

Recht der Internationalen Wirtschaft

Betriebs-Berater International



RIW

Die erste Seite · *Dr. Stephan R. Göthel*

- 241 Die Regelungszuständigkeit der Vereinigten Staaten für ausländische Dollar-Überweisungen und Dollar-Konten
Dr. Michael Gruson
- 252 Mehr Rechtssicherheit im Schadensersatzrecht der USA
Prof. Dr. Dr. Rudolf Dolzer und Thomas Valen
- 258 Abwehrstrategien gegen unberechtigte Klagen in den USA
Prof. Dr. Christoph G. Paulus
- 262 Kollisionsrechtliche Absicherung gemeinschaftsrechtlicher Standards im Bereich des Verbraucherschutzes:
Der Vorschlag für eine Rom I-Verordnung
Dr. Klaus Bitterich
- 270 Die Company Law Reform Bill: Zur Reform des Gesellschaftsrechts im Vereinigten Königreich
Dr. Ronny Jänig
- 277 Corporate Governance im französischen Gesellschaftsrecht
Julia Hövermann und Christian Klein
- 294 Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten · *Dr. Jochen Murach*

Beihefter (1/06):

Vorschlag des Deutschen Rates für Internationales Privatrecht für eine Regelung des Internationalen Gesellschaftsrechts auf europäischer/nationaler Ebene
Prof. Dr. Dres. h. c. Hans-Jürgen Sonnenberger und Frank Bauer

52. Jahrgang

4/2006

Seiten 241–320

Verlag Recht und Wirtschaft · Frankfurt am Main

Damit ist auch die Hauptursache für die schwindenden Spielräume des Gesetzgebers angesprochen. Die nationalen Steuerumgebungsvorschriften mit grenzüberschreitendem Bezug tangieren den Anwendungsbereich von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Eine Rechtfertigung mit der Missbrauchsabwehr scheidet regelmäßig, wenn die entsprechende Norm eine überschießende Tendenz aufweist, also auch wirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen erfasst. Deshalb muss auch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung mit anderen Erwägungen gerechtfertigt werden.

Insgesamt ist festzuhalten, dass sich Steuerumgehung nur noch begrenzt protektionistisch verhindern lässt. Der deutsche Staat muss nach anderen Wegen suchen, sein Steueraufkommen zu sichern. Entweder er versucht, auf eine stärkere Steuerharmonisierung innerhalb der EU hinzuwirken, oder er nimmt den Steuerwettbewerb mit anderen Staaten auf. Es bleibt abzuwarten, ob es der Politik auf europäischer Ebene gelingt, die negativen Folgen des Steuerwettbewerbs für die Mitgliedstaaten abzumildern, ohne den Binnenmarkt zu gefährden.

Dr. Jochen Murach, LL.M., Dubai*

Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat am 20. 2. 2006 mitgeteilt, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten (DBA VAE) nicht verlängert werde. Damit wird das Abkommen am 10. 8. 2006, zehn Jahre nach seinem In-Kraft-Treten, auslaufen. Nach Mitteilung des BMF soll das Abkommen neu verhandelt werden. Die Bundesregierung beabsichtigt, die Verhandlungen bereits in der ersten Hälfte dieses Jahres aufzunehmen. Die Entscheidung ist insofern überraschend, als das BMF noch im Sommer 2005 erklärt hatte, das DBA VAE werde – wie in Art. 30 Abs. 1 Satz 2 DBA VAE vorgesehen – um weitere zehn Jahre verlängert. Augenscheinlich hat die neue Bundesregierung im Herbst 2005 die Verlängerung des Abkommens auf den Prüfstand gestellt und für ein Umdenken in dieser Frage gesorgt.

I. Steuerliche Situation in den VAE

Aus deutscher Sicht ist die steuerliche Situation in den VAE fast einmalig. Wenngleich einzelne Emirate über ertragsteuerliche Gesetze verfügen, werden diese in der Praxis nicht angewandt. De facto gibt es daher keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Ausnahmen von dieser Praxis bestehen lediglich für Niederlassungen (*branches*) ausländischer Banken sowie für Unternehmen aus der Öl-, Gas- und petrochemischen Industrie. Der Zustand der Steuerfreiheit ist in den Freihandelszonen der einzelnen Emirate für einen Zeitraum von in der Regel mindestens 15 Jahren sogar gesetzlich garantiert. Eine der deutschen Gewerbesteuer ähnliche Steuer kennen die VAE nicht. Der Vollständigkeit halber sei am Rande darauf hingewiesen, dass die VAE die Einführung einer Umsatzsteuer planen. Im Gespräch ist ein Steuersatz von 5%. Im Gegenzug sollen Einfuhrzölle wegfallen.

