UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
FHDW
FACHHOCHSCHULE DER WIRTSCHAFT
STAATLICH ANERKANNT

Z & P
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Zacher & Partner
Rechtsanwälte

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Türkei – Deutschland

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA

Professor für Internationales Management und Wirtschaftsrecht an der FHDW

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Bank- und Kapitalmarktrecht

10. Round-Table Recht der TD-IHK

19. Oktober 2012

Agenda

1. Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen
2. Das neue DBA Türkei - Deutschland
3. Wichtige (Neu-) Regelungen im Detail
4. Fazit und Ausblick

1. Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen

1.1 Das Problem der Doppelbesteuerung

Viele Länder (auch die Türkei und Deutschland) haben mehrere Anknüpfungsmerkmale für die Besteuerung:

- Staatsbürgerschaft	des betr. Landes	}	meistens „Welteinkommensprinzip“
- (Wohn-) Sitz	im Inland		
- Tatsächlicher Aufenthalt	im Inland		
- Einkunftsquelle	im Inland	→	„Quellenstaatsprinzip“
- Verwendung von Einkünften	im Inland	→	„Verwendungsprinzip“
- etc.			

Nationale Steuerrechte sind – auch innerhalb der EU – (noch) nicht harmonisiert; nur zum Teil bestehen nationale Kollisionsregeln mit oft eingeschränkter Wirkung / Anwendbarkeit, insbesondere:

- **Freistellungsmethode**

  (bei ausländischer Besteuerung wird im Inland keine Steuer erhoben) ➡ national eher selten, oft zumindest mit Progressionsvorbehalt zugunsten des nat. Steuerrechts

- **Anrechnungsmethode**

  (bei ausländischer Besteuerung wird im Inland die Steuer des Auslands angerechnet) ➡ national häufiger, führt aber im Ergebnis zur „höchsten" Steuerbelastung im Ländervergleich

Damit entsteht bei länderübergreifenden Sachverhalten häufig eine

Doppelbesteuerung:

1. Eine gleichartige Steuer (z.B. Kurumlar Vergisi und Körperschaftsteuer)

2. wird von demselben Steuersubjekt (z.B. türkische Ltd. oder deutsche GmbH)

3. für denselben Besteuerungsgegenstand (z.B. Einkünfte aus Lizenzen)

4. in demselben Zeitraum (z.B. 2012)

5. von 2 oder mehr Staaten erhoben (z.B. Türkei und Deutschland).

1. 2 Lösung des Problems durch Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

- sollen – nur im Kollisionsfall – eine (möglichst) eindeutige Zuordnung zum einen oder anderen nationalen Steuerrecht ermöglichen,

- ohne grundsätzlich in die nationalen Steuergesetze einzugreifen,

- um Doppelbesteuerung, aber auch

- sog. „weiße Einkünfte“, zu vermeiden.

Rechtsnatur und Wirksamkeit von DBA

- Bilaterale völkerrechtliche Verträge
- Verhandlung und Unterzeichnung (hier 19.09.2011, Berlin)
- Innerstaatliche Zustimmung und Ratifizierung (in Deutschland 24.05.2012)
- Austausch der Ratifikationsurkunden (hier 01.08.2012, Ankara)
- Datum des Inkrafttretens (hier 01.08.2012)
- Datum der Anwendung (hier rückwirkend zum 01.01.2011)

Anwendungsmerkmale von DBA

- Keine steuerbegründende, nur steuerzuweisende Funktion
- nach Ratifizierung Rang eines nationalen Gesetzes
- gehen – im Kollisionsfall – materiell nationalen einfachen Steuergesetzen vor („verdrängen“ also die nationale Besteuerung),
- was aber regelmäßig der besonderen Anerkennung / Feststellung in einem nationalen Besteuerungsverfahren bedarf

Auslegung von DBA

- Beide Sprachen sind gleichrangig verbindlich

- Auslegung nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der (internationalen) Verträge vom 23.05.1969: nach „Ziel und Zweck des Vertrages“ sowie „Treu und Glauben“

- Grundsatz der Entscheidungsharmonie / common interpretation

- In der Praxis Auslegung auch nach dem OECD-Muster(doppelbesteue-rungs)abkommen und dem offiziellen OECD-Kommentar zum Musterabkommen

- In DBA verwendete Begriffe sind oftmals identisch mit denen der nationalen Steuerrechte. Einigkeit besteht darin, das nicht „automatisch" auch inhaltliche Identität bestehen muss, aber Lösung durch
  - divergierende Interpretation nach jeweiligem nationalen Recht?
  - gemeinsame Qualifikation nach dem Recht des Quellenstaats?
  - autonome Qualifikation?

