

BEPS

Base Erosion and Profit Shifting

Action Plan

Analyse der Abteilung für Finanz- und Handelspolitik

OECD-Aktionsplan zur Bekämpfung der
Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage und der
Gewinnverlagerung international agierender Unternehmen

Das vorliegende Dokument ist ein Arbeitspapier und wird laufend aktualisiert.

Stand: November 2018

Impressum

Medieninhaber und Herausgeber

Wirtschaftskammer Österreich
Abteilung für Finanz- und Handelspolitik (FHP)
Dr. Ralf Kronberger

Autoren: Mag. Dr. Claudia Anselmi, Mag. Veronika Rauner-Andrae

Wiedner Hauptstraße 63, A-1045 Wien
E-Mail: fhp@wko.at
Internet: <https://wko.at/fp>

Alle Angaben erfolgen trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr.
Eine Haftung der Wirtschaftskammern Österreichs ist ausgeschlossen.
Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für beide
Geschlechter.

Inhaltsverzeichnis

1.	Aggressive Steuerplanung bzw. Steueroptimierung	6
2.	Aktion 1: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft	10
2.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	10
2.1.1	Bericht 9/2015	10
2.1.2	Zwischenbericht 3/2018	11
2.2	Status quo auf EU-Ebene	12
2.3	Status quo auf österreichischer Ebene	13
2.4	Exkurs: Die Mehrwertsteuer	13
3.	Aktion 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen	14
3.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	14
3.1.1	Schlussbericht 2015 und Bericht 2017	15
3.2	Status quo auf EU-Ebene	15
3.2.1	Mutter-Tochter-Richtlinie	15
3.2.2	ATAD - Anti Tax Avoidance directive	15
3.2.3	ATAD II - Anti Tax Avoidance Directive II	16
3.2.4	Richtlinie bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern	16
3.3	Status quo auf österreichischer Ebene	16
3.3.1	§ 10 Abs. 7 KStG	16
3.3.2	§ 12 Abs. 1 Z10 KStG	17
4.	Aktion 3: Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung - sogenannte CFC (Controlled Foreign Company)-Regelungen	18
4.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	18
4.1.1	Schlussbericht 9/2015	18
4.2	Status quo auf EU-Ebene	18
4.3	Status quo auf österreichischer Ebene	19
5.	Aktion 4: Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- und sonstigen finanziellen Aufwendungen - Zinsschranke	21
5.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	21
5.1.1	Schlussbericht 9/2015 bzw. Update 2016	21
5.2	Status quo auf EU-Ebene	22
5.3	Status quo auf österreichischer Ebene	23

6.	Aktion 5: Effektivere Bekämpfung steuerschädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	24
6.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	24
6.1.1	Schlussbericht 2015 sowie Peer Review 2017	24
6.2	Status quo auf EU-Ebene	25
6.2.1	Auskunftersuchen zu Steuerentscheidungen („Tax Ruling“)	25
6.2.2	Automatischer Austausch von Informationen	25
6.3	Status quo auf österreichischer Ebene	26
7.	Aktion 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch	27
7.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	27
7.1.1	Schlussbericht 9/2015 und Peer Review 5/2017	27
7.2	Status quo auf EU-Ebene	28
7.3	Status quo auf österreichischer Ebene	28
8.	Aktion 7: Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	29
8.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	29
8.1.1	Schlussbericht 9/2015	29
8.2	Status quo auf EU-Ebene	30
8.2.1	Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	30
8.2.2	Richtlinienvorschlag einer signifikanten digitalen Präsenz	30
8.3	Status quo auf österreichischer Ebene	31
9.	Aktionen 8-10: Gewährleistung der Überprüfung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung	32
9.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	32
9.1.1	Aktion 8	32
9.1.2	Aktion 9	32
9.1.3	Aktion 10	32
9.1.4	Schlussbericht 9/2015	33
9.2	Status quo auf EU-Ebene	33
9.3	Status quo auf österreichischer Ebene	34
10.	Aktion 11: Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	35
10.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	35
10.1.1	Schlussbericht 9/2015	35

11.	Aktion 12: Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle	36
11.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	36
11.1.1	Schlussbericht 9/2015	36
11.2	Status quo auf EU-Ebene	36
11.3	Status quo auf österreichischer Ebene	37
12.	Aktion 13: Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation und Country by Country-Reporting (CbCR)	38
12.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	38
12.1.1	Schlussbericht 9/2015	38
12.1.2	Peer Review 2/2017	39
12.2	Status quo auf EU-Ebene	40
12.3	Status quo auf österreichischer Ebene	40
12.3.1	Der länderbezogene Bericht	41
12.3.2	Das Master File bzw. die Stammdokumentation	42
12.3.3	Das Local File	42
13.	Aktion 14: Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsverfahren	43
13.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	43
13.1.1	Schlussbericht 9/2015 und Peer Review	43
13.2	Status quo auf EU-Ebene	44
13.3	Status quo auf österreichischer Ebene	44
14.	Aktion 15: Entwicklung eines Multilateralen Instruments	46
14.1	Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene	46
14.1.1	Schlussbericht 9/2015	46
14.2	Status quo auf österreichischer Ebene	46

1. Aggressive Steuerplanung bzw. Steueroptimierung

Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (d.h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (d.h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat befreit). Die „klassische Methode“ zur Optimierung von Konzerngewinnen orientiert sich an folgendem Modell: Ein multinationaler Konzern verlagert Rechte, Lizenzen oder auch Geld und sonstige Investitionen zur Tochtergesellschaft in einer Steueroase. Der Mutterkonzern überweist Geld für die Nutzung der Rechte oder der Kreditzinsen an die Tochter. Dies reduziert den für die Mutter anfallenden Gewinn. Die Tochtergesellschaft zahlt in ihrem Heimatstaat für diese Einnahmen wenig Steuern. Der Gewinn wird - vollkommen legal - vom Hochsteuerland in das Niedrigsteuerland verlagert.

Hier wird bewusst die unterschiedliche Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ausgenutzt. Diese Transaktionen sind vollkommen legal und - juristisch gesehen - nicht unter dem Tatbestand der Steuerhinterziehung zu subsumieren. Ein Unternehmenskonzern nutzt Steuerschlupflöcher zur Steueroptimierung. Fraglich ist, wo die Grenze zwischen üblicher und aggressiver Steuerplanung zu ziehen ist. Allerdings: Einige Staaten gewähren Unternehmen bewusst Steuervergünstigungen, die andere Staaten wiederum als unfairen Steuerwettbewerb bewerten. Bei der Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung wird der Steuerwettbewerb, der über niedrige Unternehmenssteuersätze geführt wird, außer Acht gelassen.

Die Diskussionspapiere der OECD richten sich nicht an multinationale Unternehmen, sondern stellen eine Aufforderung an nationale Staaten dar, ihre steuerlichen Regelungen zu überdenken.

Es geht um Gewinnbesteuerung. Andere Abgaben und Steuern wie die Umsatzsteuer, Sozialbeiträge oder lokal abzuführende Steuern werden im Rahmen von BEPS nicht behandelt.

Staaten können sich in ihren DBA verpflichten, bestimmte Einkünfte nicht zu besteuern. Möglicherweise bleibt dabei unberücksichtigt, ob diese Einkünfte bei der anderen Partei des Abkommens besteuert werden oder nicht und ob somit eine Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung besteht. Diese Gefahr besteht auch, wenn Mitgliedstaaten bestimmte ausländische Einkünfte einseitig von der Steuer befreien, unabhängig davon, ob sie im Quellenstaat der Steuer unterliegen oder nicht.

Im Februar 2013 hat die OECD einen Bericht, den sie im Auftrag der G-20 erstellte, vorgestellt. Dieser bildet die Grundlage, um Maßnahmen zu entwickeln, die eine aggressive Steuerplanung von multinationalen Konzernen einschränken sollen.

Im Juli 2013 veröffentlichte die OECD einen Aktionsplan, in dem einige Methoden zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung aufgelistet sind. Dieser beinhaltet 15 Maßnahmen, die zur Bewältigung der Besteuerungsprobleme beitragen könnten.

Im September 2014 wurde ein erster Zwischenbericht vorgelegt. Am 8. Oktober 2015 wurde der Abschlussbericht (<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>) von den G-20 in Lima gebilligt.

Das grundsätzliche Ziel der veröffentlichten Maßnahmen ist es, Gewinne in dem Staat zu besteuern, in dem auch die wirtschaftliche Aktivität und die Wertschöpfung stattgefunden haben, die der Erzielung von Gewinnen zugrunde lagen.

Die 15 Aktionspunkte können wie folgt eingeteilt werden:

BEPS-Aktionen nach Zielen

Kohärenz	Substanz	Transparenz	Horizontal
Aktion 2 Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen	Aktion 5 - erste Komponente Steuervergünstigungen	Aktion 5 - zweite Komponente Informationsaustausch und Steuervorbescheide	Aktion 1 Digitale Wirtschaft
Aktion 3 Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung CFC-Regelungen	Aktion 6 Verhinderung von Abkommensmissbrauch	Aktion 11 Datenanalyse	Aktion 15 Multilaterales Instrument
Aktion 4 Beschränkter Zinsabzug	Aktion 7 Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	Aktion 12 Offenlegung von aggressiven Steuerplanungsmodellen	
	Aktionen 8 - 10 Gewährleistung der Überprüfung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung	Aktion 13 Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation	
		Aktion 14 Streitbeilegungsverfahren	

Die Maßnahmen reichen von neuen Mindeststandards bis zur Überarbeitung bereits bestehender internationaler Standards, welche die Konvergenz der nationalen Vorschriften und Leitlinien erleichtern und dabei Best Practice schaffen.

BEPS-Aktionen nach Ergebnissen

Mindeststandards	Verstärkte Internationale Standards	Gemeinsame Ansätze und Best Practices	Horizontale Arbeit
Aktion 5 - erste Komponente Steuer-vergünstigungen	Aktion 7 Verhinderung Umgehung Betriebsstätte	Aktion 2 Neutralisierung hybride Gestaltungen	Aktion 1 Digitale Wirtschaft
Aktion 5 - zweite Komponente Informationsaustausch Steuervorbescheide	Aktion 8-10 Gewährleistung der Überprüfung der Übereinstimmung Verrechnungspreis und Wertschöpfung	Aktion 3 Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung	Aktion 11 Datenanalyse
Aktion 6 Verhinderung Abkommensmissbrauch		Aktion 4 Beschränkter Zinsabzug	Aktion 15 Multilaterales Instrument
Aktion 13 Überarbeitung Verrechnungspreis-dokumentation		Aktion 12 Offenlegung von aggressiven Steuerplanungsmodellen	
Aktion 14 Streitbeilegung			

Die 15 Aktionspunkte unterteilen sich in zwei Berichte sowie 13 Handlungsempfehlungen. Nicht alle Maßnahmen des Abschlussberichtes sind verpflichtend. Sie können in folgende Gruppen zusammengefasst werden: Mindeststandards, bestehende Standards, Best Practices, Common Approach und Reports.

Mindeststandards

Manche Ergebnisse gelten als neue Mindeststandards, die nicht unterschritten werden dürfen und zu deren konsistenten Umsetzung sich alle OECD-Mitglied- und G20-Staaten verpflichten.

Diese betreffen:

- Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken - Aktion 5
- Vermeidung von Treaty-Shopping/Verhinderung von Abkommensmissbrauch - Aktion 6
- Verrechnungspreisdokumentation/länderbezogene Berichterstattung (Country by Country-Report) - Aktion 13
- Verbesserung der Streitbeilegung/Verständigungsverfahren - Aktion 14

Jede der vier Aktionen, die Mindeststandards vorsehen, wird einem Peer Review unterzogen. Das „Globale Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten“ der OECD führt diese Peer-Reviews seiner Mitglieder durch, in deren Rahmen deren Fähigkeit bewertet wird, mit anderen Steuerverwaltungen im Einklang mit den international vereinbarten Standards für Transparenz und Informationsaustausch auf Ersuchen zusammenzuarbeiten.

Bestehende Standards

Bereits bestehende Standards sollen durch BEPS erhöht werden. Diese betreffen das OECD-Musterabkommen und den Bereich der OECD-Transferpreisrichtlinie.

Best Practices

Staaten, die entsprechende Regelungen umsetzen wollen, erhalten durch die Empfehlungen Unterstützung bei folgenden Aktionen:

- Erarbeitung von Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung - Aktion 3
- Entwicklung von Offenlegungsregeln für aggressive Steuerplanung - Aktion 12

Common Approach

Gemeinsame politische Richtung, die möglicherweise zu einem Mindeststandard führen könnte:

- Hybride Gestaltungen - Aktion 2
- Zinsabzug - Aktion 4

Reports

Die zwei Berichte beziehen sich auf Aktionspunkt 1 (Umgang mit den steuerlichen Herausforderungen des E-Commerce) sowie Aktionspunkt 15 (Entwicklung eines multilateralen Instruments betreffend Doppelbesteuerungsabkommen). Bei Aktionspunkt 13 - Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation insbesondere betreffend die länderbezogene Berichterstattung „Country by Country-Reporting“ - haben sich alle OECD-Mitglied- und G20-Staaten zur Umsetzung verpflichtet. Österreich hat das „Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country-Reports“¹ am 27. Jänner 2016 unterfertigt. Details zu diesem völkerrechtlichen Vertrag sind unter der Aktion 13 zu finden. Da die OECD kein gesetzgebendes Organ ist, sind nun die einzelnen Staaten aufgefordert, diese Maßnahmen in nationales und internationales Recht umzusetzen.

