



KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

An das
Präsidium des Nationalrates
Parlament
Dr. Karl-Renner-Ring 3
1010 Wien

Dr. HB/Be

13.5.1993

Referenten: WP/StB Univ. Prof. DDr. Lechner
Univ. Doz. Dr. Lang
Tel: 0222/5127621

Entwurf des Doppelbesteuerungsabkommens
zwischen Österreich und den USA

Entwurf GESETZENTWURF
zl. 30 -GE/19 P3

Datum: 17. MAI 1993

Verteilt 19. Mai 1993

Die Kammer übermittelt anbei unter Bezug auf Ihre Übersendungsnote GZ 044982/9-IV/4/93 vom 31.3.1993 ihre Stellungnahme zum Entwurf des Doppelbesteuerungsabkommens wunschgemäß in 25facher Ausfertigung.

Wir verbleiben mit der Bitte um Kenntnisnahme

mit vorzüglicher Hochachtung

Der Präsident:

Dr. Ernst Traar



Der Kammerdirektor:

Dr. Paula Schneider

Beilage

Bennoplatz 4, A-1081 Wien
Telefon: 0222/40 190 - 0
Telefax: 0222/40 190 - 255

**Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Entwurf des
Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA**

I. Grundsätzlich positive Einschätzung

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder begrüßt, daß nunmehr doch ein neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den USA im Entwurf vorliegt. Das bisher in Kraft befindliche Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den USA stammt aus 1956 und ist - nach dem DBA mit Deutschland - das zweitälteste in Kraft befindliche Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs. Eine Anpassung an die jüngere Abkommenspraxis war dringend notwendig.

II. Einseitige Berücksichtigung der Interessen der USA

Das bisher in Kraft befindliche Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den USA war zwar von seiner Struktur her antiquiert, in vielen Bereichen hat das alte Abkommen für österreichische Unternehmen und österreichische Steuerpflichtige mit Investitionen und sonstigen Interessen in den USA allerdings keine größeren Probleme aufgeworfen. Die Revision des Abkommens war daher ganz überwiegend im Interesse der USA. Umso bedauerlicher ist es, daß der vorliegende Entwurf in vielen Bereichen nur einseitig die Interessen der USA berücksichtigt. Österreichische Unternehmen, die in den USA tätig sind, haben nach dem vorliegenden Entwurf in vielen Bereichen mit einer erheblichen schlechteren Stellung zu rechnen. Dies betrifft beispielsweise

- Zulässigkeit der Branch Profits Tax (Art 10 Abs 6)
- Einschränkung der Abkommensbegünstigungen (Art 16)
- Nachträgliche Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von beweglichem Vermögen, das zu irgendeinem Zeitpunkt zu einer Betriebsstätte in einem anderen Staat gehört hat (Art 13 Abs 4).

- Keine Regelungen, die die eigenwillige Angemessenheitsprüfung von Verrechnungspreisen in den USA und ein mögliches "treaty override" von vornherein ausschalten.

Es verwundert, daß der österreichische Steuerpflichtige mit derartigen Schlechterstellungen zu rechnen hat. Dies fällt auch im Vergleich zum jüngst unterzeichneten DBA Niederlande-USA auf: In diesem DBA konnte die US-Seite ihre Interessen in geringerem Ausmaß als in dem vorliegenden Entwurf durchsetzen. Da auch und insbesondere die USA Interesse an einer Abkommensrevision des DBA Österreich-USA hatten, wäre zu rechnen gewesen, daß die Verhandlungsposition der österreichischen Seite eine stärkere ist. Da die Abkommensverhandlungen noch nicht beendet sind, hofft die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, daß es noch im Zuge der weiteren Verhandlungen zu grundlegenden Änderungen kommen wird. Dabei sollte insbesondere auch den hohen Anforderungen des Legalitätsprinzips (Bestimmtheitsgrundsatz) der österreichischen Verfassungsrechtsordnung Rechnung getragen werden.

