



KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

PRÄSIDIUM DES NATIONALRATES

Parlament
Dr.Karl Renner-Ring 3
1017 Wien

Unser Zeichen: 1666/96/Mag.Mi/St
Datum: 14.11.1996

Betreff:
Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Ukraine
(GZ. 04 4822/5-IV/4/96(1))

7P P6
15. NOV. 1996

Sehr geehrte Damen und Herren,

15. 11. 96 ✓
Dr. Klausgraber

in der Beilage übersenden wir Ihnen 25 Ausfertigungen unserer Stellungnahme zum Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Ukraine zur Kenntnisnahme.

Mit freundlichen Grüßen


Mag.Heike Miller
(Kammerdirektor i.A.)





KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
z.H. Herrn Ministerialrat Dr. LOUKOTA

Himmelpfortgasse 4-8
1015 W i e n

Ihr Zeichen: GZ. 04 4822/5-IV/4/96(1)
Ihre Nachricht vom: 10.9.1996
Unser Zeichen: 1666/96/Mag.Mi/St
Referenten: Mag.Horst Bergmann
Univ.Prof.Dr.Michael Lang
Datum: 8.11.1996

Betreff:

Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Ukraine

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachstehend nehmen wir zum Entwurf des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich - Ukraine wie folgt Stellung:

I. Sachlicher Anwendungsbereich

Das Abkommen zwischen Österreich und der Unkraine ist offenbar nicht auf die Kommunalsteuer anwendbar. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler bedauert dies. Offenbar entspricht es der österreichischen Abkommenspolitik, die Kommunalsteuer in die neuen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr aufzunehmen. Dies ist ein Rückschritt. Frühere DBA, die insgesamt auf die Gewerbesteuer anwendbar waren, umfaßten nämlich auch die Lohnsummensteuer und sind nach wie vor auf die Kommunalsteuer - als vergleichbare Abgabe - anwendbar. Lediglich bei den jüngeren Abkommen - wie im Fall der Ukraine - ist der Anwendungsbereich nicht mehr so weit gefaßt.

II. Zuständige Behörde

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler merkt kritisch an, daß in Art 3 Abs 1 lit i nicht nur der Bundesminister für Finanzen, sondern auch "dessen bevollmächtigter Vertreter" als zuständige Behörde genannt wird. Daraus könnte fälschlicherweise geschlossen werden, daß das Finanzministerium auch seine Befugnis an die nachgeordneten Dienststellen delegieren könnte. Eine derartige Ermächtigung zur Delegation von

/.

Bankverbindungen:
Creditanstalt 0049-46000/00
Z-Länderbank Bank Austria AG 238-109-066/00
Erste Österr. Spar-Casse 012-03304
Postsparkassa 1838.848

Bennoplatz 4, A-1081 Wien
Telefon: 0222/40 190 - 0
Telefax: 0222/40 190-255
Telex: 112264 WTK WI A

Kompetenzen wäre aber verfassungswidrig. Daher muß in verfassungskonformer Interpretation davon ausgegangen werden, daß dem Hinweis auf den "bevollmächtigten Vertreter" keine Bedeutung zukommt. Dann hätte man aber auch - schon allein, um Mißverständnisse zu vermeiden - überhaupt auf die Erwähnung des bevollmächtigten Vertreters verzichten können.

III. Die Auslegungsvorschriften des Art 3 Abs 2 OECD-MA

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder empfiehlt, Art 3 Abs 2 zu streichen. Der Inhalt dieser Auslegungsvorschrift ist international umstritten. Nach überwiegender Auffassung und nach Meinung des VwGH (Erk. v. 31.7.1996) wird dieser Auslegungsvorschrift die Bedeutung beigemessen, daß die autonome Interpretation eines Doppelbesteuerungsabkommens "aus sich selbst heraus" dadurch bestätigt werden soll. Eine andere Auslegung, wonach etwa in dieser Regelung die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts verankert wäre, könnte nicht mit dem Ziel und Zweck des Abkommens in Einklang gebracht werden. Eine derartige Auslegung würde nämlich dazu führen, daß Fälle von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung - aufgrund unterschiedlicher Auslegung in den beiden Anwendestaaten - sehr häufig wären. Dies würde der Intention des Abkommens - zur Vermeidung von Doppelbesteuerung - widersprechen. Daher spricht sich die Kammer der Wirtschaftstrehänder für die ersatzlose Streichung dieser Vorschrift aus, der ja ohnehin keine normative Bedeutung zukommt und lediglich als Vorwand der Finanzbehörden dienen könnte, fälschlicherweise auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen.

