

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

■ ÖStZ 2006/77, 27

Source versus Residence Taxation und grenzüberschreitende Unternehmensakquisitionen

– Tagungsbericht zum IFA Kongress 2005 in Buenos Aires –

Der 59. Weltkongress der International Fiscal Association (IFA)¹⁾ fand vom 11. bis 15. September 2005 in Buenos Aires statt²⁾. Mehr als 1.300 Teilnehmer/innen und Begleitpersonen aus der ganzen Welt kamen nach Buenos Aires. Der wissenschaftliche Gedankenaustausch widmete sich in diesem Jahr schwerpunktmäßig den beiden Generalthemen „Source and Residence: new configuration of their principles“ sowie „Tax treatment of international acquisitions of businesses“. Zusätzlich wurden sechs vertiefende Seminare zu aktuellen steuerrechtlichen Fragen abgehalten.

Georg Kofler
Vanessa Metzler
Michael Petritz
Patrick Plansky*)

Subject I: Source and Residence: new configuration of their principles

Nach der Begrüßung und der Einführung in die Thematik durch den Vorsitzenden des Panels *Eric Kemmeren* (Niederlande) sowie der Vorstellung der Generalberichte durch *Adolfo Atchabahian* und *Angel Schindel* (beide Argentinien) wurde eine (mögliche) Neuordnung der Quellenstaats- und der Ansässigkeitsstaatsbesteuerung anhand von sechs Thesen diskutiert. Diese Thesen wurden dem Publikum präsentiert, das darüber abstimmen konnte.

Die erste These beschäftigte sich mit der Frage, ob die Anknüpfung an den Mittelpunkt der Lebensinteressen in einem Staat für das Ansässigkeitsprinzip das einzige Kriterium zur Verteilung des Besteuerungsrechts sein kann. *Pascal Saint-Amans* (Frankreich) sprach sich für diese These aus und stellte fest, dass unbeschränkte Steuerpflicht in einem Staat *nur* durch eine starke Verbindung, wie dem Mittelpunkt der Lebensinteressen, gerechtfertigt werden könne.

Die zweite These behandelte die Frage, ob Quellenbesteuerung nur durch eine wesentliche ökonomische Aktivität in einem Staat gerechtfertigt ist. *Reuven Avi-Yonah* (USA) wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass das bestehende Betriebsstättenprinzip in DBA deshalb abzulehnen sei, weil es zu sehr an der Präsenz einer festen Einrichtung verhaftet sei. Er schlug daher eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffes und damit auch des Quellenbesteuerungsrechts vor, in dem das Ausführen einer „wesentlichen, einkommensproduzierenden wirtschaftlichen Aktivität“ eine Quellenbesteuerung rechtfertigt und nicht mehr nur das Vorliegen einer festen Geschäfts-

einrichtung oder einer Vertreterbetriebsstätte. *Dale Pinto* (Australien) bestätigte die Notwendigkeit der Neudefinition des Betriebsstättenkonzeptes, wies aber darauf hin, dass eine solche Neukonzeption nicht nur qualitative Elemente, wie etwa die Einführung einer „virtuellen Betriebsstätte“, sondern auch quantitative Elemente, wie etwa den Bruttoumsatz mit einer *de minimis* Ausnahme berücksichtigen müsste.

Die dritte These betraf die Frage, ob das durch diese die zwei neu entwickelte Quellenprinzip zu Gleichheit und Gerechtigkeit zwischen Individuen und Staaten beitragen könne. *Ian Roxan* (UK) führte dazu aus, dass die Frage, ob eine Person eine Verbindung hat, die stark genug ist, um Steuern in diesem Staat zu zahlen, davon abhängig gemacht werden sollte, ob diese Person Zugang zu den verschiedenen Leistungen hat, die dieser Staat anbietet. Nach dem Vorbild des Leistungsfähigkeitsprinzips sollten Personen, die stärker von den Leistungen eines Staates profitieren einer höheren Steuerbelastung unterliegen. *Antonio Figueroa* (Argentinien) vertrat dazu die Auffassung, dass die Verteilung des Besteuerungsrechts nach einem „substantial territorial activity test“ nicht zu Gleichheit und Gerechtigkeit zwischen den Staaten beitragen würde.

Die vierte These zielte darauf ab, ob nach der neuen Konzeption des Quellenprinzips die Anrechnungsmethode durch die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgelöst werden sollte. Im Hinblick auf das neue erweiterte Quellenprinzip schlug *Roxan* vor, vom imperfekten System der Kapitalexporthneutralität mit der Anrechnungsmethode zum wesentlich effektiveren System der Kapitalimportneutralität und damit zur Befreiungsmethode zu wechseln. Demgegenüber brachte *Avi-Yonah* vor, dass die ausschließliche Quellenbesteuerung eine Einladung zum Steuerwettbewerb darstelle, der Staaten dazu veranlasse, mobiles Kapital durch gezielte Steuerbegünstigungen anzuziehen.