III. Keine Besonderheiten im persönlichen Geltungsbereich

Art 1 Abs 3 des Entwurfs enthält eine eigenartige Erweiterung des Begriffs der "Staatsbürger". Demnach umfaßt der Ausdruck "Staatsbürger" auch ehemalige Staatsbürger, bei denen der Grund für den Verlust der Staatsbürgerschaft vornehmlich die Steuerumgehung war. Diese Regelung würde grundlegend vom OECD-Musterabkommen abweichen. Sie würde zudem verschiedenste Zweifelsfragen aufwerfen, die an der Verfassungskonformität dieser Bestimmungen in Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip zweifeln lassen würden. Aufgrund der zahlreichen Unklarheiten ist diese Bestimmung auch im Abkommen zwischen den USA und den Niederlanden nicht mehr enthalten. Da die USA offenbar bereit sind, von einer derartigen Bestimmung abzugehen, sollte es auch der österreichischen Seite bei den Verhandlungen gelingen, daß auf diese Vorschrift verzichtet wird.

IV. Einbeziehung der "Personal Holding Company Tax" und der "Accumulated Earnings Tax" in den Geltungsbereich des Abkommens

Gemäß Art 2 Abs 2 wurden aus dem sachlichen Anwendungsbereich des DBA die "Personal Holding Company Tax" und die "Accumulated Earnings Tax" ausgenommen. Die Ausnahme dieser Abgaben ist nicht einsichtig, da derartige Ausnahmebestimmungen insbesondere im neuen DBA zwischen der USA und den Niederlanden nicht enthalten sind. Die Ausnahmevorschrift des Art 2 Abs 2 wäre daher unseres Erachtens zu streichen.

V. Klarstellung hinsichtlich Festlandsockel und Hoheitsgewässer

In Art 3 Abs 1 lit f sollte klargestellt werden, daß das Abkommen auch auf den Festlandsockel und auf Gewässer, über die die USA Hoheitsrechte ausüben, anwendbar ist.

VI. Anpassung der Auslegungsregel an Art 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen

Art 3 Abs 2 des Entwurfs sieht vor, daß die Auslegung der Abkommensbegriffe nur dann nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht erfolgt, wenn nicht der Zusammenhang etwas anderes erfordert oder die zuständigen Behörden eine Verständigungsvereinbarung über eine gemeinsame Auslegung getroffen haben. Diese Vorschrift findet sich auch im DBA zwischen Deutschland und den USA und wurde bereits aus deutscher Sicht heftiger Kritik unterzogen. Insbesondere wurden verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht (Fischer-Zernin, RIW 1990, 307; Shannon, Die Doppelbesteuerungsabkommen der USA, 1987, 107 f; Debatin-Endres, Das neue DBA USA/Bundesrepublik - The new US-German Double Tax Treaty, 1990, 196). Auch der BFH hat nämlich festgehalten, daß eine DBA-rangige Ermächtigung zur Änderung des DBA nicht hingenommen werden kann, da gesetzesrangige Ermächtigungen zur Ergänzung oder Änderung eines Gesetzes von Verfassung wegen nicht zulässig sind (BFH 1.2.1989, BStBl 1990 II 4 ff). Auch aus österreichischer Sicht wurde bereits untersucht, ob die Übernahme einer derartigen Vorschrift in ein österreichisches Doppelbesteuerungsabkommen verfassungskonform wäre: Lang (Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, 178 f) ist zum Ergebnis gekommen, daß eine derartige Vorschrift jedenfalls

verfassungswidrig wäre. Es würde sich nämlich um eine unzulässige Delegation an die Verwaltungsbehörden handeln. Aus diesem Grund ist die Übernahme dieser im Entwurf vorgesehenen Vorschrift in das DBA schärfstens abzulehnen. Es geht nicht an, daß eine Vorschrift in das DBA aufgenommen wird, die voraussichtlich von vornherein mit Verfassungswidrigkeit belastet ist.