IV. Vertreterbetriebsstätte

Die Regelung über die Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 des DBA entspricht nicht völlig dem OECD-Musterabkommen. Dies ist zu bedauern. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder spricht sich dafür aus, eine musterabkommenskonforme Regelung in das Abkommen zu übernehmen.

V. Art 7

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder spricht sich dafür aus, daß in das Abkommen die Regelung aufgenommen wird, wonach österreichische Investoren, die Anschaffungen ihrer Anlagegüter oder ihres Immobilienvermögens in ihren in der Ukraine unterhaltenen Betriebsstätten mit Fremdkapital finanzieren, die dadurch verursachte Zinsen in der Ukraine steuerlich absetzen dürfen. Eine derartige Regelung findet sich im DBA zwischen der USA und der Ukraine. Da das DBA zwischen

./.

Österreich und der Ukraine eine derartige Regelung nicht enthält und die Praxis in der Ukraine die Absetzung derartiger Zinsen nur dann zuläßt, wenn dies eine ausdrückliche Abkommensvorschrift gebietet, sind österreichische Unternehmen gegenüber amerikanischen Unternehmen diskriminiert. Dies ist ein bedauerlicher Wettbewerbsnachteil, der durch die fehlende DBA-Bestimmung im DBA Österreich - Ukraine ausgelöst wird.

VI. Dividenden

Das DBA zwischen Österreich und der Ukraine sieht auch im Konzernverhältnis eine 5%ige Quellenbesteuerung für Dividenden vor. Dies ist doppelt bedauerlich: Zum einen ist es der österreichischen Seite offenbar nicht gelungen, die neue österreichische Abkommenspolitik - keine Quellensteuer auf Dividenden im Konzernverhältnis - gegenüber der Ukraine durchzusetzen. Zum anderen bedeutet dies eine effektive Verschlechterung gegenüber dem derzeitigen Zustand, da nach dem alten DBA mit der Sowjetunion auf Dividenden keine Quellensteuer erhoben werden durfte. Das am 24.10.1995 zwischen der Niederlande und der Ukraine abgeschlossene DBA sieht eine völlige Beseitigung der Quellensteuer im Konzernverhältnis vor. Da gerade im Standortwettbewerb die Niederlande ein wichtiger Mitbewerber Österreichs ist, sollte überlegt werden, diese Frage nochmals aufzugreifen.

Jedenfalls wäre aber sicherzustellen, daß der jeweilige DBA-Satz (5 % im Konzern, sonst 10 %) bereits bei der Auszahlung der Dividenden ("an der Quelle") zur Anwendung kommt. Gerade in den Nachfolgestaaten der Sowjetunion ist es sonst sehr schwierig, wenn man auf das bürokratische Rückerstattungsverfahren angewiesen ist. Das DBA sollte jedenfalls eine ausdrückliche Verpflichtung zur unmittelbaren Entlastung an der Quelle vorsehen. Sollte dies nicht mehr möglich sein, wäre dies jedenfalls im Verständigungsweg zwischen Österreich und der Ukraine unbedingt sicherzustellen.

VII. Zinsen

Art 11 Abs 2 des DBA sieht ein Quellenbesteuerungsrecht für Zinsen vor. Dies widerspricht der erklärten österreichischen Position bei DBA-Verhandlungen. Allerdings ist einzuräumen, daß - gerade im Verhältnis zu anderen von der Ukraine abgeschlossenen DBA - der Quellensteuersatz bei Zinsen relativ gering ist. Die österreichische Regelung entspricht offenbar im wesentlichen der deutschen Regelung. Den USA ist allerdings eine günstigere Regelung gelungen, zum Teil auch den Niederlanden hinsichtlich staatlich gesicherter Kredite.

./.

