

Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2011 in Paris

Der nunmehr 65. Weltkongress der *International Fiscal Association* (IFA) fand von 11. bis 16. September 2011 in Paris (Frankreich) statt.¹⁾ Mit mehr als 2.400 am Fachprogramm angemeldeten Teilnehmern war auch dieser Kongress sehr gut besucht. Ein Grund dafür lag in den beiden Generalthemen „Cross-border business restructuring“ und „Key practical issues to eliminate double taxation of business income“. Zusätzlich zu den Seminaren über die beiden Generalthemen wurden weitere zehn Seminare zu unterschiedlichsten Themen angeboten, die sowohl bei Wissenschaftlern als auch Praktikern gleichermaßen regen Anklang fanden.

1. Generalthemen

1.1. Cross-border business restructuring

Der Kongress wurde mit der Plenarsession zum ersten Generalthema „Cross-border business restructuring“ eingeleitet. Unter der Regie von *Bruno Gibert* (Frankreich) widmeten sich der Generalberichtersteller *Heinz-Klaus Kroppen* (Deutschland)²⁾ sowie die Panelmitglieder *Michelle Levac* (Kanada), *Edward Morris* (Großbritannien), *Caroline Silberstein* (OECD) und *Timothy M. McDonald* (USA)³⁾ den steuerlichen Fragestellungen bei Umstrukturierungen innerhalb von multinationalen Unternehmen.⁴⁾

Heinz-Klaus Kroppen präsentierte zunächst die wichtigsten Erkenntnisse des auf 40 Nationalberichten basierenden Generalreports. Dieser zeigt, dass die steuerliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen ein in allen Ländern höchst aktuell und kontrovers diskutiertes Thema ist. Gesetzliche Regelungen sind bisher aber nur in Deutschland und den USA erlassen worden. Spezifische Verwaltungsanweisungen, wie zB in Österreich,⁵⁾ sowie Gerichtsurteile sind zudem auch sehr selten. Für die Beurteilung des „arm's length principle“ greifen viele Staaten auf das 2010 erweiterte Kapitel IX der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zurück.⁶⁾ Die von den Nationalberichterstellern untersuchten vier Sachverhaltskonstellationen (Abschmelzung eines Eigenhändlers in eine Kommissionärsstruktur oder zu einem Eigenhändler mit beschränktem Risiko, Abschmelzung eines Eigenfertigers zu einem Auftrags- oder Lohnfertiger, Zentralisierung von immateriellen Wirtschaftsgütern sowie Forschung und Entwicklung in einer IP-Co und die Substitution eines Produkts durch ein neues Produkt) zeigen dabei auf, dass Business Restructurings zu Unsicherheiten bei den

Steuerpflichtigen führen und ein hohes Risiko an wirtschaftlicher Doppelbesteuerung begründen.

Anhand des ersten in den National Reports behandelten Falls sowie einem weiteren Beispiel (Schließung von Produktionsanlagen und anschließende Lizenzierung der Technologie an ein ausländisches Unternehmen) wurden sodann verschiedene bei Business Restructurings auftretende Fragestellungen intensiv diskutiert. Im Mittelpunkt stand einerseits der potenzielle Korrekturbedarf durch die Finanzverwaltungen bei grenzüberschreitenden Transfers von Vermögenswerten zwischen verbundenen Unternehmen. Andererseits wurde diskutiert, ob eine Änderung der Zuordnung von Funktionen, Vermögenswerten und/oder Risiken tatsächlich vorlag und wenn ja, wie dieser Übergang besteuert werden soll. Abgerundet wurde die Diskussion durch die Analyse der Konsequenzen von Vertragsänderungen und -auflösungen sowie die Frage, ob Alternativszenarien bei Umstrukturierungen innerhalb von multinationalen Unternehmen zu beachten sind oder nicht.

Am Ende des Panels wurde der Blick noch in die Zukunft gerichtet. Dabei zeigte sich, dass die ausreichende Dokumentation, Verständigungsverfahren, Advance Pricing Agreements und eine verstärkte grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden bei diesem international immer bedeutender werdenden Thema zukünftig eine entscheidende Rolle spielen werden. Aus diesem Grund arbeitet zB die OECD derzeit auch Richtlinien für die fremdübliche Besteuerung von immateriellen Wirtschaftsgütern aus.⁷⁾ Der erste Diskussionsentwurf soll Ende 2013 veröffentlicht werden.

1.2. Key practical issues to eliminate double taxation of business income

Im Rahmen des zweiten Generalthemas des diesjährigen IFA-Kongresses wurden unter der Leitung von *Philip R. West* (USA) praktische Probleme bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen erörtert.⁸⁾ Am Panel diskutierten *Carolina del Campo* (Spanien), *Luciana Rosanova Galhardo* (Brasilien), *Jürgen Lüdicke* (Deutschland), *Larry Magid* (Australien) und *Peter van Dijk* (Kanada).⁹⁾

Schwerpunkte der Diskussion waren die negativen wirtschaftlichen Auswirkungen von (juristischer und wirtschaft-

1) Der 66. IFA-Kongress wird von 30. September bis 5. Oktober 2012 in Boston (USA) und der 67. IFA-Kongress von 25. bis 30. August 2013 in Kopenhagen (Dänemark) stattfinden.

2) Der andere Generalberichtersteller des Generalthemas I war *José Carlos Silva* (Mexiko); vgl. *Kroppen/Silva*, General Report, in *IFA* (Hrsg.), *Cross-border business restructuring*, Cahier de Droit Fiscal International Vol 96a (2011) 17 ff.

3) Das Panel wurde von *Nicolas Cys* (Frankreich) als Secretary unterstützt.

