



KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

An das
Präsidium des Nationalrates
Parlament
Dr.Karl-Renner-Ring 3
1017 Wien

Betrifft GESETZENTWURF	
Zl.	-GE/19... ¹⁹
Datum: 31. OKT. 1994	
Verteilt 31. Okt. 1994	

Dr. HB/Be
Referenten: Univ. Prof. DDr. Lechner
Univ. Prof. Dr. Lang
Tel: 0222/5127621
24.10.1994

Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Slowenien

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder übermittelt Ihnen unter Bezugnahme auf die Übersendungsnote des Bundesministeriums für Finanzen vom 31. August 1994, GZ 04 4502/12-IV/4/94, ihre Stellungnahme zum Entwurf eines Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Slowenien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen.

Wunschgemäß ergeht dieses Schreiben an Sie in 25-facher Ausfertigung.

Wir verbleiben mit der Bitte um Kenntnisnahme

mit vorzüglicher Hochachtung

Der Präsident:

Dr. Ernst Traar



Der Kammerdirektor:

Dr. Paula Schneider

Beilage

Stellungnahme zum Entwurf des DBA Österreich - Slowenien

I. Die Bedeutung des DBA Österreich - Slowenien

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler begrüßt, daß die österreichische Finanzverwaltung mit der slowenischen Finanzverwaltung Verhandlungen über den Abschluß eines DBA zwischen Österreich und Slowenien aufgenommen hat. Wir sind der Auffassung, daß dieses DBA angesichts seiner praktischen Bedeutung hohe Priorität genießen sollte. Wir bitten daher, die Verhandlungen zügig abzuschließen und darauf zu drängen, daß das Ratifikationsverfahren ebenfalls möglichst rasch beendet wird. Seitens der Kammer der Wirtschaftstreuhandler besteht der Wunsch, daß das DBA zwischen Österreich und Slowenien möglichst rasch in Kraft tritt.

II. Erläuterungen zur Regierungsvorlage

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler bittet, die im Entwurf vorliegenden Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu überarbeiten. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage haben den Zweck, dem Anwender bei der Interpretation einzelner Abkommensvorschriften Anhaltspunkte zu geben. Da das Abkommen in seinen Grundzügen jedenfalls dem OECD-MA aus 1992 folgt, genügt uE der im "Allgemeinen Teil" enthaltene Hinweis darauf. Die Artikel des DBA, die dem Wortlaut nach dem Musterabkommen vollständig nachgebildet sind, sollten im "Besonderen Teil" nicht näher besprochen werden. Diesbezüglich ist selbstverständlich, daß für die Interpretation der Abkommensvorschriften die Auffassungen heranzuziehen sind, die von Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis zu den entsprechenden Vorschriften des Musterabkommens geprägt worden sind. Statt dessen sollten uE aber die Abkommensvorschriften näher kommentiert und erläutert werden, die vom Musterabkommen abweichen. Hinsichtlich dieser Abkommensvorschriften sollten die Gründe und die Bedeutungen dieser Abweichungen näher kommentiert werden. Dies wäre für die Praxis von Vorteil.

III. Die Abkommensbestimmungen im einzelnen

1. Art 2 - "Kommunalabgabe"

In Art 2 Abs 3 lit a des Entwurfs findet sich kein Hinweis darauf, daß auch die "Kommunalsteuer" unter das Abkommen fällt. Aus dem Klammersausdruck in Art 2 Abs 2 ergibt sich, daß offenbar auch überhaupt noch unklar ist, wie weit die "Lohnsummensteuern" vom Anwendungsbereich des Abkommens erfaßt sein sollen. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler ist der Auffassung, daß die Kommunalabgabe jedenfalls in das Abkommen aufgenommen werden sollte. Zahlreiche österreichische DBA sind auch auf die Kommunalsteuer anzuwenden, sodaß dies dem Standard des österreichischen Abkommensnetzes entspricht. Gerade im Verhältnis zu einem Nachbarstaat wie Slowenien ist dies von besonderer Bedeutung.

2. Auslegungsvorschrift (Art 3 Abs 2)

In der jüngeren - insbesondere anglo-amerikanischen-Literatur - wurde in letzter Zeit wiederholt darauf hingewiesen, daß die Auslegungsvorschrift des Art 3 Abs 2 mehr Probleme aufwirft als löst. Unseres Erachtens sollte daher der Anregung von Prof. Vogel (K. Vogel-Prokisch, CDFI LXXVIIIa 53) gefolgt werden und auf die Auslegungsvorschrift des Art 3 Abs 2 verzichtet werden. Ein derartiger Verzicht würde nach überwiegender Auffassung für die Auslegung des Abkommens nichts ändern, da Art 3 Abs 2 ohnehin nur unterstreicht, daß bei der Abkommensauslegung nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen vorzugehen ist. Ein Verzicht auf die Auslegungsvorschrift des Art 3 Abs 2 würde daher von vornherein allfällige Zweifel ausräumen.