VIII. Lizenzen

In Art 12 ist ein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzen vorgesehen. Auch dies entspricht nicht der österreichischen Position. Allerdings betrifft dies nur bestimmte Arten von Lizenzen. In anderen Fällen konnte der völlige Verzicht auf die Quellensteuer durchgesetzt werden. Insoweit entspricht die Regelung auch zahlreichen anderen Doppelbesteuerungsabkommen, die die Ukraine mit westlichen Industriestaaten abgeschlossen hat, und kann somit hingenommen werden. Im Verhältnis zu den USA hat allerdings die Ukraine überhaupt keine Möglichkeit zur Erhebung von Quellensteuern.

IX. Veräußerungsgewinne

Die Regelung über Veräußerungsgewinne entspricht grundsätzlich den OECD-Musterabkommen. Allerdings besteht eine Abweichung, als die Anteile an Immobiliengesellschaften nach dem Belegenheitsprinzip erfaßt werden. Dies ist bedauerlich, da die Regelung zum einen vom OECD-Musterabkommen abweicht und zum anderen Unklarheiten mit sich bringt, wann "der Wert zur Gänze oder zum größeren Teil direkt oder indirekt" durch unbewegliche Vermögen gebildet wird. Sofern diese Regelung nicht mehr geändert werden kann, sollte an einer Präzisierung gearbeitet werden. Einzuräumen ist allerdings, daß die Ukraine mit zahlreichen anderen westlichen Industriestaaten ähnliche Regelungen vereinbart hat.

X. Rückfallsklausel

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder protestiert gegen die Aufnahme der Regelung des Art 23 Abs 1 lit d in das Doppelbesteuerungsabkommen. Diese Regelung entspricht nicht dem OECD-Musterabkommen. Aufgrund dieser Regelung kommt es zu einer Besteuerung in Österreich, wenn die Ukraine nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens aufgrund dieses Abkommens von der Steuer befreit. Diese Regelung ist rechtspolitisch höchst unbefriedigend: Im Abkommen wird zwar Vorsorge getroffen, wenn zu einem Fall einer doppelten Nichtbesteuerung aufgrund eines Qualifikationskonfliktes kommt, für Fälle von Doppelbesteuerungen findet sich keine Regelung, die die Einfachbesteuerung sicherstellt. Hier unterscheidet sich dieses DBA ganz wesentlich von einigen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, die zwar ebenfalls eine ähnliche Regelung enthalten, gleichzeitig aber sicherstellen, daß es im Falle einer Doppelbesteuerung aufgrund eines Qualifikationskonfliktes zur Anrechnung im Ansässigkeitsstaat kommt. Die Regelung des DBA Österreich - Ukraine ist dem gegenüber völlig unausgewogen. Über eine derartige Regelung kann nach Auffassung

./.

der Kammer der Wirtschaftstrehänder erst dann diskutiert werden, wenn gleichzeitig - wie in den erwähnten deutschen Doppelbesteuerungsakommen - die Verpflichtung zur Anrechnung im Ansässigkeitsstaat bei einem Qualifikationskonflikt vorgesehen ist und darüber hinaus auch sonst das Verständigungsverfahren durch ein verbindliches Schiedsverfahren ergänzt wird.

Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist diese Regelung höchst problematisch: Die Besteuerung in Österreich hängt nämlich letztlich von einer - unrichtigen - Beurteilung im anderen Staat ab. Das österreichische Besteuerungsrecht knüpft daher an die unrichtige (!) Beurteilung durch die ukrainische Finanzbehörde. Daher liegt eine völlig unzulässige dynamische Verweisung vor, die mit dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Grundatz der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems nicht vereinbar ist. Aus demselben Grund verstößt die Regelung auch gegen das Bestimmtheitsgebot, da die österreichische Steuerpflicht überhaupt nicht vorhersehbar ist. Letztlich liegt auch ein Verstoß gegen den verfassungsgesetzlichen gewährleisteten Gewaltentrennungsgrundsatz vor, da auf diese Weise die Entscheidung über die Besteuerung in Österreich an die ukrainische Finanzbehörde delegiert wird.

