oder zur Übertragung des Eigentums an oder Gewährung von Nutzungsrechten für Vermögen des Unternehmen; oder zur Erbringung von Dienstleistungen durch das Unternehmen handelt
 - +
 - kein Fall von Abs 6 (unabhängiger Vertreter) vorliegt



- Grundsatz: das **Handeln eines unabhängigen Vertreters** im Rahmen seines ordentlichen Geschäftsbetriebs soll \neq Betriebstätte des vertretenen Unternehmens begründen
 - Keine detaillierten Arbeitsanweisungen
 - Keine umfassende Kontrolle
 - Geschäftsherr verlässt sich auf die besonderen Fähigkeiten und Kenntnisse seines Vertreters
 - Vertreter trägt Unternehmerrisiko
- keine Unabhängigkeit, wenn Vertreter ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder für mehrere zusammengehörige Unternehmen tätig wird.

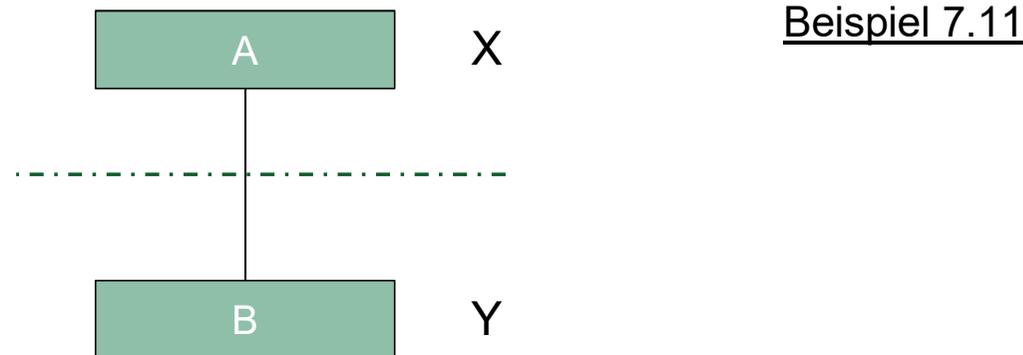
Vertreterbetriebsstätte?



Beispiel 7.10



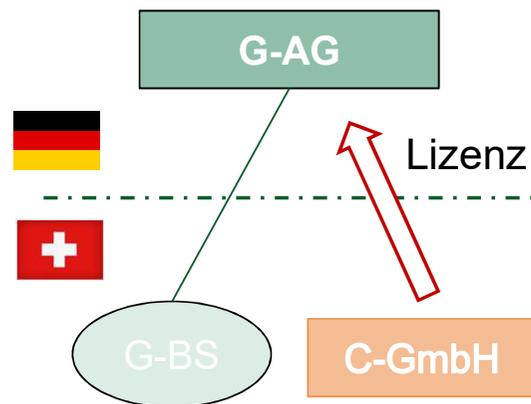
Tochtergesellschaft ≠ Betriebsstätte



- A, ansässig im Staat X, ist eine Pharmagesellschaft. Sie hat eine 100%ige Tochtergesellschaft (B) im Staat Y. Die Gesellschaft B ist ein „shared services center“ für den gesamten A-Konzern.
- Darf Staat X einen Teil der Gewinne von Gesellschaft B in Y besteuern?

Subsidiarität von Art 7 OECD-MA

Beispiel 7.12



- Ein deutsches Unternehmen (G-AG) vertreibt Buchhaltungssoftware. Zu ihren Kunden gehört unter anderem die in der Schweiz ansässige C-GmbH. Die G-AG unterhält eine Betriebsstätte in der Schweiz. Dort entwickelt sie eine neue Buchhaltungssoftware (noch nicht marktreif) speziell für die öffentliche Verwaltung
 - Welcher Staat ist zur Besteuerung der Lizenzzahlungen berechtigt?
 - Welche Konsequenzen hat die Nutzung der Buchhaltungssoftware der G-AG durch die BS selbst?

„Digitale Betriebsstätte“?

- BEPS Aktionspunkt 7 – Besteuerung der digitalen Wirtschaft
- Konzept einer signifikanten digitalen Präsenz
 - Arbeiten der Europäischen Kommission
- OECD Unified Approach under Pillar One

- „Functionally Separate Entity Approach“ → AOA
- Fremdvergleichsgrundsatz für Innen- und Außentransaktionen
- 2 Schritte:
 - 1. Selbständigkeitsfiktion
 - Funktionen der BS (wesentliche Personalfunktionen) → Zuordnung von Vermögenswerten → Zuordnung von Risiken → Zuordnung von Kapital
 - 2. Gewinnzurechnung: wie zwischen verbundenen Unternehmen (Verrechnungspreislogik → Art 9 OECD-MA)
 - „Dealings“ zwischen Stammhaus und BS werden ebenso fingiert

Internationale Schifffahrt und Luftfahrt

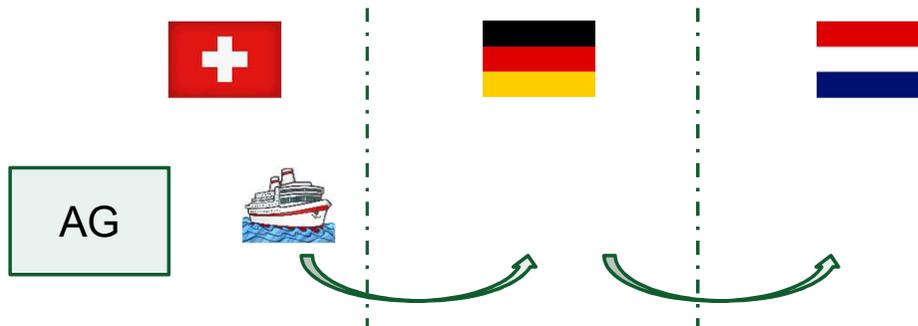
Art 8 OECD-MA



- Abs 1: Gewinne eines **Unternehmens in einem Vertragsstaat** aus dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen im **internationalen Verkehr** können nur in diesem Staat besteuert werden.
 - Abschließende Verteilungsnorm „können nur“
 - Internationaler Verkehr: Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA
 - Unternehmen in einem Vertragsstaat vs. Unternehmen eines Vertragsstaates
- Abs 2: Ausdehnung von Abs 1 auf Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool (Interessensgemeinschaft), einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Geschäftsstelle.

Art 8 Abs 1 OECD-MA (I)

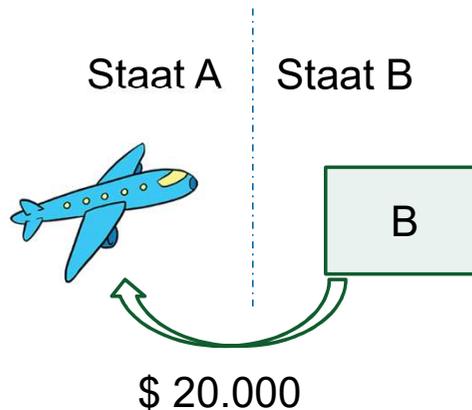
Beispiel 8.1



- Ein CH-Unternehmen (Cruise AG) bietet wöchentlich Schiff-Kreuzfahrten von Basel nach Amsterdam an.
- In welchem Staat sind die daraus erzielten Einkünfte nach dem DBA (OECD-MA) zu besteuern?

Art 8 Abs 1 OECD-MA (II)

Beispiel 8.2



- Die Fluglinie U Air, ansässig in Staat A, erzielt Einkünfte aus der Schaltung von Werbungen in ihrem Bordmagazin – zB 20.000 USD von einem Unternehmen aus Staat B.
- Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht?



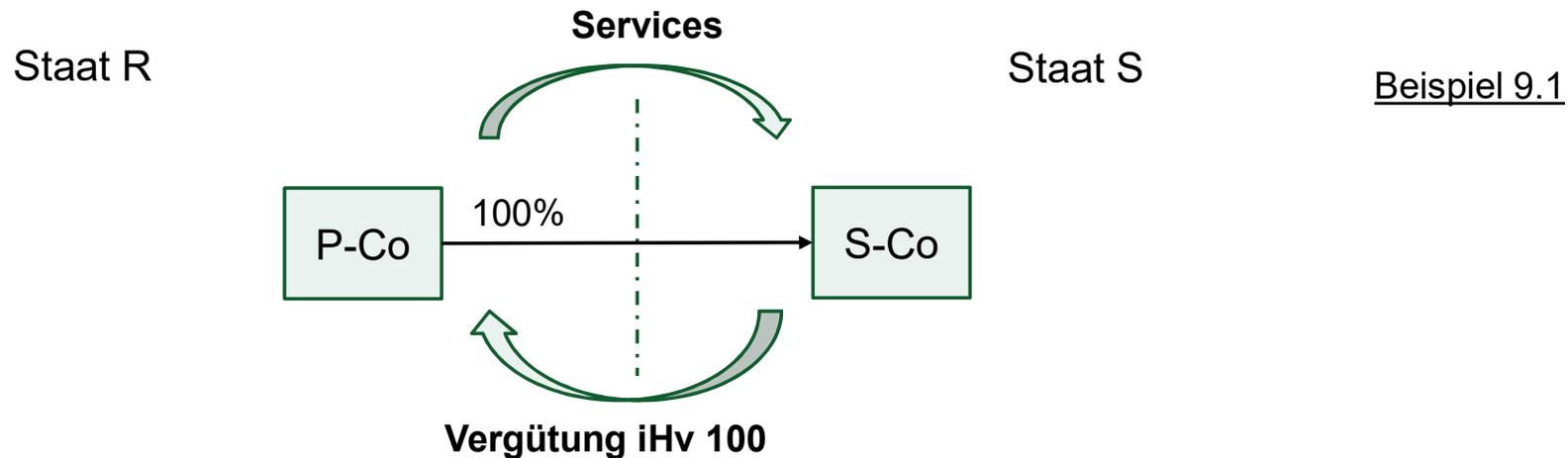
Art 8 OECD-MA und Pooling

Internationale Beförderungsunternehmen können z.B. Poolvereinbarungen treffen, um Kosten für die Unterhaltung von Einrichtungen, die für den Betrieb ihrer Schiffe oder Luftfahrzeuge in anderen Ländern benötigt werden, zu senken. Wenn eine Fluggesellschaft es z.B. auf Grund eines Vertrages im Rahmen des Technischen Pools Internationaler Fluggesellschaften (International Airlines Technical Pool) übernimmt, Ersatzteile oder Wartungsdienste für andere Fluggesellschaften, die an bestimmten Orten landen, bereitzustellen (was es ihr erlaubt, solche Leistungen an anderen Orten zu benutzen), sind Tätigkeiten, die entsprechend dieser Vereinbarung ausgeübt werden, dem Betrieb von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr untergeordnet (OECD-MK Rz 10.1 zu Art 8).