3. Betriebsstättenbegriff

In Art 5 Abs 3 des Entwurfs ist offenbar noch nicht klar, ob als Betriebsstätte auch eine im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder Montage stehende "überwachende Tätigkeit" gelten soll. Das OECD-MA kennt diese Erweiterung des Betriebsstättenbegriffes nicht. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler empfiehlt daher, von dieser Erweiterung des Betriebsstättenbegriffes, die auf eine bloße Fiktion hinausläuft (K. Vogel, DBA-Kommentar, 2 Aufl., 262), abzusehen. Die Aufnahme dieser Fiktion der Betriebsstättendefinition könnte zu zahlreichen Zweifelsfragen führen. Ein besonderer Grund für diese Erweiterung des Betriebsstättenbegriffes wird auch in den Erläuterungen nicht angegeben. Die

Erläuterungen stehen insoweit sogar im Gegensatz zum Abkommenstext, da die "Betriebsstättendefinition" als OECD-konform bezeichnet wird.

4. Art 8 - "Binnenschifffahrt"

Zwischen den beiden Verhandlungspartnern ist offenbar noch umstritten, ob auch die "Binnenschifffahrt" von Art 8 umfaßt sein sollte. Würde die "Binnenschifffahrt" von Art 8 ausgenommen werden, stünde dies mit der entsprechenden Vorschrift des OECD-MA nicht in Einklang. Ein Grund für eine derartige Abweichung wäre aber - jedenfalls aus den Erläuterungen - nicht ersichtlich.

5. Art 10 - "Quellensteuer auf Dividenden"

Nach Art 10 Abs 2 hat der Quellenstaat grundsätzlich ein Besteuerungsrecht auf Dividenden in der Höhe von 15%, handelt es sich um Konzerndividenden, wird dieses Besteuerungsrecht auf 5% gesenkt. Die Kammer der Wirtschaftstreuhand schlägt vor, im Falle von Konzerndividenden überhaupt keine Quellensteuer vorzuschreiben. Dies entspricht der Mutter-Tochter-Richtlinie im EU-Raum. Auch die Wirtschaftsbeziehungen zu Slowenien sollten auf diese Weise gefördert und erleichtert werden.

Konzerndividenden sind nach der im Entwurf vorliegenden Formulierung des Art 10 Abs 2 lit a Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte über mindestens 25% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Die Kammer der Wirtschaftstreuhand schlägt vor, diese Beteiligungsgrenze auf 10% abzusenken. Auch im Verhältnis zu Deutschland wurde im Änderungsabkommen die 10%-Grenze diesbezüglich vorgesehen.

6. Zinsen-Quellensteuern

Die Kammer der Wirtschaftstreuhand unterstützt den österreichischen Vorschlag, wonach Zinsen keiner Quellensteuer unterworfen werden dürfen. Dies entspricht der österreichischen Abkommenspraxis, die auch im Verhältnis zu Slowenien durchgesetzt werden sollte.

7. Art 12 - "Quellensteuer für Lizenzgebühren"

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler unterstützt den österreichischen Vorschlag, wonach Lizenzgebühren keiner Quellensteuer unterworfen werden sollten. Dieser Vorschlag stimmt auch mit den OECD-MA überein.

8. Art 13

Zur Einbeziehung der "Binnenschifffahrt" verweisen wir auf unsere Ausführungen zu Art 8.

9. Art 14 - "Selbständige Arbeit"

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler unterstützt den österreichischen Vorschlag, die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit OECD-konform vorzunehmen. Der slowenische Vorschlag wäre aus dem Blickwinkel des OECD-MA und der österreichischen Abkommenspraxis ungewöhnlich. Für eine Erweiterung des Besteuerungsrechtes des Quellenstaates besteht uE keine Veranlassung.

10. Art 15 - "Unselbständige Arbeit"

Zur Frage der Einbeziehung der "Binnenschifffahrt" in Art 15 verweisen wir auf unsere Erläuterungen zu Art 8.

11. Art 15 - Grenzgängerregelung

Das Abkommen enthält keine Grenzgängerregelung. Dies sollte uE nochmals überdacht werden. Gerade angesichts des Umstandes, daß die - uE verfassungsrechtlich bedenkliche - "Mindestbesteuerung" des § 70 Abs 2 Z 1 EStG seinerzeit mit dem Fehlen von Grenzgängerregelungen in den DBA mit Ungarn, der Slowakei und Tschechien begründet wurde, sollte nicht noch ein DBA geschaffen werden, in dem eine Grenzgängerregelung fehlt.

12. Art 17 - "Kultur- oder Sportaustauschprogramm"

In Abweichung zum OECD-MA findet sich eine besondere Regelung für Einkünfte von Künstlern und Sportlern, die "im Rahmen eines von beiden Vertragsstaaten anerkannten Kultur- oder Sportaustauschprogrammes" bezogen

werden. Aus dem Entwurf der Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist nicht ersichtlich, worin diese Sonderregelung begründet ist. Die in Art 17 Abs 3 verwendeten Begriffe scheinen darüber hinaus unklar, sodaß zahlreiche Zweifelsfragen entstehen können, wann ein "Kultur- oder Sportaustauschprogramm" vorliegt und wann es "von beiden Vertragsstaaten" anerkannt ist.