XI. Verständigungsverfahren

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder bedauert, daß die österreichische Delegation es auch bei den Verhandlungen mit der Ukraine wieder verabsäumt hat, die Regelung über ein Verständigungsverfahren durch Schiedsverfahren zu ergänzen. Die österreichische Abkommenspraxis trägt dadurch nicht mehr den neueren rechtsstaatlichen Entwicklungen Rechnung. In der internationalen Praxis hat es sich zunehmend eingebürgert, daß die Regelungen über das Verständigungsverfahren durch ein Schiedsverfahren ergänzt werden. Für die Schweiz, für Deutschland und auch für die USA gehört es mittlerweile zur Selbstverständlichkeit, derartige Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen einzubauen. Lediglich Österreich hinkt hinten nach. Dies ist höchst bedauerlich, da Österreich vor etlichen Jahren noch eine Vorreiterrolle auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen gehabt hatte. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder fordert das Bundesministerium für Finanzen daher dringend auf, eine derartige Regelung über das Schiedsverfahren in das DBA zwischen Österreich und der Unkraine zu integrieren. Eine derartige Regelung sollt sich im DBA nicht zuletzt auch deshalb finden, damit das Abkommen auch nicht nur die Interessen der Finanzverwaltung (Stichwort "Rückfallsklausel des Besteuerungsrechts bei doppelter Nichtbesteuerung"), sondern auch den berechtigten Rechtsschutz des Steuerpflichtigen berücksichtigt.

./.

XII. Protokoll

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich gegen die Aufnahme des Protokolls aus. Die Regelungen, die sich in diesem Protokoll befinden, sind nämlich entweder selbstverständlich oder mißverständlich und daher in jedem Fall entbehrlich. Daß der OECD-Kommentar heranzuziehen ist, ist selbstverständlich. Schließlich ist das Abkommen nachweislich auf Grundlage des OECD-Musterabkommens abgeschlossen worden. Daher ist aufgrund völkerrechtlicher Auslegungsregeln (Art 31 Abs 4 bzw Art°32 WVK) der Kommentar des OECD-Steuerausschusses, soweit die Abkommensregelungen dem OECD-Musterabkommen folgen, heranzuziehen. Dies wird auch durch die Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte bestätigt. Im Schrifttum ist dies auch völlig unbestritten. Daher erübrigt sich insoweit jedenfalls eine Regelung.

Mißverständlich ist die Formulierung, wonach die Kommentare, die "von Zeit zu Zeit überarbeitet werden können", als Interpretationshilfe herangezogen werden können. Sollte der Hinweis so zu verstehen sein, daß die jeweils jüngste Fassung des Kommentars heranzuziehen wäre, müßte die Regelung als verfassungswidrig erachtet werden. Darauf wurde im Schrifttum bereits hingewiesen. Schließlich sind dynamische Verweise auf zukünftige Beschlüsse von Organen, die in der Verfassung nicht vorgesehen sind - nämlich dem OECD-Steuerausschuß -, verfassungsrechtlich nicht zulässig. Der Inhalt der Abkommensnormen wäre dadurch nicht determiniert. Es läge eine formal gesetzliche Delegation vor, die verfassungswidrig ist. Daher kann in verfassungskonformer Interpretation die Regelung jedoch nicht so verstanden werden. Vielmehr ist auch nach der im Protokoll enthaltenen Regelung davon auszugehen, daß - unabhängig davon, ab der Kommentar geändert wird oder nicht - die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars heranzuziehen ist. Dies ist aber - wie bereits erwähnt - selbstverständlich. Daher sollte die Regelung ersatzlos gestrichen werden. In der derzeitigen Fassung ist die Formulierung des zweiten Satzes noch dazu sprachlich mißglückt ("... der von Zeit zu Zeit ...).

Wunschgemäß werden 25 Ausfertigungen dieser Stellungnahme gleichzeitig an das Präsidium des Nationalrates zugesandt.

Mit freundlichen Grüßen

Für den Fachsenat für Steuerrecht:

Für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder:

Dr.Karl Bruckner e.h.
(Vorsitzender)

Mag.Klaus Hübner e.h.
(Präsident)


Mag.Heike Miller
(Kammerdirektor i.A.)