Verbundene Unternehmen Art 9 OECD-MA

- Abs 1: Fremdvergleichsgrundsatz für Transaktionen zwischen **verbundenen Unternehmen**
 - Unternehmen ist unmittelbar oder mittelbar an der GL, der Kontrolle oder dem Kapital eine anderen Unternehmen beteiligt oder
 - Unternehmen werden unmittelbar oder mittelbar von denselben Personen kontrolliert oder gehalten (horizontale Beteiligungsstrukturen)
- Abs 2: Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen von Gewinnberichtigungen durch korrespondierende Gegenberichtigung im anderen Staat

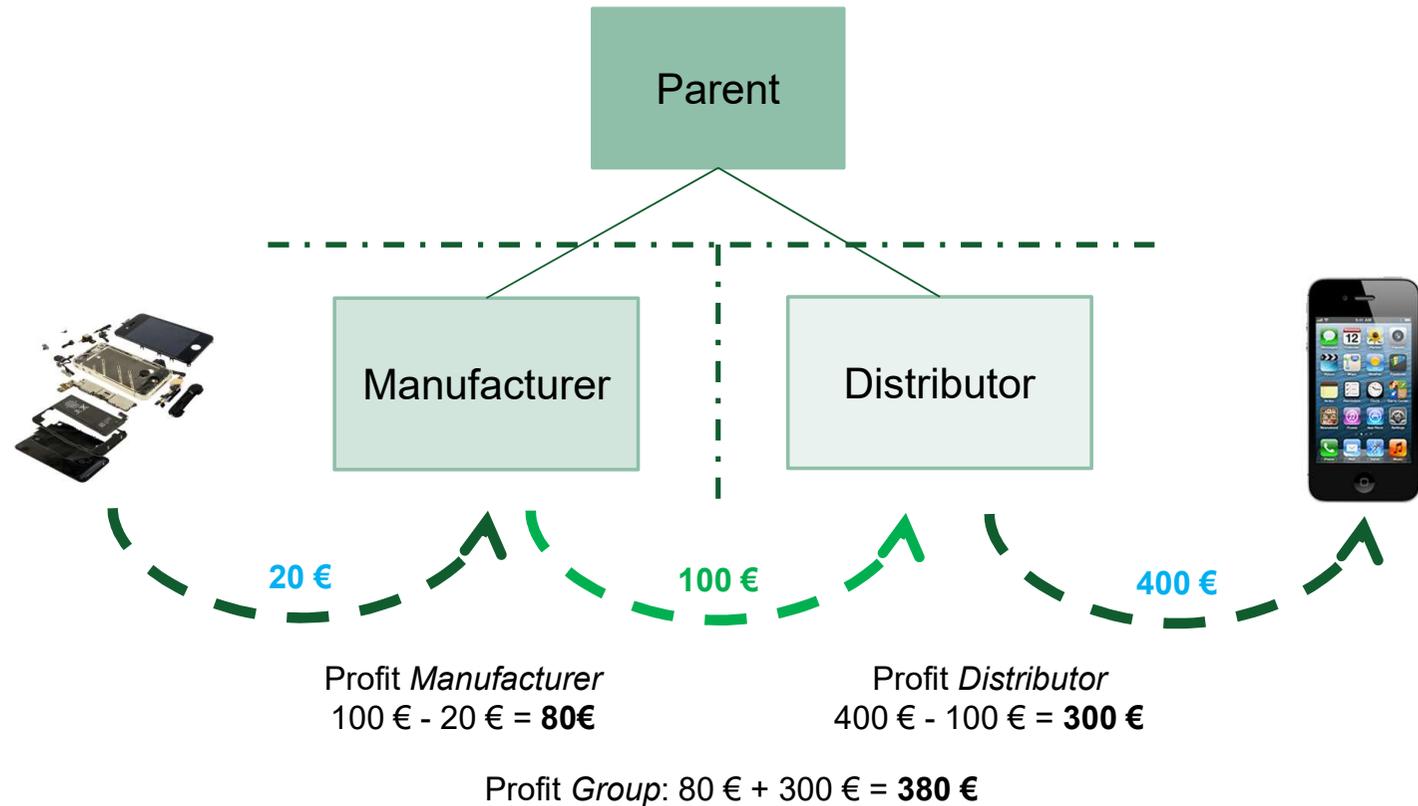
Verbundene Unternehmen



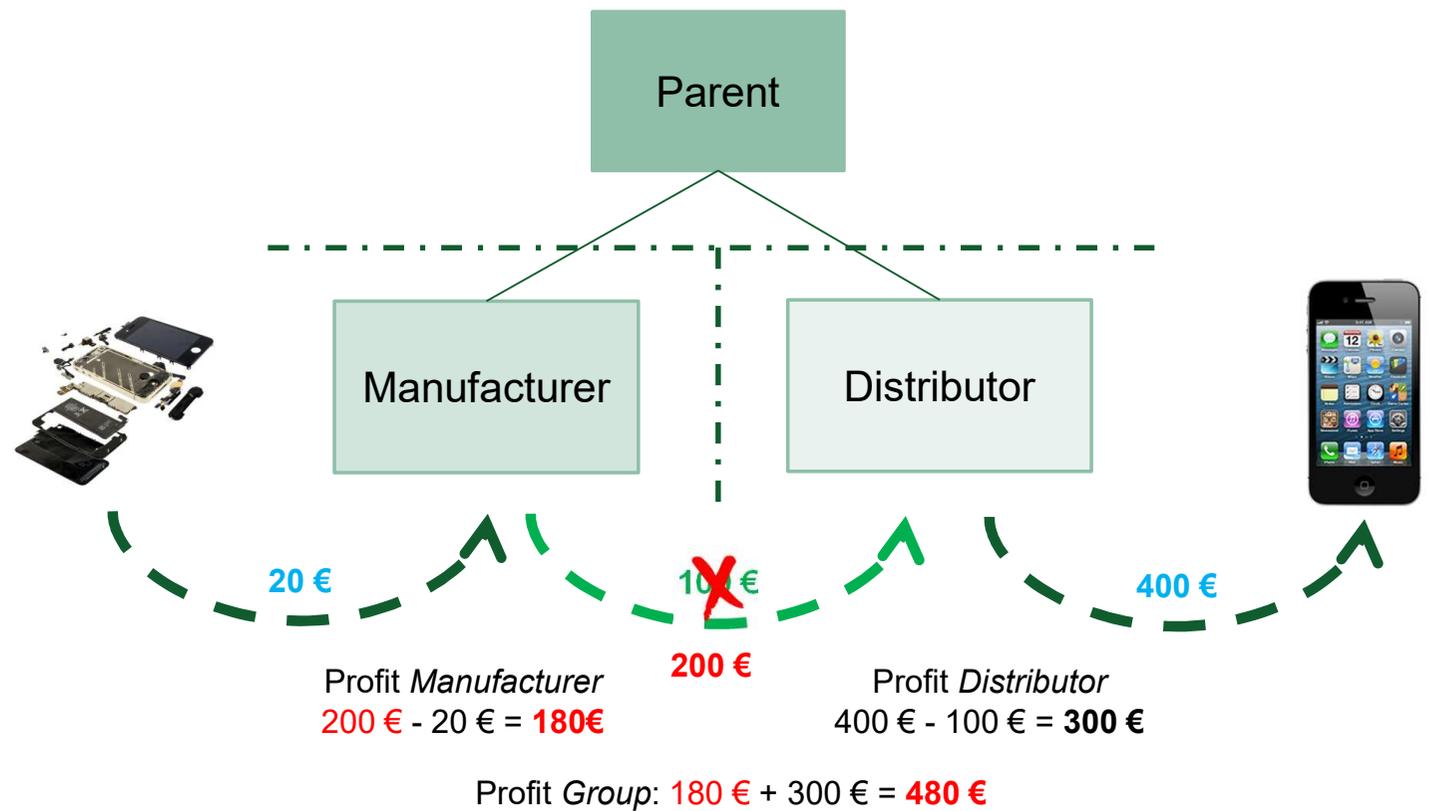
- S-CO: 100 Betriebsausgabe (gewinnmindernd)
- P-CO: 100 Betriebseinnahme (gewinnerhöhend)
- Finanzverwaltung Staat S: 100 ≠ fremdverhaltenskonform (ALP = 50)
→ Gewinnberichtigung + 50
- Wirtschaftliche Doppelbesteuerung iHv 50

Fremdvergleichsgrundsatz (I)