13. Art 20 - "Hochschullehrer- und Forscheraustausch"

Die Aufnahme des Art 20 in das Abkommen ist zu begrüßen. Im Verhältnis zwischen Österreich und Slowenien sollte der Austausch auf dem Gebiet der Wissenschaft und Forschung gefördert werden. Überlegt werden sollte aber, Vorsorge zu treffen, damit es im Falle des Überschreitens der 2-Jahres-Frist nicht zu einer rückwirkenden Steuerpflicht kommt.

14. Art 23 - "Vermögensbesteuerung"

Zur Einbeziehung der "Binnenschifffahrt" verweisen wir auf unsere Erläuterungen zu Art 8.

15. Art 24 - "Methodenartikel"

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder vermißt in Art 24 eine Regelung, die das "internationale Schachtelprivileg" auch abkommensrechtlich festschreibt. Eine derartige Regelung findet sich in zahlreichen österreichischen DBA. Da Österreich auf Grund innerstaatlicher Vorschriften diese Begünstigung gewährt, sollte auch darauf gedrungen werden, daß Slowenien abkommensrechtlich verpflichtet ist, daß Schachtelprivileg zuzugestehen.

Die vorgeschlagene Regelung des Art 24 Abs 1 lit d des Abkommens wird von der Kammer der Wirtschaftstrehänder schärfstens kritisiert. Diese Regelung stellt eine "Subject-to-Tax-Klausel" dar, die einen beispiellos weiten Anwendungsbereich hat. Der Anwendungsbereich dieser "Subject-to-Tax-Klausel" ist viel weiter gezogen als beispielsweise im DBA zwischen Österreich und Deutschland. Im DBA zwischen Österreich und Deutschland sind bloß "Qualifikationskonflikte" und "Zurechnungskonflikte" erfaßt. Nach Art 24 Abs 1 lit d hat der Wohnsitzstaat offenbar aber auch in anderen Fällen das Besteuerungsrecht. Es kann aber nicht angehen, daß beispielsweise eine innerstaatliche Steuerbegünstigung in Slowenien letztlich nicht zugunsten des

Investors, sondern bloß zugunsten des österreichischen Fiskus wirkt. Darüber hinaus eröffnet Art 24 Abs 1 lit d den beiden Verwaltungsbehörden einen nicht determinierten Spielraum, was die Verfassungswidrigkeit dieser Regelung zur Folge hätte.

Unseres Erachtens besteht keinerlei Notwendigkeit, in das Abkommen überhaupt eine "Subject-to-Tax-Klausel" aufzunehmen. Wir sehen insbesondere deshalb keine Notwendigkeit dafür, da das Abkommen einseitig zu Lasten der Steuerpflichtigen wirken würde, wenn einerseits jedenfalls Vorsorge für Fälle doppelter Nichtbesteuerung getroffen werden würden, andererseits aber keine Vorsorge besteht, im Falle von Doppelbesteuerungen Abhilfe zu schaffen. Das Institut des Verständigungsverfahrens ist dafür nämlich denkbar ungeeignet. Ein verpflichtendes Schiedsverfahren wurde in das Abkommen nicht aufgenommen. Dies widerspricht aber dem Grundsatz der "Waffengleichheit" zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen.

16. Art 26-"Schiedsverfahren"

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder fordert, die Regelungen über das Verständigungsverfahren durch ein verbindliches "Schiedsverfahren" zu ergänzen. Im EU-Raum wurde bereits die Schiedsverfahrenskonvention von allen EU-Mitgliedstaaten ratifiziert und in Kraft gesetzt. Die Regelungen dieser Konvention könnten Vorbild sein, sodaß es keiner besonderen legislatischen Überlegungen mehr bedürfte. Im Sinne der Verbesserung des Rechtsschutzes in Fällen von Doppelbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten ist die Aufnahme von Regelungen über verbindliche Schiedsverfahren zu fordern. Weiters verweisen wir auf unsere Ausführungen zu Art 24.

17. Art 27- "Informationsaustausch"

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder begrüßt den österreichischen Vorschlag, wonach lediglich die "kleine Informationsklausel" in das DBA aufgenommen werden sollte. Dies ist insbesondere deshalb begrüßenswert, da der Informationsaustausch mit Slowenien restriktiv gehandhabt werden sollte, da noch keine Erfahrungen darüber bestehen wie weit das österreichische Steuergeheimnis bei Weitergabe von Informationen an Slowenien gewahrt bleibt.

18. Inkrafttreten

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich für ein möglichst baldiges Inkrafttreten des DBA aus. Sofern damit keine "Verböserungen" verbunden sind, sollte uE auch eine Rückwirkung erwogen werden.

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend begrüßt die Kammer der Wirtschaftstreuhänder nochmals die Aufnahme von Verhandlungen mit Slowenien. Ein rascher Abschluß dieser Verhandlungen ist äußerst begrüßenswert. Das Abkommen sollte in seinen wesentlichen Grundzügen dem OECD-MA folgen, wobei insbesondere auf die Aufnahme einer eigenen "Subject-to-Tax-Klausel" (Art 24 Abs 1 lit d) verzichtet werden sollte.