4) Vgl. auch *Kroppen/Nientimp*, Generalthema I: Funktionsverlagerung, *IStR* 2011, 650 ff.; *Rasch*, *Cross-Border Business Restructuring – Verlagerung von Risiken als Anwendungsfall?* IFA-Kongress 2011: Generalthema 1, *IWB* 2011, Fach 10 Gruppe 2, 610 ff.; *Zech*, *Cross-Border Restructuring – Anmerkungen zum Generalbericht*, IFA-Kongress 2011: Generalthema 1, *IWB* 2011, Fach 10 Gruppe 2, 601 ff.

5) Vgl. im Detail *Stürzlinger*, *Business Restructurings* (2011).

6) Siehe *OECD*, *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring – Chapter IX of the OECD Transfer Pricing Guidelines* (2010).

7) Vgl. *OECD*, *Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project* (2011).

8) Vgl. auch *Schnitger*, Generalthema II: Praktische Probleme bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen, *IStR* 2011, 653 ff.

9) Unterstützt wurde das Panel von *Anapaula Trindade Marinho* (France) als Secretary.

licher) Doppelbesteuerung sowie die Erarbeitung von praktischen Lösungsansätzen. *Gauthier Blanluet* (Frankreich) fasste als einer der Generalberichterstatte¹⁰⁾ die Ergebnisse der 36 Nationalberichte zusammen. Diese zeigen, dass sich auch Länder mit einer Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip mit dem Problem der Doppelbesteuerung auseinandersetzen müssen. Bei den Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung besteht ein Trend zur Befreiungsmethode. Kaum ein Land wendet jedoch ausschließlich die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode an, sondern beide Systeme werden meist vermischt. So zB auch in Österreich: Während ausländische Betriebsstätteinkünfte grundsätzlich befreit werden, gilt für passive Einkünfte die Anrechnungsmethode.¹¹⁾

Anhand von Praxisbeispielen wurde in weiterer Folge intensiv diskutiert, ob die Befreiungsmethode die effektivere Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ist. Dabei zeigte sich etwa bei der Analyse der Frage nach der sachlichen Zuordnung von Aufwendungen, dass bei beiden Methoden Doppelbesteuerung eintreten kann. Bei der Befreiungsmethode besteht oftmals die Möglichkeit, ausländische Aufwendungen oder Verluste abzuziehen, was einen steuerplanerischen Gestaltungsspielraum eröffnet. Generell kann aber daraus nicht abgeleitet werden, dass die Befreiungsmethode stärker zur Steuerplanung einlädt als die Anrechnungsmethode. Weiters ist nach dieser Untersuchung die Befreiungsmethode – entgegen der weit verbreiteten Annahme – nicht weniger komplex als die Anrechnungsmethode. Beide Methoden haben demnach ihre Defizite bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung.

Viele Doppelbesteuerungsprobleme resultieren aus Qualifikations- und Zurechnungskonflikten. Deshalb wurde als Schlussfolgerung für die Praxis betont, dass Verständigungsvereinbarungen in Zukunft forciert und ausgeweitet werden sollten. Für Länder mit Anrechnungsmethode empfahl *Philip R. West* als Ergebnis der Diskussion, die Identität von Steuerpflichtigen und den Charakter von Einnahmen im Einklang mit dem Quellenstaat zu definieren und bei der Anrechnung ausländischer Einkommensteuern weniger restriktiv zu sein.

2. Seminare

2.1. VAT aspects of business restructuring – Seminar A

Seminar A war als Begleitseminar zum Generalthema „Cross-border business restructuring“ konzipiert und wurde von *Markus Achatz* (Österreich) geleitet.¹²⁾ Thema des Seminars waren umsatzsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen von Unternehmen; als verbindendes Element wurde die Fallstudie des ersten Generalthemas herangezogen.

Einleitend legte Panel Secretary *Victoria Soledad Alvarez* (Frankreich) die wichtigsten Unterschiede von Umsatzsteuern (oder General Sales Taxes) und Ertragsteuern dar. Von *Piet Battiau* (Vertreter der OECD) wurde das Kernprinzip der Umsatzsteuer, der Grundsatz der Neutralität, aus Sicht der OECD in Grundzügen besprochen.

Das breite Spektrum an umsatzsteuerlichen Problemen wurde auf vier wesentliche Bereiche reduziert, die jeweils aus Sicht von vier Staaten und der OECD diskutiert wurden: die Beendigung eines Lizenzvertrags, die Gründung und Umgründung eines Unternehmens, das Beenden von unternehmerischen Aktivitäten sowie die Nichtanerkennung der Umstrukturierung (Missbrauch).

Die Antworten wurden von *Henri Bitar* (Frankreich), *Michael Graf* (Deutschland), *Jan Ole Luuk* (Schweiz), *Eduardo Luis Perelli* (Argentinien) und *Piet Battiau* (OECD) gegeben. Als Ergebnis wurde in Seminar A festgehalten, dass spezielle Regelungen für die Übertragung von Unternehmen – Transfer Of Going Concern rules (TOGC rules) – von den Staaten implementiert werden sollten; als Beispiel wurde § 12 Abs 15 des österreichischen UStG genannt.¹³⁾

2.2. The corporate tax base: alternative bases for corporate taxation and their international consequences – Seminar B

Unter dem Vorsitz von *Antonio Carlos Florencio de Abreu e Silva* (Brasilien) diskutierten *Patrick J. Brown* (USA), *Wolfgang Haas* (Deutschland), *Hervé Lehérisse* (Frankreich), *Mario Tenore* (Italien) und *Omar Zuñiga* (Mexiko)¹⁴⁾ über alternative Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer und deren Auswirkungen.¹⁵⁾

Zu Beginn wurden die unterschiedlichen Gründe und Möglichkeiten einer Loslösung von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage erläutert. Neben den traditionellen kostenbasierten Steuern fanden Bruttosteuersysteme sowie alternative Steuern von den Diskutanten Erwähnung. Vor- und Nachteile wurden für die Loslösung von einer auf dem Nettoprinzip beruhenden Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ausreichend aufgezeigt. In der Folge wurden bereits bestehende Spezialsysteme einer alternativen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in Grundzügen erläutert: Zuerst wurden die verschiedenen Systeme Lateinamerikas und Mexikos vorgestellt. In der Folge wurden das US-amerikanische System der Alternative Minimum Tax (AMT) und europäische Sonderregime in Italien, Frankreich und Deutschland erläutert.

