

Bundesministerium für Finanzen
Frau Dr. Sabine Schmidjell-Dommes
Abteilung IV/8
Johannesgasse 5
1010 Wien

per E-Mail:
post.iv-8@bmf.gv.at

Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik
Wiedner Hauptstraße 63 | 1045 Wien
T 05 90 900 DW | F 05 90 900 4460
E fsp@wko.at
W wko.at/fp

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom
GZ: 2021-0.062.356

Unser Zeichen, Sachbearbeiter
FSP/11/21/VRA/SS
Mag. Veronika Rauner-Andrae

Durchwahl
4173

Datum
09.04.2021

Protokollentwurf zur Abänderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Brasilien

Sehr geehrte Frau Dr. Schmidjell-Dommes,

die Wirtschaftskammer Österreich (WKÖ) bedankt sich für Ihre Nachricht vom 10.3.2021 und die Möglichkeit, zum Entwurf des Abänderungsprotokolls zum Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Stellung zu nehmen.

Grundsätzliches:

Derzeit grenzt ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) aus dem Jahr 1976 (BGBl. 1976/431) die Besteuerungsrechte zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien ab. Dieses entspricht jedoch nicht mehr den üblichen Standards. Um mehr Rechtssicherheit zu erreichen und einzelne Bestimmungen an internationale Modelle wie das OECD- bzw. UN-Musterabkommen anzupassen, soll das DBA einer Vollrevision unterzogen werden, was grundsätzlich zu begrüßen ist.

Aus Sicht österreichischer Unternehmen ist es besonders wichtig, dass es zu keiner Schlechterstellung im Verhältnis zu anderen Staaten im europäischen Wirtschaftsraum kommt. Darauf wird in diesem Fall aus zwei Blickwinkeln ganz besonders zu achten sein. Einerseits ist Österreich ein bedeutender Wirtschaftsstandort für Investitionen aus Brasilien, was zur Beschäftigung von rund

400 Mitarbeitern führt, wobei weitere umfangreiche und substanzielle Investitionen durch brasilianische Unternehmen geplant sind. Andererseits sollen durch die Revision vor allem für österreichische Unternehmen keine Standortnachteile im Verhältnis zu anderen europäischen Staaten entstehen. Daher ist der Vergleich mit Abkommen anderer europäischer Länder, die auch ältere DBA mit Brasilien in Anwendung haben, von Bedeutung.

Für die Schweiz ist seit 1.1.2018 ein neues DBA mit Brasilien anwendbar, welches eines der aktuellsten der von Brasilien in letzter Zeit abgeschlossenen DBA ist. Um die neueste DBA-Politik Brasiliens mit einem europäischen Staat zu berücksichtigen, kann daher dieses Abkommen zum Vergleich herangezogen werden. Allerdings sollte gleichzeitig beachtet werden, dass die Schweiz eine andere Ausgangslage als Österreich hatte, weil zwischen den beiden Staaten davor noch kein DBA anwendbar war.

Bilaterale Wirtschaftsbeziehungen:

Die österreichische Wirtschaft ist mit geschätzten 1.000 Brasilien-Exporteuren und über 200 Unternehmen mit Niederlassungen - größtenteils aus den Branchen Industrieausrüstung und Zulieferungen - in Brasilien gut vertreten. Brasilien ist Österreichs größter Markt in Südamerika, gleichzeitig der neuntwichtigste Überseemarkt der österreichischen Exportwirtschaft.

In den Rezessionsjahren 2015 und 2016 verzeichneten die österreichischen Exporte starke Rückgänge. Das erste Quartal 2020 ließ mit einer Steigerung der österreichischen Exporte um 9 % ein erfolgreiches Exportjahr erwarten. Die Coronavirus-Pandemie setzte dieser Hoffnung jedoch ein jähes Ende. Der Wert österreichischer Exporte brach im zweiten Quartal um 27 % ein, für das erste Halbjahr 2020 ergab sich dadurch ein Minus von 8,4 %.

Ungebrochen ist der Außenhandelsüberschuss mit Brasilien. Die österreichischen Importe beliefen sich im ersten Halbjahr 2020 auf 112 Mio. Euro, die Exporte nach Brasilien waren im selben Zeitraum mit 326 Mio. Euro fast dreimal so hoch. Besonders gute Chancen für Investitionen haben österreichische Technologien und Lösungen in den Bereichen Industriemodernisierung, Energie, Umwelttechnik, Gesundheit, Bergbau, Öl & Gas, Schienenverkehr und Logistik.