- Sonderfall: Ausdrückliche Verweisung im DBA auf das (jeweilige) nationale Recht, im neuen DBA eingeschränkt gem. Art. 3 Abs. 2 vorgesehen

- Problem des „Treaty Override" durch spätere nationale Gesetze - in Deutschland (nur theoretisch) durch § 2 AO ausgeschlossen

2. Das neuen DBA Türkei – Deutschland

2.1 Kontext

- Türkei hat seit 1970 (DBA mit Österreich) 81 DBA abgeschlossen
- Deutschland hat über 100 DBA abgeschlossen
- Deutschland verhandelte seit 2009 über 50 bestehende DBA nach, um (aus fiskalischer Sicht) Verbesserungen zu erreichen

- Deutschland ist größter Lieferant von Industrie- und Investitionsgütern in die Türkei

- Ca. 4800 deutsche Unternehmen haben in der Türkei Direktinvestitionen vorgenommen

- Deutsches Investitionsvolumen in der Türkei liegt bei ca. 6,3 Mrd. Euro

- Das Handelsvolumen schwankt aktuell um ca. 25 Mrd. Euro, damit ist Deutschland wichtigster Handelspartner der Türkei

2.2 Entwicklung

- Früheres DBA Türkei – Deutschland von 1985 wurde von Deutschland mit Wirkung zum 31.12.2010 gekündigt, weil bei den von Deutschland angestrebten Revisionsverhandlungen die Türkei (aus deutscher Sicht) zu wenig Entgegenkommen zeigte (u. a. bei der Besteuerung der Renten)

- Danach zunächst „rechtsfreier Raum" mit Geltung allein der nationalen Steuerrechte

- Türkei tritt in konstruktive Verhandlungen ein und kommt deutschen Wünschen entgegen, so dass es am 19. September 2011 schon zur Unterzeichnung kommt

- Türkei erfüllt in der Folgezeit alle Bedingungen und ist nun ihrerseits verärgert über (zu) langsamen deutschen Ratifizierungsprozess – in der Türkei bereits am 16. Januar 2012 beendet
  (vgl. hierzu z.B. www.deutsch-türkische-nachrichten.de vom 06.02.2012)

- Nunmehr ist Ratifizierungsprozess zum 1. August 2012 abgeschlossen

2.2 Gegenstand des neuen DBA

- In der Türkei
  - Gelir Vergisi (Einkommensteuer)
  - Kurumlur Vergisi (Körperschaftsteuer)

- In Deutschland
  - Einkommensteuer
  - Körperschaftsteuer
  - Gewerbesteuer

sowie alle anderen Einkommensteuern, die jetzt oder künftig in einem der Vertragsstaaten erhoben werden (auch von Untergliederungen oder Gemeinden)

2.3 Ziele des neuen DBA

Vgl. zunächst den offiziellen Titel des neuen Abkommens mit 31 Artikeln und einem Zusatzprotokoll mit 10 Artikeln:

> „Abkommen vom 19. September 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen“

mit dem Abkommen aus 1985:

„… zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen“

Das neue DBA ist ein Abkommen der „neuen" Generation:

- Auch weiterhin Vermeidung doppelter Besteuerung (klassisches Ziel von DBA)
- Aber auch Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (in der Türkei grundsätzlich, in Deutschland in einigen Bereichen und zusätzliche „Switch-Over-Klausel")
- Begrenzung des Besteuerungsrechts bei Dividenden und Zinsen im Quellenstaat
- Anrechnung fiktiver Quellensteuern in Deutschland fällt weg
- Renten können auch im Quellenstaat (begrenzt) besteuert werden
- Steuerlicher Informationsaustausch wird intensiviert (auch bei anderen Steuerarten mit rein nationalem Bezug)

} starkes Fiskal-interesse!