Mexiko führte beispielsweise 2008 die IETU, eine Steuer, die den Mehrwert von bestimmten Produktionsfaktoren erfasst, ein. Die IETU ist wie die argentinische Minimumsteuer (MPET) auf die Körperschaftsteuer anrechenbar. In Brasilien werden Sozialbeiträge auf Erträge – unabhängig von einer brasilianischen Körperschaftsteuerpflicht – erhoben. International entsteht dadurch ein Problem, da Sozialbeiträge vom sachlichen Anwendungsbereich des Art 2 OECD-MA ausgenommen sind.¹⁶⁾ Andere Alternativsteuern fallen hingegen in der Regel unter den weiten Anwendungsbereich des Art 2 OECD-MA oder sind wie die deutsche und französische Gewerbesteuer gesondert in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen gelistet.

Abschließend wurde von den Diskutanten festgestellt, dass die alternativen Steuern und Bemessungsgrundlagen nicht effizi-

10) Der Generalbericht zum zweiten Thema wurde zudem von *Philippe J. Durand* (Frankreich) verfasst; vgl *Blanluet/Durand*, General Report, in *IFA* (Hrsg), Key practical issues to eliminate double taxation of business income, Cahier de Droit Fiscal International Vol 96b (2011) 17 ff.

11) Vgl *Prechtl*, IFA Branch Report Austria, in *IFA* (Hrsg), Key practical issues to eliminate double taxation of business income, Cahier de Droit Fiscal International Vol 96b (2011) 127 (128).

12) Vgl auch *Achatz*, Seminar A: Umsatzsteuerliche Aspekte internationaler Umstrukturierungen von Unternehmen, IStR 2011, 658 ff.

13) In Österreich wird die Zulässigkeit der Regelung auf Art 19 MWStSystRL gestützt; vgl *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 12 Rz 381.

14) Unterstützt wurde das Panel von *Francisco Zamora* (Mexiko) als Secretary.

15) Vgl auch *Herzig*, Seminar B: Alternative Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen und internationale Konsequenzen, IStR 2011, 662 ff.

16) Art 2 Abs 1 OECD-MA: „taxes on income and capital“; Art 2 Abs 4 OECD-MA: „any identical or substantially similar taxes [...] imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes“.

ent sind und insbesondere in grenzüberschreitenden Sachverhalten zu Anwendungsproblemen bei Doppelbesteuerungsabkommen führen. Im Gegensatz dazu hat sich die Körperschaftsteuer international bewährt und ist durch die Wettbewerbsneutralität und das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt.

2.3. Credit vs exemption – Seminar C

Seminar C war das Begleitseminar zu Generalthema II „Key practical issues to eliminate double taxation of business income“. Das Panel setzte sich aus *Tanja Bender* (Niederlande), *Robert H. Dilworth* (USA), *Philippe J. Durand* (Frankreich), *Angelo Nikolakakis* (Kanada) und *Edward Troup* (Großbritannien) zusammen. Unter der Leitung von *Yoshihiro Masui* (Japan) standen steuerpolitische Fragen im Zusammenhang mit der Anrechnungs- und Befreiungsmethode im Mittelpunkt der Diskussion.¹⁷⁾

Das Begleitseminar war in drei Teile gegliedert. Einführend wurden die traditionellen Vor- und Nachteile der zwei Methoden gegenübergestellt und aktuelle japanische und britische Reformen präsentiert. Allgemein ist ein Trend hin zur Befreiungsmethode für ausländische Dividenden zu verzeichnen. So gewährt Japan seit 2009 eine Freistellung iHv 95 % für Auslandsdividenden, wenn eine 25%ige Beteiligung für mindestens sechs Monate gehalten wird.¹⁸⁾ Auch in Großbritannien kommen seit 2009 die Befreiungsmethode für ausländische Dividenden und die kürzlich beschlossene wahlweise Befreiung für ausländische Betriebsstätteneinkünfte zum Einsatz.

Im zweiten Teil des Seminars wurden steuerpolitische Überlegungen zur Freistellung von Auslandsdividenden, zum Ausgabenabzug, zu Veräußerungsgewinnen und -verlusten von ausländischen Aktienanteilen sowie zur Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten angestellt. *Robert H. Dilworth* stellte die Rückführung ausländischer Gewinne, die Vereinfachung sowie die Wettbewerbsfähigkeit als Schlüsselfaktoren der Freistellung von Auslandsdividenden in den Vordergrund und wies auf entsprechende Reformgedanken der USA hin. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen wurde vor dem Hintergrund der Rs *Bosal*¹⁹⁾ diskutiert. Darin zeigte der EuGH drei Möglichkeiten auf, um das gegen die Niederlassungsfreiheit verstößende niederländische Recht unionsrechtskonform auszugestalten. Zum einen ein einheitliches Zinsabzugsverbot für Inlands- und Auslandsbeteiligungen, zum zweiten die einheitliche Gewährung eines Zinsabzugs für Inlands- und Auslandsbeteiligungen, wobei die Freistellung der Dividenden und Veräußerungsgewinne mit 95 % beschränkt wird, oder drittens die einheitliche Gewährung eines Zinsabzugs für Inlands- und Auslandsbeteiligungen verbunden mit einer vollständigen Freistellung der Dividenden und Veräußerungsgewinne. In den Niederlanden entschied man sich unter Berücksichtigung von thin capitalization rules für die letzte Option (die sich daraus ergebende Auswirkung wird „Bosal mismatch“²⁰⁾ genannt). Das Seminar endete mit *Angelo*

Nikolakakis' allgemeinen Ausführungen zur Rechtfertigung der Einhebung von Körperschaftsteuern.