Zu den Bestimmungen im Einzelnen:

Artikel 5 DBA Brasilien - Betriebsstätte:

Die WKÖ begrüßt den österreichischen Vorschlag, die Frist für die Begründung von Betriebsstätten bei Bauausführungen und Montagen von sechs auf zwölf Monate zu verlängern. Im Protokoll zum DBA sollte aber ausdrücklich klargestellt werden, dass funktional dem Stammhaus zuordenbare Gewinne nicht vom Quellenstaat als Betriebsstättengewinne besteuert werden dürfen (Auschluss der Liefergewinnbesteuerung). Das ist aufgrund des seit einigen Jahren in Brasilien wirksamen Prinzips der Besteuerung des Welteinkommens besonders wichtig.

Artikel 9 DBA Brasilien - Verbundene Unternehmen:

Der österreichische Vorschlag der Aufnahme einer Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen-konformen Regelung zur korrespondierenden Gegenberichtigung bei fremdüblichen Verrechnungspreiskorrekturen durch einen der beiden DBA-Staaten ist sehr zu begrüßen.

Über unser AußenwirtschaftsCenter in Sao Paolo haben wir erfahren, dass Brasilien 2018 Verständigungsverfahrensregeln im nationalen Recht erlassen hat (Instrução Normativa RFB n. 1846/2018), die die sogenannten „secondary adjustments“ im Rahmen der Verrechnungspreiskorrekturen seitens Brasiliens teilweise ermöglichen. Mit dieser Entwicklung könnte das Einfügen eines Absatzes 2 in den Artikel 9 ein nicht mehr unüberwindliches Hindernis für Brasilien darstellen.

Artikel 10 DBA Brasilien - Dividenden:

Derzeit besteht ein einheitlicher Quellensteuersatz von 15 % auf Dividenden. Die Absicht beider Vertragsstaaten, Schachtelbeteiligungen an der Quelle deutlich niedriger zu besteuern, ist jedenfalls zu begrüßen. Die WKÖ gibt dem österreichischen Vorschlag den Vorzug, wonach für Konzernbeteiligungen von mindestens 10 % keine Steuer an der Quelle eingehoben werden soll. Zudem bleiben aufgrund der Schachtelbefreiung des § 10 KStG aus Brasilien stammende Dividenden (ab einer 10 %-Beteiligung) schon bisher steuerfrei und die Einhebung einer Bruttoquellensteuer in Brasilien würde daher wegen Nichtanrechenbarkeit in Österreich zum Kostenfaktor.

In Absatz 5 wird Brasilien die Erhebung einer „Branch Profits Tax“ ermöglicht, die von derzeit 15 % auf 10 % reduziert werden soll. Nachdem der kombinierte KöSt-Satz in Brasilien aktuell 34 % beträgt, führt diese Steuer bei Körperschaften zu einer effektiven Steuerbelastung von 44 % für Betriebsstättengewinne. Diese Bestimmung sollte gestrichen werden, da sie nicht der österreichischen Abkommenspraxis entspricht und nur einseitig von Österreich gewährt wird.

Leider findet sich aber auch in Art. 10 Abs. 7 des DBA Schweiz - Brasilien eine solche „Branch Profits Tax“.

Artikel 11 DBA Brasilien - Zinsen:

Die WKÖ begrüßt den österreichischen Vorschlag die Quellensteuer von derzeit 15 % generell auf 10 % zu reduzieren, was auch der Regelung in Art. 11 Abs. 2 OECD-Musterabkommen entspricht. Die in Absatz 3 eingefügten Ausnahmebestimmungen für Zinsen an öffentliche Institutionen oder Exportfinanzierungsagenturen sind jedenfalls zu begrüßen.

Artikel 12 DBA Brasilien - Lizenzgebühren:

Die Reduktion der Quellensteuersätze in Absatz 2 für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Marken von 25 % auf 15 % sowie in allen anderen Fällen von 15 % auf 10 %, wobei es dadurch im Bereich der Benutzungsrechte von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken zu keiner Änderung kommt, weil diese schon bisher mit 10 % besteuert wurden, wird grundsätzlich begrüßt. Allerdings sieht das OECD-Musterabkommen in Artikel 12 kein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzgebühren vor und die Höhe des Steuersatzes von 15 % bleibt noch immer eine Ausnahme in der österreichischen Abkommenspraxis.