3. Wichtige (Neu-) Regelungen im Detail

3.1 Ansässigkeit – Art. 4

3.1.1 natürliche Person

Maßgeblich sind alternativ Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, ähnliches Merkmal (Art. 4 Abs. 1)

↓

bei doppelter Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 2)

↓

a) Ständige Wohnstätte bzw. Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 a), hilfsweise
a) Gewöhnlicher Aufenthalt (Art. 4 Abs. 2 b), hilfsweise
b) Staatsangehörigkeit (Art. 4 Abs. 2 c), hilfsweise
c) Verständigungsverfahren (Art. 4 Abs. 2 d, Art. 24)

3.1.2 Personengesellschaften

Sind abkommensrechtlich grundsätzlich transparent, soweit nicht ausnahmsweise nach dem Recht eines Staates (ertrag-)steuerrechtlich Steuersubjekt

Regelfall:	Merkmale der Gesellschafter sind maßgeblich (siehe oben)
Ausnahme:	Merkmale der Gesellschaft sind maßgeblich, wie bei Kapitalgesellschaften (siehe nachfolgend)
Sonderfall:	Betriebsstätte in anderem Land (siehe hierzu 3.2)

3.1.3 Kapitalgesellschaften

Maßgeblich sind alternativ (formaler) Sitz oder (tatsächliche) Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 1)

bei doppelter Ansässigkeit

Verständigungsverfahren (Art. 4 Abs. 3, Art. 24), aber mit „Zwang zum Einvernehmen“ (Art. 4 Abs. 3 S. 2), da ohne Einigung Vergünstigungen des Abkommens überhaupt nicht gelten!

3.2 Betriebsstätte – Art. 5

Eine Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise nicht nur für Hilfstätigkeiten (vgl. Negativkatalog Art. 5 Abs. 4) ausgeübt wird,

insbesondere:

- Ort der Leitung
- Zweigniederlassung
- Geschäftsstelle
- Fabrikationsstätte
- Werkstätte oder
- Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch oder andere Stätte der Ausbeutung natürlicher Ressourcen

Typische Problemfälle:

- „Vertreterbetriebsstätte" – lies Art. 5 Abs. 5, 6 mit zahlreichen Ausnahmen

- „Serverbetriebsstätte" – bei IT-gestützten Tätigkeiten

- Betriebsstätte bei Bauausführungen:
  eine Bauausführung oder Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, jedoch nur, wenn die Dauer dieser Ausführung, Montage oder Tätigkeit 6 Monate überschreitet

- „Dienstleistungsbetriebsstätte" (neue Regelung):
  Dienst- und Beratungsleistungen, die durch Angestellte oder anderes für diesen Zweck verpflichtetes Personal erbracht werden begründen eine Betriebsstätte, wenn diese Tätigkeiten in einem Vertragsstaat innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten für eine Dauer von insgesamt mehr als 6 Monaten ausgeführt werden (Abweichung vom OECD-Musterabkommen)

3.3 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Art. 6

- Belegenheitsprinzip für Einkünfte aus Immobilien, Bodenschätzen und aus Land- und Forstwirtschaft unabhängig von der Ansässigkeit der Empfänger

- Gilt auch bei Verpachtung dieser Nutzungsquellen

- Gilt nicht für Seeschiffe und Luftfahrzeuge → Art. 8 (Ansässigkeit des Betreiberunternehmens ist maßgeblich)

- Diese Regelungen gelten - vorrangig – auch bei Einkünften im Rahmen (übergeordneter) Unternehmertätigkeit oder freiberuflicher Tätigkeit

3.4 Unternehmensgewinne – Art. 7

- Besteuerung grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat; gilt auch für Personengesellschaften

- Soweit eine Betriebsstätte in anderem Staat (s.o.) eröffnet wird, Besteuerung im Ausübungsstaat (ggf. Problematik der Abgrenzung im doppelten Sinne); gilt auch für Personengesellschaften

- Im Protokoll Zusatzregelung:
  - Technische Dienstleistungen, Studien oder Entwürfe sowie
  - Beratungs- und Überwachungstätigkeiten

  sind Unternehmensgewinne

  Konsequenz:

  Insoweit greifen Sonderregelungen für Lizenzierung / Know-How-Übertragungen nicht ein

3.5 Dividenden – Art. 10

- Grundsatz: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, aber Betriebsstätten-vorbehalt

- Option: Begrenzte Besteuerung (auch) im Quellenstaat (*Quellensteuer*) mit <u>neuen Detailregelungen:</u>