VII. Unbewegliches Vermögen - Option auf Nettobesteuerung

Die USA besteuern derzeit nach innerstaatlichem Recht Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen von nicht in den USA ansässigen Steuerpflichtigen mit dem Bruttopreis der Einnahmen, wobei jedoch nach Sec. 871 (d) IRC eine Option auf Nettobesteuerung (Einnahmen abzüglich Ausgaben) eingeräumt wird.

Es sollte im Abkommen in Art 6 verankert werden, daß auch bei einer Änderung des innerstaatlichen Rechts weiterhin in Österreich ansässige Personen die Option auf Nettobesteuerung ausüben können. Eine ähnliche Bestimmung findet sich in Artikel 6 Z 5 des Abkommens USA-Niederlande.

VIII. Klarstellung des stillen Gesellschafters

Die im Art 7 Abs 8 vorgesehene Einbeziehung der Einkünfte des stillen Gesellschafters aus einer Beteiligung an einer stillen Gesellschaft des österreichischen Rechts scheint in den Auswirkungen unklar, insbesondere ob die Einkünfte des echten und des unechten stillen Gesellschafters unter diese Bestimmung fallen sollen. Darüber hinaus ist zu fragen, ob diese Abweichung von OECD-MA erforderlich ist. Die bloße Tatsache, daß auch andere österreichische DBA eine derartige Regelung kennen, erscheint nicht ausreichend.

IX. Anerkennung von ungewöhnlichen Vereinbarungen in Konzernen

Verbundene Unternehmen schließen oft Verträge ab, die zwischen unabhängigen Dritten ihrer Natur nach ungewöhnlich wären (Kostenumlage- und Kostenverteilungsverträge, Management- und Dienstleistungsverträge, Umlage von Forschungs- und Entwicklungskosten etc). Der Umstand, daß solche Vereinbarungen außerhalb des Konzerns ungewöhnlich sind, sollte nicht für sich zu einer

Nichtanerkennung Anlaß geben. Dies sollte - ebenso wie im DBA USA-Niederlande - ausdrücklich klargestellt werden. Anzustreben wäre eine Formulierung in Art 9 analog zu Artikel 9 Z 1 letzter Absatz des DBA USA-Niederlande.

X. Keine Anwendung innerstaatlicher Bestimmungen bei der Zuordnung von Einkünften

Der vorgesehene Art 9 Abs 3 ist abzulehnen und ist in dieser Form weder im Abkommen der USA mit Deutschland noch im Abkommen mit den Niederlanden enthalten. Insbesondere im Hinblick auf die Bestrebungen der USA, die in den USA steuerpflichtigen Gewinne ausländischer Unternehmen bzw von im Eigentum ausländischer Unternehmen befindlichen US-Gesellschaften durch Berichtigung von Verrechnungspreisen zu erhöhen, sollte die Anwendung des "arms's-length" Grundsatzes eindeutig niedergelegt werden. Es ist zu erwarten, daß Verrechnungspreisberichtigungen durch die US-Steuerbehörden in vielen Fällen nicht unserem Verständnis des "arm's length"-Prinzips folgen.

XI. Auslegung des "arm's-length"-Prinzips

Obwohl die im Jänner 1993 vorgeschlagenen neuen US-Verrechnungspreis-Regulations wesentlich mehr den europäischen Vorstellungen von der Natur eines "arm's-length"-Kriteriums entsprochen, so ist doch keineswegs sichergestellt, daß in der praktischen Anwendung dieser Richtlinien Einvernehmen über die Angemessenheit von Verrechnungspreisen in allen Fällen erzielt werden kann. Darüberhinaus sind diese Richtlinien vorerst nur temporärer Natur und es ist keineswegs sichergestellt, daß die OECD-widrige Definition des Prinzips, wie sie in den jetzt zurückgezogenen Richtlinien-Entwürfen enthalten war, nicht auch in den noch zu erlassenden endgültigen Regulations Eingang findet.

