

25. Hamburger Tagung zur Internationalen Besteuerung

Entwicklungstendenzen der Doppelbesteuerungsabkommen

Auswirkungen der neueren Revisionen des
OECD-Musterabkommens

Michael Wichmann, BMF*, Berlin

* Sofern nicht ausdrücklich anders benannt, sind die zitierten Aussagen
zur persönlichen Meinungsäußerung des Autors.

© Michael Wichmann, Berlin, 2008

1

Ausgewählte Revisionspunkte (1)

- Betriebsstätten
 - „Server-BS“
 - „Painter-Example“ und „Dienstleistungs-BS“
 - BS durch Subunternehmer ?
 - Vertreter-BS: 2 Steuerpflichtige
 - Authorized OECD Approach (AOA) und
2-Phasen-Umsetzung

© Michael Wichmann, Berlin, 2008

2

Ausgewählte Revisionspunkte (2)

- Abgrenzung Art. 7 vs. 12 OECD-MA
- Ausweitung Art. 8 OECD-MA
- Besteuerung von Altersrenten
- Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung
- Nichtdiskriminierung
- Schiedsklausel
- Informationsaustausch
- REITs

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

3

Ausgewählte Revisionspunkte (3)

- Laufende Arbeiten/Konsultationen
 - Collective Investment Vehicles CIV (vorauss. 2009)
 - Wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff und kurzfristige Arbeitnehmerentsendung (offen)
 - Business Restructuring (Konsultation läuft)
 - Änderung an Art. 7 (Phase 2 des Authorized OECD Approach (Konsultation läuft))

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

4

Bedeutung von OECD-Musterabkommen und -Kommentar

- OECD-MA-Text
 - abkommenspolitische Empfehlung des OECD-Rates (Minister)
- Musterkommentar
 - dynamische Auslegung des OECD-MA
 - Indikator für Staatenpraxis (auch f. Nicht-MS)
 - internationales Instrument zur Harmonisierung der DBA-Auslegung (Konsensbildung)
 - Einfluss auf Auslegung des UN-MA

(c) Michael Wichmann, Berlin 2008

3

Entwicklungstendenzen in der OECD

- Tendentielle Zunahme des Einflusses des „Quellenbesteuerungs“-Lagers
 - Anteil der OECD-MS am Welthandel sinkt
 - Erweiterung von 30 auf 40 MS angestrebt
 - Vertiefung der Kooperation mit Non-Members
 - Verengung des Konsenses
 - Zunahme von Observations/Reservations
 - Zunahme von optionalen u. Alternativ-Vorschriften („kanalisierende Angebote“)

(c) Michael Wichmann, Berlin 2008

6

Die Server-BS als „Internet-Blase“

- Server-BS Definition 2003 geklärt
 - Tz. 42.3 – 42.9 zu Art. 5
- Einkunftsabgrenzung in Teil 1 des Betriebsstättenberichts 2008 (Tz. 95)
 - automatisierte Funktion
 - keine „significant people functions“
 - Hardwarefunktion (d.h. nicht der eingesetzten Programme) maßgeblich für Asset/Risk-Zuweisung
 - keine oder nur geringe Gewinnzurechnung

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

7

„Painter-Example“ (2003) (1)

- Tz. 4.6 zu Art. 5: aus „*through*“ wird „*at*“
 - Art. 5 Abs. 1 (p.e. means a) fixed place through which the business of an enterprise is carried on ...
 - wide meaning: carried on at a particular location that is at the disposal ... for that purpose
- Tz. 4.5 zu Art. 5: Leistungsort = feste Einr.
 - Anstreicher, der 2 Jahre lang, 3 Tage pro Woche das Bürogebäude seines Hauptkunden streicht, hat dort eine BS, weil dort seine wichtigste Unternehmensfunktion (Anstreichen) ausgeübt wird

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

8

„Painter-Example“ (2003) (2)

- Tz. 6.0 zu Art. 5: Kurzzeit-BS
 - Unterschreitung der 6-Monatsdauer für
 - naturgemäß kurzdauernde Aktivitäten
 - wiederkehrende Aktivitäten
 - ausschließliches Geschäft im Quellenstaat
- Tz. 4.5 + 6.0 = Dienstleistungs-BS
 - Regelmäßige Maschinenwartung beim Kunden auf der Grundlage eines mehrjährigen Vertrages = BS
 - so OECD Global-Forum Panel in 2004

„Painter-Example“ (3)

- Deutsche Bemerkungen (2005)
 - Tz. 45.7 zum Painter-Example
 - Tz. 45.8 zu Tz. 6 (Minstdauer für feste Einrichtung)
 - Tz. 45.9 zu Tz. 33.1 (Minstdauer bei Vertreter-BS)

„Dienstleistungs-BS“ (2008)

- Optionale Vorschrift (keine OECD-Empfehlung)
- Anwendung „ungeachtet Art. 5 Abs. 1, 2, 3“
 - d.h. Durchbrechung auch der Bau/Montage-Regel
- Größendifferenzierung
 - Kleinunternehmen (ex Art. 14) 183 Tage Frist
 - sonstige Unternehmen: 6 Monate pro Projekt
- Keine Zurechnung von Leistungsbeiträgen, die außerhalb des Quellenstaates geleistet werden