Der „Post-BEPS“-Prozess wird bis 2020 laufen. Die OECD wird diesen Transformationsprozess begleiten und überwachen.

¹ <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm>

2. Aktion 1: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

2.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

BEPS ist ein Problem, das mit der digitalen Wirtschaft einhergeht. Die hohe Mobilität, eine besondere Abhängigkeit von Daten und Netzwerkeffekten sowie vielseitige Geschäftsmodelle kennzeichnen diese Branche. In diesem Zusammenhang sind sowohl direkte als auch indirekte Steuern zu berücksichtigen.

Untersucht werden steuerliche Vorschriften wie DBA, die es Unternehmen ermöglichen, über eine maßgebliche digitale Präsenz in einem Land zu verfügen, ohne dort steuerpflichtig zu sein. Das ist deshalb notwendig, da nach den derzeitigen internationalen Vorschriften kein Anknüpfungspunkt vorhanden ist (d.h., sie sind nach geltendem DBA nicht ansässig und begründen keine Betriebsstätte).

Weiters werden folgende Vorschläge untersucht:

- steuerliche Zurechnung der Wertschöpfung der gewonnenen Informationen und Daten,
- Einstufung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen (Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Dienstleistungserträge),
- Quellensteuern auf Erträge neuer Geschäftsmodelle,
- Sicherstellung der mehrwertsteuerlichen Erfassung von Lieferungen digitaler Güter und Dienstleistungen.

2.1.1 Bericht 9/2015²

Hauptaussage des Berichtes ist (die OECD gibt zu diesem Aktionspunkt keine Empfehlung ab, sondern veröffentlicht nur einen diesbezüglichen Bericht), dass die digitale Wirtschaft immer mehr zur Wirtschaft an sich wird, und eine strikte Trennung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft für Steuerzwecke schwierig bis unmöglich ist.

Es konnten einige Punkte herausgegriffen werden:

- Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern (B2C) ist ein wichtiger Punkt, der dringend behandelt werden muss, um die Steuereinnahmen zu sichern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für ausländische und inländische Anbieter zu schaffen.
- Die Arbeiten zur Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus sollen ausgeweitet werden, um zu untersuchen, ob für Tätigkeiten, die früher Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten darstellen konnten, die Inanspruchnahme der Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition versagt werden sollte.

Weiters wurden Besteuerungsregeln für die Digital Economy aufgezeigt. Es sollten die Grundsätze von Neutralität, Effizienz, Bestimmtheit und Einfachheit, Wirksamkeit, Fairness sowie Flexibilität eingehalten werden.

² <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

2.1.2 Zwischenbericht 3/2018³

Der Bericht enthält eine eingehende Analyse jener Merkmale, die bei bestimmten hochdigitalisierten Geschäftsmodellen und deren Wertschöpfung im digitalisierten Zeitalter häufig beobachtet werden, sowie die möglichen Auswirkungen auf den bestehenden internationalen Steuerrahmen.

Die OECD betont, dass vor weiteren Diskussionen die Funktionsweise der digitalen Geschäftsmodelle und deren Wertschöpfung darzulegen sei. So zeigt der Zwischenbericht keine Lösungsansätze auf, sondern analysiert die digitale Wirtschaft. Der Bericht identifiziert drei wesentliche Merkmale der digitalen Wirtschaft:

- 1) Ausübung einer hohen wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Land, ohne physische Präsenz
- 2) Starke Abhängigkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern
- 3) Angewiesen auf Daten und Userinteraktionen einschließlich Netzwerkeffekte

Einigkeit konnte bei den Charakteristika erzielt werden, allerdings konnte kein Konsens darüber gefunden werden, ob diese zur Wertschöpfung der Unternehmen beitragen.

Weiters zeigt der Bericht drei Modelle der Wertschöpfung auf:

- 1) Wertschöpfungskette
Umwandlung von Inputs in Outputs; der Wert entsteht durch die Übertragung eines Produkts vom Unternehmen an seine Kunden
- 2) Wertschöpfungsnetzwerk
Dient als Vermittler; bilaterale Interaktion zwischen Anbieter und Kunden oder multilaterale Interaktion zwischen den Kunden (Käufer/Verkäufer, Passagier/Fahrer); Wertschöpfung entsteht durch die Organisation und Erleichterung des Austauschs zwischen (verbundenen) Kunden bzw. als Intermediär zwischen diesen zu fungieren
- 3) Wertschöpfungsshop
Ein Problem lösen und dadurch einen bestehenden Zustand in einen wünschenswerten zu verwandeln; Informationsasymmetrie - der Shop hat mehr Informationen als sein Kunde. Der Wert entsteht indem ein Kundenproblem bzw. eine Kundenanforderung gelöst wird.

Ebenfalls werden hier vorläufige Maßnahmen erörtert, von denen einige Länder angedeutet haben, dass sie diese realisieren würden, in der Überzeugung, dass ein dringender Handlungsbedarf nach raschem Handeln besteht.

Der Bericht stellt fest, dass viele Länder die zwischenzeitliche Umsatzsteuer auf digitalisierte Unternehmen strikt ablehnen und die Risiken und negativen Folgen für das Wohlbefinden, die Produktivität und den Wettbewerb darlegen. Da einige Länder jedoch entschlossen sind, diese Übergangssteuer einzuführen bzw. beizubehalten, werden Überlegungen zur Minimierung ihrer negativen Auswirkungen skizziert (z.B. hohe Umsatzschwellen, die auf Internetwerbung und Vermittlungsdienste abzielen).

Im Hinblick auf eine langfristige Überarbeitung der internationalen Steuervorschriften werden in dem Bericht drei Ländergruppen mit unterschiedlichen Auffassungen identifiziert:

³ <http://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

- 1) Eine Gruppe ist der Ansicht, dass gezielte Maßnahmen erforderlich sind, die sich ausschließlich an bestimmte, stark digitalisierte Unternehmen richten, da ihre Geschäftsmodelle von der Beteiligung der Nutzer abhängen.
- 2) Eine zweite Gruppe ist der Ansicht, dass aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung der gesamten Wirtschaft eine umfassendere Überprüfung des internationalen Steuerrahmens erforderlich ist, die sowohl für digitalisierte als auch für traditionelle Unternehmen gilt. Diese zweite Gruppe ist jedoch in ihren Auffassungen sehr unterschiedlich, einige vertreten die Position, dass bei der Neugestaltung der Steuervorschriften kein besonderer Schwerpunkt auf die Beteiligung der Nutzer/Beiträge gelegt werden sollte, während andere dies in Anbetracht dessen, dass die Regeln für Nexus und Gewinnverteilung stark geändert werden, fordern.
- 3) Eine dritte Gruppe ist der Ansicht, dass der bestehende Rahmen nicht geändert werden muss.

Die Arbeiten werden fortgesetzt.

Im Oktober 2018 veröffentlichte die OECD eine kurze Grundsatzdarstellung zu Steuern und Digitalisierung.⁴

Im Jahr 2019 sollte ein weiterer Bericht veröffentlicht werden. Der Abschlussbericht wird für 2020 erwartet.

2.2 Status quo auf EU-Ebene

Grundsätzlich bevorzugt die EU eine Lösung zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf OECD-Ebene. Um jedoch umgehend zu reagieren, hat die Europäische Kommission im März 2018 zwei Richtlinienvorschläge veröffentlicht:

- Einen Vorschlag zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz⁵ sowie
- einen Vorschlag zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen⁶.

Der erste Richtlinienvorschlag bezieht sich auf eine Reform der Körperschaftsteuervorschriften der EU für digitale Tätigkeiten. Der Richtlinienvorschlag sieht die Einführung einer „digitalen Präsenz“ vor. Dieser Vorschlag würde es den Mitgliedstaaten erlauben, Gewinne, die in ihrem Hoheitsgebiet erwirtschaftet werden, auch ohne physische Präsenz eines Unternehmens in ihrem Gebiet zu besteuern. (Siehe auch Aktion 7 - Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte.) Als Basis werden die Erträge und die Nutzerzahlen von der Erbringung digitaler Dienstleistungen genannt. Da allerdings bestehende DBA zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland Vorrang vor den Bestimmungen einer digitalen Präsenz haben können, ist diese vorgesehene Regelung nur für jene Staaten anwendbar, mit dem der betreffende Mitgliedstaat kein derartiges DBA abgeschlossen hat.

⁴ <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf>

⁵ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz; COM(2018) 147 final

⁶ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen; COM(2018) 148 final

Der zweite Vorschlag sieht eine Übergangssteuer (bis zur Einführung einer „digitalen Betriebsstätte“) auf bestimmte Erträge aus digitalen Tätigkeiten vor. Sie ist als indirekte Steuer in Höhe von drei Prozent auf Erträge - nicht auf Gewinne - von folgenden Tätigkeiten konzipiert:

- Erträge aus dem Verkauf von Online-Werbeflächen
- Erträge aus digitalen Vermittlungsgeschäften, die Nutzern erlauben, mit anderen Nutzern zu interagieren und die den Verkauf von Gegenständen und Dienstleistungen zwischen ihnen ermöglichen
- Erträge aus dem Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden

Steuerpflichtig wird, wer beide nachstehend genannten Bedingungen erfüllt:

- die von dem Rechtsträger für das relevante Geschäftsjahr insgesamt gemeldeten weltweiten Erträge überschreiten 750 Mio. Euro und
- die innerhalb der Union insgesamt erzielten steuerbare Erträge überschreiten 50 Mio. Euro.

2.3 Status quo auf österreichischer Ebene

In der Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die digitale Wirtschaft weder eine Definition noch eine Bestimmung bezüglich der Begründung einer Betriebsstätte (§§ 29 und 30 BAO) vorgesehen.

2.4 Exkurs: Die Mehrwertsteuer

Die OECD veröffentlichte 2017 das Dokument „Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung“. Die Staaten sind angehalten, den Leitlinien bei der Gestaltung und Umsetzung von Mehrwertsteuergesetzen gebührend Rechnung zu tragen. Insbesondere sollen sie Anstrengungen unternehmen, die Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer sowie die Prinzipien der Ermittlung des Orts der Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und Leistungen nach dem Bestimmungslandprinzip umzusetzen, um eine kohärente Anwendung der nationalen Mehrwertsteuergesetze im internationalen Handel zu erleichtern. Diese empfohlenen Prinzipien und Mechanismen sind auch im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1 enthalten.

Die EU hat darauf reagiert und zwei Richtlinienentwürfe zur Änderung der MwSt-System-Richtlinie auf das Bestimmungslandprinzip⁷ vorgelegt.

Ebenfalls hat die EU mit einer bereits verabschiedeten Richtlinie⁸ mit Regelungen im Mehrwertsteuerbereich bei Fernverkäufen von Gegenständen reagiert, welche ab 2019 bzw. ab 2021 in Kraft treten.

⁷ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (COM(2017) 569 final) sowie Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten; (COM(2018) 329 final)

⁸ Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen

3. Aktion 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen

3.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Von hybriden Gestaltungen wird dann gesprochen, wenn ein und derselbe Sachverhalt in verschiedenen Staaten steuerlich unterschiedlich behandelt wird. Mit dieser Vorgangsweise soll die steuerliche Bemessungsgrundlage der beteiligten Gesellschaften reduziert werden.

Hybride Gestaltungen können als hybride Finanzierungsformen oder als hybride Gesellschaftsformen vorkommen.

Hybride Finanzierungsformen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie in einem Staat als Fremdkapital angesehen werden, in einem anderen Staat erfüllen sie hingegen die Voraussetzungen von Eigenkapital. D.h., die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital erfolgt von Staat zu Staat nach unterschiedlichen Kriterien. Das hat zur Folge, dass die Zahlungen in einem Staat als Zinsen, in einem anderen Staat als Dividenden angesehen werden. Dies kann dann zur Abzugsfähigkeit der Zinszahlungen führen, obwohl der andere Staat die Zahlungen aufgrund eines Schachtelprivilegs von der Steuer befreit.

Hybride Rechtsformen ordnen eine Gesellschaftsform nach dem Steuerrecht des einen Staates als eigenständiges Unternehmen ein, während der andere Staat diese Gesellschaftsform für steuerliche Zwecke nicht berücksichtigt.

Einige Staaten besteuern die Einkünfte von Personengesellschaften auf Ebene der Gesellschafter, andere besteuern wie eine Körperschaft. Wenn Personen, deren Einkünfte auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden, eine Personengesellschaft in einem Staat gründen, der die Körperschaft besteuert, kommt es zu einem Konflikt. Erhält die Personengesellschaft ein Darlehen von den Gesellschaftern, so sind die Zinszahlungen für die Körperschaft abzugsfähig. Für die Gesellschafter sind die Zinszahlungen nicht steuerbar.

