

VAE unterzeichnen OECD Steuer-Abkommen

30.07.2018

DBA-Vergünstigungen könnten bald auf dem Prüfstand stehen / Von Sherif Rohayem

Bonn (GTAI) - Künftig sollen 114 Doppelbesteuerungsabkommen der Vereinigten Arabischen Emirate geändert werden. Dies geschieht im Sinne einer fairen Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen und mit dem Multilateralen Instruments der OECD zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung (MLI). Diesen mehrseitigen völkerrechtlichen Vertrag haben die Emirate Ende Juli unterzeichnet.

Als flexibles Regelwerk zwingt das MLI die Unterzeichner nicht, sämtliche seiner Sachregelungen zu übernehmen. Vielmehr haben die einzelnen Staaten in vielerlei Hinsicht großzügige Wahlmöglichkeiten. Hiervon machen sie im Rahmen des mehrstufigen Beitritts zum MLI Gebrauch, indem sie der OECD ihre Positionen mitteilen.

So dürfen die Staaten zunächst bestimmen, welche ihrer Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) überhaupt den Regeln des MLI unterfallen sollen - ebenso in welchem Ausmaß. Das heißt, dass sie bestimmen, dass eine oder mehrere Sachregeln des MLI für ihre DBA nicht gelten sollen (opting-out).

Gegen Abkommensmissbrauch gelten Mindeststandards

Diesen Ausschluss von Sachregeln bezeichnet das MLI als Vorbehalte. Solche Vorbehalte dürfen freilich nicht unbegrenzt geltend gemacht werden. Denn das MLI schreibt einen Mindeststandard vor, auf den sich alle Parteien einlassen müssen. Gleichwohl haben die Staaten auch bei den Mindeststandards die Wahl, wie sie diese umsetzen wollen.

So bietet Art. 7 MLI im Bereich des Abkommensmissbrauchs drei Möglichkeiten, wie dieser verhindert werden kann:

- Principle-Purpose-Test (PPT - Art. 7 Abs. 1 MLI);
- PPT in Verbindung mit einer vereinfachten Limitation-on-Benefits-Klausel (LOB-Klausel - Art. 7 Abs. 8 - 13 MLI);
- detaillierte LOB-Klausel (Art. 7 Abs. 15 a MLI).

Der Hauptzweck einer Transaktion entscheidet

Im Bereich der Verhinderung von Abkommensmissbrauch müssen sich die Unterzeichner für eine der genannten drei Möglichkeiten entscheiden. Die Vereinigten Arabischen Emirate (VAE) haben sich für den PPT entschieden.

Bei dem PPT geht es um die Behandlung sogenannter Abkommensvorteile. Gerade Einkünfte aus mobilem Kapital kommen unter der Geltung von DBA in den Genuss steuerlicher Vergünstigungen. Namentlich sind das Einkünfte aus Unternehmensanteilen (Dividenden), aus Darlehen (Zinsen) oder immateriellen Rechten (Lizenzträge). Diese Vergünstigungen gewähren DBA in Form von reduzierten Quellensteuersätzen.

Der PPT führt zum Ausschluss solcher Vergünstigungen, wenn der Hauptzweck einer Transaktion in der Erlangung dieser DBA-Vergünstigungen lag.

VAE UNTERZEICHNEN OECD STEUER-ABKOMMEN

Es geht also um die Frage nach der Feststellung des Hauptzwecks einer Transaktion. Welches Ziel mit einer Transaktion verbunden ist, entzieht sich als subjektiver Vorgang der Überprüfung. Daher müssen die Behörde und später die Gerichte anhand objektiver Kriterien auf den jeweiligen Zweck schließen. So rechtfertigt die alleinige Tatsache, dass eine bestimmte Transaktion oder Gestaltung einen Abkommensvorteil mit sich bringt, nicht die Annahme, dass genau dies ihr Zweck war

Folgende Beispielfälle veranschaulichen entsprechende Transaktionen.

Beispiel 1:

Die A-Limited ist in A-Land ansässig. Die B-Limited mit Sitz in B-Land ist eine Tochtergesellschaft der A-Limited. Daraufhin schaltet die A-Limited eine C-Holding mit Sitz in C-Land zwischen sich und der B-Limited. Mit der Gründung und Zwischenschaltung der C-Holding verfolgt die A-Limited hauptsächlich den Zweck (Principal-Purpose), in den Genuss der besseren Vergünstigungen aus dem DBA zwischen B- und C-Land zu kommen.

Bei Anwendung des PPT ist es wahrscheinlich, dass die Steuerbehörden in C-Land der C-Holding die Abkommensvorteile aus dem DBA zwischen B- und C-Land verweigern, weil die Zwischenschaltung der C-Holding dazu diene, der A-Limited die Abkommensvorteile zu verschaffen, auf die sie ohne die C-Holding keinen Anspruch gehabt hätte (treaty shopping).