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

11

„Dienstleistungs-BS“ (2008)

- Bemerkung gegen optionale Vorschrift
 - Frankreich, Spanien, Schweden, Schweiz und USA bestanden auf Bekundung ihrer Ablehnung (aber keine Äußerung zu Tz. 4.5/6 ...)
 - Widerspruch zu Tz. 30 u. 31 MA-Introduction
 - Preis des Konsenses für Aufnahme
- Deutsche Position
 - hat Aufnahme der optionalen Vorschrift unterstützt (u.a. wg. des Gegenschlusses zum Painter-Example: DL-BS nur mit expliziter Änderung des MA)
 - beabsichtigt aber nicht, sie ggü. OECD- oder EU-MS zu verwenden

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

12

BS durch Subunternehmer ?

- WPI-Beschluss zu Tz. 19 zu Art. 5 („auf Eis“)
 - Ausweitung der Zurechnung der Zeit, die Sub-U auf der Baustelle verbringt, zum General-U auf Fälle der Totaldelegation („*all or* part of a project“)
 - Begründung: Baustelle steht General-U zur Verfügung
 - Vorbehalt der Prüfung durch WP 6 (AOA ?)
 - In WP1 abgelehnt: Subunternehmer als Beispiel für Unternehmenspersonal in Tz. 10 zu Art. 5

Vertreter-BS = „2 Steuerpflichtige“

- Tz.26 zu Art. 7
 - Vertreter (fremdübliches Tätigkeitsentgelt)
 - durch ihm vermittelte BS mit gesonderter Gewinnzurechnung
- Absage an „Nullsummentheorie“
 - Vertreterentgelt als durchlaufender Posten der BS

Authorized OECD Approach (AOA)

(1)

- „**Separate Entity**“- vs. „**Relevant Business Activity**“- Approach
 - Zurechenbarer BS-Gewinn kann Unternehmensgewinn übersteigen (Tz.11 zu Art.7))
 - Hypothesieren des selbst. BS-Unternehmens
 - Bestimmung der Konditionen f. „dealings“, aber keine internen Zinsen f. Nichtbanken (Tz.42 zu Art.7)
 - Analoge Anwendung der TP-Guidelines 1995

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

15

Authorized OECD Approach (AOA)

(2)

- Grenzen der dynamischen Auslegung
 - **Phase 1:** Anpassung des Kommentars zum derzeitigen Art. 7 (Teilumsetzung des BS-Berichts) (Revision 2008)
 - **Phase 2 :** Änderung von Art. 7 und volle Umsetzung des AOA (Ziel Revision 2010)
 - Notional Payments (Zinsen f. Nichtbanken, Lizenzen)
 - keine fiktiven Quellensteuern

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

16

Authorized OECD Approach (AOA) (3)

- Deutsche Bemerkung (2008)
 - Tz. 73 zu Art. 7 betr. Tz. 48
 - Vermeidung der Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Kapitalzuordnung des Quellenstaates im Dissens-Fall
- Deutscher Vorbehalt (2008)
 - Tz. 17 zu Art. 9 Abs. 2
 - Vermeidung einer automatischen Verpflichtung (ohne VV) zur korrespondierenden Berichtigung, wenn Erstkorrektur innerhalb der Fremdvergleichsbandbreite liegt.

Ausweitung Art. 8 OECD-MA

- Revision 2005: Ausweitung der „Ancillary Activities“ zum internationalen Transportgeschäft (z.B. für Anschlusstransporte) in Tz. 6 - 8 zu Art. 8
- Einschränkung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates

Art. 7 vs. 12 OECD-MA (1)

- Einschränkung der Auslegung v. Art. 12
- Revision 2003: ECommerce-Ergänzungen
 - Know-How-Übertragung vs. Eigennutzung durch Dienstleister (Tz. 11.1 ff, 11.3 zu Art.12)
 - Copyright-Übertragung vs. Nutzung eines urheberrechtlich geschützten Produkts (Software-Nutzung) Tz. 14 zu Art.12)

Art. 7 vs. 12 OECD-MA (2)

- Rev. 2008: weitere Abgrenzungen
 - Übertragung des Vollrechts keine Lizenz: Art. 7 statt 12 (auch bei geographisch. beschränktem Vollrecht) (Tz. 15)
 - Zahlung für Gewährung exklusiver Vertriebsrechte keine Lizenz: Art.7 statt 12 (Tz. 10.1)
 - Zahlung für Herstellung eines Designs etc.: keine Lizenz: Art. 7 statt 12 (Tz. 10.2)
 - Zahlung für Kundenliste bzw. Liste potenzieller Kunden: keine Lizenz (Tz. 11.4)
 - Vertrieb von fertigen Kopien ohne Recht der Herstellung, auch wenn eine nur geringfügige Anpassung (*minor customisation*), insbesondere für Installationszwecke, vorgenommen werden darf: keine Lizenz: Art. 7 statt 12. (Tz. 14.4)

Altersrenten (Art. 18 OECD-MA)