Auch andere Beschränkungen im US-Steuerrecht (z.B. Bestimmungen, wonach der Einstandspreis für Waren den Zollwert nicht überschreiten darf - Sec. 1059 IRC) stehen im Widerspruch zum "arm's-length"-Prinzip, ebenso die Vorstellung, daß bei der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern (Marken, Patenten) unter Umständen noch im nachhinein Verrechnungspreiskorrekturen vorgenommen werden können, wenn der Erwerber damit ungewöhnlich hohe Erträge erzielt. Auch die

Bestimmung in den neuen Regulations, wonach die Grundlagen für die Ermittlung der Verrechnungspreise, insbesondere die Risikoaufteilung im Konzern, von Jahr zu Jahr vor Abgabe der US-Steuererklärung schriftlich festzuhalten sind, wenn der Steuerpflichtige nicht drakonische Strafzuschläge ("penalties") von 20% bzw 40% bei allfälligen späteren Verrechnungspreisberichtigungen riskieren will, ist mit dem arm's-length Grundsatz nicht vereinbar. Das Abkommen sollte hier von vorneherein Vorsorge treffen.

XII. Schiedsverfahren

Im Hinblick auf das oben Gesagte wäre anzustreben, bei Verrechnungspreiskonflikten, die nicht im Verständigungsverfahren gelöst werden können, ein Schiedsverfahren vorzusehen (siehe auch unten zu Artikel 25). Einzelne US-Abkommen (zB DBA BRD-USA) kennen die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens.

XIII. Anpassung der Dividenden-Definition an das OECD-MA

Art 10 Abs 3 letzter Satzteil des Entwurfs weicht vom Art 10 Abs 3 OECD-MA ab. Unklarheiten bei der Auslegung werden die Folge sein. Eine Anpassung an das OECD-MA ist daher uE anzustreben.

XIV. Branch Profits Tax

Aufgrund der Abkommenspraxis der USA erscheint es offenbar unvermeidbar, daß Österreich der Erhebung der Branch Profits Tax, wie die in Art 10 Abs 6 vorgesehen ist, zustimmt. Der österreichischen Zustimmung dazu sollten aber uE Zugeständnisse der amerikanischen Seite folgen.

Ein besonderes Problem stellt die Branch Profits Tax für Niederlassungen österreichischer Kreditinstitute in den USA dar, da bei Banken der "ausschüttungsgleiche Betrag" nach besonderen Bestimmungen ermittelt wird, wobei eine fiktive Zurechnung von Verbindlichkeiten zur Niederlassung erfolgt (Reg.Sec. 1.882-5); eine Reinvestition von Gewinnen, welche ansonsten die Bemessungsgrundlage der Branch Profits Tax reduzieren würde, ist daher für

Banken kaum möglich. Das bedeutet, daß der Gewinn einer US-Niederlassung einer österreichischen Bank fast vollständig der Branch Profits Tax unterliegen wird.

XV. Keine Quellensteuer auf Lizenzen im Konzern

Eine erhebliche Verschlechterung gegenüber dem bisherigen Abkommen bedeutet die Einführung einer 10 %igen Quellensteuer auf Lizenzen im Konzern. Weder die Niederlande noch Deutschland haben eine ähnliche Bestimmung in ihren neuen Abkommen mit den USA. Österreich begibt sich damit auf das Niveau eines Entwicklungslandes.

Geht man davon aus,

- daß Österreich daran interessiert sein müßte, Tochtergesellschaften von US-Konzernen in Österreich anzusiedeln, die hier nicht lohnintensive, sondern möglichst technologie-intensive Aktivitäten entfalten, und
- daß österreichischen Unternehmen die Nutzung von selbstentwickeltem Know-how durch Lizenzvergabe an Tochtergesellschaften in den USA nicht erschwert werden soll,

dann wäre zu fordern, daß der vorgeschenc Art 12 Abs 2 lit a gestrichen wird und Lizenzen auch im Konzern ohne Quellensteuerbelastung gezahlt werden können.

