Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung hat gesetzändernden bzw. Gesetzesergänzenden Inhalt und bedarf daher der Genehmigung durch den Nationalrat gemäß Art. 9 Abs. 1 Z 1 B-VG. Es hat nicht politischen Charakter. Es ist nicht erforderlich, eine unmittelbare Anwendung des Abkommens im innerstaatlichen Rechtsbereich durch einen Beschluss gemäß Art. 9 Abs. 2 Z 3 B-VG, dass dieser Staatsvertrag durch Erlassung von Gesetzen zu erfüllen ist, auszuschließen. Da durch das Abkommen Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereiches der Länder geregelt werden, bedarf es überdies der Zustimmung des Bundesrates gemäß Art. 9 Abs. 2 Z 2 B-VG.

Die steuerlichen Beziehungen zwischen der Republik Österreich und Japan werden aktuell durch das am 20. Dezember 1961 in Wien unterzeichnete Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, das am 4. April 1963 in Kraft getreten ist (BGBl Nr. 127/1963), geschützt. Das Abkommen ist allerdings veraltet und entspricht nicht den neuesten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht. Der Ausbau der Wirtschaftsbeziehungen Österreichs zu Japan erfordert die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen durch den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß den neuesten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht. Es soll damit auch der Standort Österreich für den weiteren Ausbau der wirtschaftlichen Beziehungen gestärkt werden. Im Rahmen eines entsprechenden Abkommens ist nicht zuletzt den jüngsten Arbeiten auf Ebene der OECD/G20 zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) Rechnung zu tragen.

Vom 8. bis 10. Mai 2012 fand in Wien die erste Runde und vom 19. bis 21. April 2016 in Tokio die zweite Runde der Verhandlungen zum Abschluss eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und Japan statt. Es wurde dabei der vorliegende Abkommensentwurf ausgearbeitet.

Als Ausgangslage für die nunmehrigen Abkommensverhandlungen diente zum einen das am 20. Dezember 1961 in Wien unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen. Zum anderen folgt der vorliegende Abkommensentwurf in größtmöglichem Umfang, d.h. soweit dies mit den wesentlichen außensteuerlichen Positionen der beiden Staaten vereinbar ist, den Regeln des OECD-Musterabkommens in der aktuellen Fassung aus dem Jahr 2014, wobei jedoch aufgrund des BEPS-Aktionsplans bereits absehbare künftige Änderungen des OECD-Musterabkommens (etwa hinsichtlich der Präambel oder des Verständigungsverfahrens) bereits vorweggenommen wurden.

Mit dem Inkrafttreten des Staatsvertrags werden im Wesentlichen keine finanziellen und keine personellen Wirkungen verbunden sein.

II. Besonderer Teil:

Zu Art. 1 (Unter das Abkommen fallende Personen):

Das Abkommen ist auf natürliche und juristische Personen anzuwenden, die in einer der beiden Vertragsparteien gemäß Art. 4 ansässig sind.

Der Vorschlag Japans betreffend den persönlichen Anwendungsbereich von Personengesellschaften und sonstigen transparenten Gebilden sieht die Einfügung eines Abs. 2 vor, nach dem im Sinne dieses Abkommens Einkünfte, die durch oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach dem Steuerrecht eines der beiden Vertragsstaaten als vollständig oder teilweise steuerlich transparent gelten, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gelten, jedoch nur, soweit die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person gelten. Unter anderem aufgrund der Probleme im Zusammenhang mit Collective Investment Vehicles (CIVs) lehnt jedoch Österreich diesen Vorschlag ab. Als Kompromiss wäre aus österreichischer Sicht eine Kombination des vorgeschlagenen Abs. 2 mit Abs. 3 denkbar.

Zu Art. 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern):

In sachlicher Hinsicht gilt das Abkommen für die in beiden Vertragsparteien in Geltung stehenden oder künftig erhobenen Steuern vom Einkommen.

Zu Art. 3 (Allgemeine Begriffsbestimmungen):

Dieser Artikel enthält die in Doppelbesteuerungsabkommen üblichen OECD-konformen Begriffsumschreibungen. Der Vorschlag Japans umfasst zusätzlich eine Definition des Begriffes des „Pensionsfonds“ in Abs. 1 lit. 1.