2.4. IFA/EU: Double taxation and EU law – Seminar D

Die unionsrechtlich akzeptierte Koexistenz von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht setzt grenzüberschreitende Sachverhalte der Gefahr juristischer Doppelbesteuerung aus. Die daran anschließende Fragestellung, ob eine unionsinterne juristische Doppelbesteuerung einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellt, ist nahezu so alt wie die europäische Integration selbst.²¹⁾ Diesem Themenkreis war auch das diesjährige IFA/EU-Seminar gewidmet. Unter dem Vorsitz von *Peter J. Wattel* (Niederlande) diskutierte ein Panel bestehend aus *Malcolm Gammie* (Großbritannien), *Philip Kermode* (Europäische Kommission), *Georg Kofler* (Österreich) und *Martha O'Brien* (Kanada) sowohl konkrete primär- und sekundärrechtliche als auch steuerpolitische Problemstellungen.²²⁾

Zu Beginn des Seminars wurde auf den Hintergrund und die möglichen Auswirkungen der Nichtübernahme des vormaligen Art 293 TS 2 EGV (welcher die Mitgliedstaaten zur Einleitung von Verhandlungen betreffend die Beseitigung innergemeinschaftlicher Doppelbesteuerung anhielt) in den nunmehrigen AEUV eingegangen und die unterschiedlichen Besteuerungskonzepte Source-, Residence- und Nationality-Taxation sowie die Methoden zur Befreiung von allfälliger Doppelbesteuerung einschließlich der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung vorgestellt. Danach folgten Referate zur juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, zur Aufteilung von Besteuerungsrechten und der grenzüberschreitenden Neutralisierung oder Kompensation, zur indirekten Anrechnung sowie zum Problem der Doppelbesteuerung mit Drittstaatsbezug aus Sicht des Unionsrechts. Abgerundet wurde das Seminar durch eine rechtsvergleichende Darstellung der Handhabung vergleichbarer Doppelbesteuerungsprobleme in der Schweiz und den USA.

2.5. Recent developments in international taxation – Seminar E

In altbewährter Manier (seit dem IFA-Kongress in Oslo in 2002) fand beim IFA-Kongress in Paris ein Seminar zu den aktuellen Entwicklungen in der internationalen Besteuerung mit dem diesjährigen Panelvorsitzenden *Philip Baker* (Großbritannien) statt.²³⁾ Das Panel bestehend aus *Krister Andersson* (Schweden), *Carol Dunahoo* (USA) und *Liselott Kana* (Chile) diskutierte ua die aktuelle Kommissionsarbeit sowie internationale Gerichtsurteile, die von drei *Witnesses*²⁴⁾ vorgestellt wurden.

Den Start machte die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB): *Tom Neale* gab einen Überblick über erste Reaktionen zum Richtlinienentwurf über die GKKB.²⁵⁾ Neun nationale Parlamente haben negativ begründete Stellungnahmen wegen des Verstoßes gegen das Subsidiari-

17) Unterstützt wurde das Panel von *Suat Göydeniz* (Deutschland) als Secretary; vgl auch *Göydeniz*, Seminar C: Anrechnungs- und Freistellungsmethode – Steuerpolitische Grundsatzüberlegungen, IStR 2011, 665 (665 ff).

18) Vgl *Masui*, Taxation of Foreign Subsidiaries: Japan's Tax Reform 2009/10, Bulletin for International Taxation 2010, 242 (242 ff).

19) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal Holding BV*; vgl dazu *Haunold/Tumpell/Widhalm*, EuGH: Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen iZm Auslandsbeteiligungen als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, SWI 2003, 523 (523 ff).

20) Vgl dazu *De Wilde/Janssen*, IFA Branch Report Netherlands, in IFA (Hrsg.), Key practical issues to eliminate double taxation of business income, Cahier der Droit Fiscal International Vol 96b (2011) 447 (452 f).

21) Vgl *Kofler*, Seminar D: Doppelbesteuerung und EU-Recht, IStR 2011, 668 (668 mwN).

22) Unterstützt wurde das Panel von *Tomas Balco* (Kasachstan) als Secretary.

23) Unterstützt wurde das Panel von *Laurent Sykes* (Großbritannien) als Secretary.

24) *Tom Neale* (Europäische Kommission), *Chloe Burnett* (Australien) und *Porus Kaka* (Indien).

25) Europäische Kommission 13. 3. 2011, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4.

tätsprinzip²⁶⁾ abgegeben. Es kommt jedoch zu keiner formellen Überprüfung des Richtlinienentwurfs, weil der dazu notwendige Schwellenwert nicht erreicht wurde. Zudem wurde auf ein gemeinsames Schreiben vom 17. August 2011 von *Angela Merkel* und *Nicolas Sarkozy* an den Präsidenten des Europäischen Rates *van Rompuy* verwiesen, in welchem die beiden Regierungschefs die Mitgliedstaaten um Abschluss der Verhandlungen über die GKKB vor Ende 2012 ersuchen. Weiters wurde in diesem Schreiben eine die zwei Staaten betreffende Unternehmenssteuer, welche die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage und der Steuersätze vorsieht, ab 2013 ins Auge gefasst.