XVI. Klarstellungen zu Veräußerungsgewinnen als "Lizenzen"

Unklar ist die Formulierung in Art 12 Abs 3, wonach der Begriff "Lizenzen" auch Gewinne, die aus der Veräußerung solcher Rechte oder Vermögenswerte erzielt werden, und die von deren "Produktivität, Nutzung oder Verwertung" abhängen, umfaßt. In einem Protokoll zum Abkommen sollte jedenfalls genauer definiert werden, wie diese Bestimmung auszulegen ist und insbesondere, wie der "Gewinn" aus der Veräußerung von selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern zu ermitteln ist.

XVII. Definition von Grundstücksgesellschaften

In Art 13 Abs 2 lit b ii) wird bestimmt, daß Österreich Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer österreichischen Grundstücksgesellschaft besteuern kann. Die im Abkommen gegebene Definition einer Grundstücksgesellschaft läßt viele Fragen offen (zB was sind Gesellschaften, deren Vermögen "unmittelbar oder mittelbar überwiegend" aus unbeweglichem Vermögen besteht?). Daß Österreich sich das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne an Anteilen an österreichischen Grundstücksgesellschaften vorbehält, ist uE grundsätzlich nicht gerechtfertigt, da dieses Vermögen im Rahmen der Gesellschaft ja ohnehin steuerverhangen ist, während in den USA bestimmte Grundstücksgesellschaften (zB "Real Estate Investment Trusts") steuersfrei sind.

XVIII. Veräußerungsgewinn von ehemaligem Betriebsstättenvermögen

Der vorgesehene Art 13 Abs 4, der die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen, das zu irgendeinem Zeitpunkt dem Betriebsvermögen einer Betriebsstätte zugehört hat, vorsieht, ist uE absolut unpraktikabel und sollte ersatzlos gestrichen, kann zumindest aber in dieser Form nicht akzeptiert werden.

Falls diese Bestimmung auf Wunsch der USA nicht entfallen kann, dann

- sollte zumindest der Beobachtungszeitraum, innerhalb dessen Veräußerungsgewinne nachträglich der Betriebsstätte zugeordnet werden, eingegrenzt werden. Das Zusatzprotokoll (Nr. 5 zur Art 13) des DBA USA-Deutschland sieht vor, daß die Beobachtungsfrist mit 10 Jahren begrenzt ist. Im Artikel 24 Z 3 des DBA USA-Nederland erfolgt die Besteuerung der im Veräußerungsgewinn enthaltenen Wertsteigerung von Wirtschaftsgütern, die einmal einer Betriebsstätte zugehört haben, nur dann, wenn die Veräußerung innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren nach Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der Betriebsstätte erfolgt.
- sollte vorgeschlagen werden, daß die Wertsteigerung nur dann zu berücksichtigen ist, wenn das Wirtschaftsgut während eines gewissen Mindestzeitraumes der

Betriebsstätte zuzurechnen war, zB mindestens ein Jahr (das DBA USA-Niederlande sieht im Artikel 14 Z 4 eine 3-monatige Mindestzugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zur Betriebsstätte vor, damit es zu einer Steuerpflicht kommt).

XIX. Steuerneutrale Umgründungsvorgänge

Zweckmäßig wäre auch eine dem Artikel 14 Z 8 DBA USA-Niederlande vergleichbare Regelung. Wenn danach ein Staat bei Umgründungsvorgängen Buchwertfortführung gewährt bzw eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen hinausschiebt, dann soll auch im anderen Staat keine Gewinnrealisierung erfolgen, wenn die spätere Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich der stillen Reserven sichergestellt ist.

XX. Definition "Selbständige Arbeit"

Der Artikel trägt die Überschrift "Selbständige Arbeit" und behandelt dann die Einkünfte aus "Freiberuflicher Tätigkeit". Eine Definition dieser Einkünfte im Abkommen wäre zweckmäßig, da die Wahrscheinlichkeit einer unterschiedlichen Interpretation hoch ist.

XXI. Überschießende Mißbrauchsregelung

Die "limitation of benefits"-Regelung im Entwurf ist sehr kompliziert. Diese Bestimmung führt zu einer für viele Steuerpflichtige nicht vertretbaren Rechtsunsicherheit und wäre daher abzulösen. Die Regelung ist überschießend, weil nicht nur mißbräuchliche Gestaltungen vom DBA ausgeschlossen werden und sie auch nicht dem OECD-Musterabkommen entspricht.