Zu Art. 4 (Ansässige Person):

Diese Bestimmung enthält in Abs. 1 die OECD-Grundsätze für die Umschreibung des Begriffes der Ansässigkeit und in Abs. 2 die OECD-konformen Lösungen für Ansässigkeitskonflikte bei natürlichen Personen. In Abs. 3 ist entsprechend dem OECD-Musterabkommen die Kollisionsregel vorgesehen, nach welcher bei doppelansässigen juristischen Personen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung entscheidend ist.

Zu Art. 5 (Betriebstätte):

Dieser Artikel beinhaltet die Definition des Begriffes „Betriebstätte“. In OECD-konformer Weise versteht man unter dem Begriff „Betriebstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit, wobei Abs. 2 Beispiele enthält.

Bei Bauausführungen oder Montageleistungen wird – entsprechend dem OECD-Musterabkommen – die Frist zur Begründung einer Betriebstätte mit zwölf Monaten festgelegt.

Nach dem japanischen Vorschlag soll sich der Ausnahmenkatalog des Abs. 4 in seiner lit. a und b nicht auch auf die „Auslieferung“ beziehen. Zu diesem Vorschlag wäre der österreichische Kompromiss, diese Einschränkung des Ausnahmenkatalogs mit Hilfe des Protokolls dahingehend zu relativieren, dass die Benutzung von Einrichtungen oder Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Auslieferung unterhalten werden, nur dann als Betriebstätte gelten, wenn diese Tätigkeiten nicht nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen. Ungeachtet dessen ist die österreichische Position im Grundsatz aber jene, wonach dem im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 7 erarbeiteten Textentwurf zu Abs. 4 gefolgt wird (durch welchen die Voraussetzung, dass die Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, für sämtliche der in Abs. 4 genannten Fälle klargestellt wird).

Nach dem japanischen Vorschlag soll Art. 5 auch die „Anti-Fragmentation-Rule“ entsprechend dem BEPS-Aktionspunkt 7 enthalten.

Die Vorgaben des Abs. 7 zur Vertreterbetriebstätte und jene des Abs. 8 entsprechen ebenso den Arbeiten des BEPS-Aktionspunkts 7.

Zu Art. 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen):

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen werden in Übereinstimmung mit den OECD-Grundsätzen in der Vertragspartei besteuert, in der sich das betreffende Vermögen befindet.

Zu Art. 7 (Unternehmensgewinne):

Japan schlägt die Übernahme des neuen „authorized OECD approach“ („AOA“) bei der Ermittlung von Betriebstättengewinnen vor, wodurch im Wesentlichen eine steuerliche Gleichstellung zwischen Betriebstätten mit Tochtergesellschaften hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Gewinnzuteilung herbeigeführt werden soll.

Der österreichische Vorschlag sieht hingegen die möglichst vollständige Übernahme des OECD-Musterabkommens in der Fassung vor 2010 vor.

Zu Art. 8 (Seeschifffahrt und Luftfahrt):

Diese Bestimmung sieht vor, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur in diesem Staat besteuert werden dürfen.

Zu Art. 9 (Verbundene Unternehmen):

Dieser Artikel befasst sich mit verbundenen Unternehmen (Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle). Er sieht in OECD-konformer Weise vor, dass in diesen Fällen die Steuerbehörden einer Vertragspartei Gewinnberichtigungen vornehmen dürfen, wenn wegen der besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen nicht die tatsächlichen steuerlichen Gewinne ausgewiesen werden.

Die in Abs. 3 getroffene Vereinbarung entspricht dem japanischen Wunsch, nach Ablauf einer Frist von zehn Jahren ab dem Ende des Steuerjahres, in dem dieses Unternehmen ohne die in Absatz 1 genannten Bedingungen die Gewinne erzielt hätte, die der Änderung unterliegen würden, nicht mehr ändern zu dürfen.

Zu Art. 10 (Dividenden):

Der japanische Vorschlag zu Abs. 1 zielt darauf ab, das Besteuerungsrecht für Dividenden ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des nutzungsberechtigten Dividendenempfängers zuzuteilen. Hingegen schlägt Österreich grundsätzlich ein 10%iges Quellenbesteuerungsrecht vor. Abweichend davon soll aber gemäß Abs. 3 das ausschließliche Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat vorsehen, wenn der Nutzungsberechtigte eine zu mindestens 10% beteiligte Gesellschaft oder ein Pensionsfonds ist.