Beispiel 9.1

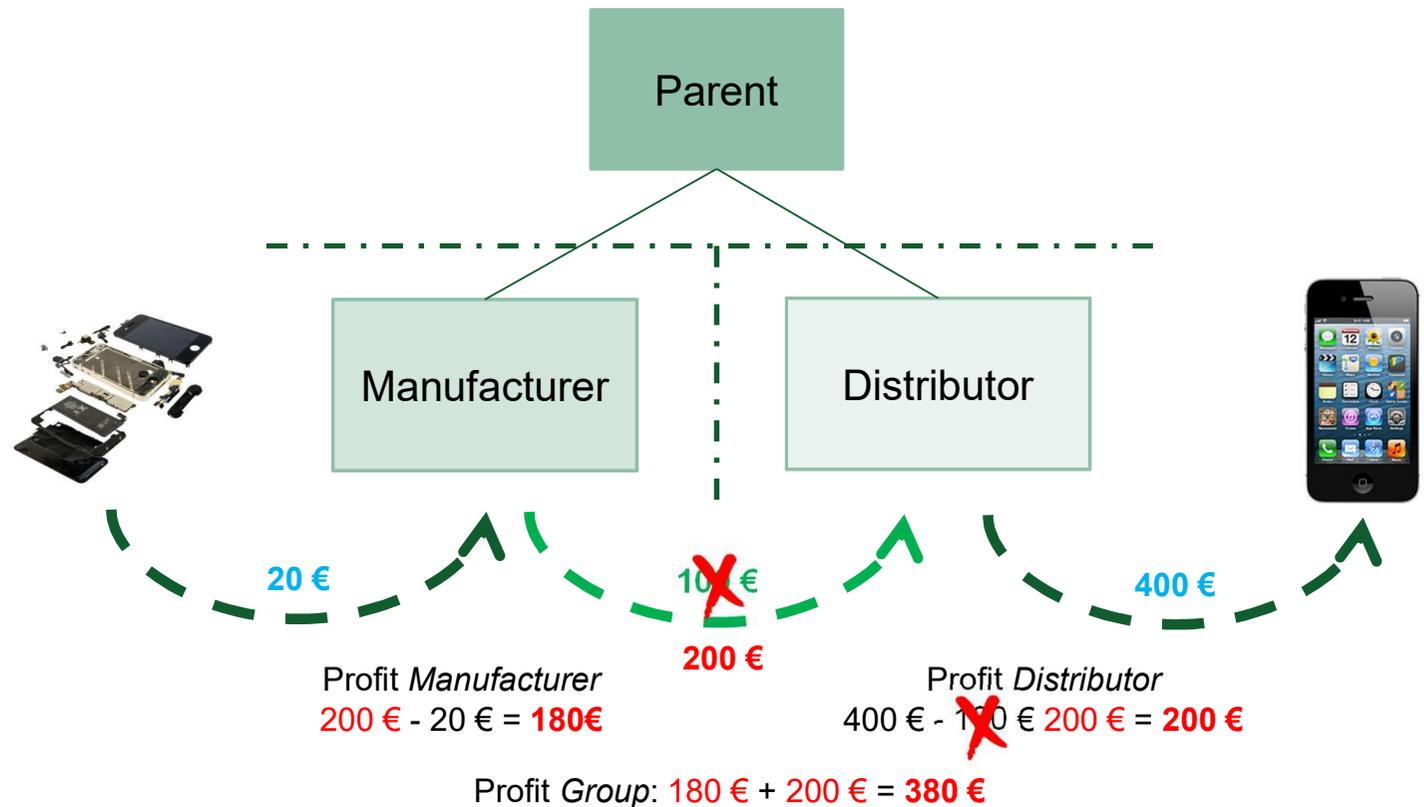


Primärberichtigung



Sekundärberichtigung iSd Art 9 Abs 2

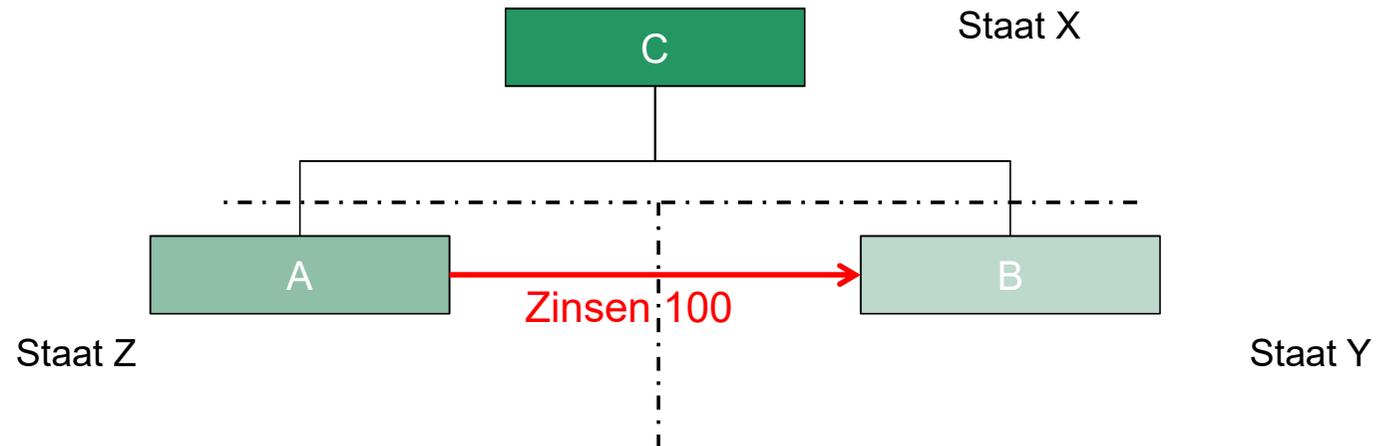
Beispiel 9.2



© R. Petruzzi, WU CEE Summer School 2019

Art 9 und Zinsabzugsverbote?

Beispiel 9.3



Abzugsverbot: 30

- Staat Z hat in seinem nationalen Recht eine Zinsschrankenregelung verankert. Ein Teil der Zinsen (iHv 30) ist deshalb nicht abzugsfähig (obwohl fremdüblich).
- In Einklang mit Art 9 OECD-MA?



Dividenden, Zinsen und Lizenzen Art 10 - 12 OECD-MA



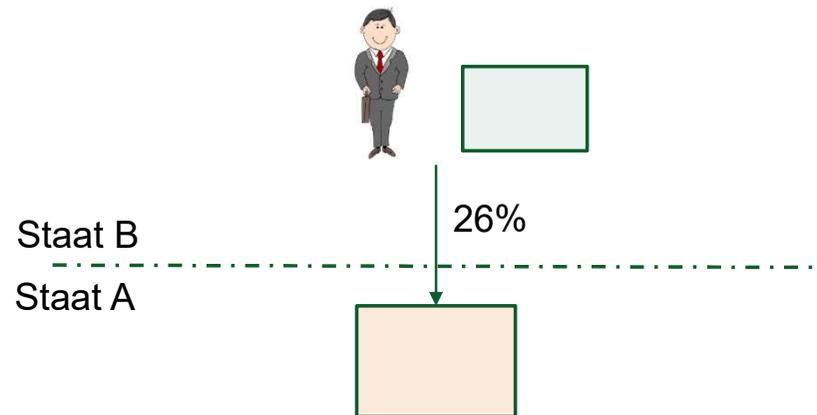
- Art 10 – 12 OECD-MA: Erträge aus der Einräumung der Nutzung von bestimmten Wirtschaftsgütern, insbesondere aus der Anlage von Kapital (privat und unternehmerisch)
- Empfänger der Einkünfte muss **Nutzungsberechtigter** sein.
 - Keine bloße Zwischenschaltung von Mittelspersonen
 - Verwalter, Treuhänder und Durchlaufgesellschaften (conduit companies) ≠ Nutzungsberechtigter, wenn Verfügungs-befugnisse an Zahlungen deshalb beschränkt sind, weil sie gesetzlich oder vertraglich verpflichtet sind, diese an Dritte weiterzuleiten.
 - + kein Abkommensmissbrauch (Rz 12,5 iVm 22 OECD-MK zu Art 10)

Gemeinsamkeiten (II)

- Art 7 Abs 4 OECD-MA → genereller Vorrang von Art 10, 11 und 12 mit Rückausnahme durch **Betriebsstättenvorbehalt**
- Nutzungsberechtigter der Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren übt seine Geschäftstätigkeit durch einen Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat aus, der die Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind → Art 7

- Abs 1: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des nutzungsberechtigten Empfängers der Dividenden
- Abs 2: Eingeschränkte Besteuerungsbefugnis des Quellenstaats
 - Lit a: 5% für bestimmte verbundene Unternehmen
 - Lit b: sonst 15%
- Abs 3: Begriffsbestimmung – was sind Dividenden
- Abs 4: Betriebsstättenvorbehalt
- Abs 5: Verbot der „extraterritorialen“ Besteuerung

Art 10 Abs 1 und 2 OECD-MA

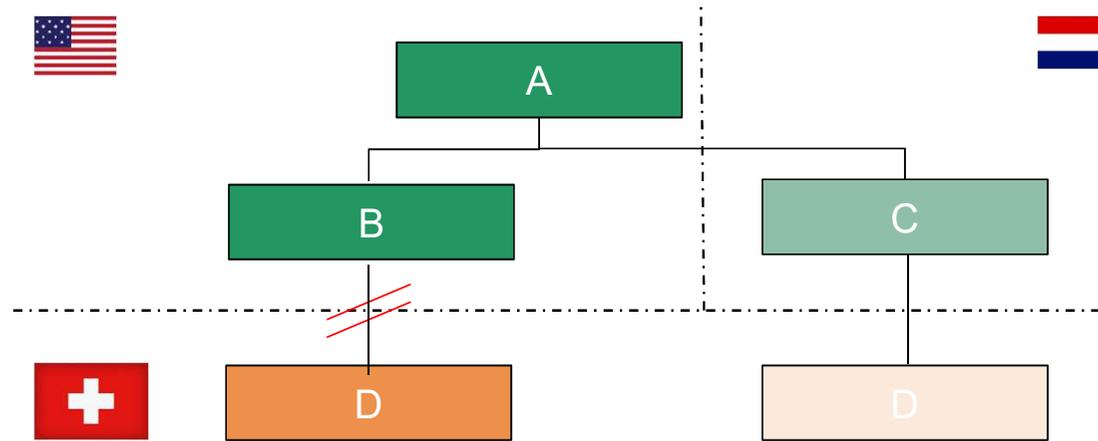


Beispiel 10.1

- Eine in Staat A ansässige Gesellschaft (vergleichbar einer AG) schüttet Dividenden an ihren 26%igen Gesellschafter aus, der in Staat B ansässig ist.

Entlastungsmethode im Quellenstaat

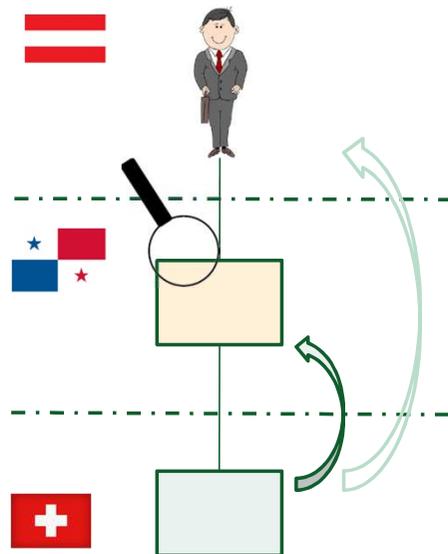
- 2 Möglichkeiten
 - Entlastung unmittelbar an der Quelle
 - (Nachträgliche) Erstattung jenes Betrages an Quellensteuer, der die zulässige Höhe überschritten hat
- Verfahrensrechtliche Fragen werden im OECD-MA nicht behandelt
 - Rz 19 OECD-MK zu Art 10
 - Obliegt den Staaten
 - Innerhalb der EU: Mutter-Tochter-Richtlinie



Beispiel 10.2

- Die Beteiligung an D wird am 1.2.2019 zu Buchwerten in die C eingebracht. D beabsichtigt, am 1.4.2019 eine Dividenden auszuschütten. Welcher Staat ist zur Besteuerung dieser Dividenden berechtigt?

