Die Auswirkungen des Multilateralen Instruments der OECD auf das deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen

Am 7. Juni 2017 unterzeichneten Deutschland und Frankreich als zwei von heute insgesamt 95 Ländern das Multilaterale Instrument („MLI"). Das MLI ist eine von der OECD erarbeitete Vereinbarung, die den 15. Aktionspunkt des BEPS („Base Erosion and Profit Shifting")-Projektes umsetzt, welches langfristig Steuerschlupflöcher schließen und aggressive internationale Steuergestaltungsmodelle mithilfe von Gewinnverkürzungen bzw. -verlagerungen verhindern soll. Das MLI hilft den unterzeichnenden Staaten dabei, eine einheitliche und vereinfachte Aktualisierung ihrer Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durchzuführen. Es gibt den Ländern zudem die Möglichkeit, einzelne seiner Artikel von der Anwendung auszuschließen.

In Frankreich wurde das MLI am 5. Juli 2018 ratifiziert und ist somit bereits in Kraft getreten. Deutschland hingegen durchläuft einen zweistufigen Gesetzgebungsprozess. Der erste Teil, das Zustimmungsgesetz, ist Ende 2020 verabschiedet worden, während der zweite Teil, die Umsetzung in deutsches Recht im Rahmen eines Anwendungsgesetzes, noch aussteht. Mit dem Inkrafttreten der Änderungen wird daher frühestens 2022 gerechnet.

Das deutsch-französische DBA wird die folgenden Änderungen mit den daraus resultierenden Auswirkungen erfahren:

- Artikel 6 MLI ist die erste Vorschrift, die Anwendung auf das deutsch-französische DBA finden wird. In diesem wird die Einführung einer einheitlichen Präambel beschlossen. Diese nennt explizit das Ziel der Einmalbesteuerung und die damit verbundene Vermeidung einer Nicht- oder Doppelbesteuerung. Dies wird im DBA bislang nicht explizit angeführt. Eine unmittelbare Änderung ergibt sich für Unternehmen daraus nicht, da die Präambel selbst keine rechtliche Wirkung hat. Aufgrund ihrer Relevanz für die juristische Auslegung wird sie jedoch die zukünftige Rechtsprechung beeinflussen.

- Die zweite Änderung ergibt sich aus Artikel 7 MLI, der ausdrücklich die Anwendung eines DBA untersagt, wenn einer der Hauptzwecke einer Transaktion bzw. Gestaltung der Erhalt einer DBA-Vergünstigung ist. Sollte dies festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige jedoch die Möglichkeit, im Rahmen des „Principal Purpose-Tests" das Gegenteil zu beweisen, wobei die Beweislast dann bei ihm liegt. Durch die Norm soll hauptsächlich steuerlich motiviertes Handeln unterbunden werden. Unternehmen sind also noch mehr als zuvor dazu aufgefordert, ihre Gestaltungen detailliert zu dokumentieren und zu begründen.

- Des Weiteren modifiziert Artikel 8 MLI die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei Dividendenausschüttungen im Fall von Schachtelbeteiligungen (Beteiligungen ≥ 10 %). Diese müssen zukünftig während eines Zeitraums von mindestens 365 Tagen gehalten werden, damit die Dividende quellensteuerbefreit werden kann. Es handelt sich nach vorherrschender Meinung um eine nacherfüllbare Norm. Dies ergibt sich aus dem Normzweck ergibt, der in der Verhinderung von kurzfristigen Anteilszukäufen rund um den Dividendenstichtag – um von der Quellensteuerfreistellung zu profitieren – besteht. Die Auswirkungen der neuen Norm auf das Börsengeschäft werden als gering eingeschätzt, da Erwerbe von Schachtelbeteiligungen ohnehin in den seltensten Fällen kurzfristig sind.