Die in Abs. 6 vorgesehene Definition des Begriffs „Dividenden“ weicht aufgrund des japanischen Vorschlags vom Wortlaut des OECD-Musterabkommens ab. Dies soll im Ergebnis allerdings insofern keine Änderung des Anwendungsbereichs mit sich bringen, als der Begriff der „Gesellschaftsanteile“ ohnehin als Überbegriff zu werten ist.

Der in Abs. 7 enthaltene Betriebsstättenvorbehalt entspricht Abs. 4 des OECD-Musterabkommens.

Zu Art. 11 (Zinsen):

Abs. 1 teilt für Zinseinkünfte grundsätzlich das alleinige Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu. Abweichend davon enthält Abs. 2 in bestimmten Fällen ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats. Aufgrund des Art. 20 ist eine Berücksichtigung der stillen Gesellschaft für Zwecke des Art. 11 nicht erforderlich. Der in Abs. 4 enthaltene Betriebsstättenvorbehalt entspricht dem OECD-Musterabkommen.

Zu Art. 12 (Lizenzgebühren):

Für Lizenzgebühren wird dem Ansässigkeitsstaat durch den Abs. 1 der Bestimmung das alleinige Besteuerungsrecht an Lizenzeinkünften zugeteilt. Der Lizenzgebührenbegriff wird in Abs. 2 definiert und ist OECD-konform. Abs. 3 beinhaltet einen Betriebsstättenvorbehalt, Abs. 4 enthält den Fremdverhaltensgrundsatz, wobei auch diese Bestimmungen dem OECD-Musterabkommen entsprechen.

Zu Art. 13 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen):

Dieser Artikel enthält die OECD-üblichen Regelungen für die Besteuerung der Gewinne aus Vermögensveräußerungen.

Zu Art. 14 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit):

Nach Art. 14 werden private Aktivbezüge, das sind Aktivbezüge, die nicht unter speziellere Bestimmungen des Abkommens fallen, im Allgemeinen in jener Partei besteuert, in der die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird. Art. 14 Abs. 2 enthält hierbei die Ausnahmebestimmung für kurzfristige Auslandstätigkeiten (183 Tage).

Zu Art. 15 (Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen):

Das Besteuerungsrecht für Aufsichtsratsbezüge wird entsprechend dem OECD-Musterabkommen jener Vertragspartei zugeteilt, in der die Gesellschaft ansässig ist, welche die Aufsichtsratsbezüge auszahlt.

Zu Art. 16 (Künstler und Sportler):

Für die Besteuerung der Künstler und Sportler werden die OECD-Grundsätze übernommen, wobei in der englischen Fassung des Abkommens – entsprechend dem OECD-Musterabkommen in der Fassung 2014 – der genderneutrale Begriff „Sportsperson“ verwendet wird. Nach diesem Artikel steht jenem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zu, in welchem der Künstler oder Sportler persönlich auftritt (Abs. 1). In Abs. 1 fehlt der Verweis auf Art. 7, weil im Rahmen der Unternehmensgewinne ohnehin den anderen Bestimmungen der Vorrang eingeräumt wird.

Das Quellenbesteuerungsrecht des Art. 16 geht auch dadurch nicht verloren, dass die Einkünfte nicht unmittelbar dem Künstler oder Sportler, sondern einem zwischengeschalteten Rechtsträger zufließen (Abs. 2).

Zu Art. 17 (Ruhegehälter):

Gemäß Art. 17 wird das Besteuerungsrecht für Ruhebezüge (das sind solche, die nicht unter Art. 18 fallen) – entsprechend dem OECD-Musterabkommen – grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat, zugewiesen.

Zu Art. 18 (Öffentlicher Dienst):

Aktiv- und Ruhebezüge, die aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, dürfen gemäß den in Art. 18 übernommenen OECD-Grundsätzen im Allgemeinen nur im Kassenstaat besteuert werden, wo sich also die auszahlende öffentliche Kasse befindet. Diese Regelung steht unter Staatsbürgerschaftsvorbehalt (Abs. 1 lit. a) sowie unter Ortskräftevorbehalt (Abs. 1 lit. b). Ebenso wie durch diese beiden Ausnahmen vom Kassenstaatsprinzip wird durch die Erwerbisklausel iSd Abs. 3 (erwerbswirtschaftliche Betätigungen der öffentlichen Hand) die Besteuerung für den öffentlichen Dienst in OECD-konformer Weise umgesetzt.