Die fünfte These beschäftigte sich mit der Frage, ob die Besteuerung von Zinsen sich auf den Staat beschränken sollte, in dem der Schuldner seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. *Figueroa* sprach sich für eine Zinsbesteuerung im Quellenstaat aus, da die

*) Die Verfasser nahmen als Stipendiaten der IFA-Landesgruppe Österreich am 59. IFA-Kongress in Buenos Aires teil.

1) Die International Fiscal Association ist eine weltweit tätige wissenschaftliche Vereinigung auf dem Gebiet des Steuerrechts. Die Web-Page der IFA findet sich unter <http://www.ifa.nl>.

2) Der nächste Welt-Kongress wird vom 17. 9. – 22. 9. 2006 in Amsterdam, der 61. IFA-Welt-Kongress 2007 vom 30. 9. – 5. 10. 2007 in Kyoto stattfinden.

Steuer dort bezahlt werden sollte, wo das Einkommen generiert wird. Dagegen meint *Saint-Amans*, Steuern sollten an dem Ort anfallen, mit dem die Zinsen in erster Linie verbunden sind und dies sei aber regelmäßig im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers.

Der letzten These lag die Frage zugrunde, ob Lizenzen in dem Staat besteuert werden sollen, in dem das immaterielle Wirtschaftsgut *produziert* wurde, oder aber in dem Staat, in dem dieses Wirtschaftsgut *verwendet* wird. Zu dieser These trat *Pinto* die Auffassung, dass Lizenzen ausschließlich in dem Staat besteuert werden sollen, in dem der Wohlstand kreiert wurde, nämlich in dem Staat in dem die immateriellen Wirtschaftsgüter *erzeugt* wurden. Durch die vorangetriebene Globalisierung wäre es nach *Pinto* auch gar nicht möglich, den Ort der tatsächlichen Verwendung von Lizenzrechten zu bestimmen. Demgegenüber sprach sich *Schindler* für eine Besteuerung der Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Lizenznehmers aus.

Break Out Session IA: Source taxation: practical issues in determining the amount to tax

Im Anschluss an die Podiumsdiskussion zum Quellen- und Ansässigkeitsprinzip wurden im darauf folgenden Seminar in der Praxis auftretende Aspekte bei der Festsetzung des Steuerbetrages, der im Quellenstaat besteuert werden darf, anhand von Fallbeispielen diskutiert. Idee des Seminars war es, aufzuzeigen, wie beinahe jedes Land einen eigenen Weg verfolgt, das Einkommen von Nichtansässigen, das innerhalb seines Territoriums erwirtschaftet wird, abzugrenzen und der Höhe nach festzusetzen.

Das unter dem Vorsitz von *Nancy Kaufman* (USA) abgehaltene Seminar begann mit einer Fallstudie zur Betriebsstättengewinnermittlung. *Gert Müller-Gattermann* (Deutschland) und *Joanne Linge* (China) besprachen drei Modelle der Einkünftezurechnung zu einer Projekt-Betriebsstätte (einer Betriebsstätte, die mit Leistungen iZm der Fertigstellung eines Bauvorhabens befasst ist), die sich daran unterschieden, ob die Funktionen der Betriebsstätte, die Anlagennutzung derselben oder deren Risikoübernahme stärker fokussiert wurden. Sie stellten drei Ansätze vor, nämlich den „*contract labour*“-Ansatz, den „*installation service provider*“-Ansatz und das „*peer entrepreneurs*“-Modell. Beim „*contract-labour*“-Ansatz dient die Betriebsstätte lediglich der Bereitstellung der Arbeitskräfte für die Installation des Projektes vor Ort. Somit sind auch ihre Risikoübernahme und dementsprechend auch der ihr zurechenbare Gewinn auf die Funktion der Bereitstellung von Arbeitskräften eingeschränkt. Beim „*service provider*“-Ansatz hingegen wird die Betriebsstätte als unabhängiger Dienstleister angesehen, der alle vor Ort notwendigen Aktivitäten und auch die damit zusammenhängenden Risiken übernimmt. Beim „*peer entrepreneurs*“-Modell werden das Stammhaus und die Betriebsstätten letztlich als gleichberechtigte Partner am Projekt angesehen, Risiken und Gewinne werden gleichmäßig auf beide Seiten verteilt.

Stephen Heller (Kanada), *Agostinho Tavoraro* (Brasilien) und *Christian Rosso Alba* (Argentinien) besprachen in weiterer Folge häufig auftretende Probleme iZm passiven Einkünften. Beispielfähig herausgegriffen sei an dieser Stelle ein von *Atul Dua* (Indien) besprochenes, jüngst ergangenes indisches Urteil im Zusammenhang mit Lizenzgebühren bei Satellitenfernsehen, in dem das indische Höchstgericht Indien als Quellenstaat einer Lizenzzahlung ansah, obwohl der Zahler der Lizenz nicht in Indien ansässig war³⁾.