Zudem wäre es wichtig, die Ausrüstungsgegenstände (Vergütungen aus der Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen) aus der Definition des Begriffs der Lizenzgebühren in Absatz 3 zu eliminieren, da regelmäßig Standardsoftware unter diesem Begriff subsumiert wird. Zudem hat Brasilien in dem „Private Ruling“ (Solucao de Consulta, 6003/2020), das im brasilianischen Amtsblatt vom 7.4.2020 veröffentlicht wurde, kundgetan, dass im Verhältnis zu Österreich jegliche Überlassung von Software unter Art. 12 Abs. 2 lit. a des DBA zu subsumieren ist und damit (derzeit) einer Abzugssteuer von 10 % unterliegt.

Artikel 12-A DBA Brasilien - Entgelte für technische Leistungen:

Die WKÖ spricht sich ausdrücklich dagegen aus, den von Brasilien vorgeschlagenen Artikel 12-A in das DBA aufzunehmen.

Obwohl Brasilien in seiner DBA-Politik dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht auf Vergütungen für (technische) Dienstleistungen zurechnet, werden dadurch Regelungen in das bestehende Abkommen aufgenommen, die der DBA-Politik Österreichs widersprechen. Artikel 12-A ist im UN-Musterabkommen 2017 vorgesehen, Österreich orientiert sich aber immer am OECD-Musterabkommen. Vor Jahren musste Österreich zwar bereits die Aufnahme einer solchen Bestimmung in

die DBA mit Indien, Pakistan und Vietnam akzeptieren. In der Praxis zeigen sich aber allerdings enorme Probleme damit.

Das Hauptproblem des Artikel 12-A besteht darin, dass diese Verteilungsnorm ein Quellenbesteuерungsrecht einräumt, ohne dass es dazu irgendeinen physischen Anknüpfungspunkt geben muss. Es reicht für eine Steuerpflicht an der Quelle völlig aus, dass die Entgelte von Brasilien aus bezahlt werden, der Schuldner der Entgelte muss nur im Quellenstaat ansässig sein oder dort zumindest eine Betriebsstätte haben. Im umgekehrten Fall eines Leistungserbringers in Brasilien geht dieses Quellenbesteuerungsrecht ins Leere, weil Österreich aufgrund seiner nationalen Steuergesetze ein solches durch das DBA zugeteilte Recht nicht wahrnehmen kann.

Die praktischen Erfahrungen mit Indien zeigen außerdem, dass Staaten, die solche Bestimmungen anwenden, den Begriff der „technischen Leistungen“ äußerst extensiv anwenden, um dadurch nahezu alle Dienstleistungen an der Quelle besteuern zu können. Brasilien schränkt dadurch die Bedeutung von Artikel 7 in Verbindung mit Artikel 5 ein und wird all jene Leistungen, die zum Beispiel aufgrund der vereinbarten Fristen noch nicht im Rahmen einer Betriebsstätte besteuert werden können, durch Artikel 12-A mit einer Quellensteuer von 10 % belasten. Zudem besteht aus österreichischer Sicht das Problem, dass durch die Akzeptanz einer solchen Bestimmung ein Standortnachteil im Verhältnis zu anderen EU-Staaten wie Frankreich, Schweden und Finnland entsteht, die eine solche Bestimmung nicht in ihren Abkommen vereinbart haben. Die genannten Abkommen sind wie das österreichische schon alt und trotzdem weiterhin anwendbar.

Eine Quellenbesteuerung in Höhe von 10 % auf einer Bruttobasis, wie sie Brasilien in Absatz 2 vorschlägt, bedeutet in der Praxis einen hohen Kostenfaktor, „eine Umsatzsteuer ohne das Netto-Allphasensystem“. Zusätzlich zur Quellensteuer werden in Brasilien auch andere Abgaben erhoben: PIS und COFINS (ca. 10 %), CIDE (10 %), ISS (ca. 5 %), IOF (ca. 0.4 %), das bedeutet eine gesamte Belastung von ca. 45 %.

Einzig positiv ist in diesem Zusammenhang, dass Österreich in Bezug auf Artikel 12-A nicht die Anrechnungsmethode, sondern die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt (Art. 23 Abs. 3 DBA Brasilien gemäß Artikel 15 Entwurf des Revisionsprotokolls) anwendet.