Beispiel 2:

Die X-Limited mit Sitz in X-Land gewährt der Y-Limited mit Sitz in Y-Land im Rahmen von Geschäftsbeziehungen ein verzinstes Darlehen. Die X-Limited hat mit der Z-Limited in Z-Land eine Tochtergesellschaft. Nun überträgt die X-Limited diese Darlehensforderung einschließlich des Zinsanspruchs auf ihre Tochter, der Y-Limited. Nur im Verhältnis von Y- und Z-Land existiert ein DBA, das einen ermäßigten Quellensteuersatz für Zinseinkünfte vorsieht.

Hier kann der PPT ergeben, dass der Zinsartikel des DBA Y-Z nicht zur Anwendung kommt, weil die X-Limited den Zinsanspruch mutmaßlich nur deshalb übertragen hat, um in den Genuss des reduzierten Quellensteuersatzes aus diesem DBA zu kommen.

Steuerbehörde muss Missbrauch nicht beweisen

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass es nach dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 MLI gar nicht darum geht, ob eine Transaktion tatsächlich im Wesentlichen auf einen Steuervorteil abzielte. Vielmehr können die Steuerbehörden diese Vorteile bereits dann versagen, "wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist", dass eine Transaktion hauptsächlich den Zweck hatte, Vergünstigungen aus einem Abkommen zu erwerben.

Andererseits kann der Steuerpflichtige die Feststellung des Abkommensmissbrauchs durch die Steuerbehörde auch erschüttern. Dazu muss die betroffene Person aber den Beweis führen, dass die Gewährung der Vergünstigung im konkreten Fall mit dem Sinn und Zweck des DBA im Einklang steht. Es lässt sich festhalten, dass die Steuerbehörden ihre Ansicht lediglich darlegen, während die Steuerpflichtigen ihre darlegen und beweisen müssen.

Kehrseite dieses behördlichen Spielraums sind die Unwägbarkeiten, auf die sich betroffene Unternehmen künftig einstellen müssen. Ob der PPT eng oder in einem weiten Sinne verstanden wird, entscheiden die Behörden und Gerichte. Bis sich hier aber eine Praxis entwickelt, die idealerweise auf Fallgruppen basiert, können Jahre vergehen.

VAE UNTERZEICHNEN OECD STEUER-ABKOMMEN

Immerhin haben die VAE sich entschieden, die Ermessensklausel des Art. 7 Abs. 4 MLI aufzunehmen. Danach kann der Steuerpflichtige, der zunächst bei dem PPT "durchgefallen" ist, bei der zuständigen Steuerbehörde beantragen, ihm die Steuervorteile dennoch zu gewähren. Hier prüft die Steuerbehörde, ob die Abkommensvergünstigung auch ohne die Transaktion hätte gewährt werden müssen.

VAE beschränken sich auf Mindeststandards

Dagegen haben die VAE für folgende Regelungen des MLI Vorbehalte erklärt:

- Vorschriften über hybride Gestaltungen (Art. 3 und 4 MLI);
- spezielle Vorschriften zur Abwehr von Abkommensmissbrauch (Art. 8, 9 Abs. 1, 10 und 11 MLI);
- Vorschriften über die künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus (Art. 12, 13 und 14 MLI).

Diese Aufzählung macht deutlich, dass sich die VAE lediglich für das MLI-Pflichtprogramm entschieden haben. Zu diesem Pflichtenprogramm zählen, soweit nicht bereits in den jeweiligen DBA vorhanden, die Ergänzung der Präambeln um den Zusatz der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs (Art. 7 MLI), die Einführung eines Verständigungsverfahrens (Art. 16 MLI) sowie einer Gegenberichtigung (Art. 17 MLI).

Deutsch-Emiratisches DBA wird künftig auch PPT enthalten

Deutschland und die VAE haben ihr gemeinsames DBA jeweils dem MLI unterworfen. Wie die VAE hat auch Deutschland sich für den PPT entschieden. Dieser wird also voraussichtlich zum Bestandteil des Deutsch-Emiratischen DBA werden.

Die oben beschriebenen Positionen erlangen erst dann Verbindlichkeit, nachdem die VAE und Deutschland sie ratifiziert haben.

Nützliche Links:

| Bezeichnung | Internetadresse |
|--|---|
| Liste der Notifikationen und Vorbehalte der VAE zum MLI | http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-united-arab-emirates.pdf ▶ |
| Liste der Notifikationen und Vorbehalte der Bundesrepublik Deutschland zum MLI | http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf ▶ |
| MLI in der deutschen (nicht-authentischen) Übersetzung | http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-german.pdf ▶ |
| GTAI-Artikel vom 26. Februar 2018 über die Funktionsweise des MLI | http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/DE/Trade/Recht-Zoll/Wirtschafts-und-steuerrecht/suche,t=doppelbesteuerungsabkommen-verursachen-steuerverluste,did=1874718.html ▶ |

(abs)

(abs)

VAE UNTERZEICHNEN OECD STEUER-ABKOMMEN

(abs)

(abs)

KONTAKT

Sherif Rohayem

☎ +49 228 24 993 367

✉ [Ihre Frage an uns](#)

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck – auch teilweise – nur mit vorheriger ausdrücklicher Genehmigung. Trotz größtmöglicher Sorgfalt keine Haftung für den Inhalt.

© 2019 Germany Trade & Invest

Gefördert vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie aufgrund eines Beschlusses des Deutschen Bundestages.