

ÄNDERUNG DES DBA MIT DEN VEREINIGTEN ARABISCHEN EMIRATEN AB 1.1.2023

Das Ende steueroptimierender Gestaltungen



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

AM 20.12.2022 WURDEN DIE RATIFIKATIONSURKUNDEN ZWISCHEN ÖSTERREICH UND DEN VEREINIGTEN ARABISCHEN EMIRATEN (VAE) ZU DEM AM 1.7.2021 IN DUBAI UNTERZEICHNETEN PROTOKOLL ZUR ABÄNDERUNG DES DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS MIT DEN VAE (DBA-VAE) AUSGETAUSCHT. GEMÄSS ARTIKEL 9 TRITT DAS ABÄNDERUNGSPROTOKOLL SOWOHL HINSICHTLICH DER IM ABZUGSWEG EINGEHOBENEN STEUERN ALS AUCH HINSICHTLICH ANDERER STEUERN AM 1.1.2023 IN KRAFT UND FINDET BEREITS SEIT 1.1.2023 ANWENDUNG. DIE ÄNDERUNG DES DBA MIT DEM BISHERIGEN „NULLSTEUERLAND“ VAE HAT IN VERBINDUNG MIT DER EINFÜHRUNG EINER KÖRPERSCHAFTSTEUER IN DEN EMIRATEN AB 1.6.2023 ZUR FOLGE, DASS IN DER VERGANGENHEIT BELIEBTE STEUERGESTALTUNGEN IM VERHÄLTNIS ZU DEN EMIRATEN KÜNFTIG NICHT MEHR MÖGLICH SEIN WERDEN.

1. ZWECK DER REVISION DES DBA-VAE

Aufgrund des Umstandes, dass das im Jahr 2003 unterzeichnete DBA-VAE¹ nicht mehr dem OECD-Standard betreffend „Base Erosion and Profit Shifting“ entspricht, noch dem OECD-Standard betreffend *steuerlicher Transparenz und Amtshilfebereitschaft*, hat das BMF die Notwendigkeit einer Revision des DBA gesehen und deshalb mit den VAE ein Protokoll zur Abänderung des DBA-VAE² (in deutscher, arabischer und englischer Sprachfassung) unterzeichnet.³

Aufgrund eines Berichts des Rechnungshofes „Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen“⁴ wurde die Besteuerung von Gewinnausschüttungen iVz den VAE neu geregelt. In seinem Bericht hat der Rechnungshof festgehalten, dass aufgrund der gemäß Art. 10 DBA-VAE möglichen vollständigen KEST-Entlastung von Dividenden, die an Gesellschafter fließen, die in den VAE ansässig sind, ein Viertel der den in den Jahren 2001 bis 2016 erfolgten KEST-Rückerstattungen durch die österreichische Finanzverwaltung (das sind EUR 245,44 Mio.) in die VAE geflossen sind. DBA, die eine vollständige KEST-Entlastung ermöglichen, würden ein erhöhtes Missbrauchsrisiko

darstellen, weshalb eine entsprechende DBA-Anpassung vorgeschlagen worden ist. Im Einzelnen wurde das DBA durch das Abänderungsprotokoll wie folgt angepasst (siehe Tabelle auf der folgenden Seite):

2. VERHINDERUNG VON STEUERVERKÜRZUNG UND -UMGEHUNG

Der Titel des DBA-VAE lautet in Übereinstimmung mit dem aktuellen OECD-Standard nun wie folgt: „*Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung.*“

In der Präambel wird dieser Abkommenszweck zusätzlich bestärkt, indem darin die Vertragsstaaten ihre Absicht bekräftigen, nicht nur die Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen zu beseitigen, sondern auch keine *Möglichkeit zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung und Umgehung* (unter anderem durch *missbräuchliche Gestaltungen* mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen

Artikel im DBA-VAE	Inhalt
Titel des Abkommens	Verhinderung der Gewinnverkürzung und -verlagerung als zusätzliches Abkommensziel
Präambel	Bekräftigung der Absicht, durch das DBA keine Möglichkeiten der Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung schaffen zu wollen.
Artikel 4	Anpassung der Ansässigkeitsdefinition
Artikel 10	Quellenbesteuerungsrecht für Dividenden
Artikel 24	Generelle Anwendung der Anrechnungs- statt der Befreiungsmethode
Artikel 27	Umfassende Amtshilfemöglichkeit (auch in Bezug auf Bankinformationen)
Artikel 28a	DBA-Missbrauchsklausel („Principal Purpose Test“)
Protokoll Z 1	DBA-Auslegung anhand des OECD-MA und Kommentars dazu (OECD-MK) in jeweils aktueller Fassung
Protokoll Z 2	Ansässigkeit bestimmter in den VAE von der Regierung errichteten „qualifizierter staatlicher Einrichtungen“
Protokoll Z 3	Definition der zur vollständigen KEST-Entlastung berechtigten „qualifizierter staatlicher Einrichtungen“
Protokoll Z 4	„Gulf Air“
Protokoll Z 5	Anpassung aufgrund der Änderung des Art. 10 DBA-VAE
Protokoll Z 6	Durchführung des steuerlichen Informationsaustausches

Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten ansässigen Personen) schaffen zu wollen. Insbesondere soll damit zum Ausdruck gebracht werden, dass es gilt, missbräuchliche Gestaltungen, wodurch die Entlastungsmöglichkeiten des DBA-VAE mittelbar Personen verschafft werden sollen, die in Drittstaaten ansässig sind („Treaty-shopping“), zu verhindern.

Ergänzend dazu wurde in Art. 28A DBA-VAE (Anspruch auf Vergünstigungen) ein sogenannter „Principal Purpose Test“ (Hauptzweckkriterium) nach der Vorlage des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA (BEPS-Mindeststandard) übernommen. Diese eine missbräuchlichen DBA-Inanspruchnahme vermindern Bestimmung hat unter dem Titel „Anspruch auf Vergünstigungen“ folgenden Wortlaut:

„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens wird eine Vergünstigung nach dem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.“

Das bedeutet, dass einer der beiden DBA-Vertragsstaaten die

Anwendung des DBA-VAE nicht nur dann verweigern werden kann, wenn die Erlangung einer abkommensrechtlichen Vergünstigung „der“ Hauptzweck einer Gestaltung oder Transaktion war. Es reicht aus, wenn „einer der Hauptzwecke“ die Inanspruchnahme begünstigender Bestimmungen des DBA-VAE ist.

3. ABKOMMENSRECHTLICHE ANSÄSSIGKEIT

Auf österreichischer Seite wird die Ansässigkeitsdefinition in Art. 4 Abs. 1 lit a DBA-VAE dem Art. 4 Abs. 1 OECD-MA angepasst. Es wird festgehalten, dass iSd DBA-VAE der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ auch den Vertragsstaat selbst und seine Gebietskörperschaften umfasst. Im Protokoll zum DBA-VAE (Z 2) wird darauf hingewiesen, dass die in der Protokollbestimmung zu Art. 10 (Dividenden) genannten „qualifizierten staatlichen Einrichtungen“ in den VAE als in den VAE ansässig gelten.

4. KEST AUF DIVIDENDEN

Gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA-VAE in seiner Stammfassung durften Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im andern Vertragsstaat ansässige (natürliche oder juristische) Person gezahlt hatte, nur im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert werden. Gewinnausschüttungen österreichischer Gesellschaften an in den VAE ansässige (natürliche und juristische Personen) als Gesellschafter, waren daher zur Gänze von der österreichischen KEST zu entlasten.

Durch das Protokoll wird in Art. 10 Abs. 1 lit b DBA-VAE ein allgemeines 10%iges Quellenbesteuerungsrecht für Dividenden eingeführt. Allerdings sind bestimmte Nutzungsberechtigte in Art. 10 Abs. 1 lit c DBA-VAE vollständig von der KEST zu entlasten, wenn

- (i) der *Nutzungsberechtigte* der *andere Staat* selbst oder eine seiner *Gebietskörperschaften* oder eine *qualifizierte staatliche Einrichtung* ist oder
- (ii) eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die *unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert* des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

Die Befreiung qualifizierter staatlicher Einrichtungen entspricht der DBA-Politik der VAE. Im Protokoll zu Art. 10 DBA-VAE wird der Ausdruck „*qualifizierte staatliche Einrichtung*“ definiert, der demnach jede Einrichtung oder Institution umfasst, die unmittelbar oder mittelbar im Alleineigentum (100%) der nationalen oder lokalen Verwaltung ihrer Gebietskörperschaften steht. Die in den VAE einerseits und in Österreich andererseits begünstigten Einrichtungen sind im Protokoll taxativ aufgezählt. Auf Seiten der VAE werden mit dieser Bestimmung insbesondere Staatsfonds (sogenannte „*Sovereign Wealth Funds*“) begünstigt.