Wie unbeschiedigend diese Mißbrauchsregelung ist, zeigt sich schon daraus, daß es für notwendig angesehen wurde, in Art 16 Abs 2 eine "Gnadenklausel" einzufügen, ausgrund der die zuständigen Behörden die Abkommensbegünstigungen aus eigenem Ermessen dann gewähren dürfen, wenn eine Person eigentlich keinen Anspruch auf die Begünstigungen aus diesem Abkommen hätte. Die im Abs 2 enthaltene Klausel ist uE viel zu unbestimmt, entzieht sich der richterlichen Überprüfung, gewährt den beteiligten Behörden die Möglichkeit, nach Gutdünken die

Abkommensbegünstigungen zu gewähren und führt damit zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit.

Der in Art 16 Abs 5 erfolgte Verweis auf Verständigungsverfahren zur Auslegung dieses Artikels ist unbefriedigend und zeigt nur, daß mit großen praktischen Anwendungsproblemen zu rechnen ist. Die Regelungen des Art 16 sind insgesamt rechtsstaatlich in höchstem Maße bedenklich.

XXII. Anwendbarkeit des DBA auf EG/EWR-beherrschte Gesellschaften

Wenn Österreich in der EG bzw im EWR als Produktionsstandort, als Finanzplatz und als Holdingstandort attraktiv sein soll, dann muß ähnlich wie im Abkommen der USA mit den Niederlanden sichergestellt sein, daß auch österreichische Gesellschaften, die sich mehrheitlich im Besitz von EWR-Gesellschaften befinden, abkommensberechtigt sind. Österreich müßte also Vorsorge dafür treffen, daß bei der Beurteilung der Abkommensberechtigung einer juristischen Person in der EG bzw im EWR ansässige Gesellschafter mit US-Staatsbürgern und Österreichern gleichgestellt werden. Dieses Erfordernis wäre auch im Einklang mit den im EWR geltenden Diskriminierungsverboten und sollte in Art 16 klargestellt werden.

XXIII. Klarstellung für aktive Gesellschaften

Der Abs 1 lit c scheint für die Anwendung des Art 16 von besonderer Bedeutung zu sein, da er aktive Gesellschaften von der Mißbrauchsbestimmung ausnimmt. Der Auslegung dieses Absatzes wird daher in der Praxis bei der Prüfung, ob eine Gesellschaft abkommensberechtigt ist oder nicht, in vielen Fällen entscheidende Bedeutung zukommen.

Von österreichischer Seite wäre anzustreben, im Abs 1 lit c die Worte "..... und die gewerbliche Tätigkeit im Verhältnis zu der im anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit, die den Einkünften, für die die Begünstigungen im anderen Vertragsstaat beansprucht werden, zugrundeliegt, wesentlich ist" entfallen zu lassen. Diese Einschränkung geht zu weit, ist denkbar ungenau und ermöglicht eine weitgehende Willkür von Seiten der Finanzbehörden bei der Versagung der Anwendung des Abkommens. Rechtsstaatliche Bedenken sind daher anzumelden. Dies zeigt sich

deutlich darin, daß es im Abkommen USA-Niederlande, welches eine ähnliche Bestimmung enthält, für notwendig angesehen wurde, ausführliche Regelungen in das Abkommen aufzunehmen, wann diese letztgenannte Voraussetzung vorliegt (Art 26 Z 2 lit c DBA USA-Niederlande).