- **Deduction/no inclusion bzw. D/NI**
Betriebsausgabenabzüge in einem Staat (deduction) und gleichzeitige Nichtberücksichtigung der korrespondierenden Einnahmen als steuerpflichtiger Ertrag in einem anderen Staat (no inclusion) können zu einer Nichtbesteuerung von Einkünften führen.
Beispiel: Gewährt eine Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland einer anderen Gesellschaft in einem Hochsteuerland einen Kredit, so sind die Zinszahlungen im Hochsteuerland abzugsfähig, während das Niedrigsteuerland die Zahlungen beim Empfänger nur mit einer geringeren Steuer belastet.
Beispielsweise wird Kapital im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft als Fremdkapital behandelt, die Zinszahlungen an eine Muttergesellschaft sind dort steuerlich abzugsfähig. Der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft behandelt die Zinsen als steuerfreie Dividende.
- **Double deduction bzw. DD**
Ein Aufwand, der in zwei verschiedenen Staaten steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellt (double deduction bzw. DD), steht keiner doppelten Besteuerung von Erträgen gegenüber.

Manchmal ist es nicht eindeutig, welchem Staat tatsächlich Steuereinnahmen entgangen sind, da die Rechtsvorschriften der betreffenden Staaten eingehalten wurden, die von allen Beteiligten gezahlte Steuer verringert sich jedoch insgesamt, was sich negativ auf den Wettbewerb, die wirtschaftliche Effizienz, Transparenz und Gerechtigkeit auswirkt.

3.1.1 Schlussbericht 2015⁹ und Bericht 2017

Lösungsvorschlag für „deduction/no inclusion“ („D/NI“)-Situation (Abzug von Betriebsausgaben in einem Staat ohne Versteuerung der daraus resultierenden Einnahmen in dem anderen Staat): Der Abzug der Betriebsausgaben sollte verwehrt werden. Leistet der Ansässigkeitsstaat dieser OECD-Empfehlung nicht Folge, soll laut Bericht das Empfängerland diese Zahlung in das Betriebsergebnis steuerlich einbeziehen, d.h. als Betriebseinnahme besteuern.

Die zweite untersuchte Annahme bezieht sich auf „double deduction“ - „DD“, d.h. eine Betriebsausgabe wird in mehreren Staaten steuerlich berücksichtigt. Hier empfiehlt die OECD, dass der Betriebsausgabenabzug im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft versagt werden sollte.

Der Bericht 2017 enthält Empfehlungen für Änderungen des nationalen Rechts, welche die Diskrepanz bei diesen Strukturen mit den im Bericht 2015 beschriebenen Ergebnissen in Einklang bringen.

3.2 Status quo auf EU-Ebene

3.2.1 Mutter-Tochter-Richtlinie

Der ECOFIN hat im Juli 2014 eine Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie angenommen. Die Anti-Hybrid-Regelung sieht vor, dass Zahlungen aus Hybridanleihen, die im Tochterland abzugsfähig waren, immer am Sitz der Mutter versteuert werden, um so die doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Diese Regelung muss von den Mitgliedstaaten seit 2016 angewandt werden.

3.2.2 ATAD - Anti Tax Avoidance Directive

Im Juli 2016 wurde vom Rat die „Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)“ oder „Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ erlassen. Art. 9 der Richtlinie regelt die Bekämpfung hybrider Gestaltungen. Soweit eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug führt, soll nur jener Mitgliedstaat, aus dem die Zahlung stammt, den Abzug gewähren. Führt eine missbräuchliche Gestaltung hingegen in einem Staat zu einem Abzug bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung im anderen Staat, dann soll der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug verwehren.

⁹ <http://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

3.2.3 ATAD II - Anti Tax Avoidance Directive II

Beim ECOFIN am 21. Februar 2017 gab es bereits eine politische Einigung über einen im Oktober 2016 von der Europäischen Kommission veröffentlichten Richtlinienvorschlag bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern - auch unter ATAD II (Anti Tax Avoidance Directive II) bekannt, im Mai 2017 hat der Rat diese beschlossen. Da die ATAD nur für hybride Gestaltungen gilt, die sich aus den Wechselwirkungen zwischen den Körperschaftsteuersystemen der Mitgliedstaaten ergeben, sieht dieser nun vorliegende Richtlinienvorschlag auch hybride Gestaltungen, an denen Drittländer beteiligt sind, vor. Art. 9 der ATAD soll neu gefasst sowie ein neuer Art. 9a eingefügt werden. So ist auch die Miteinbeziehung von Betriebsstätten vorgesehen. Hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten liegen dann vor, wenn ein Staat die Geschäftstätigkeit in seinem Steuergebiet so behandelt, als würde sie durch eine Betriebsstätte ausgeübt, ein anderer Staat hingegen diese Geschäftstätigkeit nicht als durch eine Betriebsstätte ausgeübt behandelt. Diese Inkongruenzen können zu Nichtbesteuerung bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung, doppeltem Abzug oder einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen und sollten daher beseitigt werden.

3.2.4 Richtlinie bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern

Im Mai 2017 wurde eine Richtlinie bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern¹⁰ veröffentlicht, welche einige Änderungen bei der ATAD bringt:

- hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit einem übertragenen Finanzinstrument,
- hybride Gestaltungen unter Einbeziehung einer Betriebsstätte,
- hybride Gestaltungen, die zu einem doppelten Abzug führen oder zu einem Abzug und gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung sowie
- weitere Fallkonstellationen.

Die diesbezüglichen Vorschriften sind bis 2020 bzw. einige Vorschriften ab 2022 in den Mitgliedstaaten umzusetzen.

3.3 Status quo auf österreichischer Ebene

3.3.1 § 10 Abs. 7 KStG

§ 10 Abs. 7 KStG (mit Umsetzung des Jahressteuergesetzes 2018 (BGBl I 62/2018) wird Abs. 7 zu Abs. 4) (Befreiungen für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen) sieht vor, dass Dividendenerträge dann steuerpflichtig sind, wenn diese im Ausland steuerlich als Betriebsausgabe absetzbar sind. Diese Regelung kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn der andere Staat die Abzugsfähigkeit versagt.

Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 62/2018): Der bisherige Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode für Ausschüttungen soll nicht gänzlich abgeschafft, sondern an die neue Rechtslage angepasst werden. Er soll auch weiterhin für internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfoliobeteiligungen von mindestens 5% gelten, wenn diese überwiegend niedrigbesteuerte Passiveinkünfte erzielen und hierfür nicht bereits die neue Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung kommt.

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=DE>

3.3.2 § 12 Abs. 1 Z10 KStG

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG (nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben):

Die steuerliche Absetzbarkeit von Zinsen und Lizenzen im Falle der Niedrig- oder Nichtbesteuerung beim ausländischen Empfänger (uU auch beim Gesellschafter) wird versagt.

Der Steuerpflichtige hatte schon bisher die Möglichkeit, den Abzug der Zinsen oder Lizenzgebühren nachträglich (§ 295a BAO) steuerlich geltend zu machen, wenn innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Anfall der Aufwendungen keine schädliche Steuerermäßigung oder Rückerstattung erfolgt ist. Dieser Beobachtungszeitraum wurde nun im Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 62/2018) zur Umsetzung der ATAD auf neun Jahre verlängert. Dadurch sollen unerwünschte Gestaltungen noch unattraktiver gemacht werden.

4. Aktion 3: Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung – sogenannte CFC (Controlled Foreign Company)-Regelungen

4.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (das ist die Besteuerung von Einkünften einer ausländischen Tochtergesellschaft beim inländischen Gesellschafter) wurden in der Vergangenheit seitens der OECD kaum diskutiert.

In vielen Staaten gibt es bereits Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung, welche manchmal jedoch unzureichend sind, um BEPS entgegenzuwirken. Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung führen grundsätzlich zur Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft, haben jedoch auch in Quellenstaaten positive Übertragungseffekte, da dadurch für Steuerpflichtige kein (oder ein deutlich geringerer) Anreiz besteht, Gewinne in einen Drittstaat mit niedrigen Steuern zu verlagern.

4.1.1 Schlussbericht 9/2015¹¹

Der Bericht formuliert Empfehlungen – keine Mindeststandards – in Form von sechs Bausteinen:

- Definition einer kontrollierten ausländischen Gesellschaft (CFC)
- CFC-Befreiungen und Schwellenwertanforderungen
- Definition des CFC-Einkommens
- Berechnung des Hinzurechnungsbetrags
- Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags
- Regeln zur Vermeidung und Beseitigung der Doppelbesteuerung

Koordinierung mit anderen Aktionspunkten des Berichts wie digitale Wirtschaft (Aktion 1), Hybrids (Aktion 2), Zinsen (Aktion 4) und Verrechnungspreise (Aktionen 8 bis 10). Der OECD-Bericht anerkennt, dass den CFC-Regelungen von Staat zu Staat unterschiedliche steuerpolitische Ziele zugrunde liegen. Die durchgeführten Arbeiten unterstreichen, dass CFC-Regeln als Ergänzung zu den Verrechnungspreisregeln eine wichtige Rolle bei der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung spielen.

4.2 Status quo auf EU-Ebene

Die im Juli 2016 vom Rat erlassene „Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)“¹² oder „Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ regelt in Art. 7 und 8 die Hinzurechnungsbesteuerung.

Diese erfolgt entweder durch Zurechnung von passiven Einkünften (Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, Einkünfte aus Finanzierungsleasing, Einkünfte von Versicherungen und Banken

¹¹<http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>

¹² Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes

usw.) eines beherrschten ausländischen Unternehmens (über 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder der Ansprüche auf Gewinn) oder Zurechnung von Einkünften aus unangemessenen Gestaltungen.

Gestaltungen gelten dann als unangemessen, wenn das beherrschte Unternehmen oder die Betriebsstätte nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte ist oder nicht selbst die Risiken eingeht. Die Überprüfung, ob eine unangemessene Gestaltung vorliegt, erfolgt durch den „Principal Purpose Test“ - die Frage nach dem Zweck der Gestaltung.

Die ATAD wertet eine finanzielle Verbindung von über 50 % als beherrschend. In Österreich liegt ein verbundenes Unternehmen - eine Schachtelbeteiligung - schon ab 25 % Beteiligung vor, d.h. Österreich ist in der Betrachtung des beherrschten Unternehmens bereits restriktiver. Die Umsetzung der Regelungen in Art. 7 und 8 der ATAD muss in allen Mitgliedstaaten bis Ende 2018 erfolgen.

4.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 62/2018) wurde die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) im Körperschaftsteuergesetz (KStG) eingeführt und somit die ATAD-Mindeststandards umgesetzt. Das österreichische KStG sah bisher keine Hinzurechnungsbesteuerung vor. Mit dem neu eingeführten § 10a KStG sollen Artikel 7 und 8 der ATAD umgesetzt werden. Damit verbunden ist ein Methodenwechsel - von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Bisher wurden von einer Tochtergesellschaft im Ausland generierte niedrig besteuerte Gewinne erst bei der Ausschüttung an die inländische Muttergesellschaft der österreichischen Körperschaftsteuer unterzogen. Künftig werden diese Gewinne unabhängig von einer Ausschüttung an die inländische Muttergesellschaft in Österreich steuerlich berücksichtigt. Diese neue CFC-Regelung soll anwendbar sein, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1) Beherrschende inländische Körperschaft (Körperschaft, Privatstiftung, Betriebsstätten (bei beschränkt steuerpflichtiger Körperschaft), unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte oder des Kapitals)
- 2) Niedrig besteuerte Passiveinkünfte (Effektive Steuerbelastung von nicht mehr als 12,5 %; Passive Einkünfte: Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden und Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen (soweit diese in Österreich steuerpflichtig wären), Einkünfte aus Finanzierungsleasing, Einkünfte von Banken und Versicherungen (mit Ausnahmeregelungen) und Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, Niedrigbesteuerung bei Passiveinkünften bei einem Drittel der Einkünfte)
- 3) Ausländische Körperschaft übt keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit aus (in Bezug auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten - „Substanznachweis“)

Die Regelungen sind auch auf Auslandsbetriebsstätten, sofern das jeweilige DBA die Befreiungsmethode vorsieht, sowie inländische Kapitalgesellschaften mit ausländischem Ort der Geschäftsleitung anwendbar. Sind die Voraussetzungen erfüllt, kommt es im Ausmaß der unmittelbar und mittelbar (anteilig) gehaltenen Beteiligung am Nennkapital zur Hinzurechnung im Inland. Die ausländischen Einkünfte sind dabei nach Maßgabe des österreichischen Ertragsteuerrechts zu ermitteln. Um eine Doppelbesteuerung zu ver-

meiden, soll eine Anrechnung ausländischer Steuern möglich sein. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist ab dem Veranlagungsjahr 2019 anzuwenden. Zahlreiche Aspekte der Hinzurechnungsbesteuerung sollen zukünftig im Detail in einer Verordnung geregelt werden.

5. Aktion 4: Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- und sonstigen finanziellen Aufwendungen - Zinsschranke

5.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Die Zinszahlungen für aufgenommene Kredite sind von Unternehmen steuerlich absetzbar. Die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen kann zur doppelten Nichtbesteuerung führen.

Inbound-Investitionen: Gesellschaften von verbundenen Unternehmen, die von einer niedrigen Besteuerung profitieren, nehmen Kredite auf und machen überhöhte Abzüge für Zinsaufwendungen geltend, ohne dass die Zinserträge beim Kreditgeber gleichermaßen berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass die Zinszahlungen von den steuerpflichtigen Gewinnen der Betreibergesellschaft abgezogen werden, während die Zinserträge beim Empfänger niedrig oder gar nicht besteuert werden. Manchmal hat der Konzern als Ganzes nur geringe oder keine externen Schulden.