In Bezug auf Österreich wird – nach Maßgabe der jeweiligen Verständigung zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten – neben jenen Einrichtungen, die zu 100% im Eigentum der Republik Österreich stehen – lediglich die Oesterreichische Nationalbank (OeNB) begünstigt. Der Kreis der begünstigten Nutzungsberechtigung von Dividenden kann nur im Wege einer Konsultationsvereinbarung zwischen den Vertragsstaaten erweitert werden. Die für *substanzielle Beteiligungen* relevante Beteiligungshöhe von mindestens 10% entspricht jener der innerstaatlichen internationalen Schachtelbefreiung in § 10 Abs. 2 KStG. Soweit jedoch Dividenden aus Portfoliobeteiligungen bezogen werden, die gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 KStG in Österreich steuerfrei sind, weil mit den VAE eine *umfassende Amtshilfe*⁵ besteht, stellt die 10%ige Abzugssteuer mangels Anrechenbarkeit in Österreich einen Kostenfaktor dar.

5. UMFASSENDE INFORMATIONSAUSTAUSCH

In Art. 27 DBA-VAE war, der österreichischen Abkommenspolitik zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des DBA-VAE in seiner Stammfassung entsprechend, eine „*kleiner Auskunfts-klausel*“ vorgesehen. Darin hatten sich die beiden Vertragsstaaten lediglich dazu verpflichtet, nur jene Informationen auszutauschen, die zur *Durchführung* des DBA-VAE erforderlich waren. Durch das Abänderungsprotokoll wird Art. 27 DBA-VAE an die korrespondierende Bestimmung des Art. 26 OECD-MA angepasst, wonach die Vertragsstaaten nun auch jene Informationen austauschen können, „...*die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind...*“. Von dem neu geregelten umfassenden Informationsaustausch sind entsprechend dem OECD-Standard betreffend Transparenz

und Amtshilfebereitschaft gemäß Art. 27 Abs. 5 DBA-VAE *auch Bankinformationen* umfasst. Im Protokoll zu Art. 27 DBA-VAE finden sich Durchführungsbestimmungen worin geregelt ist,

- welche Informationen der ersuchende Staat zur Darstellung der „*voraussichtlichen Erheblichkeit der Auskünfte*“ zur Verfügung stellen muss,
- dass der Informationsaustausch keine Maßnahmen erlaubt, die lediglich der Beweisausforschung dienen („*fishing expeditions*“) und
- zur Auslegung des Art 27 Abs. 2 DBA-VAE die Rz 12.3. des OECD-MK zu Art. 26 OECD-MA in jeweils aktueller Fassung heranzuziehen ist. In Art. 27 Abs. 2 DBA-VAE ist geregelt, dass ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden kann, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für andere Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt. Im Protokoll wurde ergänzend dazu vereinbart, dass bei der Einholung dieser Zustimmung der ersuchende Staat die anderen nichtsteuerlichen Zwecke anführt, für die er die Informationen verwenden will und die Gerichts- und Justizbehörden mitzuteilen hat, mit denen er die Informationen teilen will.

Die im Protokoll enthaltenen Durchführungsbestimmungen gehen nicht über die Bestimmungen im OECD-MA und den OECD-Standard hinaus, sondern sollen lediglich die *praktische Durchführung* des Informationsaustausches *erleichtern*.