XXIV. Klarstellungen in Art 16

Mittelständische österreichische Unternehmen müssen Technologie und Kapital oft im Ausland einkaufen bzw Partner für Joint Ventures oder zur Finanzierung im Ausland finden. Geht man davon aus, daß die wachsende wirtschaftliche Verflechtung im EG-Binnenmarkt und im EWR dazu führen wird, daß auch die Gesellschafterstruktur österreichischer Unternehmen international breiter gestreut wird bzw daß auch österreichische Unternehmen in Zukunft große Teile ihres "Rohgewinnes" für Zahlungen an im Ausland ansässige Personen für die "Erfüllung von Verbindlichkeiten (einschließlich Zins- oder Linzenzverbindlichkeiten)" (Abs 1 lit d) verwenden werden müssen, dann ist damit zu rechnen, daß zahlreichen österreichischen Unternehmen in Zukunft die Abkommensbegünstigungen von den USA verwehrt werden wird. Darüberhinaus fehlt eine Definition des für diese Bestimmung wichtigen Begriffs "Rohgewinn".

XXV. Sondervorschriften für Joint Ventures

Die Niederlande haben für Joint Ventures besondere Bestimmungen in ihr Abkommen mit den USA aufgenommen, um klarzustellen, wann das Abkommen jedenfalls anzuwenden ist (Artikel 26 Z 4 DBA Niederlande), so zB

- wenn 30% der Anteile von 5 oder weniger Gesellschaften gehalten werden, die ihrerseits in den Niederlanden börsennotiert sind, oder
- wenn 70% der Anteile von 5 oder weniger Gesellschaften gehalten werden, die ihrerseits in den USA oder der EG börsennotiert sind.

Ähnliche Regelungen wären auch von Österreich anzustreben.

XXVI. Abkommensberechtigung von Headquarter Companies

Das Abkommen USA-Niederlande sieht vor, daß sogenannte "Headquarter Companies" (Artikel 26 Z 3 DBA USA-Niederlande) ebenfalls abkommensberechtigt sind.

XXVII. Abkommensausschluß für niedrigbesteuerte Betriebsstätten in Drittstaaten beseitigen

Der in Art 16 Abs 4 vorgeschene Ausschluß vom Abkommensschutz für niedrigbesteuerte Betriebsstätten in Drittstaaten ist OECD-widrig, und führt zu Doppelbesteuerungen, da die Besteuerung im Drittstaat (auch wenn sie niedrig ist) ohne Abkommensschutz erfolgt, dh daß unter Umständen keine Anrechnung der auf diese Gewinne erhobenen US-Steuer stattfindet. Das Abkommen USA-Deutschland enthält keine vergleichbare Regelung und diese Bestimmung ist daher abzulehnen.

XXVIII. Steuerbefreiung für Universitätsprofessoren

Um Österreich für US-Professoren attraktiv zu machen, sollten - wie dies in vielen anderen Abkommen üblich ist - auch Hochschulprofessoren unter Artikel 20 fallen. Das DBA USA-Deutschland sieht zB eine zweijährige Steuerbefreiung im Gastland für Hochschulprofessoren vor.

XXIX. Freigrenze für Studenten

Für Studenten sollte während einer Ferialpraxis im anderen Land in Art 20 eine Freigrenze vorgesehen werden, bis zu der eine Besteuerung im Gastland nicht vorgenommen wird.

XXX. Anrechnung österreichischer Steuern auf alle US-Steuern

Die Steueranrechnung in den USA ist wegen einer Reihe von innerstaatlichen Bestimmungen stark eingeschränkt, zB:

- keine Anrechnung auf die State Tax

- **keine Anrechnung auf die "Alternative Minimum Tax"**
- **Beschränkungen hinsichtlich der Anrechnung ausländischer Steuern nach der Art der Einkünfte ("income basket limitations")**

Anzustreben wäre eine Anrechnung österreichischer Steuern auf alle Einkommensteuern, die in den USA erhoben werden, sohin auch auf die Alternative Minimum Tax.

XXXI. Beiträge zu Pensionsfonds für entsendete Dienstnehmer

Der vergleichbare Artikel 28 des DBA USA-Niederlande enthält in der Ziffer 5 eine Bestimmung, wonach Beiträge zu Pensionsfonds, die ein vorübergehend in den anderen Vertragsstaat entsendeter Dienstnehmer an einen Pensionsfonds im Heimatstaat leistet, steuerlich so zu behandeln sind, wie Beiträge an Pensionsfonds, die im Gaststaat ansässig sind. Im Hinblick darauf, daß bei vorübergehend entsendeten Dienstnehmern erfahrungsgemäß die Beiträge zu Pensionsfonds erhebliche Beträge erreichen können, wäre eine vergleichbare Regelung auch im österreichischen DBA anzustreben. Dies entspräche auch einer Empfehlung des Steuerausschusses der OECD.