Danach wurde der erst kurz zuvor veröffentlichte Schlussantrag von *GA Kokott* in der *Rs National Grid Indus*²⁷⁾ thematisiert. Gegenstand des niederländischen Vorabentscheidungsersuchens waren Exit Taxes, die bei Sitzverlegung der niederländischen Tochtergesellschaft in den Sitzstaat ihrer britischen Muttergesellschaft auferlegt wurden. Die niederländische Tochtergesellschaft hielt eine in Britischen Pfund (GBP) dotierte Fremdwährungsforderung. Im Zeitpunkt der Sitzverlegung wurden die sich daraus ergebenden, nicht realisierten Währungsgewinne besteuert, welche in Großbritannien als Zuzugs- und gleichzeitig Währungsstaat nicht mehr in Erscheinung traten. *GA Kokott* erblickte zunächst einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Niederlande anlässlich der Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat Wegzugsteuern auf den bis dahin entstandenen, noch nicht realisierten Wertzuwachs der verlegten Fremdwährungsforderung, ohne Möglichkeit eines Aufschubs und ohne Möglichkeit der Berücksichtigung späterer Verluste, erheben. Diese Beschränkung kann unter Umständen durch die Erfordernisse einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten sowie die Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems gerechtfertigt werden. Dabei kommt es maßgeblich auf die Möglichkeit der Nachverfolgung der verlegten Vermögensgegenstände an. Gestaltet sich die Nachverfolgung einfach, ist die Auferlegung von Exit Taxes vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung unverhältnismäßig. Ist die Nachverfolgung hingegen aufgrund der Art oder des Umfangs der verlegten Vermögensgegenstände bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung inländischer stiller Reserven nicht zumutbar, kann die Wegzugsbesteuerung ohne Aufschub schlagend werden.

Die Anwendung der OECD Transfer Pricing Guidelines²⁸⁾ wurde im Rahmen eines australischen Urteils vom 1. Juni 2011 besprochen.²⁹⁾ Die australische Finanzverwaltung nahm eine Verrechnungspreiskorrektur auf Basis der Transactional Net Margin Method (TNMM)³⁰⁾ vor. Das Gericht entschied zugunsten des Steuerpflichtigen und folgte dieser Korrektur nicht. Außerdem befand das Gericht, dass die OECD Transfer Pricing Guidelines keine Interpretationshilfe gem Art 31 Abs 2 Wiener Vertragsrechtskonvention (WVR)³¹⁾ sind. Die OECD Transfer Pricing Guidelines sind allenfalls im Rahmen von

Art 31 Abs 3 WVR in den Interpretationsprozess einzubeziehen. Da aber nicht bewiesen werden konnte, dass die OECD Transfer Pricing Guidelines eine *spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien* oder eine *spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags* darstellen, waren sie für das australische Gericht nicht relevant. *Liselott Kana* war von diesem Ergebnis nicht überzeugt und brachte vor, dass Rz 1 des Kommentars zu Art 9 OECD-MA auf die OECD Transfer Pricing Guidelines verweist und sie deshalb auch von Art 31 Abs 2 WVR umfasst sind.

Das Seminar endete mit Hinweisen von *Philip Baker* auf in Kürze anstehende Urteile: ua der Fall *Volvo* in Brasilien, bei dem es um Diskriminierungsverbote geht, und der indische Fall *Rolls Royce*, bei dem die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten in Mittelpunkt steht. Eines der genannten Urteile ist das bereits veröffentlichte EuGH-Urteil in der *Rs Accor*,³²⁾ in welchem es um die Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden vor dem Hintergrund des französischen Anrechnungssystems geht.

2.6. Uncertain tax positions – Seminar F

Das Seminar „Uncertain tax positions“ konzentrierte sich auf die Fragestellungen der Identifikation und der Bewertung von Steuerrisiken, der Entscheidungsfindung bei Unsicherheit sowie der Berichterstattung von unsicheren Steuerpositionen. *Phillipe Derouin* (Frankreich) leitete das Panel, welches aus *Cyndi Lafuente* (USA), *Paul Morton* (Großbritannien), *Amit Rana* (Indien) und *Marius van Blerck* (Südafrika), bestand.³³⁾

Einleitend wurde die derzeitige Praxis des Reportings von latenten Steuern aufgezeigt: Nicht nur Einkommensteuern, sondern alle Steuern, die in jedem einzelnen Staat und in jeder Position anfallen können, sind unter „uncertain tax positions (UTP)“ zu subsumieren. Ein unsicheres Steuerumfeld besteht bereits dann, wenn die Meinung der Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen nicht bekannt ist oder nicht jener des Steuerpflichtigen entspricht. Bevor auf eine mögliche Definition der Steuerunsicherheit eingegangen werden konnte, wurde die US-amerikanische UTP-Regelung erörtert und diese von „listed transactions“ abgegrenzt. Während sich letztere mit extrem riskanten Transaktionen beschäftigen, welche durch die Regelung der „listed transactions“ unterbunden werden, zielen die UTP-Regeln auf die Information der Steuerbehörde ab, ohne die Transaktion an sich zu verhindern. Im Vergleich zur US-amerikanischen Regelung sind die indischen UTP-Regeln allgemeiner. Die indische Finanzverwaltung zweifelt jedoch an vielen der von Steuerpflichtigen angezeigten unsicheren Positionen, sodass eine gerichtliche Klärung oft unausweichlich ist.

Bei der Definition der Unsicherheit wurde die Frage aufgeworfen, ob sichere Entscheidungen überhaupt möglich sind. Für den Entwurf und das Verstehen von Steuerpositionen wurde der „more likely than not“-Test, der in FIN 48 vorgesehen ist, vorgestellt.³⁴⁾ Der Steuerpflichtige hat eine Verbindlichkeit in Höhe des vollen Betrags auszuweisen, wenn der Test nicht erfüllt wird. Anschließend wurde auch noch die Schwierigkeit der Bewertung einer UTP aufgezeigt. Am Ende wurde von *Marius van Blerck* gefolgert, dass sich Nicht-US-amerikanische Steuerpflichtige gegenüber UTP-Regelungen sicherer sein könnten als US-amerikanische Steuerpflichtige.