6. GULF AIR

Im Protokoll zum DBA-VAE in seiner Stammfassung war vorgesehen, dass die Verteilungsnorm für Gewinne aus Seeschifffahrt und Luftfahrt im internationalen Verkehr (Art. 8 DBA-VAE) und jene für die entsprechenden Veräußerungsgewinne, die nur im Ansässigkeitsstaat des Betreibers besteuert werden dürfen, auch für Gewinne gilt, welche die „*Gulf Air*“ oder ein Nachfolgeunternehmen bezieht. Das sollte aber nur insoweit gelten, als dieser Teil des Gewinns dem Anteil der Beteiligung der VAE oder einer ihrer staatlichen Einrichtungen an diesem Luftfahrtunternehmen entspricht. Nachdem die Fluglinie „*Gulf Air*“ nicht mehr im Eigentum der VAE steht, wurde diese Protokollbestimmung gestrichen.

7. ZINSEN UND VERÄUSSERUNGSGEWINNE

Im Protokoll zu den Art. 11 DBA-VAE (Zinsen) und Art. 13 DBA-VAE (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) wird klargestellt, dass Zinsen und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft, oder von Anleihen oder Obligationen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, einschließlich der Regierung der Finanzinstitute oder Investmentgesellschaften dieses Staates bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen.

8. AUSLEGUNG DES DBA-VAE

In der Stammfassung des DBA-VAE war protokollarisch festgehalten, dass die Bestimmungen des Abkommens, die dem OECD-MA oder dem Musterabkommen der Vereinten

Nationen (UN-MA) entsprechen, nach Maßgabe des Kommentars zum OECD-MA (OECD-MK) oder dem Kommentar zum UN-MA (UN-MK) – nach jeweils aktueller Fassung (*dynamische Abkommensinterpretation*) – auszulegen sind. Diese Kommentare gelten als Auslegungsbehelf. Etwas anderes galt hinsichtlich aller gegenteiligen Auslegungen, auf die sich die beiden Vertragsstaaten nach In-Kraft-Treten des Abkommens geeinigt haben. Im Fall einer unterschiedlichen Auslegung in OECD-MK und UN-MK war eine einheitliche Auslegung im gegenseitigen Einvernehmen gemäß Art. 26 DBA-VAE zu suchen. Im Änderungsprotokoll wurde diese Protokollbestimmung insoweit geändert, als die Auslegung des DBA-VAE nur noch anhand des OECD-MA und des OECD-MK in der jeweils aktuellen Fassung zu erfolgen hat. Der Verweis auf das UN-MA und den UN-MK wurde gestrichen, sodass die DBA-Interpretation künftig ausschließlich auf Basis von OECD-Standards erfolgt, was angesichts des Umstandes, dass das DBA weitestgehend dem OECD-MA idF aus 2017 folgt, auch sinnvoll ist.

9. INKRAFTTRETEN UND WIRKSAMKEIT

Das Änderungsprotokoll tritt am ersten Tag des dritten Monats in Kraft, der dem Monat unmittelbar folgt, in dem der Austausch der Ratifikationsurkunden erfolgt ist. Nachdem die Ratifikationsurkunden im Dezember 2022 ausgetauscht worden sind, tritt das DBA mit 1.3.2023 in Kraft. Hinsichtlich der im *Abzugsweg erhobenen Steuern* ist das Protokoll auf Beträge anzuwenden, die nach dem 31.12. des Kalenderjahres gezahlt werden, in dem der *Austausch der Ratifikationsurkunden* erfolgt und hinsichtlich anderer Steuern auf Steuerjahre, die nach dem 31.12. des Kalenderjahres beginnen, in dem der Austausch der Ratifikationsurkunden erfolgt ist. Das hat die völkerrechtlich unschöne Konsequenz, dass das Änderungsprotokoll schon zwei Monate vor dessen Inkrafttreten anzuwenden ist. Ob das eine verfassungsrechtlich bedenkliche Rückwirkung bedeutet ist fraglich, zumal das Änderungsprotokoll in Österreich am 30.12.2022, also vor dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens im BGBl veröffentlicht worden ist.

