

HEMMELRATH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH

IFA Bayern, München, 31. Januar 2017

Der Diskussionsentwurf der OECD zur Änderung der Vorschriften des OECD-Musterabkommens zur Besteuerung von international operierenden Schiff- und Luftfahrtunternehmen, im Kontext der historischen Entwicklung von Art. 8 und Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen

Prof. Dr. Alexander Hemmelrath, Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Gliederung

1. Art. 8 und Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen 2014
2. Historische Entwicklung
3. Diskussionsentwurf der OECD 2013/2014

1. Art 8 und Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen 2014

a) Art. 8

Abs. 1: Besteuerung von Seeschiff- und Luftfahrtunternehmen im internationalen Verkehr nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Abs. 2: Besteuerung von Binnenschiffahrtunternehmen nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Abs. 3: Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes: Besteuerungsrecht für Staat des Heimathafens, alternativ für Ansässigkeitsstaat des Betreibers

Abs. 4: Abs. 1 gilt auch für Beteiligung an Pool, Betriebsgemeinschaft und internationale Betriebsstelle

1. Art. 8 und Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen 2014

b) Art. 15 Abs. 3

Vergütungen für unselbständige Arbeit an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes der Binnenschifffahrt können nur in dem Staat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet

2. Historische Entwicklung

a) Abkommen zwischen Großbritannien und Norwegen vom 18. Dezember 1924

Wechselseitige Steuerbefreiung für „any profits which accrue from the business of shipping carried on by an individual resident in Norway, Great Britain or Northern Ireland or by a company managing and controlling such business in Norway, Great Britain or Northern Ireland

2. Historische Entwicklung

b) Bericht der Sachverständigen des Unterausschusses zu Häfen und Seeschifffahrt der UN 1925

Grundsatz für Unternehmensbesteuerung: Betriebsstättenprinzip

Ausnahme für Seeschifffahrtsunternehmen: Besteuerung nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung – auf Basis von Gegenseitigkeit

Begründung: Besondere Natur der Aktivitäten und Schwierigkeit der Aufteilung der Gewinne

2. Historische Entwicklung

c) Abkommensentwurf eines erweiterten Ausschusses von Steuerexperten aus 11 Ländern 1927

Art 5: Grundsatz der Unternehmensbesteuerung: Betriebsstättenprinzip

Ausnahme für Seeschiffverkehrsunternehmen: Besteuerung nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Kommentar zu Art. 5: Ausdehnung der Vorschrift für Seeschiffverkehrsunternehmen auf Fluss-, Seenschiff- und Luftfahrt möglich

2. Historische Entwicklung

- d) Musterabkommen, entworfen von der Generalversammlung von Regierungsexperten für Doppelbesteuerung und Steuerumgehung aus 27 Ländern 1928

Besteuerung von Seeschiff- und Luftfahrtunternehmen nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Kommentar: Ausdehnung auf Fluss- und Seenschifffahrt möglich

2. Historische Entwicklung

e) Musterabkommen von Mexiko 1943

Besteuerung von Schiff- und Luftfahrtunternehmen nur im Staat der Registrierung

2. Historische Entwicklung

f) Musterabkommen von London 1946

Besteuerung von Schiff- und Luftfahrtunternehmen im internationalen Verkehr nur im Sitzstaat des Unternehmens

Kommentar zu Abkommen von Mexiko und London: Ziel der Regelung ist, internationale Schiff- und Luftfahrtunternehmen nur im Staat der Registrierung des Fahrzeugs zu besteuern, vorausgesetzt der Eigentümer oder Betreiber hat in diesem Staat seinen Sitz. Die unterschiedliche Formulierung in den Musterabkommen von Mexiko und London sei dem Versuch geschuldet, diese Regel im Musterabkommen von London etwas präziser zu formulieren.

Ferner: Binnenschifffahrt ebenso wie Schienen- und Straßentransport von der Regelung nicht erfasst, aber sonstige Dienstleistungen von Schiff- und Luftfahrtunternehmen, wie Lagerhaltung, Reisebüro etc.