26) Art 5 Abs 3 AEUV: [...] „Nach dem Subsidiaritätsprinzip wird die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind.“; negativ begründete Stellungnahmen von Bulgarien, Großbritannien, Irland, Malta, den Niederlanden, Rumänien, Schweden und der Slowakei.

27) *GA Kokott* 8. 9. 2011, C-371/10, *National Grid Indus*.

28) OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010).

29) Commissioner of Taxation v SNF (Australia) Pty Ltd, 1st of June 2011.

30) OECD, Transfer Pricing Guidelines 77.

31) Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV) vom 23. Mai 1969.

32) EuGH 15. 9. 2011, C-310/09, *Accor*.

33) Unterstützt wurde das Panel von *Morgan Vail* (Frankreich) als Secretary.

34) FIN 48 (Accounting for Uncertainty in Income Taxes) wurde am 13. Juli 2006 auf der Homepage der FASB veröffentlicht und regelt die Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen und gibt Regeln für deren Bewertung und Bilanzierung vor (US GAAP).

2.7. Collective investment vehicles – Seminar G

Im Seminar G wurde das Thema „Collective investment vehicles“ behandelt. Unter der Leitung von *Nigel P.J. Johnston* (Kanada) diskutierten *Patricia Brown* (USA), *Moon-Kyun Cho* (Korea), *Lynne Ed* (Großbritannien), *Sabine Kirchmayr* (Österreich) und *Alain Steichen* (Luxemburg).³⁵⁾

Wertpapierfonds kommt aufgrund ihrer gesteigerten aktiven grenzüberschreitenden Investitionstätigkeit eine zunehmend wichtigere Rolle auf den internationalen Finanzmärkten zu. Die abkommensrechtliche Behandlung von Wertpapierfonds und die Quellensteuerbe- und -entlastung von Fondserträgen ist komplex und viele Fragestellungen sind bisher ungeklärt. Die OECD hat 2010 – basierend auf zwei im Jahr 2009 von einem informellen Beratungsgremium erstellten Reports³⁶⁾ – einen Bericht zu Wertpapierfonds³⁷⁾ veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen wurden bei der Revision im Jahr 2010 in den Kommentar zum OECD-MA aufgenommen.

Das Seminar G widmete sich zuerst den wesentlichen Charakteristika von Wertpapierfonds und den Gründen für deren Erfolg. Die unterschiedliche nationale steuerliche Behandlung in verschiedenen Ländern und die sich damit ergebenden Konsequenzen für die Abkommensberichtigung wurden anhand von Korea, Luxemburg und Österreich aufgezeigt. Anschließend lag der Fokus auf den aktuellen Entwicklungen auf OECD-Ebene. Ausführlich wurde diskutiert, wann ein Wertpapierfonds als Person iSd Art 3 Abs 1 OECD-MA, als ansässig iSd Art 4 und als beneficial owner iSd Art 10 Abs 2 und Art 11 Abs 2 OECD-MA klassifiziert werden kann. Darüber hinaus stand auch die Vermeidung von Doppelbesteuerung im Fokus. Die länderspezifischen Beispiele dienten zur Veranschaulichung. Zum Abschluss des Seminars wurde noch kurz auf die aktuellen unionsrechtlichen Entwicklungen eingegangen, wobei insbesondere die beiden EuGH-Urteile in den Rs *Aberdeen*³⁸⁾ und *Orange European Smallcap*³⁹⁾ näher betrachtet wurden.

2.8. IFA/OECD: „Liable to no tax“ – Seminar H

Das IFA/OECD-Seminar widmete sich unter dem Vorsitz von *Richard Vann* (Australien) dem Thema „Liable to no tax“, also der Ansässigkeit iSd Art 4 OECD-MA. Am Panel diskutierten *Mary Bennett* (OECD), *Andrew Dawson* (Großbritannien), *Pramod Kumar* (Indien), *Jean-Pierre Lieb* (Frankreich), *Jeffrey Owens* (OECD) und *Jacques Sasseville* (OECD).⁴⁰⁾ Wie schon in vergangenen Jahren wurde das IFA/OECD-Seminar beim diesjährigen IFA-Kongress in zwei Blöcke geteilt.

Teil 1 behandelte die aktuelle Arbeit der OECD im Bereich der Steuern. *Jeffrey Owens*, der Anfang 2012 seine Agenden bei der OECD niederlegen wird, erläuterte zunächst, inwiefern sich in den vergangenen Jahren die Arbeitsweise der OECD geändert hat. Dies umfasst die Einbeziehung von Nicht-OECD-Ländern, die Zusammenarbeit mit anderen Bereichen der Zi-

vilgesellschaft, die Professionalisierung der Arbeit und letztlich die daraus resultierende höhere politische Akzeptanz der Arbeit der OECD. Für die Zukunft sieht *Jeffrey Owens* die Herausforderung für die OECD in folgenden vier Punkten: die Intensivierung der Arbeit unter Einbeziehung von Entwicklungsländern, die steigende Bedeutung von Umsatzsteuern, die Erarbeitung international anerkannter Reporting Standards für Banken und die Reduzierung steigender Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen mit Hilfe von Steuermaßnahmen. Anschließend richtete *Mary Bennett* das Augenmerk einerseits auf die Herausforderungen im Bereich der Transfer Pricing-Bestimmungen (wie die Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern, von Finanztransaktionen im Konzern, sowie den Aufbau eines Dialogs zwischen Industrie- und Entwicklungsländern), andererseits auf aktuelle Diskussionen im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen (so zB die Auslegung der Begriffe des Nutzungsberechtigten und der Betriebsstätte, sowie die Reichweite der Verpflichtung des Ansässigkeitsstaats zur Beseitigung der Doppelbesteuerung). *Andrew Dawson* führte die DBA-Themen in weiterer Folge etwas detaillierter aus und wies auf weitere aktuelle Arbeitspunkte der Working Party 1 der OECD hin, die ua die Überarbeitung von Art 17 OECD-MA, die abkommensrechtliche Behandlung von Emissionszertifikaten und das Update des Erbschaftsteuer-MA umfassen. Das nächste Update des OECD-MA ist nicht vor 2014 geplant; Updates sollen in Zukunft weniger häufig herausgebracht werden.