Break Out Session IB: Residence taxation: practical issues in relief of double taxation

Dieser Teil wurde vom Vorsitzenden *Juan Vicchi* (Argentinien) geführt. Einführend verglich *Stephen Shay* (USA) die beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nämlich die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode und nannte Gründe, warum manche Staaten die eine oder die andere Methode bevorzugen. In weiterer Folge zeigte *Guglielmo Franson* (Italien) anhand von Beispielen die Probleme auf, die durch die beiden Methoden und auch durch unilaterale Maßnahmen der Staaten entstehen können, nämlich Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung. Seiner Meinung nach sei das Risiko des Auftretens einer Doppelbesteuerung in den Fällen geringer, in denen die Staaten in ihren Abkommen die Einkünfte genau definieren. Folglich sei auch die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung in den Fällen höher, in denen die Einkunftsquellen nicht definiert sind und in Situationen, für die die Befreiungsmethode vorgesehen ist.

In weiterer Folge besprach *Matthias Werra* (Deutschland) Fälle, in denen die Zurechnung oftmals Probleme bereitet. Beispielfähig sei hierbei die Zurechnung von Kosten, die zwar im Ansässigkeitsstaat entstehen, die aber in einem Zusammenhang mit den Einkünften, die im Quellenstaat generiert werden, stehen, erwähnt⁴⁾.

Danach analysierte *Yoshiyuki Okada* (Japan) im Detail die Wirkungen der einzelnen Einschränkungen der Anrechnungsmethode, der „*per-item*“-Einschränkung (Einschränkung auf bestimmte Einkünfte egal aus welchem Staat), der „*per-country*“-Einschränkung (Einschränkung auf die Einkünfte aus demselben Land), der „*overall limitation*“ (Anrechnung max bis zu der im Ansässigkeitsstaat auf diese Einkünfte erhobene Steuer) und der Einschränkung auf bestimmte zusammengefasste Einkunftsarten („*basket approach*“). Abschließend warf *John Prebble* (Neuseeland) einige Probleme in Zusammenhang mit Methodenartikel und Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen einer CFC-Gesetzgebung auf.

Subject II: Tax treatment of international acquisitions of businesses

Das zweite Generalthema des diesjährigen IFA-Kongresses befasste sich mit den steuerlichen Aspekten und Strukturierungstechniken im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Zusammenführung von Unternehmen. Unter dem Vorsitz von *Manuel E. Tron* (Mexiko) entfaltete sich eine lebhafte Diskussion zwischen Generalberichterstatter *Peter Canellos* (USA), *Vincent Agulhon* (Frankreich), *Nathan Boidman* (Kanada), *Stephen Edge* (UK), *Yokinori Watanabe* (Japan) und *Clemens Philipp Schindler* (Österreich), die das Panel als EU-Berichterstatter bereicherte und die Perspektive um die gemeinschaftsrechtliche Fusionsrichtlinie erweiterte.

Speziell behandelt wurden der vollständige und partielle Erwerb der Zielgesellschaft, insbesondere gegen die Gewährung von Anteilen des Erwerbers, sowie die Verschmelzung von annähernd gleich großen Gesellschaften. In sämtlichen Transaktionen werfen sich komplexe Fragen sowohl im Hinblick auf den Erwerber, wie auch die Zielgesellschaft und deren Anteilseigner auf. Nachdem *Schindler* die primär- und sekundärrecht-

3) Für weiterführende Informationen siehe TNS-61 (2003).

4) ZB die Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten und von Verwaltungskosten.

lichen Vorgaben aufgezeigt und in diesem Zusammenhang das in Art 4 der FusionsRL vorgesehene Betriebsstättenerfordernis unter dem Gesichtspunkt der EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung kritisiert hatte, widmete sich *Boidman* vor allem der Verwendung von Anteilen als Art der Zahlung. Hier machte er auf die sich aus dem grenzüberschreitenden Charakter der Transaktion ergebenden Quellensteuerprobleme für die Alt-Anteilseigner der Zielgesellschaft aufmerksam und wies auf die einzigartige kanadische Praxis der *exchangeable shares* hin, die steuerrechtlich zwar als Anteile der Zielgesellschaft gewertet werden und damit das grenzüberschreitende Element ausblenden, wirtschaftlich aber denselben Dividendenanspruch wie Anteile an der erwerbenden Gesellschaft vermitteln. *Agulon* beschäftigte sich sodann mit dem steueroptimalen Erwerb der Anteile aus der Sicht der erwerbenden Gesellschaft und mit der optimalen Eingliederung der Zielgesellschaft in den Konzern, wofür vor allem eine Aufwertung der Wirtschaftsgüter der Zielgesellschaft vorteilhaft ist. Wenngleich eine solche Aufwertung im Falle eines Sharedeals in den nationalen Steuerrechtsordnungen typischerweise nicht vorgesehen ist, finden sich doch zahlreiche Ausnahmen von diesem Grundsatz, wie beispielsweise in § 338 des amerikanischen IRC. *Edge* wies darüber hinaus auf die besondere Wichtigkeit hin, die Akquisition derart zu strukturieren, dass ein späteres steuerneutrales Ausscheiden der ausländischen Zielkörperschaft aus dem Konzern ermöglicht wird.