  - ➢ 5 % Besteuerung des Bruttoertrages
    - → Berechtigter hält mindestens 25 % (unmittelbar oder mittelbar) des Kapitals <u>und</u>
    - → ist eine Kapitalgesellschaft

  - ➢ 15 % Besteuerung des Bruttoertrages
    - → in allen anderen Fällen

Beispiel

Eine Türkische Ltd. mit den Gesellschaftern
- A-GmbH mit Sitz in Deutschland: 30 %
- Herr B mit Wohnsitz in Deutschland: 30 %
- C-GmbH mit Sitz in Deutschland: 15 %
- D-KG mit Sitz und Gesellschaftern in Deutschland: 25 %

Steuereinbehalt:
- A-GmbH: 5 % (≥ 25 % und Kapitalgesellschaft)
- Herr B: 15 % (natürliche Person)
- C-GmbH: 15 % (< 25 % obwohl Kapitalgesellschaft)
- D-KG: 15 % (< 25 % und keine Kapitalgesellschaft)

Der jeweils verbleibende Nettobetrag wird den Nutzungsberechtigten ausgezahlt. Für den Staat, der Abzugsbesteuerung vornimmt, ist die Abzugssteuer die definitive Steuer.

3.6 Zinsen – Art. 11

- Grundsatz: Zinsen werden im Empfängerstaat besteuert (Art. 4 Abs. 1)

- Option: Diese Zinsen können jedoch auch im Quellenstaat nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen im anderen Vertragsstaat ansässig ist, 10 % des Bruttobetrages der Zinsen nicht übersteigen (Art. 4 Abs. 2)

- Ausnahme: Keine nationalen Besteuerungen für bestimmte nationale Exportfinanzierungen (lies Art. 4 Abs. 3)

- Somit im Regelfall Gesamtbelastung nach dem jeweils höchsten Besteuerungsniveau

- Keine Gutschrift „fiktiver Quellensteuern“ mehr in Deutschland

3.7 Lizenzgebühren – Art. 12

- Grundsatz: Lizenzgebühren werden im Empfängerstaat besteuert

- Option: Lizenzgebühren können auch im Quellenstaat besteuert werden, jedoch nur mit maximal 10 % des Bruttobetrages der Lizenzgebühren (ähnlich wie Zinsen – s.o.)

- „Lizenzgebühren" beinhalten auch Vergütungen jeder Art für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Namen, Bildern oder sonstigen vergleichbaren Persönlichkeitsrechten

- Lizenzen umfassen aber nicht Technische Dienstleistungen / Beratungsleistungen etc. im Rahmen von Unternehmensgewinnen (vgl. oben Art. 7) - insoweit also keine Quellenbesteuerung zulässig!

3.8 Veräußerungsgewinne – Art. 13

- Grundsatz: Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von unbeweglichem Vermögen (Art. 6) im Belegenheitsstaat (nicht bei Seeschiffen / Luftfahrzeugen)

- Erweiterungen:
  - Anteile von Gesellschaften mit unbeweglichem Vermögen (über 50 %) im anderen Staat
  - Bewegliches Betriebsvermögen im anderen Staat

- Sonstiges Vermögen wird zwar grds. beim Veräußerer versteuert, aber mit Vorrang des Belegenheitsstaates bei Spekulationsgeschäften (bis zu einem Jahr), für Rückausnahme für Börsengeschäfte oder Gewinne aus Veräußerungen bei Umstrukturierungen.

3.9 Selbstständige (freiberufliche) Tätigkeiten – Art. 14

- Selbstständige Tätigkeit umfasst nicht gewerbliche Tätigkeiten und auch nicht durch Kapitalgesellschaften ausgeübte (an sich) freiberufliche Tätigkeiten – also i.E. nur persönlich ausgeübte freiberufliche Tätigkeiten

- Grundsatz: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat

- Ausnahme: Einkünfte können im Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn
    - der Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht oder
    - die Person sich zur Ausübung ihrer Tätigkeit während eines zusammenhängenden Zeitraums von 12 Monaten (unabhängig vom Kalenderjahr – vgl. oben) insgesamt mindestens 183 Tage im anderen Staat aufhält