In Teil 2 des IFA/OECD-Seminars wurden am Panel drei Case Studies zum Thema „Liable to no tax“ diskutiert. Es ging darum herauszuarbeiten, welche Voraussetzungen vorliegen müssen, damit das Kriterium „steuerpflichtig“ iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA erfüllt ist. Dazu wurde jeweils ein Fall einer transparenten Personengesellschaft, eines Staats- und eines Pensionsfonds präsentiert und diskutiert. Die dargestellten Lösungsansätze waren konträr.

2.9. Immovable property and treaties – Seminar I

Seminar I beschäftigte sich mit dem Thema „Unbewegliches Vermögen und Doppelbesteuerungsabkommen“. Das Panel, unter dem Vorsitz von *Ekkehart Reimer* (Deutschland), bestand aus *Alil Alvarez* (Mexiko), *Irene Burgers* (Niederlande), *Claudine Devillet* (Belgien), *Peter Glicklich* (USA) und *Raul Papotti* (Italien).⁴¹⁾

Zu Beginn des Seminars wurde der Begriff des unbeweglichen Vermögens genauer beleuchtet. Dieser wird zwar in Art 6 Abs 2 OECD-MA definiert, verweist jedoch gleichzeitig auf nationales Recht. *Irene Burgers* erläuterte dazu zunächst die im OECD-MA erwähnten Tatbestände und gab auch eine Übersicht, welche Sachen in verschiedenen Rechtsordnungen als beweglich oder unbeweglich angesehen werden. Das nationale Recht kann auch recht ungewöhnliche Sachen als unbeweglich definieren, wie zB Schmuck oder Eisenbahnwaggons, was sich dann auch auf das Abkommen auswirkt. Als Fallbeispiele wurden Einkünfte im Zusammenhang mit Aktien an Immobiliengesellschaften, die unter Umständen als unbewegliches Vermögen qualifiziert und somit unter Art 6 OECD-MA subsumiert werden können, und Time-Sharing Modelle, diskutiert. Anschließend präsentierte *Peter Glicklich* den Begriff des „Besitzers“ von unbeweglichem Vermögen und stellte sich

35) Panel Secretary war *Miguel Nicolas* (Frankreich); vgl auch *Kirchmayr*, Seminar G: Collective Investment Vehicles, IStR 2011, 673 ff.

36) *Informal Consultative Group on the Taxation of Collective Investment Vehicles and Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors*, The Granting of Benefits with Respect to Income of Collective Investment Vehicles (2009) und Possible Improvement to Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors (2009).

37) *OECD*, The Granting of Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles (2010).

38) EuGH 13. 3. 2009, Rs C-303/07, *Aberdeen*.

39) EuGH 20. 5. 2008, Rs C-194/06, *Orange European Smallcap*.

40) Das Panel wurde durch *Caterina Innamorato* (Frankreich) als Secretary unterstützt.

41) Das Panel wurde durch *Matthias Valta* (Deutschland) als Secretary unterstützt; vgl auch *Reimer*, Seminar I: Unbewegliches Vermögen und DBA, IStR 2011, 677 ff.

insbesondere die Frage, ob ein Beneficial Ownership-Konzept anwendbar ist. Darüber hinaus wurde auch der Begriff „Nutzung“ näher beleuchtet. *Ekkehart Reimer* arbeitete zunächst den Unterschied zwischen direkter und indirekter Nutzung heraus, wobei sich die direkte Nutzung nicht auf Tätigkeiten bezieht, die lediglich auf dem unbeweglichen Vermögen ausgeübt werden, sondern nur solche Tätigkeiten umfasst, die das unbewegliche Vermögen direkt nützen. Zur Interpretation von „Nutzung“ muss sowohl die Bedeutung des englischen „use“ als auch des französischen „exploitation“ beachtet werden. Die bis dahin dargelegten Überlegungen wurden dann von *Claudine Devillet* in einem anschaulichen Fallbeispiel der Nutzung einer Kupfermine zusammengefasst. *Irene Burgers* präsentierte anschließend einen niederländischen Fall, in dem der *Hoge Raad* den Begriff „Einkommen“ iSd Art 6 des anwendbaren DBA Belgien-Niederlande unter Heranziehung von Art 3 Abs 2 nach innerstaatlichem Recht auslegte.⁴²⁾ Der nächste Teil der Diskussion widmete sich dem unbeweglichen Vermögen eines Unternehmens. Gem Art 6 Abs 4 OECD-MA gelten die Absätze 1 bis 3 auch dann, wenn die Einkünfte von einem Unternehmen erzielt werden. Diese Bestimmung dient dazu, sicherzustellen, dass die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen auch dann im Quellenstaat besteuert werden können, wenn das Unternehmen keine Betriebsstätte im Quellenstaat unterhält. Schwierigkeiten können sich laut *Raul Papotti* jedoch dadurch ergeben, dass eine Betriebsstätte in einem anderen Staat als dem Quellenstaat besteht. Weiters wurde die Bedeutung des Begriffs „Einkünfte“ diskutiert und festgehalten, dass er nach Maßgabe des nationalen Rechts auszulegen ist. *Alil Alvarez* erläuterte zudem die Bedeutung des Diskriminierungsverbots des Art 24 Abs 3 OECD-MA für die Art der Besteuerung (Abzugsteuer oder Veranlagung unter Beachtung von etwaigen Aufwendungen) von unbeweglichem Vermögen.