2. Historische Entwicklung

g) Arbeitsgruppe 5 der OEEC 1956

Gemeinsame Studie von Belgien und Schweden über zwischenstaatliche Abkommen:

Prinzip der Besteuerung von Schiff- und Luftfahrtunternehmen in nur einem Staat:
Im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder im Sitzstaat

UK-Abkommen: Besteuerung im Sitzstaat. Steuerlicher Sitz wird dort angenommen, wo das Unternehmen geleitet und kontrolliert wird, also am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung

Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung und Sitz als gleichermaßen akzeptable Kriterien.
Aber: Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als sicherer und einfacher in der Anwendung beurteilt

2. Historische Entwicklung

g) Arbeitsgruppe 5 der OEEC 1956

Gemeinsame Studie von Belgien und Schweden über zwischenstaatliche Abkommen:

In Anbetracht der begrenzten Zahl von Anwendungsfällen Ausdehnung der Regelung auf Binnenschifffahrt nicht als erforderlich angesehen

Besteuerung von Crew-Mitgliedern: Präferenz – entsprechend Praxis in angelsächsischen Ländern – für Besteuerung nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Falls dieses Prinzip nicht akzeptabel ist: Besteuerung jeweils im Wohnsitzstaat des Crew-Mitglieds

2. Historische Entwicklung

g) Arbeitsgruppe 5 des Steuerausschusses der OEEC 1956

Gemeinsame Studie von Belgien und Schweden über zwischenstaatliche Abkommen:
Empfehlungen:

Besteuerung von international operierenden Schiff- und Luftfahrtunternehmen in Bezug auf Einkommen und Vermögen (mit Ausnahme von Immobilien) nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Besteuerung von Crew-Mitgliedern nur im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung (oder, falls dies nicht akzeptabel, im Wohnsitzstaat des Crew-Mitglieds)

2. Historische Entwicklung

h) Gemeinsamer Bericht der Arbeitsgruppen 5 und 6 des Steuerausschusses der OEEC 1958

Entwurf eines Artikels ähnlich dem heutigen Art. 8 OECD-Musterabkommen

Abs. 1: Besteuerung von Einkommen und Vermögen von Schiff- und Luftfahrtunternehmen im internationalen Verkehr

Abs. 2: Besteuerung von Einkommen und Vermögen von Binnenschiffahrtsunternehmen

Abs. 3: Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes, wird er dem Heimathafen zugerechnet

Abs. 4: Besteuerung von Crew-Mitgliedern im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung, alternativ im Wohnsitzstaat

2. Historische Entwicklung

- i) Finale Formulierung von Art. 8 Abs. 4 durch Formulierungsgruppe des Steuerausschusses der OEEC 1959 (nach Intervention Norwegens)

Crew-Mitglieder können („may be taxed“, anstelle von „shall be taxed only“) im Staat des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung besteuert werden, d.h. Besteuerung auch im Wohnsitzstaat des Crew-Mitglieds möglich, ggf. unter Anrechnung der Steuern des Quellenstaats

2. Historische Entwicklung

i) Steuerausschuss der OEEC 1959

Die Regelung des Art 8 Abs. 4 wird in den Artikel über die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit integriert (heute Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen)

3. Änderungsvorschläge der OECD 2013/2014

a) Art. 8 OECD-Musterabkommen

Abs. 1: Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats aus dem Betrieb von Schiffen oder Flugzeugen im internationalen Verkehr sollen nur in diesem Staat steuerpflichtig sein.

Abs. 2 (heute Abs. 4):

Abs. 1 soll auch Anwendung finden auf Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle.

3. Änderungsvorschläge der OECD 2013/2014

a) Art. 8 OECD-Musterabkommen

Konsequenzen der Änderungsvorschläge:

Besteuerung im Sitzstaat anstelle des Staates des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Anwendung nur noch auf internationalen Verkehr, durch Streichung des die Binnenschiffahrt regelnden Abs. 2 und die Definition des internationalen Verkehrs als grenzüberschreitend

Abs. 3 (Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes) hinfällig durch Zuordnung des Besteuerungsrechts zum Sitzstaat

3. Änderungsvorschläge der OECD 2013/2014

b) Art. 13 Abs. 3 OECD-Musterabkommen

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nur im Sitzstaat anstelle des Staates des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

3. Änderungsvorschläge der OECD 2013/2014

c) Art. 22 Abs. 3 OECD-Musterabkommen

Besteuerung des Einkommens und Vermögens von Schiffen und Luftfahrzeugen
nur im Sitzstaat anstelle des Staates des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

3. Änderungsvorschläge der OECD 2013/2014

d) Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen

Besteuerung von Crew-Mitgliedern für Dienstleistungen im internationalen Verkehr nur im Wohnsitzstaat des Crew-Mitglieds (Ausnahme: Betrieb des Schiffes oder Flugzeugs ausschließlich im anderen Vertragsstaat)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



Prof. Dr. Alexander Hemmelrath

Kalvarienbergstraße 22
82340 Feldafing

Tel +49 8157 900 980

Fax +49 8157 7096

E-Mail info@hemmelrath-compagnie.com

Web www.hemmelrath-compagnie.com