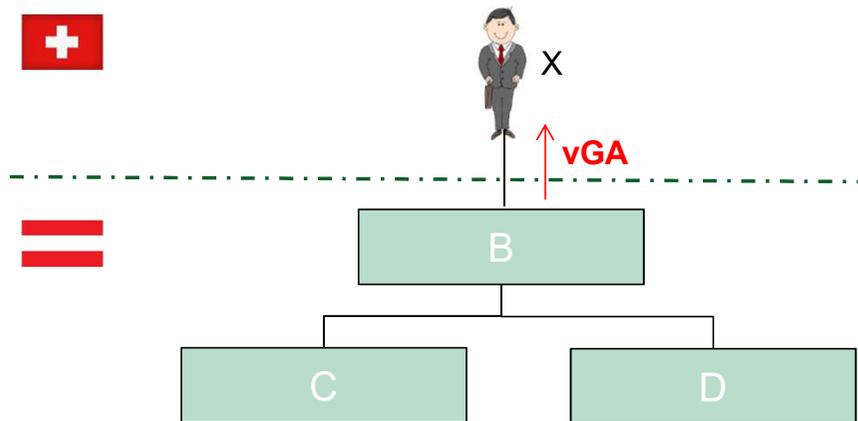
Nutzungsberechtigter



- Eine in Ö ansässige natürliche Person ist an einer in Panama ansässigen Gesellschaft beteiligt, die wiederum Anteile an einer CH-Gesellschaft hält.
- Die PAN-Gesellschaft wird nach österreichischem Recht als transparent behandelt.
- Ist Art 10 DTC CH-Ö auf die von der CH-Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden anwendbar?

Vgl ähnlich BVerG 19.3.2018, A-5765/2016

Beispiel 10.3



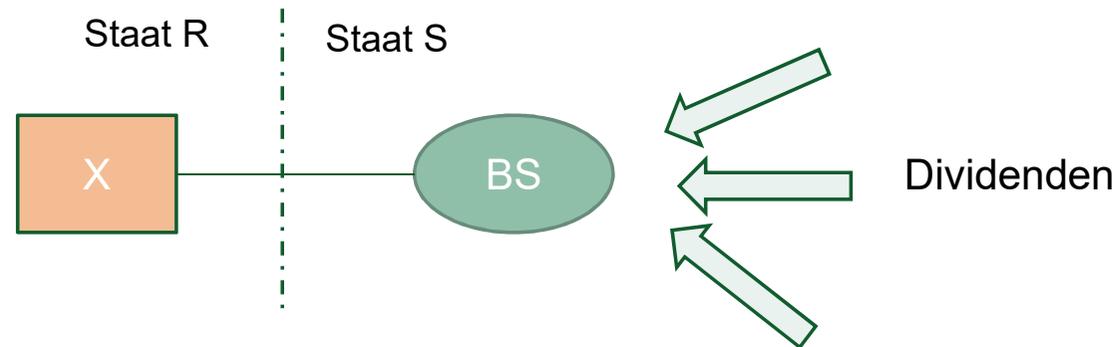
- Annahme der Ö Behörden: B hat für ihren Gesellschafter X Vermögensgegenstände angeschafft; der daraus resultierende Vorteil ist als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu qualifizieren und unterliegt der Quellenbesteuerung
- Beschränkt das OECD-MA die Besteuerung in Österreich?

Dividenden iSd Art 10 Abs 3 OECD-MA

- Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung
- Einkünfte aus sonstigen Gesellschaftsanteilen, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, als EK aus Aktien behandelt werden

Betriebsstättenvorbehalt

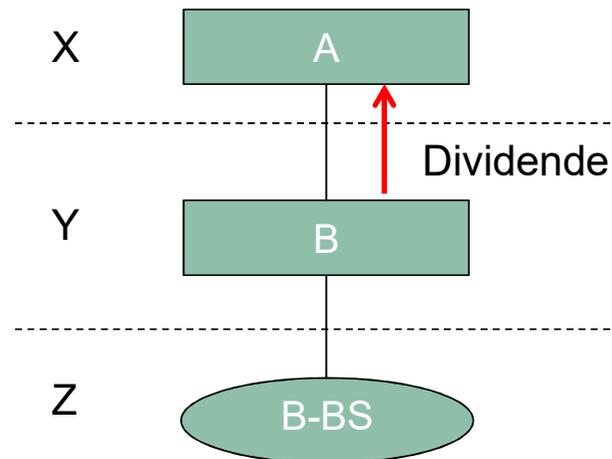
Beispiel 10.5



- Die im Staat R ansässige Gesellschaft X verfügt über eine Betriebsstätte in Staat S. Zum Vermögen dieser Betriebsstätte gehören mehrere Beteiligungen, aus denen der Gesellschaft Dividenden zufließen.
- Wie sind diese Einkünfte nach dem OECD-MA zu besteuern?

Art 10 Abs 5 OECD-MA

Beispiel 10.6

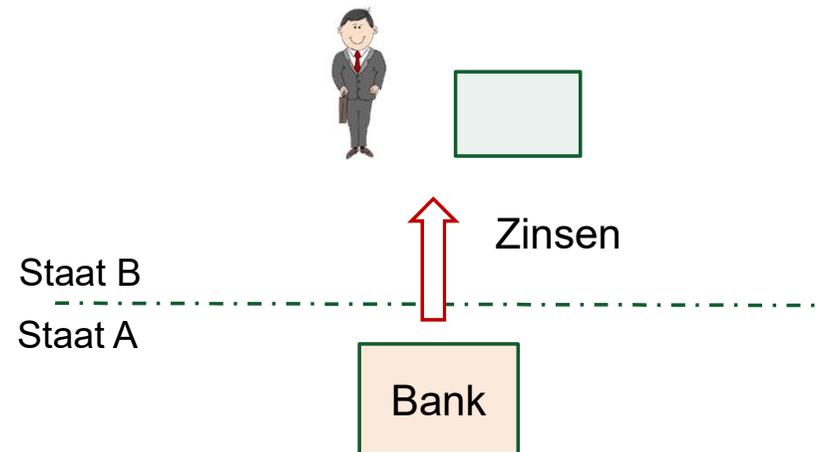


- Unter welchen Umständen darf Staat Z die Gewinnausschüttung von B besteuern?

- Abs 1: Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden → Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers
- Abs 2: Beschränkte Besteuerung im Quellenstaat iHv max. 10%, sofern Empfänger der Zinsen Nutzungsberechtigter ist
- Abs 3: Definition „Zinsen“
- Abs 4: Betriebsstättenvorbehalt
- Abs 5: Wann „stammen“ Zinsen aus einem Vertragsstaat
- Abs 6: Beschränkung von Art 11 auf fremdübliche Zinsen

Art 11 Abs 1 und 2 OECD-MA (I)

Beispiel 11.1

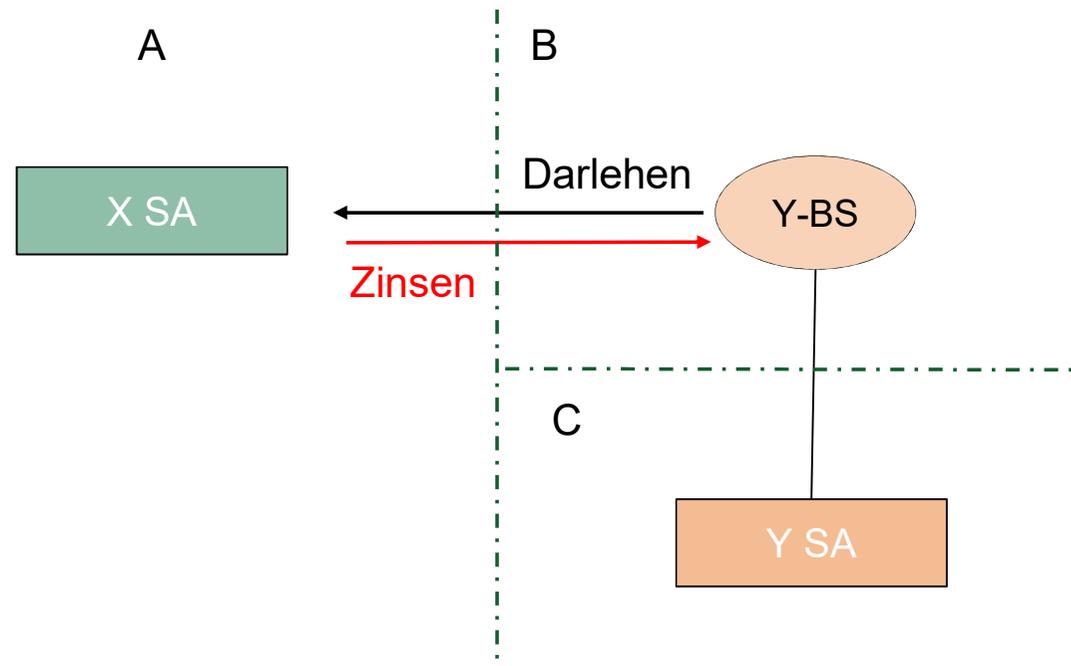


- Der in Staat B ansässige Herr B (die in Staat B ansässige Gesellschaft B) erhält Zinsen aus einer Bankeinlage in Staat A.
- Wie sind diese Zinsen nach dem DBA zu besteuern?

- Einkünfte aus **Forderungen (debt claim)** jeder Art
 - auch wenn durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet
- Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und Obligationen
 - Einschliesslich Aufgelder und Gewinne aus Losanleihen
- Zuschläge für verspätete Zahlungen ≠ Zinsen
- Abkommensautonomes Verständnis von Zinsen
 - Kein Rückgriff auf nationales Recht
- Abgrenzung zu Dividenden
 - Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung, Verpflichtung zur Rückzahlung des Kapitals, Begrenzung des Unternehmerrisikos ...

Zinsen und Dreieckssachverhalte (I)

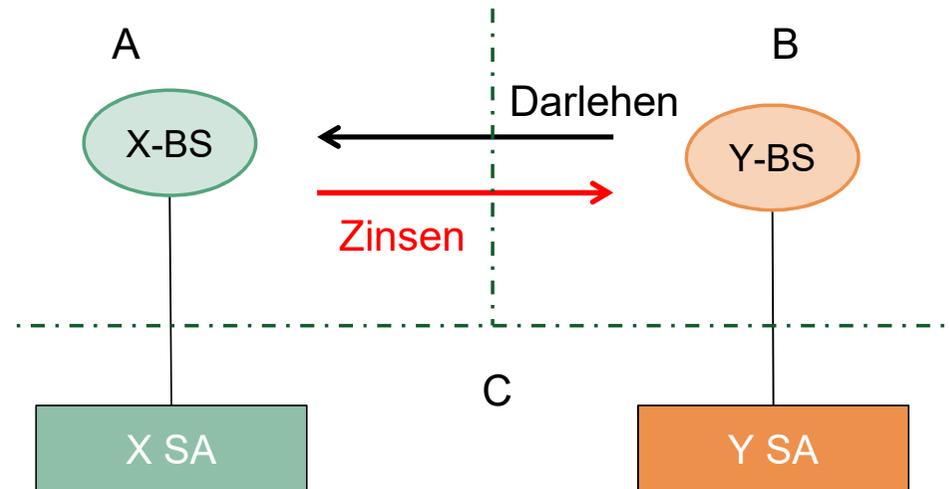
Beispiel 11.3



Welche DBA sind auf diesen Sachverhalt anwendbar?