„Technische Leistungen“ könnten damit sowohl unter Artikel 7 (Unternehmensgewinne), Artikel 12 (Lizenzgebühren), Artikel 12-A (Entgelte für technische Dienstleistungen) oder Artikel 14

(Selbständige Arbeit) subsumiert oder auch unter Artikel 21 (nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte) besteuert werden. Insofern wäre es zweckmäßig, eine diesbezügliche Abgrenzung zu finden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass sonstige DBA von Brasilien mit europäischen Ländern, die einen Artikel 12-A implementiert haben - also die Quellenbesteuerung auf Zahlungen für Dienstleistungen erlauben -, zum Ausgleich fiktive Gutschriften, einen so genannten „Matching Credit“, vorsehen. Das betrifft die brasilianischen DBA mit Staaten wie z.B. Italien, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Spanien, Slowakei, Tschechien, Ungarn (Matching Credit in Höhe von 25 %) und Frankreich (Matching Credit in Höhe von 20 %).

Die Schweiz hat in ihrem mit Brasilien vereinbarten und seit 1.1.2018 anwendbaren DBA den brasilianischen Vorschlag zu Artikel 12-A technische Dienstleistungen zwar akzeptiert, allerdings war die Verhandlungsposition insofern anders als jene von Österreich, als dass bis dahin noch kein DBA anwendbar war. Eine derartige Verschlechterung für österreichische Unternehmen aufgrund einer Revision ist nicht akzeptabel.

Artikel 14 DBA Brasilien - Selbständige Arbeit:

Das bestehende DBA Brasilien erlaubt die Quellenbesteuerung auf Zahlungen für die Ausübung von selbständiger Arbeit einer in dem anderen Staat ansässigen Person.

Diese Bestimmung, die im OECD-Musterabkommen 2000 wegen inhaltlicher Gleichheit mit Artikel 7 Unternehmensgewinne nicht mehr vorgesehen ist, entspricht Artikel 14 UN-Musterabkommen und soll nicht nur die Aktivität von natürlichen Personen, sondern auch jene von juristischen Personen erfassen um die Quellenbesteuerung (auf Bruttobasis) auch hier zu ermöglichen. Außerdem möchte Brasilien in die Definition des Begriffs „freier Beruf“ auch technische Leistungen einfügen.

Das alles trägt zur Erweiterung des Quellenbesteuerungsrechts Brasiliens bei und ergibt in der Konsequenz einen sehr hohen Kostenfaktor auf österreichische Dienstleistungen.

Artikel 21 DBA Brasilien - Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte:

Während Österreich eine OECD-konforme Fassung des Artikel 21 bevorzugt und grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an den im DBA nicht erwähnten Einkünften über-

lassen will, schlägt die brasilianische Seite vor, diese Bestimmung an Artikel 21 UN-Musterabkommen anzupassen. Demnach soll dem Quellenstaat ein (uneingeschränktes) Besteuerungsrecht an jenen, in anderen Verteilungsnormen nicht behandelten, Einkünften überlassen werden.

Erfahrungsgemäß veranlasst eine solche Norm Quellenstaaten dazu, bestimmte Einkunftsarten nach innerstaatlichem Steuerrecht aus den gewerblichen Einkünften auszunehmen. So kann argumentiert werden, dass diese in anderen Verteilungsnormen nicht ausdrücklich genannt sind und deshalb in Anwendung der „lex fori-Klausel“ des Art. 3 Abs. 2 - ungeachtet des Bestandes einer Betriebsstätte - gemäß Artikel 21 besteuert werden dürfen.

Artikel 23 DBA Brasilien - Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:

Aus Sicht der WKÖ ist die Aufhebung des „Matching Credit“ bedauerlich, weil es zum Nachteil österreichischer Investoren ist. Daher regen wir an, die Bestimmungen möglichst erst dann zu eliminieren, wenn dies Brasilien auch gegenüber allen anderen EU-Staaten durchgesetzt hat. Andernfalls käme es zu Wettbewerbsverzerrungen.

Protokoll:

Der österreichische Vorschlag in Absatz 13 des Protokolls, den Kommentar des OECD-Musterabkommens für Zwecke der Auslegung heranzuziehen, ist sehr zu begrüßen, weil dies erheblich zur Rechtssicherheit beiträgt. Da sich Brasilien darum bemüht, als OECD-Mitglied aufgenommen zu werden, sollte die Implementierung dieser Bestimmung von Brasilien akzeptiert werden können.

Die Wirtschaftskammer Österreich ersucht um Berücksichtigung ihrer Anmerkungen.

Freundliche Grüße


Dr. Ralf Kronberger
Abteilungsleiter