L'impact de la Convention Multilatérale de l'OCDE sur la Convention fiscale franco-allemande

Le 7 juin 2017, l'Allemagne et la France ont signé la Convention Multilatérale de l'OCDE, parmi 95 pays signataires aujourd'hui. Cet accord a été élaboré par l'OCDE en vue de la mise en œuvre du 15ème point d'action du projet BEPS («Base Erosion and Profit Shifting»), qui vise à combler les pertes fiscales pour les Etats sur le long terme et empêcher les montages fiscaux internationaux considérés comme agressifs du fait d'une diminution des bases d'imposition ou d'un transfert de bénéfices. La Convention laisse aux Etats la possibilité d'exclure l'application de certains de ses articles.

En France, la Convention Multilatérale a été ratifiée le 5 juillet 2018. Elle est donc déjà en vigueur. En Allemagne, le processus législatif se déroule en deux étapes. La première étape est l'adoption d'une loi autorisant la ratification de l'accord, loi qui a été adoptée fin 2020. La seconde étape réside dans la mise en œuvre de cette dernière par le biais d'une loi d'application, qui n'est toujours pas intervenue. Son entrée en vigueur est prévue pour 2022 au plus tôt.

La convention fiscale franco-allemande sera modifiée sur les points suivants du fait de l'entrée en vigueur de la Convention Multilatérale :

- *L'article 6 de la Convention Multilatérale est la première disposition qui s'appliquera à la convention fiscale franco-allemande. Il uniformise le préambule en prévoyant explicitement l'objectif d'une imposition unique et donc l'absence de non-imposition ou de double imposition. Cela n'était jusqu'à présent pas mentionné dans la convention fiscale. Cette modification n'engendrera aucun changement immédiat pour les entreprises car le préambule est dépourvu d'effet juridique, mais il influencera l'interprétation de la convention et la jurisprudence future.*

- *Le deuxième changement résulte de l'article 7 de la Convention Multilatérale qui interdit l'application d'une convention fiscale si l'un des principaux objectifs visés par un montage ou une transaction est de se servir de la convention pour obtenir un avantage fiscal. Si cet avantage est établi, le contribuable dispose toujours de la faculté d'apporter la preuve contraire au travers du « test de l'objectif principal », la charge de la preuve lui incombant. Cette disposition vise à empêcher les opérations principalement motivées par des raisons fiscales. Les entreprises sont donc tenues, encore plus qu'auparavant, de documenter et de justifier en détail leurs opérations.*

- *Le changement suivant résulte de l'article 8 de la Convention Multilatérale qui modifie les conditions d'exonération des distributions de dividendes par des filiales (participations ≥ 10 %). Dorénavant, une participation devra être détenue pendant une période d'au moins 365 jours pour pouvoir être exonérée de retenue à la source. Selon l'opinion dominante, cette condition peut être satisfaite a posteriori, et résulte de l'objectif de la Convention Multilatérale d'éviter les achats d'actions peu avant la distribution de dividendes afin de bénéficier de l'exonération. L'impact de cette disposition sur les activités boursières devrait être faible, car les acquisitions de participations de plus de 10 % sont rarement à court terme.*

Nina Schütte, LL.M.
Moore BRL GmbH
Steuerberaterin
Partnerin

Nikolaj Milbradt
SOFFAL
Avocat à la Cour
Partner - Steuerrecht

- Auch Artikel 9 MLI sieht die Beachtung einer 365-Tage-Frist vor. Danach wird bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Immobiliengesellschaften (Kapitalgesellschaften bzw. Beteiligungsrechten an Personengesellschaften oder Trusts) entscheidend sein, ob der Wert der Anteile zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar aus im anderen Vertragsstaat belegenem unbeweglichen Vermögen bestand. In diesem Fall soll dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zustehen. Ziel ist es, kurzfristige Immobilienquotensenkungen oder Teilverkäufe zu verhindern, die sonst getätigt werden könnten, um das Besteuerungsrecht gezielt zu steuern.