Zinsen und Dreieckssachverhalte (II)

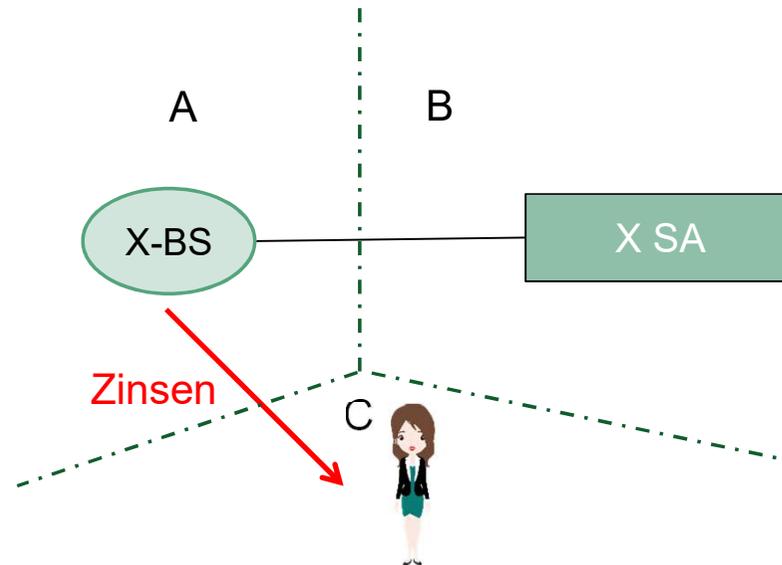
Beispiel 11.4



- Staat A erhebt eine Quellensteuer auf die Zinszahlung
- Welche DBA sind anwendbar?

Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen...

Beispiel 11.5



In welchem Staat dürfen die Zinsen nach welchem DBA besteuert werden?
Variante: Die Zinsempfängerin ist ebenso in Staat A ansässig

Beispiel 11.6

- Herr Reich, ansässig in Staat R, zeichnet eine Unternehmensanleihe von Gesellschaft S, ansässig Staat S. Die Anleihe hat einen Nominalwert von 1.000 und eine Kuponrate von 5%. Die Laufzeit der Anleihe beträgt 10 Jahre (jährliche Zinsen iHv 50 für die nächsten 10 Jahre)
- 6 Monate später verkauft Herr Reich seine Anleihe. Zu diesem Zeit betragen die **aufgelaufenen Zinsen 25**. Herr Reich verkauft die Anleihe um 1.025.

Anleihezinsen und Veräußerung (II)

Art 11 Zinsen

ZP der Veräußerung:
Besteuerung von Zinsen
iHv 25 beim Veräußerer
Reich

ZP der Zinszahlung:
Besteuerung von Zinsen
iHv 25 beim Erwerber der
Anleihe

vs

Art 13 Veräußerungsgewinne

ZP der Veräußerung:
Besteuerung von 25 als
Veräußerungsgewinn beim
Veräußerer Reich

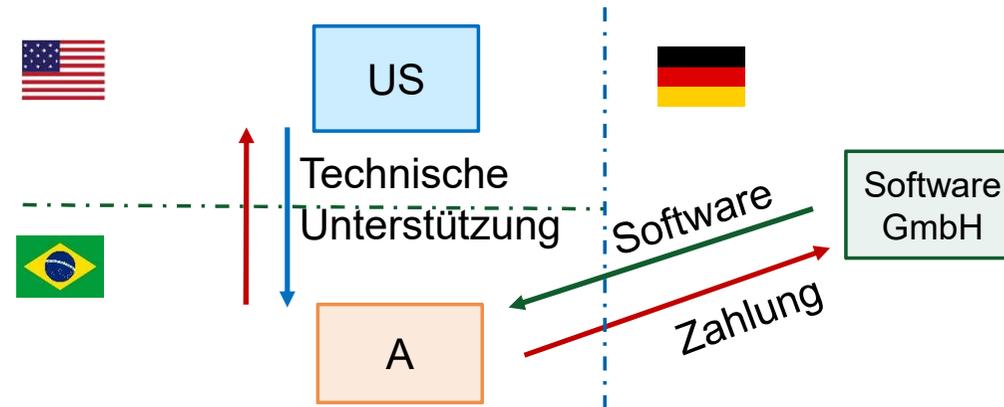
ZP der Zinszahlung:
Besteuerung von Zinsen
iHv 50 beim Erwerber der
Anleihe

- Abs 1: Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist → ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten
 - Abweichungen in vielen DBA – beschränktes Quellenbesteuerungsrecht
- Abs 2: Definition Lizenzgebühren
- Abs 3: Betriebsstättenvorbehalt
- Abs 4: Beschränkung von Art 12 auf fremdübliche Lizenzgebühren

Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 2 OECD-MA

- Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von
 - absolut geschützten Immaterialgüterrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken einschließlich kinematographischer Filme (Urheberrechte, Patente und Marken)
 - „minderen“ Ausschließlichkeitsrechten (Muster, Modelle, Pläne)
 - (allenfalls) relativ geschütztem Geheimwissen (geheime Formeln oder Verfahren)
 - ungeschütztem Know-How (gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrung)

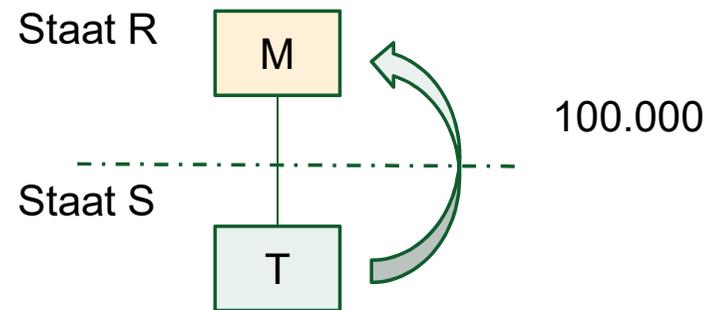
- Bis OECD-MA auch Leasing von gewerblicher, kaufmännischer oder Wissenschaftlicher Ausrüstung



- A ist ein Finanzunternehmen, das in BRA ansässig ist. Die Gesellschaft erhält technische Unterstützung im Zusammenhang mit der Installation einer neuen Software für das Privatkundengeschäft von A.
- Die Software wird von einer in GER ansässigen Gesellschaft vertrieben, während die technische Unterstützung durch eine US-Gesellschaft erfolgt. Diese entsendet 4 Mitarbeiter für eine Zeitraum von 3 Monaten nach Brasilien an den Standort von A .

(Un)Angemessenheit von Lizenzgebühren

Beispiel 12.2



- Gesellschaft T, ansässig in Staat S, zahlt USD 100.000 an ihre in Staat R ansässige Muttergesellschaft M als Entgelt für das Recht auf Nutzung eines Patents der Muttergesellschaft. Ein unabhängiger Dritter hätte lediglich USD 70.000 gezahlt.
- Welcher Staat ist zur steuerlichen Erfassung der Zahlung berechtigt?



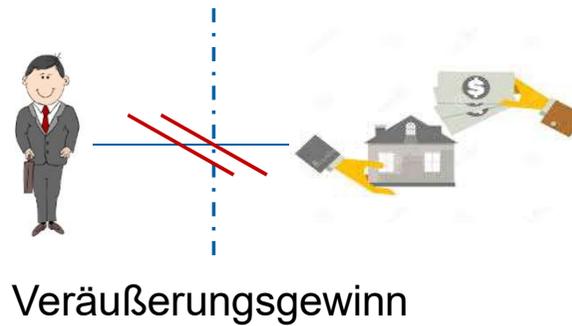
Veräußerungsgewinne Art 13 OECD-MA

Grundstruktur von Art 13 OECD-MA

- Abs 1: Gewinne aus Veräußerung von unbeweglichem Vermögen → **Belegenheitsprinzip**
- Abs 2: Gewinne aus Veräußerung von beweglichem Vermögen, das zu BS im anderen Staat gehört (einschl. Veräußerung der BS selbst) → **Betriebsstättenprinzip**
- Abs 3: Veräußerungsgewinne von Unternehmen, das Schiffe oder Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr betreibt → ausschließliche Besteuerung im Vertragsstaat des Unternehmens
- Abs 4: Veräußerung von bestimmten Beteiligungen an **Immobilien Gesellschaften** → Belegenheitsprinzip
- Abs 5: Sonstige Veräußerungsgewinne → ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers

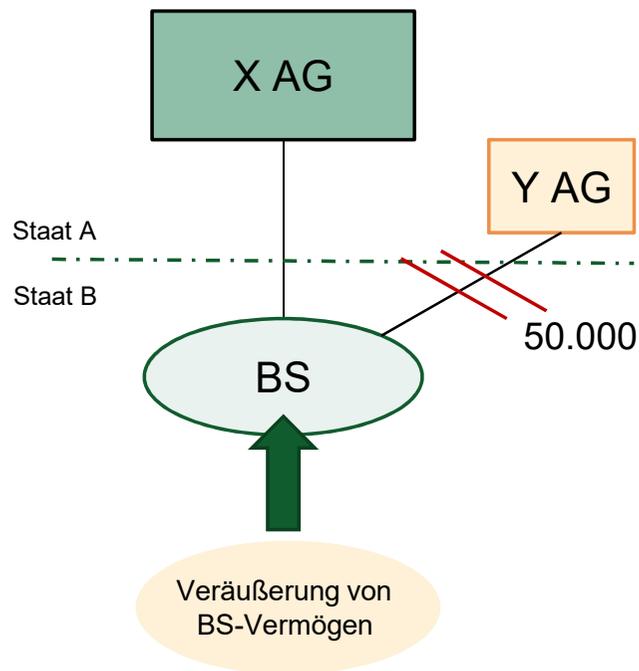
Art 13 Abs 1 OECD-MA

Beispiel 13.1



- Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, das im anderen Vertragsstaat belegen ist
- Vermögen, das im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers oder Drittstaat belegen ist?