Die Diskussion über die partielle Akquisition wurde von *Canellos* eingeleitet, der zunächst die verschiedenen Formen dieser Transaktion vorstellte und dabei auf den Erwerb einer Tochtergesellschaft oder einer Betriebsstätte durch „Cash“, Schuldtitel oder Anteile der erwerbenden Gesellschaft ebenso einging, wie auf die vorbereitende Abspaltung eines Teiles der Zielgesellschaft. *Watanabe* analysierte sodann die Steuerfolgen auf Gesellschaftsebene und wies insbesondere auf die Wichtigkeit der Erhaltung der steuerlichen Attribute, wie etwa eines Verlustvortrages, hin. Im Anschluss daran widmete sich *Edge* der Verschmelzung gleich großer Gesellschaften und präsentierte dabei nicht nur Überlegungen zur Steigerung der Attraktivität der direkten Verschmelzung für die beteiligten Anteilseigner, sondern auch die Möglichkeit der Einschaltung einer Holdinggesellschaft als Mutter der beiden beteiligten Gesellschaften sowie die sog. „*dual holding structure*“ unter gleichzeitigem Abschluss sog. „*equalization agreements*“; bei dieser Strukturierung bleiben zwar die beiden Gesellschaften unabhängig und es findet keine Verschiebung auf Anteilseignerebene statt, doch führt das *equalization agreement* dazu, dass die Anteilseigner beider Gesellschaften wirtschaftlich gleiche Ausschüttungen erhalten und die Struktur vor zukünftigen Übernahmen geschützt ist. *Edge* wies zwar auf den negativen steuerlichen Aspekt im Vereinigten Königreich hin, dass nämlich die Zahlungen an die Anteilseigner als steuerpflichtige Veräußerungsgewinne und zudem auf Gesellschaftsebene nicht als abzugsfähig behandelt werden, betonte aber die große Flexibilität dieser Gestaltung und nannte als Beispiel die seit Jahrzehnten geübte Praxis der Royal Dutch Shell Gruppe.

Break Out Session IIA: Post acquisition restructuring

In der von *Gerhard Laule* (Deutschland) geleiteten Session mit den Panelmitgliedern *Gauthier Blanluet* (Frankreich), *Daniel Garabedian* (Belgien), *Jose M. Garcia Cozzi* (Argentinien), *Paul Oosterhuis* (USA) und *Joao Dácio de Souza P. Rolim* (Brasilien)

wurden diverse Möglichkeiten diskutiert, um durch Umstrukturierungsmaßnahmen nach einem Unternehmenskauf Steuervorteile erzielen zu können. Konkret standen dabei folgende vier Themenkomplexe auf der Tagesordnung. Die optimierte Repatriierung der Gewinne des Zielunternehmens, die Konsolidierung von Vermögen, sowie so genannte „*step-up*“- und „*debt push-down*“-Modelle.

Unter dem ersten Diskussionspunkt, der Repatriierung der Gewinne der Zielgesellschaft, wurden Fälle skizziert, in denen die Zahlung von Dividenden innerhalb des Konzerns zB durch eine Quellensteuerbelastung im Land der Zielgesellschaft ineffizient wäre. In diesen Fällen könnte durch gezielte Umgründungsmaßnahmen vorgebeugt werden. *Oosterhuis* wies aber auch darauf hin, dass auch durch das bloße „Hinausverlegen“ einer (Ziel-)Gesellschaft aus der Steuerhoheit eines Staates zB CFC-Regelungen dieses Staates umgangen werden können. Unter dem Titel der Konsolidierung von Vermögen präsentierte *Garabedian* in der Folge Gestaltungsmöglichkeiten, wie nach dem DBA zwischen Belgien und Hong Kong eine Quellensteuer von 0 % auf Dividenden erzielt werden kann. Danach wurden so genannte „*step-up*“-Modelle vorgestellt, wodurch Verluste aus dem Staat der Zielgesellschaft auf den ausländischen Erwerber übertragen werden können, was die positive Folge hat, dass sich die Buchwerte der Zielgesellschaft erhöhen („*step-up*“) und damit das Abschreibungspotential steigt. Diese „*step-up*“-Modelle wurden vorwiegend aus amerikanischer und französischer Sicht durch *Oosterhuis* und *Blanluet* diskutiert. Abschließend wurden so genannte „*debt push-down*“-Modelle analysiert, bei denen die Finanzierungskosten dadurch niedrig gehalten werden können („*push down*“), dass die Zielgesellschaft die Abzugsfähigkeit von Zinsen nutzen kann.

Break Out Session IIB: Tax aspects of financing the acquisition

Unter der Leitung von *Carol A. Dunahoo* (USA) beschäftigten sich *Peter A. Barnes* (USA), *Juan A. Fernández-Velilla* (Spanien), *Javier Goyeneche* (Mexiko), *Marco Greter* (Schweiz) und *Patrick Mears* (Großbritannien) mit Steueraspekten in Zusammenhang mit der Finanzierung von Akquisitionen. Das Seminar baute auf fünf komplexen Fallstudien auf, die hier im Detail nicht wiedergegeben werden können, deren Diskussion sich aber im Wesentlichen auf folgende Themengebiete zusammenfassen lässt, die für Akquisitionen vordringlich beachtet werden sollten:

- Quellensteuern und deren Rückerstattungsmöglichkeiten,
- Unterkapitalisierungsregeln (sog. „Thin Capitalization Rules“ bzw. „Thin Caps“),
- Missbrauchsbestimmungen,
- Verlustverwertungsmöglichkeiten,
- Gruppenbesteuerungsregime und
- die neuen britischen „Tax Arbitrage Rules“.