XXXII. Schiedsverfahren

Entgegen den allgemeinen Erwartungen enthält der vorliegende Entwurf keine Schiedsverfahrensregelung. Das DBA USA-Deutschland sollte Vorbild sein. Anzustreben wäre im Sinne der internationalen Entwicklung ein Schiedsverfahren für Fälle, in denen die beteiligten Finanzverwaltungen im Verständigungsverfahren zu keiner Einigung kommen (vgl die Nachweise der internationalen Entwicklung bei Lang, in: Gassner-Lechner, Hrsg, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 1992, 229 ff) Vergleichbare Regelungen enthalten Artikel 25 Abs 5 des DBA USA-Deutschland und Artikel 29 Z 5 des DBA USA-Niederlande. Dies zeigt, daß die US-Seite durchaus gewillt ist, diese Regelungen im Abkommen aufzunehmen. Die österreichische Seite sollte daher ihren Widerstand gegen die Verbesserung des Rechtsschutzes aufgeben.

Auch im Rahmen des herkömmlichen Verständigungsverfahrens sollte der Rechtsanspruch auf Akteneinsicht und Parteiengehör festgeschrieben werden.

XXXIII. Keine Amtshilfe für Strafzuschläge

Die vorgeschene Amtshilfe bei der Vollstreckung von Abgabenforderungen ist aus folgenden Gründen abzulehnen:

- Das Verfahren sieht keinen Schutz des betroffenen Steuerpflichtigen, insbesondere auch kein Parteiengehör vor. Dies ist insoweit besonders bedenklich, als die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Abgabenverfahren in den USA schlechter ist als in Österreich. Allein aus österreichischer Sicht sollte das Recht auf Parteiengehör verpflichtend vorgesehen werden.
- Die Vollstreckungshilfe sollte sich jedenfalls nicht auf Steuerstrafen oder Steuerbeträge, die Strafcharakter haben, erstrecken ("Penalties"). Solche Strafzuschläge widersprechen dem Grundgedanken des österreichischen Rechts, wonach Strafbeträge nur nach einem ordnungsgemäßen Verfahren verhängt werden dürfen. In den USA werden die penalties per Gesetz zu Teil in drakonischer Höhe schon bei Nichterfüllung von Melde- und Aufzeichnungspflichten festgesetzt.

Anzustreben wäre eine dem Artikel 31 Z 1 DBA USA-Niederlande vergleichbare Bestimmung, wonach für Steuern und Zuschläge, die Strafcharakter haben, keine Vollstreckungsrechtshilfe gewährt wird.

XXXIV. Parteiengehör bei Informationsaustausch

Hinsichtlich des Informationsaustausches wäre anzustreben, daß der betreffende Steuerpflichtige die Möglichkeit haben sollte, dazu Stellung zu nehmen, ob die Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Informationsaustausches (Artikel 26 Abs 2) erfüllt sind. Dies wäre rechtsstaatlich geboten.

XXXV. Treaty Override

Im Hinblick auf die "Treaty Override"-Praxis in den USA erscheint ein fünfjähriger Kündigungsverzicht aus österreichischer Sicht nicht akzeptabel.

In Abweichung zu den amerikanischen verfassungsrechtlichen Regelungen ist dem Vernehmen nach in einem Schriftwechsel zum DBA USA-Niederlande festgelegt worden, daß das DBA in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht angewendet werden soll und ein "overriding" des DBA nicht ohne weiteres zulässig ist, sondern die zuständigen Behörden beider Länder in einem solchen Fall innerhalb von sechs Monaten miteinander in Verhandlungen treten sollen.