BS-Prinzip des Art 13 Abs 2 OECD-MA

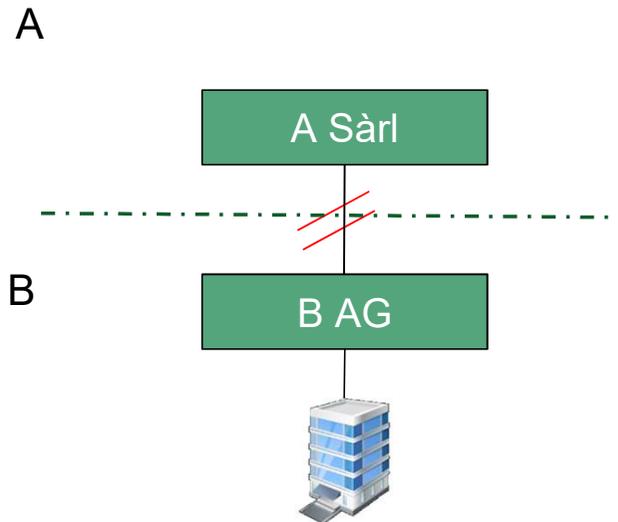


- Zurechnung von Vermögen zu einer BS
 - AOA (Funktions- und Risikoanalyse)
- Währungsgewinne und -verluste?
- Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Y AG iHv 50.000?

Beispiel 13.2



Beteiligung an Immobiliengesellschaften



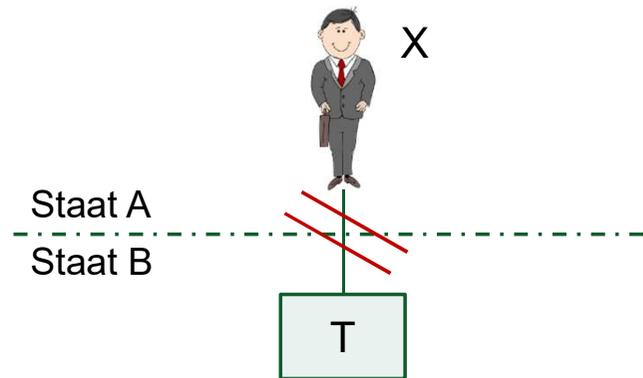
- Staat B erhebt eine Steuer auf den Veräußerungsgewinn aus der Beteiligungsveräußerung (UB zw. Anschaffungskosten und Veräußerungserlös)
- Steht dies im Einklang mit dem OECD-MA?
- Steht dies im Einklang mit bilateralen DBA?

Art 13 Abs 4 OECD-MA

- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen durch Ansässigen eines Vertragsstaates
- Wert der Anteile ist zu irgendeinem Zeitpunkt während 365 Tage vor der Veräußerung > 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbewegliches Vermögen im anderen Staat zurückzuführen
→ Belegenheitsstaat kann besteuern

Art 13 Abs 5 OECD-MA

Beispiel 13.4



- Herr X veräußert die Beteiligung an der T GmbH und lukriert dabei einen Gewinn iHv 50.000
- Staat B erhebt auf den Gewinn eine Veräußerungsgewinnsteuer
- Steht dies im Einklang mit dem OECD-MA?
- Würde sich die Situation ändern, wenn Herr X die Anteile als Mitarbeiterbeteiligung ausgegeben wurden?

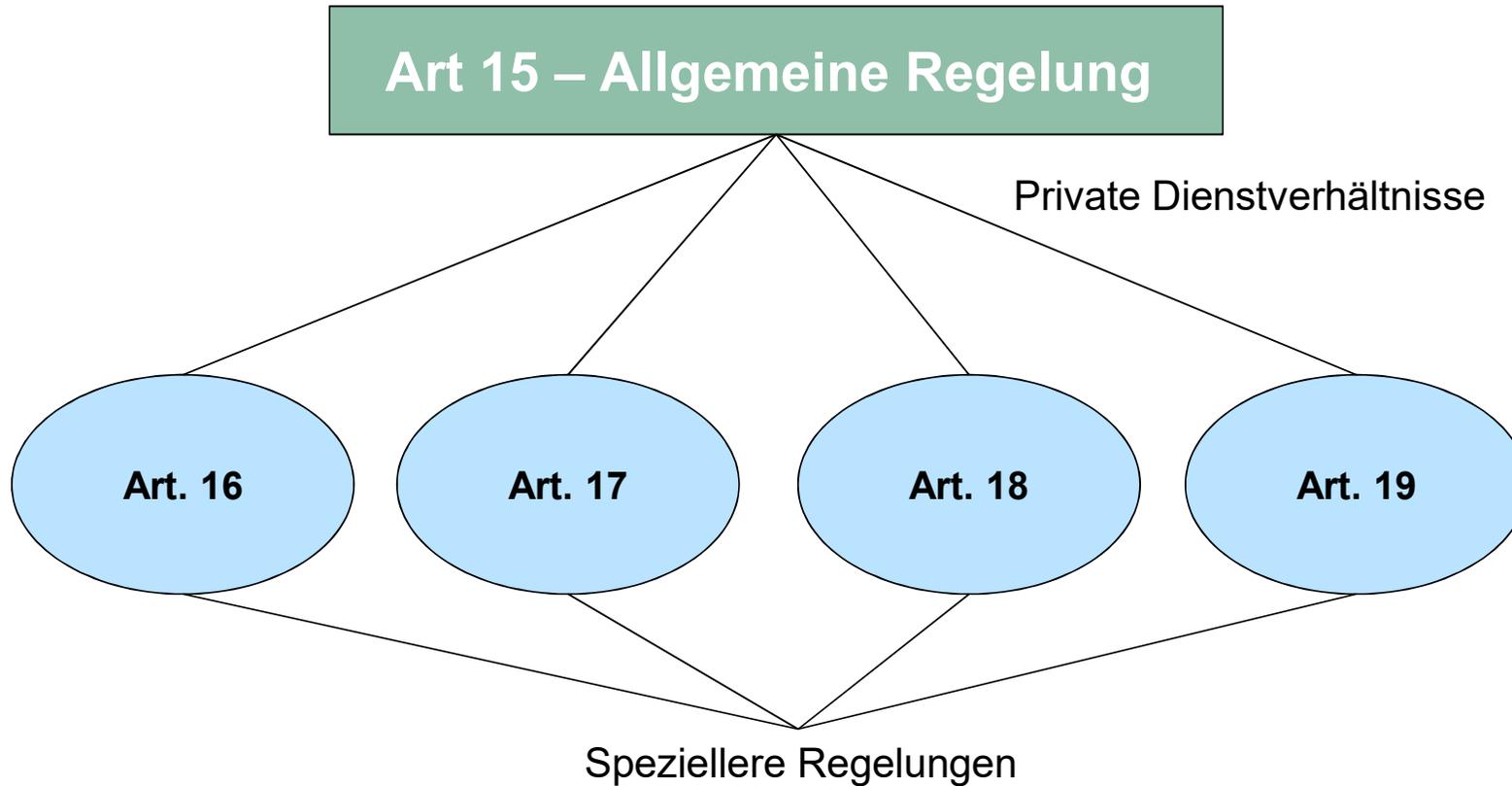
Art 13 OECD-MA und „exit taxes“

- „Steuerentstrickung“ durch Ansässigkeitswechsel oder Verbringung von Vermögen ins Ausland als steuerbegründendes Moment
- Realisation der stillen Reserven durch Veräußerungssurrogate
- Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung
 - Logische Sekunde vor dem Ansässigkeitswechsel/ der Verbringung
 - Nachlaufende Besteuerung – Steuerschuldentstehung im ZP der Veräußerung
- Veräußerungsbegriff
- Umstrukturierungsgewinne/ Umwandlungsgewinne

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit Art 15 OECD-MA



Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit



Grundstruktur von Art 15 OECD-MA (I)

- Abs 1: EK aus nichtselbständiger Arbeit (Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen), die weder Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen, Ruhegehälter, EK aus öffentlichen Dienstverhältnissen noch EK aus der Tätigkeit eines Künstlers oder Sportlers sind

→ Art 16, 17, 18 und 19 OECD-MA haben Vorrang

Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (**Arbeits- oder Tätigkeitsortprinzip**)

Grundstruktur von Art 15 OECD-MA (II)

- Abs 2: 183 Tage-Regelung
 - Ausnahme vom Tätigkeitsortprinzip
 - Empfänger hält sich nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten im Tätigkeitsstaat auf und
 - Vergütung wird von oder für Arbeitgeber gezahlt, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
 - Vergütungen wird nicht von BS des Arbeitgebers im Tätigkeitstaat getragen→ Besteuerung **nur** im **Ansässigkeitsstaat**
- Abs 3: Arbeitnehmer auf Schiffen oder Luftfahrzeugen
 - Ausnahme von Tätigkeitsortprinzip
- Grenzgängerregelungen zwischen Nachbarstaaten

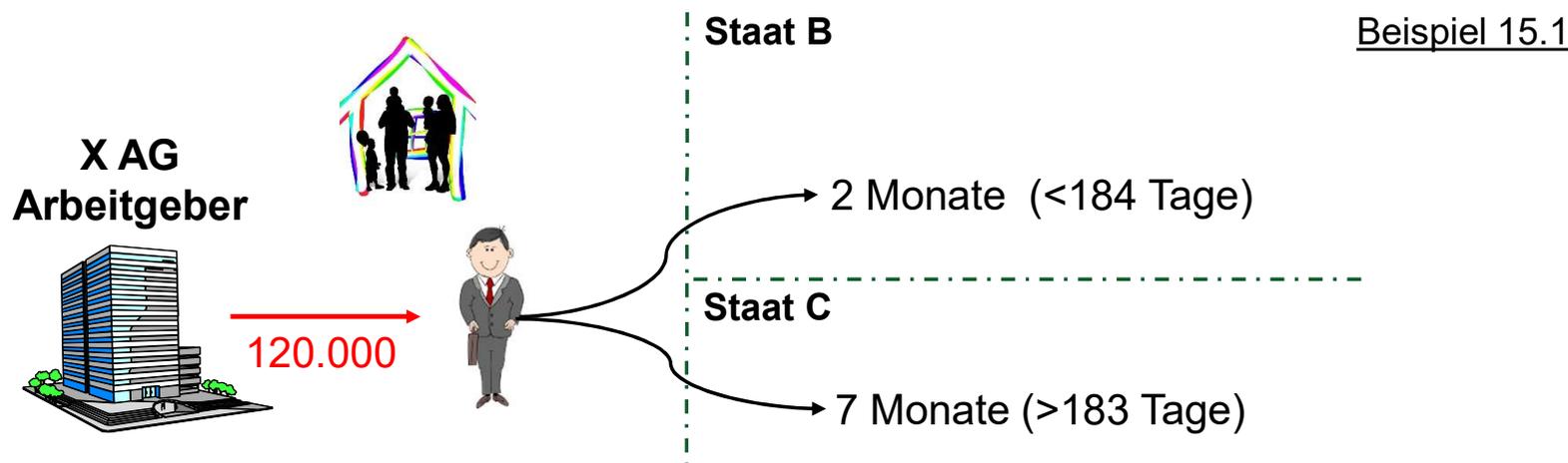
Unselbständige Arbeit

- Keine Definition von „unselbständiger Arbeit“
 - Abgrenzung zu Art 7 (Unternehmensgewinne) [und Art 14]
 - Kein Unternehmerrisiko
 - Eingliederung in Betrieb des Arbeitgebers
 - Weisungsgebundenheit
- Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen

Arbeitsleistung ↔ Vergütung

Vergütungstypen und ihre Einordnung

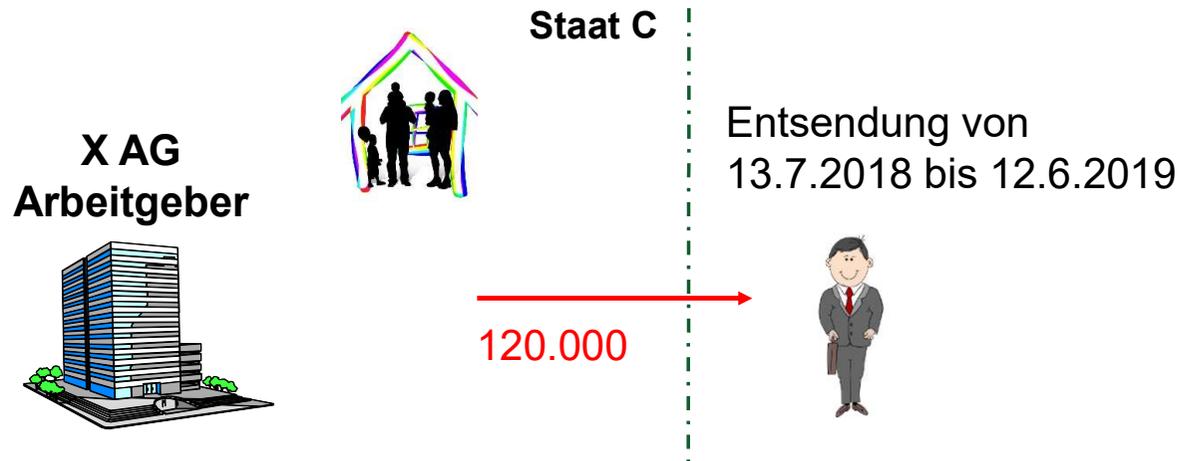
Vergütungstyp	Verteilungsnorm	MK
Zahlung nach Beendigung des AV für davor erbrachte Leistung (zB Bonus)	Art 15 – Arbeitsortprinzip	2.4
Vergütung für unverbrauchten Urlaub oder im Krankheitsfall	Art 15 – Arbeitsortprinzip (letzten 12 Monate des AV)	2.5
Zahlungen während der Kündigungsfrist (wenn AN danach nicht mehr arbeitet)	Art 15 – hypothetischer Arbeitsort	2.6
Abfindungen	Art 15 – Arbeitsortprinzip (letzten 12 Monate des AV)	2.7
Entschädigung für rechtswidrige Kündigung	Hängt vom auszugleichenden Schaden ab	2.8
Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot	Art 15 – IdR Ansässigkeitsstaat	2.9
Erstattung von Pensions- oder Rentenversicherungsbeiträgen	Art 15 (≠ Art 18) – Tätigkeitsstaat im ZP der Beendigung des AV	2.10
Aufgeschobene Vergütungen	Art 15 – Staat, in dem Tätigkeit ausgeübt wurde	2.11
Entschädigung für Arbeitsunfähigkeit, Verletzungen oder Behinderung	Sachverhaltsabhängig Art 15/18/19/21	2.14
Abgeltung für den Verlust zukünftiger Provisionen	Sachverhaltsabhängig; idR Tätigkeitsort	2.15
Reduziertes Gehalt iZm Übergangsregelungen vor Beendigung des AV	Art 15 – hypothetischer Tätigkeitsort	2.16



- X (ansässig in A) wird als Arbeitnehmer einer österreichischen Tochtergesellschaft eines US-Konzerns angeheuert. Im Rahmen dieser Tätigkeit wird er nach Staat B und C an Standorte von anderen Tochtergesellschaften des Konzerns entsendet.
- X erhält bei Dienstantritt zusätzlich einen „signing bonus“ (vgl auch BFH 11.4.2018, I R 5/16)



183 Tage-Regelung

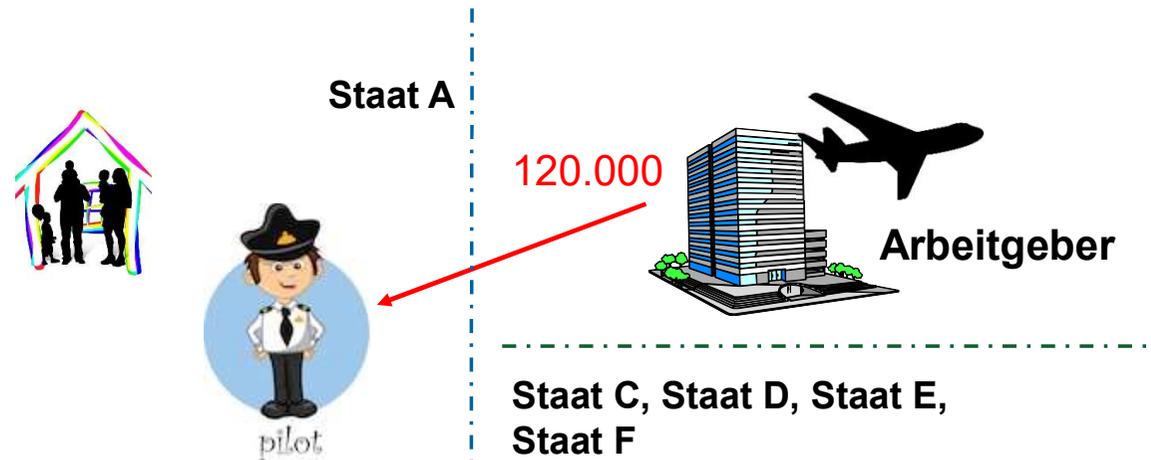


Beispiel 15.2

- Bestimmung des 12monatigen Zeitraums (OECD-MA 1992)
 - 183 Tage im betreffenden Steuerjahr
- Berechnung der Anwesenheitstage
 - Anreise- und Abreisetage
 - Sonstige Tage, die im Tätigkeitsstaat verbracht werden

Art 15 Abs 3 OECD-MA

Beispiel 15.3



X (ansässig in Staat A) ist Pilot und bei einer im Staat B ansässigen internationalen Airline angestellt. Er fliegt „rund um die Welt“.

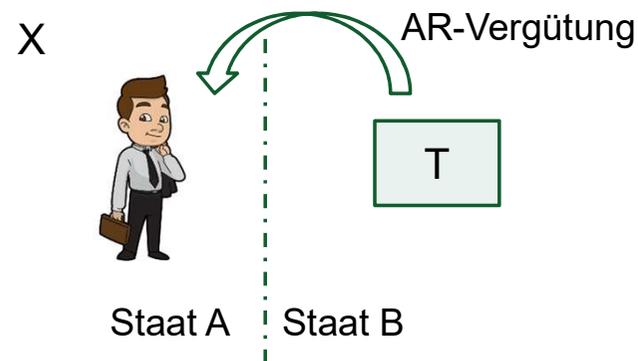
Variante: X ist LWK-Fahrer



Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen Art 16 OECD-MA

Grundstruktur von Art 16 OECD-MA

- Grenzüberschreitende Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen
- Vorrangige Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft als Quellenstaat

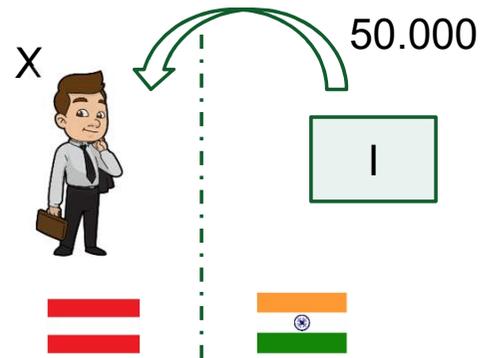


Beispiel 16.1

- Aufsichts- und Verwaltungsrat vs. „members of the board of directors“ vs. „membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société“
- Deutscher Sprachraum: überwachende Tätigkeit
- ≠ Art 16: bei Ansässigkeit im selben Staat oder Ansässigkeit der Gesellschaft in einem dritten Staat
- Ort des Tätigwerdens irrelevant

Art 16 OECD-MA (I)

Beispiel 16.2



- X, ansässig in Österreich, ist als „chairman“ einer in Indien ansässigen Gesellschaft tätig. Aus dieser Tätigkeit bezieht er eine jährliche Vergütung iHv USD 50.000. Im Durchschnitt verbringt X 3 Wochen pro Jahr in Indien.



Künstler und Sportler Art 17 OECD-MA

- Einkünfte **Künstler** (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler), **Musiker** oder **Sportler**
- Abs 1: persönlich im anderen Vertragsstaat ausgeübt → **Tätigkeitsortprinzip**
- Abs 2: „**Künstlerdurchgriff**“ → Tätigkeitsortprinzip gilt auch dann, wenn die EK nicht direkt dem Künstler oder Sportler zufließen, sondern einer anderen Person

- Keine klare Definition
- EK stehen in unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit einer konkreten öffentlichen Darbietung
- Irrelevant, ob Tätigkeit selbständig und unselbständig
- Enge oder weite Auslegung?
 - Beispiele im OECD-MK nicht abschließend
 - Rz 3 ff OECD-MK zu Art 17
- ≠ Herstellung eines Werkes (werkschaffende Künstler)



Künstler oder Sportler?



Rennfahrer

Sportreporter





Künstler oder Sportler?



Schach

Billard





Künstler oder Sportler?



Politiker





Künstler oder Sportler?