Kritisiert wurden von den Teilnehmern des Panels darüber hinaus vor allem die langwierigen Verwaltungsprozeduren im Zusammenhang mit solchen Transaktionen, die in einer zunehmend globalisierten Welt nicht zeitgemäß wären und solche Transaktionen unnötig erschweren würden.

Seminar A: Fundamental Rights of the taxpayers

Inhalt des Seminars A waren folgende Themen: (1) Informationsaustausch, (2) Verständigungsverfahren, (3) Gleichbehand-

dlung, (4) Recht auf ein faires Verfahren und (5) Rechtssicherheit. *Heinz Jirousek* (Österreich) ging auf Art 26 OECD-MA ein und verwies auf Absatz 3, der zum Inhalt den Erlass der rechtlichen Verpflichtung der Finanzbehörden zum Informationsaustausch unter gewissen Umständen hat. Durch den im OECD-MA 2005 neu eingeführten Abs 5 zu Art 26 gilt das nationale Bankgeheimnis allerdings nicht als Rechtfertigung für die Verweigerung des Informationsaustausches. Vorbehalte zu diesem Absatz kommen aus Österreich, Schweiz, Belgien und Luxemburg. Weiters wurde die Vertraulichkeit der Informationen (Art 26 Abs 1 OECD-MA) und das Verfahren, in dem der Steuerpflichtige keine Parteienstellung hat, angesprochen. Generell festgehalten wurde, dass es in der Hand der Finanzbehörde liege, Art 26 OECD-MA korrekt anzuwenden und es bisher nur sehr wenige Fälle gab, in denen rechtswidriger Informationsaustausch entschädigt wurde. *Amparo Grau Ruiz* (Spanien) referierte über Art 25 OECD-MA. Zwei Probleme wurden hervorgehoben: (1) Das Verfahren dauert in den meisten Fällen zu lange. (2) Der Steuerpflichtige ist am Verfahren nicht beteiligt. Andere diskutierte Probleme hingen mit der Frage zusammen, wer befähigt ist das Verständigungsverfahren zu initiieren – nur der Steuerpflichtige oder auch zum Steuerpflichtigen in Beziehung stehende Personen? Weiters wurde vorgebracht, dass die Grundzüge eines bindenden Verständigungsverfahrens öffentlich zugänglich gemacht werden sollten, andernfalls bestünde die Gefahr einer Diskriminierung. *Maarten Feteris* (Niederlande) thematisierte Art 14 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und verwies auf die wenigen erfolgreichen, zum Diskriminierungsverbot ergangenen Urteile. Neben der Gleichbehandlung vor dem Gesetz wurde auch die Wichtigkeit der Gleichbehandlung vor der Verwaltung betont. Der vierte Teil – Recht auf ein gerechtes Verfahren – wurde von *André de Souza Carvalho* (Brasilien) präsentiert. Er verglich Art 14 des United Nations International Covenant on Civil and Political Rights (1996), Art 6 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Rome, 1950) und Art 8 der American Convention on Human Rights (Pact of San Jose, Costa Rica, 1969). In allen drei Übereinkommen ist beispielsweise das Recht auf ein faires Verfahren innerhalb angemessener Frist verankert und das Recht zu schweigen, das allerdings mit der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kollidiert. Unterschiede bestehen allerdings hinsichtlich des „solve et repete“ Prinzips, welches die Zahlung eines umstrittenen Steuerbetrages zum Inhalt hat, die zu leisten ist, bevor der Prozess geführt wird. Zum Schluss referierte *Anna Austin* (Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte) zu Fragen der Rechtssicherheit. Sie warf die Frage auf, ob diesem Grundsatz, der beispielsweise Fragen der Rückwirkung von Rechtsakten, deren Bestimmtheit und Verjährungsfristen beinhaltet, bisher zu wenig Beachtung geschenkt wurde.

Seminar B: IFA/OECD – the definition of royalties in the OECD Model Convention

Bereits zur Tradition des IFA-Kongresses gehörend, berichtete *Jacques Sasseville* (OECD) über das derzeitige Arbeitsprogramm der OECD. Dazu zählt unter anderem die Erweiterung der Transfer Pricing Guidelines auf (1) die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten, (2) die grenzüberschreitende Finanzierung verbundener Unternehmen, (3) grenzüberschreitende Umstrukturierungen und (4) stock options.