10. VERMEIDUNG VON DOPPELBESTEUERUNG

a. Anrechnungs- statt Befreiungsmethode

In Art. 24 Abs. 2 DBA-VAE in seiner Stammfassung war als Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die *Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt* (Art. 24 Abs. 3 DBA-VAE) vorgesehen. Durch das Abänderungsprotokoll zum DBA-VAE wird auf österreichischer Seite Doppelbesteuerung *generell durch die Anrechnungsmethode* vermieden. Begründet wurde die Maßnahme damit, dass im Verhältnis zu den VAE die Anwendung der Befreiungsmethode oftmals dem aus österreichischer Sicht wichtigen Abkommensziel der *Vermeidung der Keimmalbesteuerung* zuwiderlaufe. Art. 24 Abs. 2 DBA-VAE entspricht Art. 23B OECD-MA und hat folgenden Wortlaut:

„In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden: Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in den Vereinigten Arabischen Emiraten besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Arabischen Emiraten gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die in den Vereinigten Arabischen Emiraten besteuert werden dürfen.“

b. Das „Aus“ für Steueroptimierungsmodelle

Nachdem bislang die VAE weder von natürlichen noch von juristischen Personen Ertragssteuern erhoben haben, war es in Österreich ansässigen natürlichen Personen möglich, Einkünfte aus Tätigkeiten, die in den VAE ausgeübt worden sind, steuerfrei zu beziehen. Österreich konnte nur einen Progressionsvorbehalt (Art. 24 Abs. 3 DBA-VAE) geltend machen. Einkünfte einer Betriebsstätte oder Personengesellschafts-Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA oder einer festen Einrichtung iSd Art. 14 DBA-VAE („Freiberufler-Betriebsstätte“) wurden bis zum 31.12.2022 gemäß Art. 7 bzw. Art. 14 OECD-MA dem Betriebsstättenstaat VAE zur Besteuerung überlassen, der aber in seinem nationalen Recht



keine Besteuerung vorgesehen hatte. Nachdem im DBA-VAE *keine „Subject-to-Tax-Klausel“* enthalten war, musste Österreich diese in den VAE steuerlich nicht erfassten Einkünfte steuerfrei stellen. Den gleichen Vorteil hatten in den VAE tätige Arbeitnehmer, deren Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit den VAE zur Besteuerung überlassen wurden, wenn sie sich dort länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufgehalten hatten (Art. 15 Abs. 3 lit a DBA-VAE), die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der in den VAE ansässig ist (Art. 15 Abs. 3 lit b DBA-VAE) oder von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen wurden, die der Arbeitgeber dort hat (Art. 15 Abs. 3 lit c DBA-VAE).

Die nunmehr auf Steuerjahre die nach dem 31.12.2022 beginnen anzuwendende *Anrechnungsmethode* bewirkt, dass die den VAE zur Besteuerung überlassenen Einkünfte so besteuert werden, als wären diese im Inland erzielt worden. Eine allenfalls in den VAE erhobene Steuer kann – unter Berücksichtigung des *Anrechnungshöchstbetrages* – auf die österreichische Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden.

c. Unternehmenssteuern in den VAE ab 1.6.2022

Nachdem die VAE mit 1.1.2018 eine Umsatzsteuer eingeführt hatten, wurde durch „*Federal Decree-Law No. 47 on the Taxation of Corporation and Business*“⁶ eine Körperschaftsteuer (KöSt) eingeführt, die ab 1. Juni 2023 *in allen sieben Emiraten* wirksam werden soll. In den Anwendungsbereich der KöSt fallen *natürliche und juristische Personen*, soweit sie betriebliche Einkünfte erzielen. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden von der KöSt nicht erfasst. Auch auf die Einführung von *Quellensteuern* wird verzichtet, sodass Passiveinkünfte, die ausländische Investoren in den VAE erwirtschaften, in den VAE nach wie vor keiner Besteuerung unterliegen.

Der allgemeine Steuersatz soll 9% betragen. Unternehmen mit Gewinnen bis zur Höhe von AED 370.000 (= ca. EUR 93.000) bleiben steuerfrei. In Reaktion auf die globale Mindestbesteuerung (Pillar II) sollen Unternehmen, die einer Unternehmensgruppe mit einem konsolidierten Umsatz von über EUR 750 Mio. angehören, einer 15%igen KöSt unterliegen. Die KöSt soll für Wirtschaftsjahre gelten, die am oder nach dem 1.6.2023 beginnen. Deckt sich das Steuerjahr mit dem Kalenderjahr, greift die KöSt-Pflicht daher erstmals im Jahr 2024. Eine Abgrenzung für den Zeitraum 1.6.2024 bis 31.12.2023 ist nicht vorgesehen. *Steuererklärungen sind innerhalb eines halben Jahres* nach Ende des Wirtschaftsjahres einzureichen.