Outbound-Investitionen: Eine Gesellschaft nimmt Schulden auf, um damit einerseits steuerfreie oder zunächst nicht besteuerte Erträge zu finanzieren und so einen laufenden Abzug für Zinsaufwendungen in Anspruch zu nehmen, während andererseits die entsprechenden Erträge nicht besteuert werden.

Beim Erstellen von Regeln für die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen ist zu vermeiden, dass Zinserträge bei der operativen Gesellschaft entstehen bzw. bei der empfangenden Gesellschaft nicht oder nicht vollständig versteuert werden. Ziel ist es, Empfehlungen zu Best-Practice-Modellen zur Vermeidung von Erosion der Bemessungsgrundlage auszuarbeiten.

5.1.1 Schlussbericht 9/2015 bzw. Update 2016¹³

Der Bericht enthält Empfehlungen für die Begrenzung des steuerlichen Zinsabzugs durch den Einsatz von Fremdkapital. Die empfohlene Vorgangsweise dieses Berichts soll sicherstellen, dass die Zinsabzüge eines Unternehmens direkt dort vorgenommen werden, wo die wirtschaftliche Aktivität stattfindet.

Der Bericht enthält u. a. folgende Punkte:

- Begrenzung des Zinsabzugs vom Nettozinsaufwand zu steuerlichem EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - Zinsen, Steuern und Abschreibungen)
- Begrenzung des Nettozinsaufwands bei 10 % bis 30 %
- Empfehlung, den Zinsabzug nicht nur für Konzerne, sondern auch für Einzelpersonen, die nicht Teil des Konzerns sind, anzuwenden.

Die Regelungen gelten nicht für die Besonderheiten der Finanzindustrie.

¹³ <http://www.oecd.org/tax/beps/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update-9789264268333-en.htm>

5.2 Status quo auf EU-Ebene

Die im Juli 2016 vom Rat erlassene „Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)“ oder „Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ regelt in Art. 4 die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen.

Diese Bestimmung orientiert sich grundsätzlich am deutschen Modell der Zinsschranke - der Zinsbetrag, den der Steuerpflichtige in einem Steuerjahr abziehen darf, wird begrenzt. Nettozinsaufwendungen bzw. Fremdkapitalkosten sollen nur mehr bis 30 % des EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) abzugsfähig sein. Alternativ dazu können überschüssige Fremdkapitalkosten bis zu einer Höhe von 3 Mio. Euro (für die gesamte Gruppe) abgezogen werden. Ob der Betrag als Freigrenze oder als Freibetrag gesehen wird, ist nicht definiert, wird aber bei der Umsetzung der Richtlinie in Österreich von Bedeutung sein.

Das Recht auf vollständigen Abzug von überschüssigen Fremdkapitalkosten haben eigenständige Unternehmen. Das sind Unternehmen, die nicht Teil einer konsolidierten Gruppe sind und weder über ein verbundenes Unternehmen noch über eine Betriebsstätte verfügen.

Ausnahmen von der Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalkosten gelten für Altdarlehen (vor dem 17. Juni 2016 geschlossen) oder zur Finanzierung langfristiger Infrastrukturprojekte (im allgemeinen öffentlichen Interesse).

In der Richtlinie ist auch eine Eigenkapital-Escape-Klausel vorgesehen: Wenn ein Unternehmen Mitglied einer konsolidierten Gruppe ist, kann es durch Nachweis eines bestimmten Verhältnisses der Eigenkapitalausstattung zu den Gesamtvermögenswerten erreichen, dass die überschüssigen Fremdkapitalkosten vollständig abgezogen werden können.

Der Begriff der Fremdkapitalkosten ist in der Richtlinie weiter gefasst als im österreichischen Steuerrecht.

Bei der Umsetzung von Artikel 4 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten einen Vor-, einen Rücktrag oder eine Kombination von Vor- und Rücktrag der überschüssigen Fremdkapitalkosten vorsehen.

Finanzunternehmen können aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden.

Der Richtlinienentwurf über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage¹⁴ sieht in Artikel 13 ebenfalls eine Zinsschranke vor: Überschüssige Fremdkapitalkosten sind in dem Jahr, in dem sie anfallen, nur bis zu 30 % des Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) oder bis zu einem Höchstbetrag von 3 Mio. Euro abzugsfähig, je nachdem, welcher Betrag höher ist. Der Betrag von 3 Mio. Euro gilt auch für die gesamte Gruppe.

¹⁴ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage COM(2016) 685 final v. 25.10.2016

5.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Die Bestimmungen der Richtlinie sind bis Ende 2018 umzusetzen, es sei denn ein Staat weist nach, dass bereits gleichermaßen wirksame Bestimmungen im nationalen Steuerrecht anwendbar sind. In diesem Fall würde eine Umsetzung bis 1. Jänner 2024 ausreichen. Österreich könnte diese Ausnahmeregelung in Anspruch nehmen, weil § 12 Abs. 1 Z 10 KStG bereits ein Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren aus Niedrigsteuerstaaten vorsieht.

Österreich hat mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 ein Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern eingeführt (§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG). Mit dieser Regelung setzte Österreich strengere Maßstäbe als die zwei Jahre später von der EU verabschiedete Richtlinie dies vorsieht.

Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2018 (BGBl I 62/2018) wurde eine Anpassung des § 12 Abs. 1 KStG vorgenommen: Das Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren bei Niedrigbesteuerung im Staat der empfangenden Körperschaft aufgrund einer Steuerermäßigung oder -rückerstattung kommt bereits in jenem Wirtschaftsjahr zur Anwendung, in dem die Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren angefallen sind und wenn die Möglichkeit einer (späteren) Steuerermäßigung oder -rückerstattung abstrakt besteht. Nach bisheriger Rechtslage steht dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen, den Abzug der Zinsen oder Lizenzgebühren nachträglich steuerlich geltend zu machen, wenn innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen dieser Aufwendungen tatsächlich keine Steuerermäßigung oder -rückerstattung in Anspruch genommen wurde. Dieser fünfjährige Beobachtungszeitraum wird mit dem Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 62/2018) auf neun Jahre verlängert.

6. Aktion 5: Effektivere Bekämpfung steuerschädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

6.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Wenn man von steuerschädlichen Praktiken spricht, so ist hier nicht das Verhalten der Steuerpflichtigen gemeint, sondern jenes der Staaten, die Steueranreize schaffen, um Investitionen anzuziehen. Präferenzsysteme sind weiterhin ein Schlüsselbereich. Bereits 1998 veröffentlichte die OECD einen Bericht zu steuerschädlichen Praktiken. Im Mittelpunkt der Betrachtungen stehen vor allem Sondersteuerregelungen, die zu einer Gewinnverlagerung genutzt werden können, sowie mangelnde Transparenz im Zusammenhang mit bestimmten Steuervorschreibungen (Tax Rulings).

6.1.1 Schlussbericht 2015 sowie Peer Review 2017¹⁵

Der Bericht zu Aktionspunkt 5 beschreibt einen von vier Mindeststandards auf Grundlage einer vereinbarten Methode, um zu beurteilen, ob bei einer Sondersteuerregelung eine wesentliche Geschäftstätigkeit vorliegt.

Patentboxen: Bei den Patentboxen wurde ein Konsens über den „Nexus-Ansatz“ erreicht. Dieser Ansatz, bei dem die Aufwendungen im betreffenden Staat als Näherungswerte für die wesentliche Geschäftstätigkeit verwendet werden, gewährleistet, dass Steuerpflichtige, die in den Genuss solcher Regelungen kommen, tatsächlich Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten durchgeführt und für diese Aktivitäten effektiv Ausgaben getätigt haben.

Ruling: In diesen Steuervorbescheiden („Rulings“) erläutern Steuerbehörden Unternehmen, wie von ihnen zu entrichtende Körperschaftsteuer berechnet wird oder bestimmte Steuervorschriften angewendet werden. Es wurde ein Rahmen erarbeitet, welcher den spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide regelt. Dieser Rahmen umfasst sechs Kategorien von Rulings:

- Rulings im Zusammenhang mit Präferenzregimen
- Einseitige APAs (Advance Pricing Agreements) und andere Rulings zu Verrechnungspreisen
- Rulings mit einseitiger Anpassung nach unten
- Betriebsstätten-Rulings
- Rulings für nahestehende Durchlaufgesellschaften
- Andere Rulings, bei denen zukünftig vereinbart wird, dass sie BEPS-Bedenken aufwerfen.

Für die meisten Rulings erfolgt der Informationsaustausch mit

¹⁵ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-peer-review-and-monitoring.htm>

- Ansässigkeitsstaaten von nahestehenden Personen mit einer vom Ruling betroffenen Transaktion, oder im Fall eines Betriebsstätten-Rulings entweder der Staat des Hauptsitzes oder der Betriebsstätte
- Staat von unmittelbar übergeordneter Muttergesellschaft
- Staat von oberster Muttergesellschaft

Ein neu konzipierter Peer Review-Prozess wird schädlichen Steuerpraktiken, namentlich Patentboxen, die schädliche Merkmale aufweisen, entgegenwirken und sicherstellen, dass die Verpflichtung zur Transparenz durch einen verbindlichen spontanen Austausch relevanter Informationen über steuerpflichtige spezifische Steuervorbescheide, die andernfalls zu BEPS-Problemen führen könnten, umgesetzt wird.

Timelines for Preferential Regimes¹⁶



6.2 Status quo auf EU-Ebene

6.2.1 Auskunftersuchen zu Steuerentscheidungen („Tax Ruling“)

Die EU hat im Dezember 2014 das beihilfenrechtliche Auskunftersuchen zu Steuerentscheidungen („Tax Ruling“) auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet. Die Europäische Kommission hat die Mitgliedstaaten aufgefordert, Informationen über ihre Steuerentscheide zu liefern und insbesondere zu bestätigen, dass sie verbindliche Steuerentscheide erteilen. Derartige Vorabentscheide können staatliche Beihilfen im Sinne der EU-Vorschriften darstellen, wenn ein bestimmtes Unternehmen oder eine bestimmte Unternehmensgruppe selektiv begünstigt wird. Tax Rulings dieser Art sind in 22 Mitgliedstaaten (nicht in Österreich) bekannt.

6.2.2 Automatischer Austausch von Informationen

Im Dezember 2015 wurde eine Richtlinie bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung¹⁷ veröffentlicht. Steuervorbescheide sind seit 2017 alle sechs Monate zwischen den Mitgliedstaaten auszutauschen. Eine Rückwirkung solcher grenzüberschreitender Rulings galt ab 2012 für fünf Jahre bis Ende 2016. Die Mitgliedstaaten können dann zu einem Steuervorbescheid, der für sie von Belang

¹⁶ <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>

¹⁷ Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung

sein könnte, nähere Einzelheiten anfordern. Die Mitgliedstaaten hatten diese Richtlinie bis Ende 2016 in nationales Recht umzusetzen.

6.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Der Steuerpflichtige kann gemäß § 118 BAO beantragen, dass die Behörde über einen bestimmten künftig zu verwirklichenden Sachverhalt einen Bescheid ausstellt. Auf dessen Basis werden in Österreich keine begünstigenden Auskünfte erteilt, sondern nur Auskünfte auf Basis der geltenden Rechtslage. Das betrifft Rechtsfragen in Zusammenhang mit Umgründungen, der Gruppenbesteuerung und mit Verrechnungspreisen. In Österreich gibt es keine Patentboxen.

Mit dem EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 wurde die RL 2015/2376 in österreichisches Recht umgesetzt. Die Änderungen betreffen das EU-Amtshilfegesetz.

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 62/2018) wurde der Umfang des Auskunftsbekandes zu Rechtsfragen erweitert und kann nun zusätzlich auf folgende Rechtsfragen angewandt werden:

- Umgründungen
- Unternehmensgruppen
- internationales Steuerrecht
- Umsatzsteuerrecht
- Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO

Der Auskunftsbekend ist tunlichst innerhalb von zwei Monaten nach der Antragstellung zu erlassen.

7. Aktion 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch

7.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Abkommensmissbrauch ist nach Auffassung der OECD einer der Hauptgründe für BEPS. Im Kommentar zu Art. 1 des OECD-MA sind bereits Beispiele für Bestimmungen angeführt, mit denen Abkommensmissbrauch und „Treaty Shopping“ und damit doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden können. Treaty Shopping bezeichnet eine Strategie, mit der eine nicht in einem Staat ansässige Person ein von diesem Staat abgeschlossenes DBA in Anspruch nimmt um Steuervorteile zu erreichen, die für derartige Konstellationen nicht gedacht waren. So soll beispielsweise die Strategie der Nutzung von DBA-Vorteilen durch „Briefkästen“ unterbunden werden.

Durch strenge Abkommensklauseln zur Missbrauchsbekämpfung in Verbindung mit der Ausübung von Besteuerungsrechten nach nationalem Recht lässt sich die Quellenbesteuerung in einer Reihe von Fällen wiederherstellen. Es wird betont, dass der Sinn eines DBA nicht darin besteht, eine doppelte Nichtbesteuerung zu ermöglichen.