- Revision 2005:
 - Erweiterung des OECD-Kommentars durch optionale und Alternativ-Vorschriften zur reinen Ansässigkeitsbesteuerung (u.a. Anliegen D's zur Sicherung nachgelagerter Besteuerung)
 - OECD-Hinweis auf praktische Schwierigkeiten
 - Umsetzung in hohem Maß von bilateralen Faktoren abhängig

(c) Michael Wichmann, Berlin 2008

21

Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung

- Tz. 32.6 zu Art 23A/B (2008)
 - Klarstellung, dass „may be taxed“ in Art. 23 Abs. 1 heißt „had the right to tax“ (d.h. auch Nichtbesteuerung aufgrund nationalen Rechts eröffnet die Möglichkeit der Nicht-Freistellung)

(c) Michael Wichmann, Berlin 2008

22

Nichtdiskriminierung (Art. 24)

- Revision 2008: Kommentarerergänzungen
 - Keine Anpassung an EuGH-Grundsätze
 - Ablehnung des Konzepts der indirekten Diskriminierung
 - Bestätigung der Zulässigkeit der Differenzierung zwischen Ansässigen und Nichtansässigen
 - strenger Maßstab für Vergleichbarkeit der Verhältnisse

(c) Michael Wichmann, Berlin 2008

23

Schiedsklausel (Art. 25 Abs.5)

- Revision 2008: „Muster mit begrenztem Wert“
 - Problematisches Verhältnis von VV/Schiedsverfahren zum nationalen Rechtsbehelfsverfahren
 - Mehrheit der OECD-MS sieht sich nicht in der Lage, von nationaler Gerichtsentscheidung abzuweichen („Warnhinweis“ als Fußnote zu Abs. 5)
 - faktischer Wahlzwang: ggfs. Rechtsmittelverzicht, um VV überhaupt eröffnen zu können

(c) Michael Wichmann, Berlin 2008

24

Informationsaustausch (1)

- Revision 2005
 - Einschränkung des Vorbehalts nationalen Rechts (Art. 25 Abs. 3) durch neuen Abs. 5
 - keine Verweigerung des Auskunftsaustausches insbesondere von Bankinformationen und Beteiligungsinformationen
 - Verweigerung durch CH, LUX, AUT
 - Wechselwirkung mit OECD-Arbeiten gegen schädliche Steuerpraktiken (Level Playing Field)

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

23

Informationsaustausch (2)

- **Pariser Konferenz (21.10.08)**
 - (17 OECD-MS) „... express their willingness to use the latest version of the Article 26 of the OECD Model Tax Convention when initialling new double taxation agreements and to consider in due course terminating some of their existing treaties, in case those could not be amended accordingly.“

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

26

REITs

Art. 10 Tz. 67.1 - 67.7 zu Art. 10, Tz. 28.9 - 28.11
vor 28.9. alt zu Art. 13

- Differenzierende Besteuerung der Ausschüttungen
 - Kleinanleger (< 10 %): Streubesitzsatz 15 %
 - Großanleger (ab 10 %) keine Beschränkung des Quellensteuerrechts (da keine Besteuerung auf Gesellschaftsebene)
- kein Gleichbehandlungsrecht für nichtansässige REITs ohne gleichwertige Quellenbesteuerung durch den Belegenheitsstaat

© Michael Wichmann, Berlin, 2008

27

Collective Investment Vehicles

- Bericht der Informal Consultative Group (vorauss. 2009)
 - Abkommensberechtigung von CIV
 - aus eigenem Recht
 - aus abgeleitetem Recht der Investoren
 - Schwellenansatz (Mindestanteil DBA-Berechtigter
 - Proportionaler Ansatz
 - Erleichterung der Quellensteuerermäßigung
 - Gewährleistung des vollen Informationsflusses an den Quellenstaat trotz Nutzung gepoolter Daten

© Michael Wichmann, Berlin, 2008

28

Wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff

- Kurzfristig aus Revision 2008 gestrichen:
 - Änderung der Tz. 8 zur Nutzung des wAGB als generelles Auslegungskriterium (auch außerhalb von Missbrauchsfällen)
 - Widerstand u.a. von Frankreich nach Stellungnahmen aus der Wirtschaft.
 - Entscheidung zwischen Aufwand durch AG-Wechsel oder Gefahr der BS-Begründung bei AN-Entsendung (TZ. 6.0 und 4.5 zu Atr.5, s.o.)

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

29

OECD-Berichte zur Revision 2008

(Mit Datum der letzten öffentlichen Entwurfs-Einfassung über OECD zu beziehen.)

- Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, 7.2.2007
- Revised Commentary on Art. 7, 10.4.2007
- Application and Interpretation of Art. 24 (Non-Discrimination), 3.5.2007
- Tax Treaty Issues related to REITs, 31.10.2007
- The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes, 8.12.2006

(c) Michael Wichmann, Berlin, 2008

30

Laufende OECD-Konsultationen

- bis 31. Dezember 2008:
 - Discussion Draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention
- bis 19. Februar 2009:
 - Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings
- **siehe OECD-Website: www.oecd.org**
 - Auswahl: *Browse by: „Topic“, „Tax“*