II. Bedeutung des DBA VAE

Das noch geltende DBA VAE orientiert sich weitgehend an dem OECD-Musterabkommen. Es erfasst aus deutscher Sicht

insbesondere die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, aus Sicht der VAE die Einkommensteuer (*income tax*) und Körperschaftsteuer (*corporation tax*).

Gemäß Art. 30 Abs. 2 DBA VAE ist das Abkommen im Jahr 2006 auf die in einem Veranlagungszeitraum zu erhebenden Steuern letztmalig anzuwenden. Dies gilt auch für die im Wege des Abzugs zu erhebenden Steuern von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die bis zum 31. 12. 2006 gezahlt werden.

Vor diesem Hintergrund der günstigen steuerlichen Verhältnisse in den VAE bieten sich bis dato unbeschränkt Steuerpflichtigen attraktive Gestaltungsmöglichkeiten, welche nachfolgend kurz vorgestellt und unter Berücksichtigung des Auslaufens des Abkommens analysiert werden sollen. Dabei wird als *worst case scenario* zugrundegelegt, dass es ein neues DBA nicht gibt und daher die allgemeinen Regelungen des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34 c EStG, § 26 KStG) anzuwenden sind.

1. Unternehmensgewinne

Übt ein in Deutschland ansässiges Unternehmen seine Tätigkeit in den VAE durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so können die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne in den VAE besteuert werden (Art. 7 Abs. 1 DBA VAE). Die Voraussetzung einer Betriebsstätte ist im Fall der Errichtung einer Niederlassung (*branch*) in der Regel erfüllt. Dies gilt auch bei Gründungen von Niederlassungen in Freihandelszonen.

Gewinne von Betriebsstätten sind nach Art. 24 Abs. 1 lit. a DBA VAE grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen; sie sind allerdings bei natürlichen Personen im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Diese Freistellung steht jedoch unter dem Aktivitätsvorbehalt gem. Art. 24 Abs. 1 lit. c DBA VAE. Danach wird die Freistellung nicht gewährt, wenn die jeweilige Betriebsstätte keine der in § 8 Abs. 1, 2 AStG ge-

* Der Autor ist bei Amereller Legal Consultants tätig. Mehr über ihn erfahren Sie auf S. VIII.

nannten Tätigkeiten (z.B. Handel, Dienstleistungen) verrichtet.

Sollte ein zukünftiges Abkommen mit den VAE keine entsprechende Betriebsstätten-Regelung enthalten, entfielen die Freistellung von solchen Gewinnen. Folglich wären diese Einkünfte bei der deutschen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Aufgrund der in den VAE herrschenden Steuerfreiheit würde eine Steueranrechnung gemäß § 34c EStG bzw. § 26 KStG ins Leere laufen. Im Ergebnis würden die in den VAE erzielten Gewinne der Betriebsstätte in vollem Umfang der deutschen Steuer unterworfen.

Um eine Steuerfreistellung der Betriebsättengewinne bei kapitalgesellschaftlichen Strukturen weiterhin zu gewährleisten, ist die Gründung einer Kapitalgesellschaft als Zwischengesellschaft in einem Drittstaat zu erwägen, der ein vergleichbares DBA mit den VAE abgeschlossen hat. In die Überlegungen einzubeziehen wären dann selbstverständlich auch die abkommensrechtliche Situation zwischen jenem Drittstaat und Deutschland, die Kosten der Struktur sowie etwaige anzuwendenden Abkommensmissbrauchsregelungen im Drittstaat.

In personengesellschaftlichen Strukturen können diese Gestaltungen aber nur zu einer Minderung des Steuerbarwerts führen: Schüttet die Zwischengesellschaft über einen wesentlichen Zeitraum Gewinne nicht aus, wird die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens jedenfalls hinausgezögert. Denn das Halbeinkünfteverfahren ist anzuwenden, wenn die Zwischengesellschaft aus dem Drittstaat an die deutsche Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter ausschüttet. Eine Freistellung der in den VAE erzielten Ergebnisse bis auf die Ebene der natürlichen Personen als Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft bzw. auf die Ebene eines Einzelunternehmers ist ohne die Anwendung eines Betriebsättengewinne freistellenden DBA nicht zu erreichen.

2. Dividenden

Dividenden einer in den VAE ansässigen Kapitalgesellschaft an eine in Deutschland ansässige Person können in Deutschland besteuert werden (Art. 10 Abs. 1 DBA VAE). Das in Art. 10 Abs. 2 DBA VAE geregelte Quellenbesteuerungsrecht der VAE ist aufgrund der dort herrschenden Steuerfreiheit ohne Bedeutung.