7.1.1 Schlussbericht 9/2015¹⁸ und Peer Review 5/2017

Der Bericht zu diesem Aktionspunkt enthält Mindeststandards. In der Präambel von DBA soll explizit klargestellt werden, dass durch sie nicht die Möglichkeit doppelter Nichtbesteuerung von Einkünften geschaffen, sondern Doppelbesteuerung vermieden werden soll.

Zudem sollen Anti-Missbrauchsklauseln (LoB - Limitation of Benefits) als Mindeststandard im OECD-MA geschaffen werden, um Treaty Shopping zu vermeiden. Diese Bestimmung soll im Sinne der Flexibilität ein Mindeststandard sein, weil im Zuge von DBA-Verhandlungen eine Anpassung der Klauseln an die rechtlichen Rahmenbedingungen der Staaten erfolgen soll.

Da andere Formen von Abkommensmissbrauch (außer Treaty Shopping) durch LoB-Klauseln nicht erfasst werden, soll auch eine generelle Anti-Missbrauchsregel, die auf der Idee des grundsätzlichen Zwecks einer Transaktion bzw. Gestaltung basiert (PPT Principle Purpose Test), in das OECD-MA aufgenommen werden. Sollte daher eine Gestaltung lediglich den Zweck der Erreichung von Abkommensvorteilen haben, werden diese aberkannt wenn nicht nachgewiesen wird, dass sie dem Ziel und Zweck des jeweiligen DBA entsprechen. Dafür wird es Tests mit vorgefertigten Fragen bzw. Prüfschritten geben.

Ein DBA soll keinen Einfluss auf die nationale Missbrauchsabwehr eines Staates haben.

An letzter Stelle erörtert der Bericht die steuerpolitischen Erwägungen, die bei Abschluss eines DBA mit bestimmten Niedrig- oder Nullsteuerländern angestellt werden sollten.

Das im Mai 2017 veröffentlichte Peer Review Dokument bildet die Grundlage für den neuen Peer Review-Prozess. Es enthält Kriterien für die Bewertung der Umsetzung des Mindeststandards dieses Aktionspunktes sowie den Verfahrensmechanismus, nach dem dieser Prozess durchgeführt wird.

¹⁸ <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>

7.2 Status quo auf EU-Ebene

Eine allgemeine Missbrauchsklausel in der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde bereits verabschiedet. Die Mitgliedstaaten haben die als De-minimis-Vorschrift formulierte Missbrauchsbekämpfungsklausel mit Wirkung ab 1.1.2016 in nationales (auch strengeres) Recht umgesetzt.

Die im Juli 2016 vom Rat erlassene „Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)“ oder „Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ sieht in Art. 6 allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch vor. Ziel und Zweck dieser Bestimmung ist es, Missbrauch dort zu verhindern, wo dies keine besonderen Vorschriften vorsehen. Der Binnenmarkt soll trotzdem weiterhin funktionieren. Eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit soll nur bei einzelnen Steuerpflichtigen erfolgen, wenn diese die Steuerpflicht umgehen. Ein Tatbestand im Sinne des Art. 6 der ATAD ist gegeben, wenn der wesentliche Zweck einer unangemessenen Gestaltung (künstliche Konstruktion) die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.

7.3 Status quo auf österreichischer Ebene

§ 22 BAO sieht eine Missbrauchsbestimmung vor (siehe dazu Aktion 3).

Die Umsetzung der ATAD kann in Österreich durch Schaffung einer zusätzlichen Bestimmung zu § 22 BAO erfolgen, sie kann § 22 BAO ersetzen oder § 22 BAO könnte in Zukunft im Sinne der Richtlinie interpretiert werden.

Österreich hat bereits in einigen DBA eine Limitation of Benefits-Klausel (Grenzen der Abkommensvergünstigungen) vereinbart (z.B. DBA Taiwan, BGBl. II 2014/385).

Durch das Multilaterale Abkommen zur „automatischen“ Anpassung bestehender DBA (siehe näher unter Aktion 15), das mit Juli 2018 in Kraft trat und ab Jänner 2019 anwendbar sein wird, werden zahlreiche österreichische DBA mit dem Ziel der Verhinderung von Abkommensmissbrauch abgeändert.

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 (BGBl. I 62/2018) wurde ein neuer Absatz 2 zu § 22 BAO eingeführt, welcher erstmals eine Definition des Missbrauchs vorsieht: *„Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.“*

Damit wurde das Begriffsverständnis des Art. 6 der EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes in österreichisches Recht umgesetzt. Die Betrachtung der „unangemessenen“ Gestaltung mit Steuervermeidungsabsicht folgt der so genannten Außentheorie des VwGH.

8. Aktion 7: Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte

8.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

DBA sehen im Allgemeinen vor, dass die Gewinne eines ausländischen Unternehmens in einem Staat nur steuerpflichtig sind, wenn das betreffende Unternehmen in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinne zugerechnet werden können. Die in DBA aufgenommene Definition des Betriebsstättenbegriffs ist daher von entscheidender Bedeutung, um zu bestimmen, ob ein gebietsfremdes Unternehmen in einem anderen Staat Ertragsteuern zahlen muss. Zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch wurde daher auch eine Änderung der Definition des Betriebsstättenbegriffs vereinbart, da es andernfalls weiterhin zu doppelter Nichtbesteuerung kommen kann.

Im Zuge der Arbeit der OECD-BEPS-Task-Force-Gruppen wurde aufgezeigt, dass Unternehmen herkömmliche Geschäftsmodelle, bei denen die lokale Tochtergesellschaft als Vertriebsunternehmen tätig wird, durch Kommissionärsmodelle ersetzen. Dadurch werden Gewinne aus dem Staat, in dem die Verkäufe stattfinden, ohne bedeutende Änderungen der in diesem Staat ausgeübten Funktionen wegverlagert. Aus Sicht der OECD wird daher das Unternehmen (der Auftraggeber), das hinter dem Kommissionär steht, mit den Gewinnen aus dem Verkauf mangels Betriebsstätte nicht in diesem Staat besteuert. Die OECD empfiehlt daher, die Definition der Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) und des unabhängigen Vertreters (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA) in den DBA zu ändern.

Ebenso kommt es vor, dass global agierende Unternehmen ihre Geschäftstätigkeit künstlich auf mehrere Konzerngesellschaften aufteilen, um die Ausnahmen vom Status als Betriebsstätte für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten (Einkaufsbüros, Schauräume, Warenlager etc.) zu nutzen (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA).

8.1.1 Schlussbericht 9/2015¹⁹

Der Bericht enthält Änderungen der Betriebsstättendefinition von Art. 5 des OECD-MA, das weiterhin als Grundlage für die Ausverhandlung von DBA dient.

Mit diesen Änderungen wird gegen Methoden vorgegangen, die genutzt werden, um den steuerlichen Anknüpfungspunkt in unangemessener Weise zu umgehen, unter anderem indem Vertriebsunternehmen durch Kommissionäre ersetzt oder Geschäftstätigkeiten künstlich aufgesplittet werden.

8.1.1.1 Änderungen betreffend Hilfsbetriebsstätten

Die in Art. 5 Abs. 4 lit. a bis f OECD-MA genannten Aktivitäten sollen nur noch dann als Hilfsbetriebsstätten gelten, wenn sie aus Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit von vorbereitender Art sind oder tatsächlich eine Hilfstätigkeit darstellen. Ist die Tätigkeit nicht vorbereitend, sondern eine wesentliche Kernfunktion, dann wird eine Betriebsstätte begründet. Für die Staaten soll es aber weiterhin die Möglichkeit geben, die Altfassung des Art. 5 Abs. 4 beizubehalten. Die Aufteilung von Aktivitäten zwischen Konzerngesellschaften

¹⁹ <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

zwecks Inanspruchnahme der Regelung zur Hilfsbetriebsstätte soll ausdrücklich verhindert werden.

8.1.1.2 Änderungen zum unabhängigen Vertreter

Ein unabhängiger Vertreter verkauft Produkte im eigenen Namen aber auf Rechnung und Risiko eines anderen, dem die Produkte gehören. Die Person, die die Verkäufe abschließt, ist nicht Eigentümer der Produkte, die sie verkauft und kann daher bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nicht mit dem Verkaufserlös in dem anderen Staat (keine Betriebsstätte) besteuert werden. Sie wird lediglich mit den Leistungserlösen vor Ort besteuert.

Durch künstliche Arrangements wurden die Rahmenbedingungen häufig so verändert, dass in dem anderen Staat die Gründung einer Betriebsstätte vermieden wurde, was durch den Vorschlag zu BEPS-Aktion 15 - siehe Seite 46 - im Zusammenhang mit BEPS-Aktion 7 zukünftig verhindert werden soll. Das wird durch eine Änderung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA erfolgen. Im Bericht sind Vorschläge zur Änderung der genannten Regelungen und des Kommentars zum OECD-MA enthalten.

Arbeitet eine Person ausschließlich oder fast ausschließlich für mit ihr verbundene Unternehmen, soll sie zukünftig im Verhältnis zu diesem Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter gelten. Ist eine Person für ein Unternehmen tätig, und schließt im Namen des Unternehmens Verträge ab oder spielt eine wesentliche Rolle beim Zustandekommen der Verträge, die vom Unternehmen routinemäßig ohne wesentliche Modifikation abgeschlossen werden, ist sie ein abhängiger Vertreter und es wird angenommen, dass das Unternehmen im anderen Staat eine Betriebsstätte hat.

8.2 Status quo auf EU-Ebene

8.2.1 Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Neu im Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage²⁰ findet sich in Art. 5 die Definition einer Betriebsstätte. Die Definition des Begriffs ist eng an der BEPS-Empfehlung ausgerichtet. Diese umfasst ausschließlich in der EU gelegene Betriebsstätten eines Steuerpflichtigen, der steuerlich in der Union ansässig ist. Es wurde nicht als wichtig angesehen, eine gemeinsame Definition von in einem Drittland gelegenen Betriebsstätten oder von in der EU gelegenen Betriebsstätten eines Steuerpflichtigen, der steuerlich in einem Drittland ansässig ist, zu finden. Die Drittstaatendimension soll somit Gegenstand bilateraler Steuerabkommen und nationaler Rechtsvorschriften sein. Keinesfalls soll jedoch die Nutzung von Einrichtungen ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Steuerpflichtigen unter den Begriff Betriebsstätte fallen.

8.2.2 Richtlinienvorschlag einer signifikanten digitalen Präsenz

Im März 2018 veröffentlichte die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen

²⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage COM(2016) 685 final v. 25.10.

Präsenz.²¹ Dieser Vorschlag würde es den Mitgliedstaaten erlauben, Gewinne, die in ihrem Hoheitsgebiet erwirtschaftet werden, auch ohne eine physische Präsenz eines Unternehmens in ihrem Gebiet zu besteuern. Von einer „digitalen Präsenz“ in einem Mitgliedstaat wird ausgegangen, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Jährliche Erträge von mehr als 7 Mio. Euro in einem Mitgliedstaat
- Mehr als 100.000 Nutzer in einem Steuerjahr in einem Mitgliedstaat
- Abschluss von mehr als 3.000 Geschäftsverträgen über digitale Dienstleistungen zwischen dem Unternehmen und gewerblichen Nutzern in einem Steuerjahr

Diese Regelungen sind mit Drittländern nur anwendbar, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt.

8.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Österreich hat das Multilaterale Abkommen zur „automatischen“ Anpassung bestehender DBA (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)²² unterzeichnet und ebenso wie Slowenien, Polen, Jersey und die Isle of Man ratifiziert. Daher trat das Abkommen mit Juli 2018 in Kraft und es wird erstmals ab Jänner 2019 anwendbar sein. Ab Jänner 2019 wird das von Österreich mit Polen und mit Slowenien jeweils abgeschlossene DBA im Sinne der Vereinbarungen im MLI abgeändert. Insgesamt werden 38 österreichische DBA abgeändert werden, je nachdem wann der jeweilige Staat die Ratifizierung des MLI abschließt.

Zu den **Änderungen beim Betriebsstättenbegriff durch das MLI**: Die künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten soll vermieden werden, wodurch sich der Betriebsstättenbegriff ändern wird. Auslieferungslager beispielsweise werden dadurch eine Betriebsstätte begründen.

²¹ COM(2018) 147 final

²² <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to- implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

9. Aktionen 8-10: Gewährleistung der Überprüfung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung

9.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Verrechnungspreise dienen dazu, von einem global agierenden Konzern erzielte Einkünfte so auf die betroffenen Staaten zu verteilen, dass es dem Ergebnis der Wertschöpfung entspricht. Der Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle) ist dabei immer zu beachten.

Einige Praxisfälle zeigen allerdings, dass multinationale Konzerne die Vorschriften dazu nutzen bzw. missbrauchen, um Einkünfte von den wirtschaftlichen Tätigkeiten, aus denen sie stammen, zu trennen und diese in Niedrigsteuerrländer zu verlagern. Dies ist oft die Folge einer Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder anderer mobiler Vermögenswerte unter ihrem vollen Wert, einer Überkapitalisierung niedrig besteueter Konzerngesellschaften und vertraglicher Risikoverlagerungen in Niedrigsteuergebiete im Rahmen von Transaktionen, die kaum zwischen nicht involvierten, unbekanntem Geschäftspartnern vorkommen. Mit bestimmten Arten von Zahlungen zwischen Mitgliedern des multinationalen Konzerns (z.B. Verwaltungsgebühren und Konzernumlagen) konnten Gewinne ohne Übereinstimmung mit der Wertschöpfung verkürzt werden.