Österreich schlägt vor, dass gemäß Abs. 4 für Mitarbeiter bestimmter öffentlicher Institutionen (z.B. Wirtschaftskammer) das Kassenstaatsprinzip zur Anwendung kommen soll. Der japanische Vorschlag knüpft daran allerdings eine „Subject-to-tax“-Klausel, welche sich für Zwecke des österreichischen Formulierungsvorschlags im Protokoll befindet.

Zu Art. 19 (Studenten):

Diese Bestimmung sieht vor, dass Auslandsstudenten nicht im Aufenthaltsstaat besteuert werden dürfen, sofern Zuwendungen nicht aus dem Aufenthaltsstaat zufließen.

Der japanische Vorschlag sieht dabei allerdings vor, dass Abs. 1 nur für einen Zeitraum von höchstens einem Jahr gilt.

Nach dem österreichischen Vorschlag sollen bestimmte Vergütungen von Studenten, Praktikanten oder Lehrlingen, die diese für Tätigkeiten im Aufenthaltsstaat erhalten, dort nicht besteuert werden dürfen.

Zu Art. 20 (Stille Gesellschaft):

Abweichend von Art. 11 sieht diese Bestimmung vor, dass Einkünfte, die ein stiller Gesellschafter auf Grund eines Vertrags über eine stille Gesellschaft oder auf Grund eines ähnlichen Vertragsverhältnisses bezieht, im Vertragsstaat, aus dem diese Einkünfte und Gewinne stammen, besteuert werden dürfen. In Bezug auf Österreich ist unter „Stille Gesellschaft“ die sog. „echte stille Gesellschaft“ zu verstehen.

Zu Art. 21 (Andere Einkünfte):

Dieser Artikel sieht in OECD-konformer Weise vor, dass dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an allen Einkünften zugewiesen wird, für die im Abkommen keine besondere Zuteilungsregel vorgesehen ist.

Zu Art. 22 Grenzen der Abkommensvergünstigungen auf Vergünstigungen

In diesem Artikel ist – auf japanischen Vorschlag – eine Bestimmung zur Beschränkung der Abkommensvergünstigungen enthalten.

Der Artikel enthält zudem in Abs. 8 einen sog. „Principal-Purpose-Test“.

Zu Art. 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung):

In diesem Artikel werden die Methoden festgelegt, nach denen die Doppelbesteuerung vermieden wird: Demnach wendet Österreich – vorbehaltlich der lit. b bis d – grundsätzlich die Befreiungsmethode an. Japan hingegen wendet grundsätzlich die Anrechnungsmethode an.

Zu Art. 24 (Gleichbehandlung):

Dieser Artikel enthält – in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen – Regelungen über das Verbot von Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Abs. 1) oder der Kapitalbeteiligung (Abs. 4). Desgleichen ist eine Diskriminierung von Betriebstätten ausländischer Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen untersagt (Abs. 2).

Zu Art. 25 (Verständigungsverfahren):

Die Vorschriften dieses Artikels enthalten die OECD-üblichen Grundsätze über das in Streit- oder Zweifelsfällen durchzuführende Verständigungsverfahren. Dabei kann das Verständigungsverfahren in beiden Vertragsstaaten eingeleitet werden. Dies ist bereits ein Vorgriff auf die Änderungen des OECD-Musterabkommens auf Grundlage des BEPS-Aktionspunkts 14.

In Abs. 5 ist die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens vorgesehen, dessen Verfahren im Protokoll entsprechend dem japanischen Vorschlag näher geregelt ist.

Zu Art. 26 (Informationsaustausch):

Durch diesen Artikel verpflichten sich die beiden Vertragsstaaten zum umfassenden Informationsaustausch iSd OECD-Musterabkommens. Davon sind entsprechend dem OECD-Standard betreffend Transparenz und Amtshilfebereitschaft auch Bankinformationen erfasst.

Zu Art. 27 (Vollstreckungsamtshilfe):

Dieser Artikel enthält Bestimmungen zur Vollstreckungsamtshilfe.