Eine Joint Working Group (JWG), der Mitglieder der Working Party 1 bis 6 angehören, hat im Juli 2004 einen Report zu

internationalen Streitbeilegungsverfahren veröffentlicht. Derzeit arbeite diese JWG an der Erstellung eines Vorschlages, Verständigungsverfahren, die seit mindestens zwei Jahren offen sind, verpflichtend und bindend beizulegen. Art 25 OECD-MA soll im Zuge dessen geändert werden. Weiters wurde eine Joint Drafting Group gebildet, die sich mit der Zurechnung von Gewinnen befasse. Erarbeitet werden Vorschläge zur Implementierung der Ergebnisse der Working Party 6 in das OECD-MA. Auch Art 15 Abs 2 OECD-MA werde überarbeitet. 2005 wurde das neue OECD-MA veröffentlicht. Die größte Änderung erfuhr Art 26 OECD-MA durch das Beifügen von zwei neuen Absätzen.

Im zweiten Teil des Seminar B wurde Art 12 OECD-MA – Lizenzgebühren – behandelt und festgestellt, dass sich dieser Artikel während der letzten 40 Jahren kaum geändert habe, die Bedeutung der Lizenzen in der Praxis jedoch stark gestiegen sei, da durch moderne Technologien ständig neue immaterielle Wirtschaftsgüter entwickelt werden. Anhand von drei Case Studies wurden Fragen diskutiert wie: Sind Zahlungen für einen Domain Namen Unternehmensgewinne, Lizenzen oder Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen? Ist, wenn an eine ausländische Tochter ein Auftrag zur Entwicklung von Software vergeben wird, wobei sich die Muttergesellschaft das Urheberrecht der entwickelten Software vertraglich sichert und die Tochter anhand der *cost-plus method* für deren Aufwendung entschädigt wird, Art 12 OECD MA anwendbar? Handelt es sich bei Zahlungen, die Kunden für das Recht zum Download von Software tätigen, um Lizenzen? Wenn das Urheberrecht an der Software von einem anderen Unternehmen gekauft, die Software minimal adaptiert, und erst dann über das Internet vertrieben wird und dafür an das andere Unternehmen eine Einmalzahlung und eine Zahlung pro vertriebener Software getätigt wird, ist Art 12 OECD-MA für beide Zahlungen anwendbar? Ist, wenn ein Unternehmen von einem anderen Unternehmen eine Liste mit Details über dessen Kunden kauft oder ihm sein geheimes Steuer-Modell abkauft, Art 12 OECD-MA anwendbar? Wenn ein Sportkanal monatlich Zahlungen an ein Satellitenunternehmen für die Übertragung der Daten an die Kunden leistet, handelt es sich dabei um Lizenzen? Die Kommentierung des OECD-MA liefere für die meisten dieser Fragen bereits Antworten. In der Diskussion wurde immer wieder Bezug genommen auf Rz 11, 11.1, 11.3, 11.5, 13.1, 15 und 16 der Kommentierung des OECD-MA und allgemein festgestellt, dass Art 12 bereits eine Vielzahl der diskutierten Zahlungen regle. In der Diskussion angeschnitten wurden weiters Fragen bezogen auf den Quellenstaat der Lizenzzahlungen und auf das Betriebsstättenkonzept.

Seminar C: Coordination of taxes in economic unions/common markets

Die Besteuerung stellt eine Herausforderung für Wirtschaftsunionen und Gemeinsame Märkte dar, zumal davon Aspekte wie staatliche Souveränität, Wettbewerb und ökonomische Integration der Märkte gleichermaßen berührt werden. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Wege der verschiedenen Wirtschaftsunionen, von denen besonders der differierende Zugang der USA (Vereinheitlichung der direkten Steuern) und der Europäischen Union (Harmonisierung der indirekten Steuern) hervorgehoben sei, diskutierten unter dem Vorsitz von *Michel Aujean* (Europäische Kommission) *Paul Berg-Dick* (Kanada), *Gottfried Schellmann* (Österreich), *Pascal Hinny* (Schweiz), *Walter Hellerstein* (USA), *Antonio C. dos Santos* (Portugal), *Mar-*

cos A. Vinhas Catão (Brasilien) und *Hugo Gonzales Cano* (Argentinien) über die Koordinierung der Besteuerung in Wirtschaftsunionen und Gemeinsamen Märkten.

Die notgedrungen kurze Analyse umfasste sowohl die gliedstaatlichen Systeme der Schweiz und der USA wie auch den südamerikanischen Mercosur (*Mercado Común del Sur* – Gemeinsamer Markt des Südens), dessen erst in den Kinderschuhen steckende steuerliche Entwicklung in den kommenden Jahren auch ein gemeinsames Vorgehen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ertragsteuerbereich umfassen soll und damit durchaus spannende Aspekte auch für die Europäische Union aufzeigen könnte. Mit den Besteuerungstrends in der Europäischen Union befasste sich *Schellmann*, der ausgehend von den unterschiedlichen Steuersystemen der EU-Mitgliedstaaten konzise den derzeitigen Stand der Koordinierung und Harmonisierung der direkten und indirekten Besteuerung in der EU sowie die möglichen Wege in die Zukunft aufzeigte und dabei auch ein besonderes Augenmerk auf das Beihilfenrecht und den Code of Conduct legte.