9.1.1 Aktion 8

Bei **Aktion 8** geht es um die Entwicklung von Regeln zur Vermeidung von BEPS durch die Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter innerhalb der Unternehmensgruppe und die damit bewirkte Ausdünnung der Steuerbemessungsgrundlage. Da immaterielle Werte mobil und häufig schwer zu bewerten sind, ist die klare Definition von Verrechnungspreisen von besonderer Bedeutung. Die rechtliche Eigentümerschaft alleine bedingt nicht notwendigerweise ein Recht auf den gesamten (oder auch nur einen Teil des) Profit(s) der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsgutes.

9.1.2 Aktion 9

Aktion 9 befasst sich mit Risiken und Kapital. Die vertragliche Risikoaufteilung wird nur dann anerkannt, wenn sie sich auf tatsächliche Entscheidungsprozesse und somit eine effektiv ausgeübte Kontrolle über diese Risiken stützt. Kein Unternehmen geht rational Risiken ein, die nicht auch auf ein positives Ergebnis hoffen lassen, auch wenn eine gewisse Unsicherheit besteht. Aktion 9 sieht die Ausarbeitung von Vorschriften zu Verrechnungspreisen vor, um zu gewährleisten, dass einer Gesellschaft nicht nur deshalb unangemessene Einnahmen zugerechnet werden, weil sie im Rahmen eines Vertrags Risiken übernommen oder Kapital zur Verfügung gestellt hat. Gewinne sollen nur nach Maßgabe der von der jeweiligen Gesellschaft geschaffenen Wertschöpfung zugeordnet werden. Diese Maßnahme wird mit jener zu Abzügen für Zinszahlungen oder sonstige finanzielle Aufwendungen koordiniert.

9.1.3 Aktion 10

Aktion 10 betrifft andere Hochrisikobereiche, wenn wirtschaftlich nicht vernünftige konzerninterne Geschäftsfälle getätigt werden. Ebenso werden Lösungen erarbeitet gegen

die Nutzung von Verrechnungspreismethoden, die dazu führen, dass Gewinne von den wirtschaftlich wichtigsten Aktivitäten eines multinationalen Konzerns abgezogen werden.

Außerdem befasst man sich mit der Reaktion auf die Verwendung bestimmter Arten von Zahlungen innerhalb der Konzerngesellschaften (z.B. Managementgebühren und Ausgaben für das Head Office), um Gewinne ohne Übereinstimmung mit der Wertschöpfung zu verkürzen.

9.1.4 Schlussbericht 9/2015²³

Die BEPS-Aktionen 8 bis 10 haben das Ziel sicherzustellen, dass die Ergebnisse von Verrechnungspreisen in Zukunft besser mit der Wertschöpfung übereinstimmen. Daher wurden die Richtlinien, die Ergänzungen bzw. Zusatzartikel zu den bestehenden Verrechnungspreisrichtlinien sind, im Sinne der Anliegen überarbeitet. Mit dem ganzheitlichen Ansatz der BEPS-Aktionen soll erreicht werden, dass die kapitalreichen Unternehmen, die zugleich nur niedrige Funktionen erfüllen, ihre Bedeutung im BEPS-Bereich verlieren.

Durch die Verbindung mit Aktion 14 (siehe Seite 43), bei der es um die Verbesserung der Zusammenarbeit bei Verständigungs- und Schiedsverfahren geht, soll trotz der getroffenen Änderungen in Bezug auf Verrechnungspreise eine Vermeidung von Doppelbesteuerung gewährleistet sein.

Aktion 13 (siehe Seite 38) ist ebenso mit anderen Aktionen verbunden, da die Verrechnungspreisdokumentation und die Transparenz im Zuge des Country by Country-Reporting (CbCR) den Zugang zu relevanten Informationen und damit die Analyse von Verrechnungspreisen ermöglichen.

Der Bericht enthält auch Leitlinien zu Transaktionen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Rohstoffgeschäften sowie zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Entwicklungsländer sind an diesen Themen besonders interessiert, weshalb weitere Ausarbeitungen und Ergänzungen dazu geplant sind.

OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen:

- Die Verrechnungspreisrichtlinien sind eine international anerkannte Grundlage für die Bewertung grenzüberschreitender Transaktionen innerhalb von Unternehmen.
- Die bestehenden Standards in diesem Bereich wurden geklärt und gestärkt. Die Leitlinien bezüglich des Fremdvergleichsgrundsatzes wurden überarbeitet und es wurde u. a. ein Ansatz zur Gewährleistung einer angemessenen Preisfindung für schwer zu bewertende immaterielle Werte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart.

9.2 Status quo auf EU-Ebene

Auf europäischer Ebene ist auf die EntschlieÙung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27. Juni 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union hinzuweisen.

²³<http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

9.3 Status quo auf österreichischer Ebene

§ 6 Z 6 EStG und § 8 Abs. 1 und 2 KStG - Fremdvergleichsgrundsatz

Verrechnungspreisrichtlinien 2010: Die Verrechnungspreisrichtlinien 2010 stellen einen Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise vom BMF mitgeteilt wurde.

10. Aktion 11: Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

10.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Laut OECD führt BEPS zu einer jährlichen Verminderung des weltweiten Körperschaftsteueraufkommens von 4 bis 10 Prozent.

Die weltweite Datenerfassung zur Gewinnvermeidung und -verminderung sollte durch eine Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden verbessert werden. Steuerpflichtige sollten gezieltere Informationen (Jahresabschlüsse und Steuererklärungen) über ihre Steuerplanungsstrategie preisgeben und die Anforderungen an die Dokumentation von Verrechnungspreisen sollten weniger aufwendig und konkreter sein.

Der Ort, an dem wertschöpfungsgenerierende Tätigkeiten sowie Investitionen stattfinden, weicht - so die OECD - von dem Ort ab, an dem die erzielten Gewinne für Steuerzwecke gemeldet werden. Um dies künftig zu vermeiden, sollen Methoden und Instrumente entwickelt werden, welche über das Verhältnis zwischen der weltweiten Verteilung von Gewinnen und den wertschöpfungsgenerierten Aktivitäten eines multinationalen Konzerns Aufschluss geben. Dabei muss sichergestellt werden, dass das Steuergeheimnis gewahrt bleibt und aufseiten der Finanzverwaltung sowie der Steuerpflichtigen die Verwaltungskosten in Grenzen gehalten werden.

10.1.1 Schlussbericht 9/2015²⁴

Die OECD untersucht das durch BEPS-Aktivitäten entgangene Steueraufkommen und weist auf die Quantifizierung von entsprechenden Gegenmaßnahmen hin. Es werden die zu erwartenden Kosten der vorgestellten Maßnahmen thematisiert, die einerseits zu Lasten des Steuerzahlers, andererseits zu Lasten der Finanzverwaltungen anzusetzen sind. Ein interessanter Aspekt dabei ist, ob man ohne BEPS-Maßnahmen bei den derzeitigen nationalen Regelungen bliebe oder ob einzelne Staaten (nicht) abgestimmte Maßnahmen setzten, die möglicherweise höhere Kosten verursachen würden als bei einem international abgestimmten Prozess.

²⁴<http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-en.htm>

11. Aktion 12: Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle

11.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Steuerverwaltungen stehen häufig keine umfassenden und aussagekräftigen Informationen über Steuerplanungsstrategien zur Verfügung. Die Verfügbarkeit zeitnaher, gezielter und umfassender Informationen ist jedoch von entscheidender Bedeutung, um Staaten eine rasche Identifizierung von Risikobereichen zu ermöglichen.

Um diesem Informationsdefizit der Steuerbehörden entgegenzuwirken, ist die Erarbeitung von Empfehlungen zur Gestaltung von zwingenden Offenlegungsregelungen für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen, Modelle oder Strukturen geplant. Eine bessere Kenntnis der Steuerbehörden über praktizierte BEPS-Modelle soll durch einen umfassenderen und schnelleren Informationsaustausch über internationale Steuermodelle erzielt werden. Im Rahmen dieses Schwerpunkts werden Untersuchungen auf Grundlage einer weiteren Auslegung des Begriffs „Steuervorteil“ durchgeführt.

11.1.1 Schlussbericht 9/2015²⁵

Der Endbericht beschreibt einen Rahmen für eine Anzeigenpflicht, laut dem Steuerpflichtige Modelle ihrer Steuerplanung offenlegen werden müssen. Da es im Ermessen der Staaten liegt, ob sie diese Anzeigenpflicht umsetzen oder nicht, hat die OECD drei „key outputs“ für jene Staaten festgelegt, die diese Offenlegungsvorschriften einführen wollen:

- Empfehlungen für die Gestaltung von Offenlegungs- bzw. Anzeigenpflichten unter Berücksichtigung länderspezifischer Risiken und Bedürfnisse.
- Informationsaustausch über das JITSIC (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration) des OECD Forum on Tax Administration.
- Der Bericht liefert spezifische Empfehlungen zu optimalen Vorgehensweisen für die Ausarbeitung von Regeln hinsichtlich internationaler Steuermodelle sowie für die Entwicklung und Umsetzung wirksamerer Mechanismen für den Informationsaustausch und die Zusammenarbeit zwischen Steuerverwaltungen.

11.2 Status quo auf EU-Ebene

Im März 2018 konnte im ECOFIN eine politische Einigung über eine Richtlinie betreffend einen verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle²⁶ erzielt werden.

Hauptziel dieser Richtlinie ist die Verstärkung der Steuertransparenz und die Bekämpfung aggressiver Steuerplanung mit denen die Mitgliedstaaten verpflichtet würden,

²⁵ <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

²⁶ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen; Abl. L 139/1 v. 5.6.2018

- Vorschriften festzulegen, nach denen „Intermediäre“ (z.B. Steuerberater oder andere Akteure, die normalerweise an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Durchführung von „Modellen“ beteiligt sind) den nationalen zuständigen Behörden potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle mit einer grenzüberschreitenden Komponente verpflichtend offenlegen müssen, und
- sicherzustellen, dass die nationalen Steuerbehörden diese Informationen automatisch mit den Steuerbehörden der anderen Mitgliedstaaten austauschen.

Die Vorschriften sind für sämtliche Mitgliedstaaten verpflichtend ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden.

11.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Da es bis dato noch keine diesbezügliche innerstaatliche Regelung gibt, ist die EU-Richtlinie bis Mitte 2020 verpflichtend umzusetzen.

12. Aktion 13: Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation und Country by Country-Reporting (CbCR)

12.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

In vielen Ländern haben Steuerverwaltungen lediglich begrenzte Möglichkeiten, sich einen Überblick über die weltweite Wertschöpfungskette eines Steuerpflichtigen zu verschaffen. Zudem führen unterschiedliche Methoden bei der Verrechnungspreisdokumentation zu erheblichen Verwaltungskosten für Unternehmen. Eine verbesserte und stärker koordinierte Verrechnungspreisdokumentation erhöht die Qualität der Informationen. Alle beteiligten Staaten sollen die erforderlichen Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte, die wirtschaftliche Tätigkeit und die in den verschiedenen Staaten gezahlten Steuern erhalten.

Die Finanzverwaltungen haben festgestellt, dass die umfangreiche Dokumentation von Verrechnungspreisen oft den Blick für das Wesentliche erschwert. Dies war ein Anknüpfungspunkt für eine Reform. Es wurden Regeln zur Verrechnungspreisdokumentation erarbeitet, mit dem Ziel einer Verbesserung der Transparenz für Steuerverwaltungen unter Berücksichtigung der Verwaltungskosten für Unternehmen.

12.1.1 Schlussbericht 9/2015²⁷

Der Schlussbericht enthält einen dreistufigen standardisierten Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation:

- Die Leitlinien verlangen von multinationalen Unternehmen, dass sie den Finanzverwaltungen übergeordnete Informationen über ihre weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik liefern, die in einer „Stammdokumentation“, dem „Master File“, zusammengefasst sind.
- Außerdem soll eine geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreisdokumentation in einer für jeden Staat zu erstellenden landesspezifischen Dokumentation, dem „Local File“, zur Verfügung gestellt werden. Darin sollen alle wesentlichen Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Dritten, die Beträge, um die es bei diesen Geschäftsvorfällen geht, sowie die Analysen der Verrechnungspreisbestimmung, die das multinationale Unternehmen in Bezug auf diese Geschäftsvorfälle vorgenommen hat, aufgelistet sein.
- Zudem müssen große Konzerne (über 750 Mio. Euro Gruppenumsatz) einen Country by Country-Report (CbCR) vorlegen, der jährlich für alle Steuerhoheitsgebiete, in denen der Konzern einer Geschäftstätigkeit nachgeht, Informationen bereitstellt. Diese Berichterstattung wurde von der OECD als Mindeststandard formuliert. Der CbCR soll Informationen über die Höhe der Einkünfte, die Gewinne vor Steuern, die gezahlten und latenten Steuern, die Anzahl der Arbeitnehmer, das Kapital sowie Einnahmen und Sachanlagevermögen in jeder Steuerverwaltung liefern. Die Reports sollen im

²⁷ <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

Sitzstaat der obersten Muttergesellschaft eingereicht und über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch automatisch weitergeleitet werden.