Ist eine deutsche Kapitalgesellschaft Empfängerin der Dividenden, sieht das deutsche Steuerrecht grundsätzlich eine Steuerfreistellung vor (§ 8b Abs. 1 KStG). Eine Besteuerung erfolgt lediglich in Höhe von 5% der Dividenden, die als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten (§ 8b Abs. 5 KStG). Aufgrund dieses, nach deutschem Steuerrecht bestehenden Schachtelprivilegs würde ein Wegfall des DBA VAE für Kapitalgesellschaften keine negativen Auswirkungen haben.

Ist hingegen eine natürliche Person unmittelbar oder über eine Personengesellschaft Empfängerin der Dividenden, sind diese in Deutschland in vollem Umfang steuerpflichtig (vgl. Art. 24 Abs. 1 DBA VAE), wenngleich sie dort gem. § 3 Nr. 40 EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen.

Angesichts des ohnehin nicht ausgeübten Quellenbesteuerungsrechts dürfte ein Wegfall des Abkommens insgesamt keine nennenswerte Auswirkung auf die Besteuerung von Dividenden haben. Handlungsbedarf ist insoweit nicht gegeben.

3. Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit

Gehälter, die ein in Deutschland ansässiger Mitarbeiter bezieht, können grundsätzlich in Deutschland besteuert werden, soweit die Tätigkeit nicht in den VAE ausgeübt wird (Art. 15 Abs. 1 DBA VAE). Ausnahmsweise hat Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht, wenn sich der Mitarbeiter in den VAE weniger als 183 Tage in einem Kalenderjahr aufhält, die Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz in Deutschland gezahlt und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in den VAE wirtschaftlich getragen werden (Art. 15 Abs. 2 DBA). Soweit das Besteuerungsrecht den VAE zugewiesen ist, sind diese Einkünfte in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt (Art. 24 Abs. 1 lit. a DBA VAE).

Sollte keine entsprechende Nachfolgeregelung vereinbart werden, sind auch die aufgrund der Tätigkeit in den VAE erzielten Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit in Deutschland zu versteuern. Eine Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34c EStG entfällt mangels Besteuerung in den VAE.

Abhilfe kann insoweit die Aufgabe des Wohnsitzes bzw. die Beendigung des gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland schaffen. Ferner sieht der Auslandstätigkeitserlass des BMF vom 31. 10. 1983 (BStBl. I 1983, 470) begünstigende Regelungen für bestimmte Tätigkeiten vor: Danach werden die Vergütungen, die der Mitarbeiter für seine Dienste im Ausland erhält, in Deutschland nicht besteuert, wenn die Auslandstätigkeit ununterbrochen mehr als drei Monate dauert. Begünstigt sind u.a. Tätigkeiten im Bereich des Anlagenbaus sowie damit zusammenhängende Beratungsleistungen.

4. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Nach Art. 13 Abs. 1 DBA VAE können Gewinne aus der Veräußerung von in den VAE gelegenem unbeweglichen Vermögen in den VAE besteuert werden. Die Gewinne sind bei natürlichen Personen unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung freigestellt. Dies gilt u.a. auch für die Veräußerung von beweglichem Betriebsvermögen einer in den VAE errichteten Betriebsstätte bzw. für die Veräußerung der Betriebsstätte, sofern der Aktivitätsvorbehalt erfüllt ist (Art. 24 Abs. 1 lit. c DBA VAE).

Im Hinblick auf das Auslaufen des Abkommens sollten daher vorzeitige Veräußerungen in Betracht gezogen werden, um die noch günstige Rechtslage zu nutzen.

III. Ausblick

Die vom BMF angekündigte Neuverhandlung des DBA VAE verleitet zu Spekulationen hinsichtlich der weiteren abkommensrechtlichen Entwicklung, nicht zuletzt angesichts des Umstands, dass das DBA VAE nach dem Willen der alten Bundesregierung unverändert verlängert werden sollte. Letztlich ist dieses Umdenken nachvollziehbar, da der in den vergangenen Jahren immens gestiegene wirtschaftliche Verkehr zwischen Deutschland und den VAE auch beträchtliche Auswirkungen für den deutschen Fiskus nach sich gezogen hat. Verantwortlich ist hierfür die beinahe einzigartige Steuersituation in den VAE. Die Tatsache der praktischen Steuerfreiheit könnte von deutscher Seite im Rahmen der Neuverhandlungen des Abkommens zum Anlass genommen werden, den Grundsatz der Freistellung durch den Grundsatz der Anrechnung als Instrument zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu ersetzen. Dies bleibt allerdings abzuwarten.