Grundsätzlich werden alle in den VAE ansässigen und in den VAE geschäftlich tätigen ausländischen Unternehmen („*conducting trade or business in the UAE*“) dieser KöSt unterliegen. Ausgenommen sind Unternehmen, die sich mit der Gewinnung natürlicher Ressourcen beschäftigen (z.B. von Erdöl oder Erdgas), die schon bisher in den VAE besteuert worden sind und Unternehmen, die in Freihandelszonen registriert sind. In der Vergangenheit gewährte „*Tax Holidays*“ bleiben jedenfalls aufrecht. Dividenden, Veräußerungsgewinne,

Gewinne aus Umstrukturierungsmaßnahmen und solche aus bestimmten konzerninternen Transaktionen bleiben steuerfrei. Verluste sollen vorgetragen werden können. Im Rahmen einer Gruppenbesteuerung soll ein Ergebnisausgleich innerhalb eines Unternehmensverbunds möglich sein. Im Zuge der Einführung einer KöSt sollen in den VAE auch Verrechnungspreisregeln eingeführt werden, sowie die Verpflichtung zur Erstellung von Master- und Local-Files.

d. Folgen für österreichische Investoren

Durch die Einführung der grundsätzlich 9%igen KEST reagieren die VAE auf die internationalen Entwicklungen und die Bemühungen vieler Staaten, durch Abzugsverbote, eine Hinzurechnungsbesteuerung, erhöhte Quellensteuern, Meldepflichten bei Geschäftsbeziehungen mit Niedrigsteuerländern und ähnlichem – getrieben durch Maßnahmen von EU und OECD – Steueroasen auszutrocknen. *Aus österreichischer Sicht* ist ein KöSt-Satz von 9% allerdings noch nicht ausreichend, um Abwehrmaßnahmen gegen Niedrigsteuerländer zu verhindern. So setzt eine Abzugsfähigkeit von Zinsen und *Lizenzgebühren*, die an verbundene Unternehmen fließen voraus, dass diese bei der empfangenden Körperschaft einem *Steuersatz von mehr als 10%* unterliegen (§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG). Für Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung liegt eine Niedrigbesteuerung vor, wenn die tatsächliche Steuerbelastung der – alle anderen Merkmale des § 10a KStG erfüllenden – ausländische Körperschaft nicht mehr als 12,5% beträgt.

Die im Verhältnis zu den VAE veränderten neuen steuerlichen Rahmenbedingungen machen es notwendig, bestehende *Geschäftsmodelle einer Analyse zu unterziehen*. Nicht zuletzt weil die im revidierten DBA-VAE als generelle Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vorgesehene Anrechnungsmethode bewirkt, dass die von *in Österreich ansässigen* natürlichen oder juristischen Personen bezogenen Einkünfte aus *unbeweglichem Vermögen* (Art. 6 DBA-VAE), Gewinne aus in den VAE belegenen *Betriebsstätten oder Personengesellschaften* (Art. 7 DBA-VAE), Gewinne aus der *Veräußerung von Vermögen* (Art. 13 DBA-VAE), *Einkünfte aus selbständiger* (Art. 14 DBA-VAE) *oder unselbständiger Arbeit* (Art. 15 DBA-VAE), die in den VAE ausgeübt wird, Einkünfte von *Lehrern, Forschern* (Art. 16 DBA-VAE) und *Studenten* (Art. 17 DBA-VAE), *Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen* (Art. 18 DBA-VAE), *Ruhegehälter* (Art. 19 DBA-VAE), *Einkünfte öffentlich Bediensteter* (Art. 20 DBA-VAE) und von *Künstlern und Sportlern* (Art. 21 DBA-VAE) künftig auf österreichisches Besteuerungsniveau hochgeschleust werden. ■

1 BGBl. III Nr. 88/2004.

2 BGBl. III 211/2022.

3 *Schmidjell-Dommes*, Das Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, SWI 2022, 63 (63).

4 Rechnungshof GZ 004.499/010-PR3/18.

5 BMF 2022-0.855.354 v. 20.11.2022.

6 <https://u.ae/en/information-and-services/finance-and-investment/taxation/corporate-tax>.