Der Umsetzungsplan sieht vor, dass die Steuerverwaltungen die Informationen zeitgerecht erhalten, dass die Vertraulichkeit der gelieferten Informationen gewahrt bleibt und die Reports sachgerecht genutzt werden. Die Einführung des CbCR soll erstmals ab jenem Steuerjahr, das nach dem 1. Jänner 2016 beginnt, erfolgen und sollte bis 2020 jedenfalls umgesetzt werden. Die jeweiligen gesetzlichen Grundlagen müssen in den Staaten selbst geschaffen werden.

Die Daten sollen den Steuerverwaltungen nützliche Informationen über die Risiken der Verrechnungspreisgestaltung bieten, um bestimmen zu können, wo Prüfungsressourcen am wirkungsvollsten eingesetzt werden können.

Im Bericht zu Aktion 13 wird aber auch festgehalten, dass damit zu rechnen ist, dass als Folge der kommenden Berichtspflichten eine zunehmende Anzahl von Streitfällen zu erwarten sein wird. Deshalb sollen die Staaten verbesserte Streitbeilegungsmechanismen entwickeln.

12.1.2 Peer Review 2/2017²⁸

Dieser Bericht konzentriert sich auf drei Schlüsselemente:

- der innerstaatliche rechtliche und administrative Rahmen,
- der Austausch von Informationen,
- die Vertraulichkeit und angemessene Verwendung der Country by Country-Daten.

Multilaterale Vereinbarung über den Austausch von Country by Country-Daten (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC-Reports - MCAA): Über 30 Staaten (darunter auch Österreich) haben bereits im Jänner 2016 ein multilaterales Abkommen über den automatischen Austausch von Daten unterzeichnet. Mit dem MCAA verpflichten sich die Staaten, ab 2017 Daten zu Finanzkonten von Steuerpflichtigen, die in einem anderen Staat ansässig sind, an den betreffenden Staat zu übermitteln. Das MCAA ist ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen den Steuerbehörden der beteiligten Staaten, durch den der Informationsaustausch im Rahmen des CbCR geregelt werden soll.

Dieses Abkommen legt den Grundstein für die innerstaatliche Umsetzung zur länderbezogenen Berichterstattung der unterzeichneten Staaten.

12.1.3 Peer Review 4/2018²⁹

Dieser Bericht umfasst 95 Jurisdiktionen (darunter auch Österreich), in denen Rechtsvorschriften und/oder Informationen zur Umsetzung der Country by Country-Berichterstattung bereitgestellt wurden. Die Überprüfung konzentrierte sich auf den

²⁸ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>

²⁹ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/country-by-country-reporting-compilation-of-peer-review-reports-phase-1_9789264300057-en#page5

inländischen Rechts- und Verwaltungsrahmen und betraf einige Aspekte des Informationsaustauschs sowie die Vertraulichkeit und die angemessene Nutzung.

12.2 Status quo auf EU-Ebene

Im Mai 2016 wurde eine Richtlinie erlassen, welche Verpflichtungen zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung³⁰ vorsieht, die zur Umsetzung des Aktionspunktes 13 dient. Die Mitgliedstaaten sind aufgefordert, diese Maßnahmen in innerstaatliches Recht umzusetzen und ab 5. Juni 2017 anzuwenden.

Parallel zu diesem Richtlinienvorschlag hat die EU im April 2016 einen weiteren Richtlinienvorschlag³¹ veröffentlicht, der vorschreibt, dass multilaterale Unternehmen mit einem Jahresnettoumsatz von mehr als 750 Mio. Euro einen Ertragsteuerinformationsbericht erstellen und veröffentlichen müssen. Der Ertragsteuerinformationsbericht soll der Öffentlichkeit am Tag seiner Veröffentlichung auf der Website des Unternehmens zugänglich gemacht werden. Um über längere Zeit Vergleiche zu ermöglichen, werden die Berichte mindestens fünf Jahre in Folge auf den Websites zur Verfügung gehalten.

Der Juristische Dienst des Rates³² stellt in einem Gutachten fest, dass der gewählte Art. 50 Abs. 1 AEUV³³ nicht die geeignete Rechtsgrundlage für den Kommissionsvorschlag ist. Dem widerspricht ein Gutachten des Rechtsausschusses des Europäischen Rates, welcher in Art. 50 Abs. 1 AEUV die geeignete Rechtsgrundlage sieht³⁴. In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass der französische Conseil constitutionnel³⁵ die Verpflichtung von multinationalen Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. Euro zur Veröffentlichung von CbCR für verfassungswidrig erklärte. Die Wahl einer falschen Rechtsgrundlage kann Basis einer Nichtigkeitsklage vor dem EuGH sein. Der vorliegende Vorschlag findet keine Deckung in den Empfehlungen zur BEPS-Aktion 13, da diese keine Veröffentlichung vorsieht.

12.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Die Dokumentationsverpflichtungen basieren grundsätzlich auf der BAO (§§ 124, 131 und 138). Im Zuge des EU-Abgabenänderungsgesetzes 2016 wurde das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) in Österreich umgesetzt. Seit 1. Jänner 2017 sind daher - auf Grundlage der Daten aus 2016 - das Country by Country-Reporting für Großkonzerne und zusätzliche Dokumentationen für international tätige, kleinere

³⁰ Richtlinie 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung

³¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen COM(2016) 198 final v. 12.4.2016

³² Gutachten des Juristischen Dienstes v. 11. November 2016

³³ Art. 113 AEUV besagt, dass der Rat nach Anhörung des EP und des EWSA einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist, erlässt. Art. 50 AEUV, der die Rechtsgrundlage des vorliegenden RLV bildet, sieht jedoch vor, dass das EP und der Rat gemeinsam nach Anhörung des EWSA die Richtlinie erlassen.

³⁴ PE597.460v01-00

³⁵ Conseil constitutionnel 8.12.2016; 2016-741, RZ 103

Unternehmen verpflichtend. Das VPDG sieht eine ausführliche Dokumentation von Verrechnungspreisen vor, die jährlich an die Finanzverwaltung zu übermitteln ist. International hat sich Österreich durch die Unterzeichnung eines multilateralen Regierungsübereinkommens über den Austausch länderbezogener Berichte zum weltweiten Informationsaustausch verpflichtet.

Die Dokumentationsverpflichtungen teilen sich in drei Bereiche:

- länderbezogener Bericht (CbCR),
- Master File und
- Local File.

12.3.1 Der länderbezogene Bericht

Der **länderbezogene Bericht** ist für multinationale Unternehmensgruppen, die im vorangegangenen Wirtschaftsjahr (gemäß dem konsolidierten Abschluss) einen Gruppenumsatz von mindestens 750 Mio. Euro erwirtschaftet haben, zu erstellen. Dieser Bericht ist durch die in Österreich ansässige oberste Muttergesellschaft oder eine in der Organisationsstruktur unter ihr liegende Geschäftseinheit, die in Österreich ansässig ist und in die Verpflichtung der Muttergesellschaft kommt, an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die Meldung hat spätestens 12 Monate nach dem letzten Tag des jeweiligen Wirtschaftsjahres über FinanzOnline zu erfolgen.

Als multinationale Unternehmensgruppe werden zwei oder mehr Geschäftseinheiten bezeichnet, die zumindest in zwei verschiedenen Staaten ansässig und durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind. Außerdem muss eine Verpflichtung zur Konsolidierung der Jahresabschlüsse bestehen oder die Konsolidierungsverpflichtung wird hypothetisch angenommen, wenn die Eigenkapitalbeteiligung an der Börse gehandelt werden könnte.

Als Geschäftseinheit wird auch eine Betriebsstätte gesehen. Allerdings wird sie nur dann zur Unternehmensgruppe gezählt, wenn sie Teil eines der beiden verbundenen Unternehmen ist.

Die ausländische Betriebsstätte alleine, die zu einem in Österreich ansässigen Unternehmen gehört, bildet mit diesem keine multinationale Unternehmensgruppe.

Im länderbezogenen Bericht ist zunächst eine Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, des Kapitals, des einbehaltenen Gewinns, der Beschäftigtenzahl, der materiellen Vermögenswerte sowie der Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten darzustellen. Ebenso muss eine Auflistung aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe und ihrer wichtigsten Geschäftstätigkeiten erfolgen. Weitere Erläuterungen für das Verständnis der Aufzeichnungen sind als 3. Teil der Dokumentation vorgesehen. Im VPDG sind diese Dokumentationsverpflichtungen in Form von Tabellen als Anlagen 1, 2 und 3 zum Gesetz angeführt.

Im Finanzstrafgesetz ist für die vorsätzliche Nichtübermittlung des länderbezogenen Berichts, für vorsätzlich nicht fristgerechte Übermittlung desselben sowie für die vorsätzliche Übermittlung von unrichtigen Daten eine Strafe von 50.000 Euro vorgesehen. Grobe Fahrlässigkeit in Bezug auf diese drei Bereiche wird mit einer Geldstrafe von 25.000 Euro bedroht, wobei bei leicht fahrlässiger Übermittlung von unrichtigen Daten keine Strafe vorgesehen ist.

Die Finanzverwaltung hat den länderbezogenen Bericht jährlich spätestens 15 Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahres einer Gruppe an jene Staaten zu übermitteln, in

denen die jeweiligen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe ihren Sitz haben.

Außerdem sieht das VPDG eine Verpflichtung für KMU zu einer eingeschränkten, jährlichen Dokumentation von Verrechnungspreisen, die ebenso an die Finanz zu melden ist, vor.

12.3.2 Das Master File bzw. die Stammdokumentation

Das **Master File** bzw. die **Stammdokumentation** ist für eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Gruppe zu erstellen, wenn die Umsatzerlöse der Geschäftseinheit in den beiden Vorjahren 50 Mio. Euro überschritten haben. Die Übermittlung an die Finanzverwaltung muss ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung des jeweiligen Jahres auf Ersuchen des Finanzamtes innerhalb von 30 Tagen erfolgen.

Das Master File soll grundsätzliche Informationen der gesamten Unternehmensgruppe liefern. Das sind der Organisationsaufbau der multinationalen Gruppe, eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit, die Dokumentation der immateriellen Werte, eine Dokumentation der gruppeninternen Finanztätigkeiten und eine Dokumentation der Finanzanlage- und Steuerpositionen.

12.3.3 Das Local File

Das **Local File** ist ebenso für eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Gruppe zu erstellen, wenn die Umsatzerlöse der Geschäftseinheit in den beiden Vorjahren 50 Mio. Euro überschritten haben. Die Übermittlung an die Finanzverwaltung muss auch in diesem Fall ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung des jeweiligen Jahres auf Ersuchen des Finanzamtes innerhalb von 30 Tagen erfolgen.

Das Local File umfasst spezielle Informationen zu Geschäftsvorfällen der jeweiligen Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe. Es sollen die inländische Geschäftseinheit beschrieben, wesentliche gruppeninterne Geschäftsvorfälle dargestellt und Finanzinformationen dokumentiert werden. Die Finanzinformationen bestehen aus geprüftem oder ungeprüftem Jahresabschluss, dem Aufteilungsschlüssel für die Verrechnungsmethode und Details zu Vergleichsgrößen. Wie das Master File und das Local File in den Details aussehen sollen, wie sie zu strukturieren sind und welche Informationen aufbereitet werden müssen, wird in Österreich per Verordnung geregelt.

13. Aktion 14: Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsverfahren

13.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Wenn Doppelbesteuerungsabkommen von den betroffenen Staaten inhaltlich unterschiedlich ausgelegt werden, kommt es zu Divergenzen, die häufig zu Nachteilen für den Unternehmer führen, weil es zu einer Doppelbesteuerung kommt. Daher ist es in solchen Fällen aus Sicht der Unternehmen besonders wichtig, dass sich die beiden Staaten möglichst rasch auf eine Lösung des Steuerkonflikts einigen.

13.1.1 Schlussbericht 9/2015 und Peer Review

Die Bekämpfung von BEPS muss durch Maßnahmen begleitet werden, die Planungs- und Rechtssicherheit für Unternehmen schaffen. Die Staaten rechnen damit, dass die im Rahmen des BEPS-Projekts vorgenommenen Änderungen zu gewissen Unsicherheiten führen werden und dass dadurch die Anzahl der Verständigungsverfahren ansteigen wird. Da aber die Beseitigung der Doppelbesteuerung als Hindernis für die grenzüberschreitende Handels- und Investitionstätigkeit von großer Bedeutung ist, haben sich die Länder auf einen Mindeststandard im Hinblick auf die Beilegung von abkommensbezogenen Streitigkeiten verpflichtet. Die Umsetzung und Einhaltung des Mindeststandards soll durch einen Monitoring-Mechanismus überprüft werden. Die Verständigungsverfahren sollen wirksam und zeitnahe erfolgen.

Eine große Gruppe von Staaten - darunter auch Österreich - hat sich verpflichtet, rasch ein zwingendes und verbindliches Schiedsverfahren in ihre bilateralen DBA aufzunehmen.