3.10 Nichtselbstständige Arbeit und Pensionen – Art. 15 u. Art. 18

- „Grundsatz": Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers

- „Ausnahmen": Bei nichtselbstständiger Tätigkeit (aktiv) Besteuerung im Tätigkeitsstaat, wenn dort
  - Tätigkeit ausgeübt wird und
  - Aufenthalt dort länger als 183 Tage im Steuerjahr oder
  - Zahlung durch Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat oder
  - wirtschaftliche Tragung durch Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat
  - Zusatz im Protokoll: Funktionale Unterstellung muss rechtliche Unterstellung des Arbeitsnehmers zur Begründung des Besteuerungsrechts begleiten, insbes. bei gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung stets Besteuerung im Tätigkeitsstaat

- Bei Pensionen / Ruhegehältern:

  Besteuerung (auch) im (früheren) Tätigkeitsstaat / Quellenstaat, aber

  - Freibetrag von 10.000 € jährlich und
  - 10 % Besteuerung des übersteigenden Betrages darf nicht überschritten werden

3.11 Anrechnung und Verfahren – Art. 22 u. Art. 27

- Anrechnungsmethode als Grundsatz für die türkische Steuererhebung
- Freistellungsmethode als Grundsatz bei aktiven Einkünften für die deutsche Steuererhebung
- Anrechnungsmethode bei passiven Einkünften für die deutsche Steuererhebung
- „Switch-Over-Klausel“ zugunsten Deutschlands:
  - Bei mangelndem Nachweis der Voraussetzungen eines Sachverhalts der Freistellung
  - Bei Qualifikationskonflikt und erfolglosen Verständigungsverfahren mit der Folge niedriger oder gar nicht besteuerter Einkünfte

- Nach Notifizierung seitens Deutschlands, wenn Konsultationen mit der Türkei vorausgegangen sind (i.E. einseitiges Verschärfungsrecht für Deutschland nach Ankündigung!)

- Progressionsvorbehalt für beide Länder

- Bei (teilweiser) Quellenbesteuerung darf (Voll-) Erhebung grundsätzlich nach dem Steuerrecht des jeweiligen Landes erfolgen

- Nachträgliche Erstattung der zu viel bezahlten Beträge nur auf zeitlich begrenzten Antrag (4 Jahre) des Steuerpflichtigen

- (programmatische) Verpflichtung (auch) zur Schaffung von Freistellungsverfahren der beteiligten Länder

3.12 Informationsaustausch und Amtshilfe – Art. 25 u. Art. 26

- Regelmäßiger Informationsaustausch unter Einbeziehung auch anderer als der Steuerbehörden

- Einzelfallbezogene Auskunftserteilung und Informationsbeschaffung auch bei lediglich nationalem Besteuerungsinteresse des anderen Staates

- Umfassende Amtshilfe bei Erhebung, Sicherung und Vollstreckung von Steueransprüchen

4. Fazit und Ausblick

- Die jetzt verbindliche (Rück-) Wirkung des neuen DBA Türkei – Deutschland schafft Klarheit und Rechtssicherheit

  (rückwirkende Erstattung in der Schwebezeit zu hoch entrichteter Steuern auf nationaler Ebene ist vorgesehen)

- Materiell handelt es sich um ein DBA der „neuen Generation“
  - ➢ Nicht die Zuweisung zum jeweiligen nationalen Steuerrecht, sondern
  - ➢ die Sicherung des höchstmöglichen Gesamtbesteuerungsvolumens („race to the top“) steht im Vordergrund
  - ➢ Ausgleich der nationalen Fiskalinteressen

- Verfahrenstechnisch führt Anwachsen gesplitteter Besteuerungszuweisungen zur Gefahr weiter anwachsenden Verwaltungs- und Verfahrensaufwands bei den Betroffenen

- Ausbau der gegenseitigen Information und Amtshilfe sollte nicht nur zur besseren Kontrolle der Steuerpflichtigen, sondern auch zu deren Entlastung in Verfahrensfragen genutzt werden

- Dies bei Politik und Verwaltung zu betonen bleibt eine wichtige Aufgabe für die TD-IHK auch nach Inkrafttreten des Abkommens!

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit und Beteiligung

Rechtsanwälte Zacher & Partner
Richard-Wagner-Straße 12 (Nähe Rudolfplatz) in D-50674 Köln
Telefon: +49 (0221) 943890-0 Telefax: +49 (0221) 943890-60
www.zpanwaelte.de info@zpanwaelte.de