Seminar D: Recent developments in international tax

Das traditionell besonders interessante Seminar zu aktuellen Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht wurde auch am Kongress in Buenos Aires seinem guten Ruf gerecht. Unter dem Vorsitz von *Willard B. Taylor* (USA) präsentierte zunächst *Pamela Olson* (USA) die derzeitigen Steuerreformüberlegungen in den USA vor dem Hintergrund der budgetären Situation und der derzeitigen amerikanischen Haushaltsinflexibilität. Als mögliche Wege in die steuerliche Zukunft präsentierte *Olson* die in der politischen Auseinandersetzung angedachten Modelle einer Konsumbesteuerung, der Erweiterung der Bemessungsgrundlage durch den Entfall wesentlicher Abzugsposten sowie eine aus mehreren Einzelschritten bestehende Reform, die unter anderem eine umfassende *Business Income Tax* unter Wegfall der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen beinhalten könnte.

Vor dem Hintergrund des am 5. Juli 2005 ergangenen EuGH-Urteils in der Rs *D⁵⁾* diskutierten *Dennis Weber* (Niederlande), einer der „Väter“ dieses Testfalles, und *Malcolm J. Gammie* (UK) über die Frage, ob eine Ungleichbehandlung zweier Nicht-Ansässiger aus der Sicht des Quellenstaates eine gemeinschaftsrechtlich verbotene Diskriminierung darstellen kann und ob bzw. inwieweit die steuerliche Meistbegünstigung nach der ablehnenden Haltung des EuGH im *D*-Fall noch Bedeutung in der zukünftigen Rechtsprechung erlangen könnte⁶⁾.

Mit aktueller Judikatur zu abkommensrechtlichen Diskriminierungsverboten beschäftigten sich schließlich *Rainer Prokisch* (Deutschland) und *Richard J. Vann* (Australien). *Vann* berichtete über den britischen Fall *UBS AG v H.M. Revenue*, der am 7. Juni 2005 von den Special Commissioners⁷⁾ entschieden wor-

den war. Dort bestätigten die Special Commissioners zwar, dass das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im DBA zwischen dem Vereinigten Königreich und der Schweiz einer britischen Betriebsstätte des schweizerischen Stammhauses das Recht gäbe, in einer Verlustsituation von dem britischen Gesellschaften zustehenden Recht Gebrauch zu machen und Steuergutschriften für empfangene und als Betriebseinnahmen behandelte Dividenden auszahlt zu bekommen; die Special Commissioners kamen aber zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass das Diskriminierungsverbot nach der britischen Doktrin des Verhältnisses zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht nicht Bestandteil des Letzteren geworden sei und daher dem Steuerpflichtigen keinen durchsetzbaren Anspruch verleihen könne. *Vann* bezeichnete diese Situation treffend als *Treaty Override* und gab zugleich einen Ausblick auf mögliche Entwicklungen im Bereich des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes. Nachfolgend berichtete *Prokisch* ausführlich über das *Delaware*-Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 29. Jänner 2003⁸⁾, in der der BFH aus dem Beteiligungsdiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 4 des DBA zwischen Deutschland und den USA folgerte, dass eine doppelt-ansässige Delaware-Gesellschaft mit deutscher Geschäftsleitung Organträgerin einer deutschen Kapitalgesellschaft sein kann.

Seminar E: Moving away from source taxation: re-organising supply chains

Durch gezielte Reorganisation der traditionellen Unternehmensstrukturen in Form einer Reduktion der Arbeitsabläufe und der Risiken im Quellenstaat kann die Quellenbesteuerung deutlich reduziert werden. Seminar E machte es sich zum Thema, diese neuen Modelle genauer zu untersuchen. Unter dem Vorsitz von *Jonathan Schwarz* (UK) wurden durch die Mitglieder des Panels *Pierre-Yves Bourtourault* (Frankreich), *Angelo Digeronimo* (Schweiz), *Steven P. Hannes* (USA), *Roberto Schatan Perez* (Mexiko) und *Jacques van Rhyen* (Südafrika) im Wesentlichen zwei Fälle vorgestellt. Dabei wurde stufenweise die Komplexität der Geschäftsfälle im Ursprungsstaat reduziert. Während in der Ausgangssituation die Gesellschaft im Ursprungsstaat die gesamten Produktions- und Vertriebsrisiken trug, wurden verschiedene Konstellationen diskutiert, bei denen zunächst nur Teile der Produktion, später auch die gesamten R&D Arbeiten an ein verbundenes Unternehmen in einem anderen Staat ausgelagert wurden und schlussendlich im Ursprungsunternehmen nur mehr die Fertigung einer Komponente angesiedelt war. Anhand dieses und eines weiteren Beispiels wurden Themenbereiche wie Verrechnungspreise, Betriebsstättenbegegründung oder Übernahme sonstiger Kosten vom Panel und dem Publikum diskutiert.

Seminar F: Capital gains dealing with shares of real estate companies

Unter der Leitung von *Jack Bernstein* (Kanada) diskutierten *James Croker* (USA), *Ariane Pickering* (Australien), *Klaus Sieker* (Deutschland) und *Stefano Simontacchi* (Italien) die Besteuerung von Immobiliengesellschaften aus nationaler und DBA-rechtlicher Sicht. Diskutiert wurden drei Fälle. Anhand des ersten Falls, ein beschränkt Steuerpflichtiger verkauft Anteile an einer inländischen Immobiliengesellschaft, berichteten die Podiumsmitglieder, ob diese Veräußerungsgewinne steuerlich erfasst

5) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D.