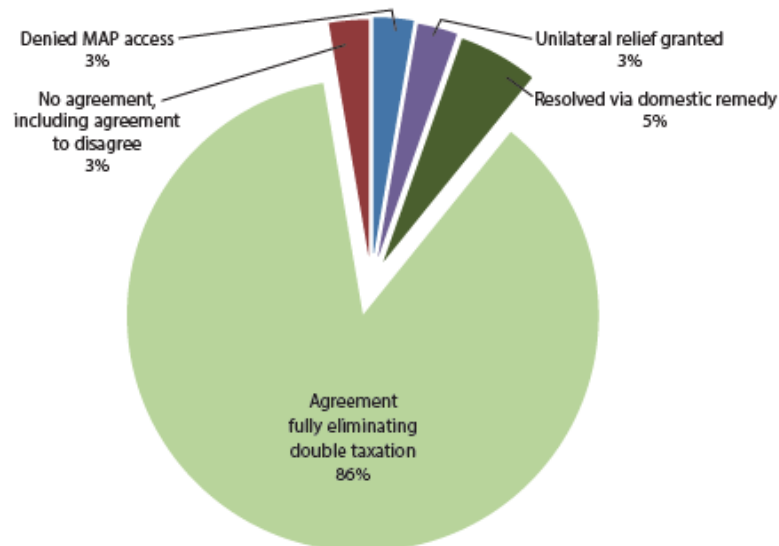
Im Oktober 2016 hat die OECD ein Peer Review-Dokument veröffentlicht, mit dem die OECD Pläne vorstellt, wie die Mindestanforderungen zur Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen erfüllt werden sollten. Die Effizienz und die Beschleunigung der Verfahren unterliegen dieser Überprüfung.

13.1.2. Review Report Austria 12/2017³⁶

Im Dezember 2017 hat die OECD die Umsetzungsmaßnahmen der BEPS-Vorschläge untersucht. Im Fokus standen die Umsetzung in nationale Gesetze und andere Maßnahmen, um Missverständnisse und Streitigkeiten zwischen Staaten zu reduzieren.

Das Diagramm zeigt, dass in Österreich im Berichtszeitraum 32 von 37 Fälle durch eine Vereinbarung gelöst wurden, die eine Doppelbesteuerung völlig ausschloss oder Besteuerungsfragen, die nicht im Einklang mit den Steuerabkommen standen.

³⁶ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264285750-en.pdf?expires=1542292012&id=id&accname=guest&checksum=458BA3E0F95BC0C6D89903E9C7EFF4DC>



13.2 Status quo auf EU-Ebene

Im Oktober 2016 hat die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag über das Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der EU veröffentlicht, welcher ein Jahr später vom Rat gebilligt wurde.³⁷ Diese Richtlinie sieht ein Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten zwischen Mitgliedstaaten über die Auslegung und Anwendung von Abkommen und Übereinkommen für Unternehmen und natürliche Personen vor, um Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen zu beseitigen. Verständigungsverfahren können vom Steuerpflichtigen initiiert werden, um DBA-Konflikte zwischen den Finanzverwaltungen verschiedener EU-Mitgliedstaaten zu lösen. Insbesondere soll Folgendes geregelt werden:

- Begrenzung der Dauer von Verständigungsverfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der EU auf zwei Jahre
- Information der Beteiligten bzw. des Beschwerdeführers über das Ergebnis des Verfahrens
- Möglichkeit der Einleitung von Schlichtungsverfahren bei Nichteinigung zwischen den Mitgliedstaaten - im Zuge dessen muss eine Entscheidung getroffen werden

Die Richtlinie muss bis 30. Juni 2019 in innerstaatliches Recht transformiert werden und findet auf alle Beschwerden Anwendung, die ab dem 1. Juli 2019 zu Streitfragen ab dem Steuerjahr 2018 eingereicht werden.

13.3 Status quo auf österreichischer Ebene

Bisher wurde mit befristeten Bescheiden im Verwaltungsverfahren § 48 BAO entsprochen.

Österreich hat bis dato nur wenige DBA abgeschlossen, in denen eine Schiedsklausel enthalten ist. Die meisten Staaten lehnten das ab.

³⁷ Richtlinie 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union; Abl. L 265/1 v. 14.10.2017

Für die Verbesserung von Verständigungsverfahren vor allem in zeitlicher Hinsicht wird eine deutliche Aufstockung der Ressourcen im BMF notwendig sein.

Durch das Multilaterale Abkommen zur „automatischen“ Anpassung bestehender DBA³⁸ (siehe Status quo auf österreichischer Ebene zu Aktion 15) werden neue Regelungen zu Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren im Verhältnis zu zahlreichen Staaten anwendbar sein.

Für die Umsetzung der genannten EU-Richtlinie in Österreich fordert die Wirtschaft im Wesentlichen folgende Punkte zu berücksichtigen:

- rasche Verfahren und Lösungen,
- garantierte Einmalbesteuerung,
- Einbindung des Steuerpflichtigen in das Schiedsverfahren,
- Einbeziehung der Betriebsprüfer in die Schiedsverfahren um rascher Klarheit zu schaffen,
- die Aussetzung des nationalen Verfahrens während des Schiedsverfahrens,
- eine Regelung für Altfälle zu schaffen um diese vor dem Schiedsgericht behandeln zu können,
- die Befreiungsmethode für aktive Einkünfte anzuwenden um Doppelbesteuerung effektiv zu verhindern,
- einen Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern zu ermöglichen und
- die Personalsituation im BMF zu verbessern.

³⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to- implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

14. Aktion 15: Entwicklung eines Multilateralen Instruments

14.1 Status quo ante sowie Status quo auf OECD-Ebene

Der politische Wunsch der Staaten, das internationale Steuersystem an die Herausforderungen der Globalisierung anzupassen, wurde klar zum Ausdruck gebracht. Doppelbesteuerungsabkommen basieren auf Regeln, die von der OECD und der UNO entwickelt wurden. Sie orientieren sich am OECD- und UN-Musterabkommen. Weltweit bestehen Tausende bilateraler DBA, die unterschiedlichste internationale steuerliche Rahmenbedingungen bieten.

Da zahlreiche aktuelle Steuerabkommen BEPS erleichtern, wurde es als äußerst dringend erkannt, diese Unausgewogenheit auszugleichen. Um das global und einheitlich bewältigen zu können, wurde die Idee entwickelt, ein Multilaterales Instrument zu schaffen. Einem multilateralen Abkommen sollten möglichst alle Staaten beitreten, sodass die internationalen, steuerlichen Rahmenbedingungen angepasst werden können.

Bilaterale Verhandlungen alleine könnten dies nicht bewältigen. Eine Abänderung des OECD-MA wurde als Lösung auch verworfen, da das nur den Unterschied zwischen den bestehenden Abkommen und dem Musterabkommen vergrößern würde ohne direkte Rechtswirkung in der Praxis zu haben.

Das Ziel von Aktion 15 ist, die abkommensbezogenen Änderungen, die das BEPS-Projekt vorsieht, mittels eines zielgerichteten Instruments durchzuführen.

Diese Art des Vorgehens, bilaterale Verträge durch einen multilateralen Vertrag abzuändern, existiert in vielen anderen internationalen Rechtsbereichen.

14.1.1 Schlussbericht 9/2015

Laut Bericht 2015 zu Aktion 15 ist ein Multilaterales Instrument wünschenswert und realisierbar. Die entsprechenden Verhandlungen sollten unverzüglich beginnen. Bislang beteiligten sich ca. 90 Länder auf gleichberechtigter Basis an diesen Arbeiten.

Der Umsetzungsprozess ist im Gange und die Frage der Rechtswirkung eines solchen Vertrages wird diskutiert.

14.2 Status quo auf österreichischer Ebene

Ein Jahr nach der ersten Unterzeichnung des Multilateralen Instruments (MLI) trat das Abkommen mit Juli 2018 in Kraft und ab 1.1.2019 wird es das erste Mal anwendbar sein. Slowenien hat als fünfter Staat nach Österreich, Isle of Man, Jersey und Polen seine Ratifikationsurkunde am 22.3.2018 bei der OECD hinterlegt. Das MLI wird zunächst das DBA Polen und Slowenien, später insgesamt 38 österreichische DBA abändern.

Die DBA mit folgenden Staaten sind betroffen: Belgien, Bulgarien, Kanada, Chile, Volksrepublik China, Kroatien, Zypern, Tschechische Republik, Estland, Finnland, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Hongkong (China), Ungarn, Indien, Irland, Israel, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Mexiko, Niederlande, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Serbien, Singapur, Slowakische Republik, Slowenien, Südafrika, Spanien, Schweiz, Türkei.

Jeder dieser Staaten, der ab nun das MLI ratifiziert und bei der OECD die Ratifikationsurkunde hinterlegt, bewirkt dadurch, dass sich auch das DBA mit Österreich zukünftig ändert.

Durch das Abkommen verpflichtet sich Österreich, grundsätzlich Doppelbesteuerung zu vermeiden ohne dadurch eine rechtliche Basis zu schaffen, durch die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung aufgrund von Steuervermeidung oder Steuerumgehung möglich werden könnte.

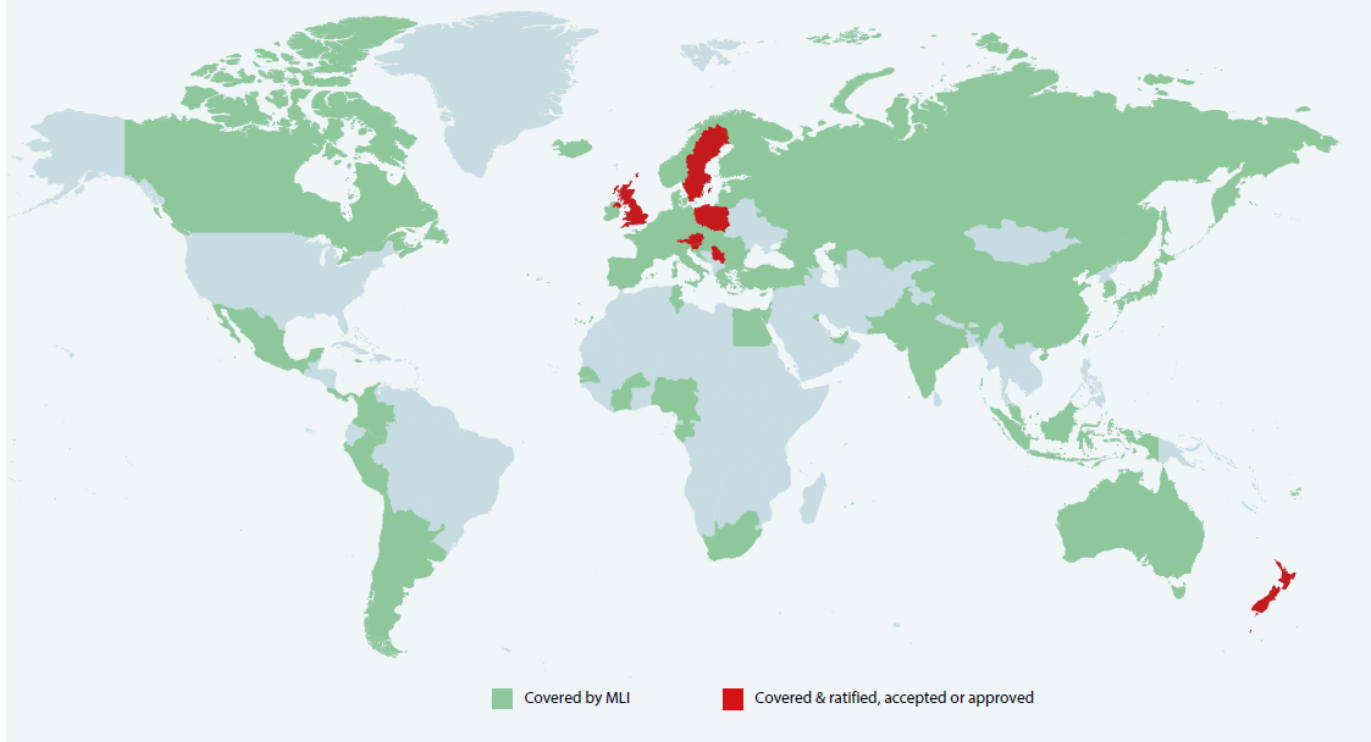
Das MLI enthält einerseits Mindeststandards, die von den Signatarstaaten des MLI zwingend umzusetzen sind und andererseits Regelungen, die umgesetzt werden können, zu denen aber Vorbehalte („Reservations“) angebracht bzw. die im MLI vorgegebenen Alternativen („Options“) gewählt werden können. Die Bekämpfung von DBA-Missbrauch und die Bestimmungen zu den Schiedsgerichtsverfahren zählen zu den verpflichtenden Mindeststandards. Abkommensmissbrauch soll in Österreich mit der Einführung des „Principal Purpose Test“ (PPT - Frage nach dem Hauptzweck einer Konstruktion) verhindert werden.

Die künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten soll vermieden werden, wodurch sich der Betriebsstättenbegriff ändern wird. Auslieferungslager beispielsweise werden dadurch eine Betriebsstätte begründen. Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren (siehe Aktion 14) sollen effizienter gestaltet werden.

Österreich hat sich auch für die Gegenberichtigungsverpflichtung bei Verrechnungspreisen entschieden.

Da das MLI die Möglichkeit von Vorbehalten und Notifikationen zu einzelnen, nicht verpflichtenden Regelungen bietet, werden die von Österreich gewählten Regelungen nicht im Verhältnis zu allen Staaten umgesetzt.

**Figure 1. Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty
Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**
Status as of 29 June 2018



Quelle: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>