- Die letzte Änderung des deutsch-französischen DBA durch das MLI betrifft die Gegenberichtigung, die in Artikel 17 MLI geregelt ist. Stellt die Steuerbehörde eines Staates die Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei einem Unternehmen fest, wodurch der Gewinn in diesem Land steigt und im anderen Vertragsstaat sinken müsste, ist im anderen Vertragsstaat eine korrespondierende Gegenberichtigung durchzuführen. Dadurch wird eine Doppelbesteuerung der Gewinne des Unternehmens verhindert. Ob bei der Gegenberichtigung des Unternehmens ein faktischer Einigungszwang besteht oder ob dies in das Ermessen des anderen Vertragsstaates fällt, ist bisher nicht eindeutig geklärt. Für Unternehmen könnte dieser Artikel im Falle von Problemen mit Verrechnungspreisen zu einer Steuerentlastung führen, da eine solche Regelung bisher im deutsch-französischen DBA nicht vorgesehen war und folglich die Gefahr der Doppelbesteuerung bestand.

Das MLI greift viele wichtige Aspekte auf, die zum Fortschritt des BEPS-Projektes beitragen. Diese Änderungen werden im deutsch-französischen DBA aufgrund der vielen Ausnahmen jedoch nur zum Teil umgesetzt. Insbesondere bei der Betriebsstättendefinition wurden Änderungen von deutscher Seite aus abgelehnt.

Dennoch sollten bestehende Strukturen, die vor den tiefgreifenden, im Rahmen der BEPS-Diskussionen erfolgten Änderungen aufgesetzt wurden, ausgiebig überdacht und gegebenenfalls angepasst werden.

Wir stehen Ihnen hierbei natürlich sehr gerne zur Verfügung.

- *L'article 9 de la Convention Multilatérale prévoit également un délai de 365 jours. Selon cette disposition, le facteur décisif pour l'imposition des plus-values provenant de parts d'entités immobilières (sociétés de capitaux, ou parts de société de personnes ou trusts) sera de savoir si au cours des 365 jours précédant la vente, plus de 50 % de la valeur des parts était constituée, directement ou indirectement, de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant. Dans ce cas, le droit d'imposer la plus-value revient à l'État dans lequel le bien immobilier est situé. L'objectif est d'empêcher les réductions de quotes-parts immobilières à court terme ou les ventes partielles qui pourraient être effectuées pour cibler le droit d'imposition.*

- *La dernière modification de la convention fiscale franco-allemande, prévue par l'article 17 de la Convention Multilatérale, concerne la possibilité d'ajustement si l'autorité fiscale d'un Etat considère que le principe de pleine concurrence n'a pas été respecté par une entreprise. La conséquence de ce non-respect est que les bénéfices sont augmentés dans l'Etat concerné et corrélativement diminués dans l'autre Etat, afin d'éviter une double imposition des bénéfices de l'entreprise. Reste à clarifier la question de la mise en pratique de ce mécanisme, qui peut se traduire par une obligation de procéder à un ajustement, ou résulter d'une appréciation à la discrétion de l'autre Etat contractant. Cette disposition devrait être utile aux entreprises dans le cadre de problématiques relatives aux prix de transfert. En effet, l'absence d'une telle disposition générait un risque de double imposition.*

La Convention Multilatérale contribue sous bien des aspects à l'avancement du projet BEPS. Toutefois, ces changements ne sont que partiellement mis en œuvre dans la convention franco-allemande en raison de nombreuses réserves. En particulier, l'une des principales dispositions de la Convention Multilatérale concernant la notion d'établissement stable a été rejetée par l'Allemagne.

Néanmoins, les structures existantes, qui ont été mises en place avant les profonds changements adoptés dans le cadre des discussions BEPS doivent être repensées et le cas échéant adaptées.

Nous sommes bien entendu à votre disposition pour vous assister à cet égard.