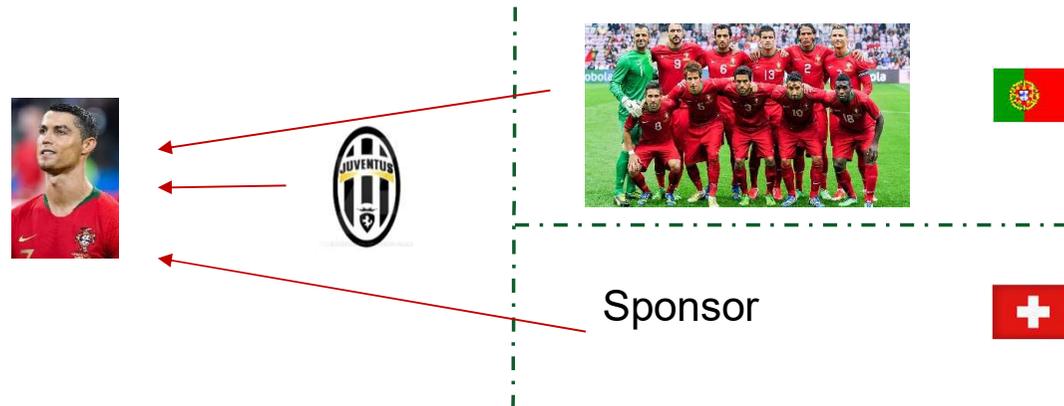
Vorbereitung und Training

Models



Fußball und Art 17 OECD-MA

Beispiel 17.1



- CR, portugiesischer Staatsbürger, ist in Italien ansässig und erhält für seine Tätigkeit folgende Vergütungen
 - Gehalt von seinem Club in Turin
 - Gehalt für sein Antreten im portugiesischen Nationalteam (jährliche Vergütung und Bonuszahlungen in Abhängigkeit von den erzielten Toren)
 - Zahlungen eines schweizerischen Sponsors

Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit

- Frau Helene F (ansässig in Staat A) ist eine berühmte Sängerin. Für ein Konzert im Staat B erhält sie ein Honorar iHv 120.000. Das Honorar setzt sich wie folgt zusammen:
 - 50.000 entfällt auf den Auftritt selbst
 - 60.000 für die TV-Übertragung (live)
 - 10.000 für das Recht, CDs vom Konzernmitschnitt zu vertreiben
- „Begleittross“ von Helene F; technisches Personal, Choreographen?



- Managementgesellschaft, die aus dem Auftritt einer Gruppe (zB Gruppe von Sportlern, die ihrerseits nicht als juristische Person konstituiert ist) EK bezieht
- Ensemble, Truppe oder Orchester, die (das) als juristische Personen konstituiert ist
 - Vergütungen, die einzelnen Mitgliedern, für Darbietung zugehen → bei diesen nach Abs 1 zu erfassen
 - Gewinn, der bei der juristischen Person anfällt → Abs 2
- Künstlergesellschaft („star company“)
 - Gestaltungen zur Steuerumgehung
 - Besteuerung des Künstleranteils im Staat der Darbietung



Ruhegehälter Art 18 OECD-MA



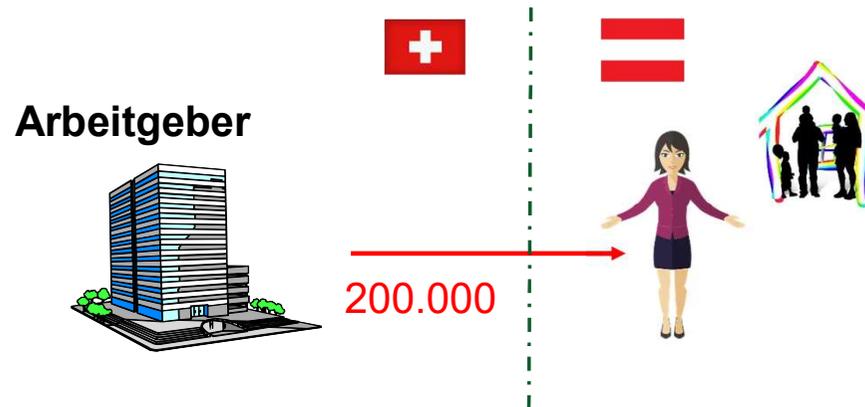
- Ruhegehälter aus einem **privaten Arbeitsverhältnis** → ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers
- Achtung: Abweichungen in bilateralen DBA

Beispiel 18.1

- Frau X ist Staatangehörige von Österreich. Während ihres erfüllten Berufslebens hat sie in unterschiedlichen Staaten für vier verschiedene Gesellschaften des Y-Konzerns gearbeitet:
 - In Polen (4 Jahre)
 - In Deutschland (10 Jahre)
 - In Portugal (2 Jahre)
 - In Österreich (7 Jahre)
- Ihre Rente verbringt sie in Portugal, wo sie aus dem Pensionsfonds des Y-Konzerns eine monatliche Pensionszahlung iHv CHF 10.000 erhält. Der Pensionsfonds ist in der Schweiz ansässig.
- Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht?

Abfindung für vorzeitige Vertragsauflösung

Beispiel 18.2



- Frau Österreicher lebt mit ihrer Familie in Vorarlberg. Von ihrem (ehemaligen) schweizerischen Arbeitgeber erhält sie eine einmalige Zahlung als Abfindung für die vorzeitige Beendigung ihres Arbeitsvertrages (termination bonus) iHv CHF 200.000.
- Variante: Frau Österreicher erhält die Einmalzahlung vor dem Eintritt in den Ruhestand



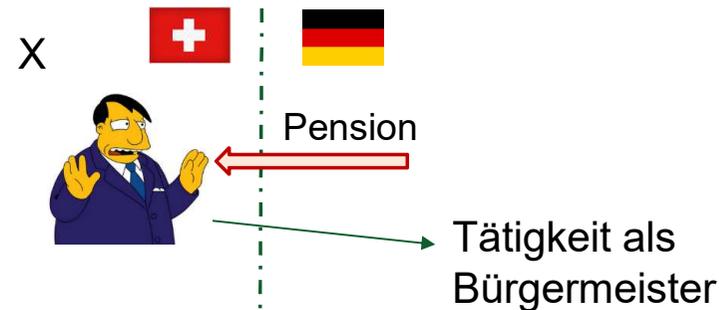
Öffentlicher Dienst Art 19 OECD-MA

- Abs 1 lit a: **Aktivbezüge** (Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen) einer natürlichen Person für Dienste, die sie einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften gegenüber erbringt → ausschließliches Besteuerungsrecht des **Kassenstaates**
- Abs 1 lit b: **Ausnahme** in Form eines ausschließlichen Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats, wenn Bezieher der EK im Tätigkeitsstaat ansässig ist und entweder Staatsangehöriger dieses Staates ist (sog. **Staatsbürgervorbehalt**) oder nicht nur deshalb ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten

Grundstruktur von Art 19 OECD-MA

- Abs 2 lit a: Kassenstaatsprinzip gilt auch für **Ruhegehälter** aus öffentlichen Kassen für (früheres) öffentliches Dienstverhältnis
- Abs 2 lit b: **Ausnahme** vom Kassenstaatsprinzip , wenn der Empfänger im anderen Vertragsstaat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.
- Abs 3: Keine Anwendung von Art 19 auf Vergütungen und Ruhegehälter, die im Zusammenhang mit der (gewerblichen) **Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaates** oder seiner Gebietskörperschaften erbracht werden

Beispiel 19.1



- Herr X ist in der Schweiz ansässig und erhält eine Pension von einer deutschen Körperschaft des öffentlichen Rechts für seine frühere Tätigkeit als Bürgermeister einer deutschen Kleinstadt. Dürfen diese Einkünfte in der Schweiz besteuert werden und wenn nein, dürfen sie zur Berechnung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) herangezogen werden?

Vgl BGer 6.3.2008 2C_558/2007/2C_559/2007

Beispiel 19.2

■ Frau Züger ist österreichische Staatsangehörige und arbeitet für die ÖBB. Sie ist in Deutschland ansässig und verbringt durchschnittlich 150 Arbeitstage in Österreich. In welchem Staat sind die laufenden Bezüge von Züger nach dem OECD-MA zu besteuern?

Beispiel 19.3

■ Gustavo ist portugiesischer Staatsangehöriger und als Koch für die österreichische Botschaft in Brasilien tätig. Er bezieht sein Gehalt von der Republik Österreich. Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht?

Studenten Art 20 OECD-MA

Grundstruktur von Art 20 OECD-MA

- Zahlungen, die ein Student, Praktikant oder Lehrling für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung im erhält
- Student ist in einem Vertragsstaat ansässig (Herkunftsland) und hält sich ausschließlich zum Studium oder zur Ausbildung im anderen Staat aus (Gastland)
- Zahlungen dürften im Gastland nicht besteuert werden, sofern die Zahlungen aus Quellen außerhalb des Gastlandes stammen

Einkünfte aus Stipendien

Beispiel 20.1

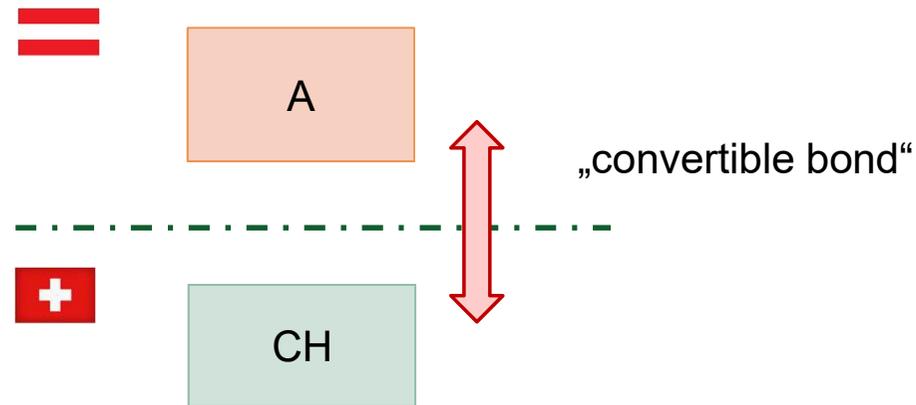
- Stella Studiosus ist Studentin der Universität Wien. Für die Dauer eines Semesters erhält sie ein Mobilitätsstipendium des FWF, um in der Schweiz zu studieren. Bei der Studienberatungsstelle an der Universität St. Gallen erklärt man ihr, das Stipendium sei in der Schweiz zu versteuern.
- Variante: Das Stipendium wird vom Kanton St. Gallen gewährt.

Andere Einkünfte Art 21 OECD-MA

Grundstruktur von Art 21 OECD-MA

- **Auffangregel**
 - EK, die ihrer Art nach nicht von den Art 6 bis 20 erfasst sind
 - EK iSd Art 6 bis 20, die die dort genannten Anwendungsvoraussetzungen nicht erfüllen
 - Insbesondere EK aus dem Ansässigkeitsstaat oder Drittstaaten
- **Abs 1: Ausschließliches Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat**
- **Abs 2: Betriebsstättenvorbehalt (Ausnahme von Abs 1)**
 - EK aus Rechten oder Vermögenswerten (ausgenommen unbewegliches Vermögen), das einer BS im anderen Staat zuzurechnen ist → Art 7
 - zB Zinsen aus Drittstaat, die eine Person über BS in anderen Staat bezieht

Andere Einkünfte iSd Art 21 OECD-MA



- Gesellschaft A, ansässig in Ö, begibt eine Wandelschuldverschreibung (Wandelobligation, Optionsanleihe, „convertible bond“). Gesellschaft B, ansässig in der Schweiz, investiert CHF 1.000.000. Anlässlich der Wandlung lukriert sie einen Gewinn iHv 50.000.