2.10. Tax rulings in an international framework – Seminar J

Das Seminar J beschäftigte sich mit dem derzeit auch in Österreich aktuellen Thema⁴³⁾ der „tax rulings“, also Übereinkünften zwischen einer Steuerbehörde und einem Steuerpflichtigen über noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Das Institut des Rulings wurde bereits beim IFA-Kongress 1999 in Eilat (Israel) intensiv diskutiert.⁴⁴⁾ Seit damals hat sich die Rulingpraxis als fixer Bestandteil in der Steuerplanung internationaler Unternehmenskonzerne etabliert, was zu neuen Problemstellungen – auch auf internationaler Ebene – führt.⁴⁵⁾ Unter dem Vorsitz von *Marcus Desax* (Schweiz) diskutierte ein Panel bestehend aus *Phil Jolie*

(Kanada), *Anita Kapur* (Indien), *Paul Oosterhuis* (USA), *Pascal Saint-Amans* (OECD) und *Dariusz Wasylkowski* (Polen).⁴⁶⁾

Das Seminar gliederte sich in sieben Teile: Im ersten Abschnitt beschäftigte sich das Panel mit der allgemeinen Frage der Definition eines „Rulings“. Es zeigte sich, dass in den am Panel vertretenen Ländern Unterschiede in der konkreten Ausgestaltung von Rulings bestehen. Im Anschluss daran wurde über die Transparenz von Rulings diskutiert. In Polen werden zB alle Rulings unter Anonymisierung persönlicher Daten veröffentlicht. Im Gegensatz dazu sind Rulings in der Schweiz durch das Steuergeheimnis geschützt und daher der Öffentlichkeit nicht zugänglich. *Pascal Saint-Amans* betonte, dass die OECD für eine Transparenz der Bedingungen zur Erlangung eines Rulings eintritt, aber grundsätzlich nicht die Veröffentlichung des Rulings selbst fordert. Im dritten Teil des Seminars diskutierten die Teilnehmer über die Stellung der einzelnen Länder zu Rulings, die nicht dem geltenden Recht entsprechen. Der vierte Abschnitt des Seminars widmete sich insbesondere der Frage, ob nationale Behörden im Rahmen des Informationsaustauschs nach Art 26 OECD-MA verpflichtet sind, Rulings an die Behörden anderer Vertragsstaaten weiterzuleiten. *Pascal Saint-Amans*, bestätigt durch *Anita Kapur* und *Paul Oosterhuis*, hielt fest, dass ein Ruling, unter der Voraussetzung, dass es für die Besteuerung im anderen Vertragsstaat „voraussichtlich erheblich“ ist, unter den Anwendungsbereich des Art 26 OECD-MA fällt. *Dariusz Wasylkowski* betonte demgegenüber, dass die Rechte der von Rulings umfassten Steuerpflichtigen auf Schutz ihrer Steuer- als auch Geschäftsdaten nicht außer Acht gelassen werden dürfen und trat für eine enge Auslegung des Begriffs „Information“ in Art 26 OECD-MA ein. Im sechsten Teil des Seminars wurde über die Geltendmachung eines Rulings zum Nachteil eines Steuerpflichtigen durch einen anderen Staat diskutiert. *Dariusz Wasylkowski* wies daraufhin, dass die polnischen Steuerbehörden sich nicht zum Nachteil eines Steuerpflichtigen auf ein ausländisches Ruling stützen können. *Anita Kapur* betonte, dass grundsätzlich nur die Darstellung des Sachverhalts im Ruling für Behörden anderer Staaten relevant sein kann, nicht jedoch die daraus gezogenen Schlussfolgerungen. Der achte Teil des Seminars widmete sich möglichen Konsequenzen von Rulings, die einem abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen widersprechen. Die Diskussionsteilnehmer sprachen sich in solchen Fällen für eine Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens nach Art 25 OECD-MA durch die nationalen Behörden aus. Am Ende des Seminars wurde ein Blick in die zukünftige Entwicklung von Rulings geworfen. *Pascal Saint-Amans* wies dabei vor allem auf die Notwendigkeit der Schaffung von multilateralen Rulings hin.

42) HR 26. 11. 2010, BNB 2011/189c*.

43) Vgl den durch das AbgAG 2010 neu eingeführten Auskunftsbescheid nach § 118 BAO; vgl hierzu ua *Ritz/Koran*, *Advance Ruling*, SWK Spezial (2011).

44) Vgl *IFA* (Hrsg), *Advance rulings*, *Cahier de Droit Fiscal International* Vol 84b (1999).

45) Vgl auch *Naumann*, Seminar J: „Tax Rulings“ international, ISTR 2011, 683 ff.

46) Unterstützt wurde das Panel von *Norma Caballero* (Frankreich) als Secretary.

Die Autoren:

Mag. Veronika Daurer (unterstützt durch ein KPMG-Reisestipendium), Mag. Martina Gruber (unterstützt durch ein BDO-Reisestipendium), Mag. Meliha Hasanovic (unterstützt durch ein PwC-Reisestipendium), Mag. Karoline Spies (unterstützt durch ein Deloitte-Reisestipendium) und Mag. Nicole Tüchler (unterstützt durch ein Ernst & Young-Reisestipendium) sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). MMag. Oliver-Christoph Günther, LL.M. (WU) (unterstützt durch ein Leitner-Leitner-Reisestipendium) ist Associate bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP und Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. und Mag. Martin Lehner sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU (Johannes Kepler Universität Linz).