Nach dem japanischen Vorschlag soll der Begriff des „Steueranspruchs“ iSd Abs. 2 auch für sonstige Steuern gelten, auf die sich die Regierungen der Vertragsstaaten jeweils durch einen diplomatischen Notenwechsel verständigen (Abs. 2 lit. c).

Zur Frage der Verjährung (Abs. 5) schlägt Japan in Abs. 6 eine Bestimmung vor, nach welcher Handlungen eines Vertragsstaats im Zuge der Vollstreckung eines von der zuständigen Behörde dieses Vertragsstaats für die Zwecke des Absatzes 3 oder 4 anerkannten Steueranspruchs, die bei Vornahme durch den anderen Vertragsstaat eine Hemmung oder Unterbrechung der nach dem Recht des anderen Vertragsstaats für den Steueranspruch geltenden Verjährungsfristen bewirken würden, ebendiese Wirkung nach dem Recht des anderen Vertragsstaats haben, wobei die zuständige Behörde des erstgenannten Vertragsstaats die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats über entsprechende Handlungen unterrichtet.

Zu Art. 28 (Diplomaten):

Dieser Artikel regelt in klarstellender Weise das Verhältnis des Doppelbesteuerungsabkommens zu den völkerrechtlich privilegierten Personen.

Zu Art. 29 (Überschriften):

Nach diesem Artikel dienen die Artikelüberschriften lediglich der besseren Orientierung und haben keine Auswirkung auf die Auslegung des Abkommens.

Zu Art. 30 und 31 (Inkrafttreten und Kündigung):

Diese Bestimmungen betreffen den zeitlichen Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens.

Der japanische Vorschlag (Abs. 3) enthält – abweichend von Art. 30 Abs. 2 – besondere Bestimmungen über das Inkrafttreten.

Protokoll:**Zur Protokollbestimmung zu Art. 5 Abs. 4:**

Nach dem japanischen Vorschlag soll sich der Ausnahmekatalog des Abs. 4 in seiner lit. a und b nicht auch auf die „Auslieferung“ beziehen. Zu diesem Vorschlag wäre der österreichische Kompromiss, diese Einschränkung des Ausnahmekatalogs mit Hilfe des Protokolls dahingehend zu relativieren, dass die Benutzung von Einrichtungen oder Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Auslieferung unterhalten werden, nur dann als Betriebsstätte gelten, wenn diese Tätigkeiten nicht nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen.

Zur Protokollbestimmung zu Art. 15:

Im Zuge der Abkommensverhandlungen hat sich ein unterschiedliches Verständnis des Anwendungsbereichs des Art. 16 OECD-Musterabkommen – dem Art. 15 dieses Abkommens nachgebildet ist – herausgestellt. Im Gegensatz zur österreichischen Auslegung sollen nach dem japanischen Verständnis nämlich auch „managing functions“ unter die Bestimmung für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen zu subsumieren sein. In einer entsprechenden Protokollbestimmung soll daher der Anwendungsbereich der Bestimmung dahingehend erweitert werden, dass sich Art. 15 auf Zahlungen bezieht, die Mitglieder eines Aufsichts- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs einer Gesellschaft beziehen, unabhängig davon, ob die Mitglieder eines solchen Organs eine Aufsichtstätigkeit oder eine leitende Tätigkeit ausüben.

Zur Protokollbestimmung zu Art. 18 Abs. 4:

Entsprechend dem japanischen Verhandlungswunsch, die Kassenstaatsregel iZm der Österreichischen Wirtschaftskammer oder einer anderen Einrichtung der beiden Vertragsstaaten an eine der beiden Vertragsstaaten an eine „Subject-to-tax“-Klausel zu knüpfen, enthält die Protokollbestimmung zu Art. 18 Abs. 4 einen entsprechendem Formulierungsvorschlag Österreichs.

Zur Protokollbestimmung zu Art. 25 Abs 5:

Diese Protokollbestimmung enthält den japanischen Vorschlag zu näheren Regelung des Schiedsverfahrens iSd Abs. 5.

Zur Protokollbestimmung zu Art. 26:

Auf Grundlage eines japanischen Vorschlags befindet sich nunmehr im Protokoll zu Art. 26 eine Klarstellung über die Grenzen des Informationsaustauschs.