6) Beide Diskutanten hatten sich bereits zuvor literarisch zur Meistbegünstigungsfrage geäußert: Siehe einerseits *Weber/Spierts*, The „D Case“: Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice, ET 2004, 65 (65 ff), *Weber*, Differences between Tax Treaties: Prohibited Discrimination, ET 2005 339 (339 ff), und zuletzt *Weber*, Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case, Intertax 2005, 420 (420 ff), sowie andererseits *Gammie*, Double taxation, bilateral treaties and the fundamental freedoms of the EC Treaty, in: *van Arendonk/Engelen/Janes* (Hrsg.), A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J. Ellis (2005) 266 (280).

7) *UBS AG v H.M. Revenue*, [2005] UKSPC SPC00480, abrufbar zB unter <http://www.bailii.org/uk/cases/UKSC/2005/SPC00480.html>.

8) BFH 29. 1. 2003, I R 6/99, BFHE 201, 463, BStBl 2004 II 1043.

werden, falls ja, ob diese einer begünstigten Besteuerung für Kapitalerträge unterliegen und ob DBA-Begünstigungen für den beschränkt Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. *Simon-tacchi* ging näher auf Art 13 Abs 4 OECD-MA ein und zeigte den eingeschränkten Anwendungsbereich dieser DBA-Norm auf. Liegt das unbewegliche Vermögen im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers oder in einem dritten Staat, kommt Art 13 Abs 4 OECD-MA nicht zur Anwendung. Ziel und Zweck der Norm – die Besteuerungsrechte für direkte und indirekte Veräußerungen von unbeweglichem Vermögen dem Belegenheitsstaat zuzuteilen, ist in diesen Fällen nicht erfüllt. Eine weitere Schwäche des Art 13 Abs 4 OECD-MA – die Wertgrenze von 50 % – wurde anhand dem Beispiel einer Immobiliengesellschaft demonstriert, die ein unbewegliches Vermögen besitzt, das in deren Ansässigkeitsstaat liegt, und ein weiteres unbewegliches Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt. Macht der Wert des zweiten unbeweglichen Vermögens mehr als 50 % des Gesamtvermögens aus, sind aber stille Reserven nur im ersten unbeweglichen Vermögen enthalten, wird das Besteuerungsrecht dennoch dem anderen Vertragsstaat gewährt. Gefordert wurde eine Erweiterung des Art 13 Abs 4 OECD-MA um einen Zusatz, der dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht nur im Verhältnis der stillen Reserven des unbeweglichen Vermögens im anderen Vertragsstaat zu den verkauften Gesellschaftsanteilen zuteilt. Weiters wurde das Verhältnis von Art 13 Abs 4 zu

Art 13 Abs 2 OECD-MA diskutiert. Verkauft ein beschränkt Steuerpflichtiger Anteile an einer ausländischen Immobiliengesellschaft mit ausländischem unbeweglichen Vermögen, kommt Art 13 Abs 4 OECD MA nicht zur Anwendung. Wird jedoch eine Gesellschaft dazwischen geschaltet und gehören die Anteile an der zwischen geschalteten Gesellschaft zum beweglichen Vermögen einer Betriebsstätte im anderen Staat, hat der andere Staat das Besteuerungsrecht. Wiederum ist die Gleichbehandlung von direkten und indirekten Veräußerungen von unbeweglichen Vermögen gestört. Anders wäre es, wenn Art 13 Abs 4 OECD-MA die Anteile an einer Immobiliengesellschaft, als unbewegliches Vermögen definiert hätte. Im Zuge des letzten Falles, wonach ein beschränkt Steuerpflichtiger Anteile an einer ausländischen Gesellschaft verkauft, die zu 100 % an einer inländischen Gesellschaft mit inländischem unbeweglichen Vermögen beteiligt ist, wurde – mit Verweis auf den australischen Fall *Lamesa Holding BV v Commissioner of Taxation*⁹⁾ – in die Richtung argumentiert, dass die Bewertung der verkauften Anteile in Höhe des indirekt zugrunde liegenden unbeweglichen Vermögens zu erfolgen habe.

9) *Lamesa Holding BV v Commissioner of Taxation* [1999] FCA 612 (12 May 1999), abrufbar zB unter <http://judgments.fedcourt.gov.au/1999/1990612.yes.htm>.

Die Autoren:

DDr. **Georg Kofler**, LL.M. (NYU) ist Universitätsassistent am Forschungsinstitut für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

Mag. **Vanessa Metzler**, LL.M. (Wien), und Mag. **Patrick Plansky** sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien.

Mag. **Michael Petritz**, LL.M. (Wien), ist Mitarbeiter von ao Univ.-Prof. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M. und Dissertant am Institut für Revisions-, Treuhands- und Rechnungswesen, Abteilung für Betriebliche Steuerlehre an der Wirtschaftsuniversität Wien.