

EDITORIAL



Georg Kofler

Maßnahmenpaket der EU-Kommission zur Bekämpfung von Steuervermeidung

1. Der „Kampf“ gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist in aller Munde. Vor etwa einem halben Jahr, am 5. Oktober 2015, hat die OECD ihre insgesamt rund 2.000 Seiten umfassenden Abschlussberichte zum großen „Base Erosion and Profit Shifting“ Project (BEPS) abgegeben. Am 15. und 16. November 2015 wurde das Maßnahmenpaket der OECD auch von den Staats- und Regierungschefs der G20 genehmigt.¹ Die Europäische Union war an diesen Arbeiten der OECD beteiligt, die Kommission geht aber mit ihrem am 28. Jänner 2016 vorgestellten „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung“ weit über die von den Mitgliedstaaten (und auch Österreich) im Rahmen des OECD BEPS Projektes eingegangen politischen Verpflichtungen hinaus.

2. Das von der EU Kommission am 28. Jänner 2016 präsentierte Maßnahmenpaket enthält zunächst eine allgemeine Mitteilung („Chapeau“-Mitteilung),² die den politischen, wirtschaftlichen und internationalen Hin-

tergrund des Maßnahmenpakets zur Bekämpfung von Steuervermeidung erläutert und einen Überblick der verschiedenen Bestandteile gibt:

- Erstens soll durch den Vorschlag einer Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken („Anti-BEPS-Richtlinie“)³ und eine Empfehlung zu Doppelbesteuerungsabkommen⁴ ein Mindeststandard zum Schutz gegen Steuervermeidung im Unternehmensbereich auf EU-Ebene eingeführt werden.
- Zweitens soll durch den Vorschlag einer Änderung der AmtshilfeRL erreicht werden, dass einerseits die Mitgliedstaaten die Muttergesellschaften gewisser multinationaler Unternehmensgruppen dazu verpflichten, eine länderspezifische Verrechnungspreisberichterstattung („Country-by-Country“-Report) zu erstellen, andererseits diese Informationen zwischen den Mitgliedstaaten automatisch ausgetauscht werden.⁵ Mit dieser Initiative soll eine gewisse Ein-

1 Siehe die Pressemitteilung „G20 leaders endorse OECD measures to crack down on tax loopholes, reaffirm its role in ensuring strong, sustainable and inclusive growth“, abrufbar auf <http://www.oecd.org>.

2 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU“, COM(2016) 23 final (28. 1. 2016), begleitet von einem Commission Staff Working Document (SWD(2016) 6/2) und einer „Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators“ (Taxation Paper No 61, 2015).

3 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (28. 1. 2016).

4 Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final (28. 1. 2016).

5 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, COM(2016) 25 final (28. 1. 2016).

heitlichkeit bei der Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 in der EU erreicht werden.⁶

- Drittens wird in einer Mitteilung die externen Strategie der EU zur Zusammenarbeit mit Drittstaaten bezüglich verantwortungsvollem Handeln im Steuerbereich dargelegt;⁷ sie beschreibt zB auch auch den Ansatz für die Erstellung einer gemeinsamen „Schwarzen Liste“ von Drittstaaten für Steuerzwecke.

3. Der Kommissionsvorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie steht sowohl im Kontext des G20/OECD BEPS Projekts als auch der Arbeiten an der europäischen „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ („GKKB“ bzw – in der englischen Abkürzung – „CCCTB“)⁸ sowie dem Aktionsplan der Kommission zur Körperschaftsbesteuerung.⁹ Er greift dabei auch die Überlegung der Luxemburgischen Ratspräsidentschaft auf, BEPS-relevante Themen der GKKB in einer eigenständigen Richtlinie zu regeln,¹⁰ und kommt der Entschließung des Europäischen Parlaments zur aggressiven Steuerplanung nach.¹¹ Der Kommissionsvorschlag für eine „Anti-BEPS-Richtlinie“ beinhaltet sechs rechtlich verpflichtende Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung von Körperschaften, die, sofern der Vorschlag im Rat angenommen wird, von allen Mitgliedstaaten angewendet werden müssten (wobei die Kommission in ihrem Vorschlag den zeitlichen Anwendungsbereich offen lässt). Diese sechs Maßnahmen sind:

- Eine „Zinsschranke“, die die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands mit dem höheren Betrag von (1) 30% der Erträge des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) bzw (2) 1 Mio € deckelt.

- Eine umfassende „Wegzugsbesteuerung“ für die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die Verlegung von Betriebsstätten und Sitzverlegungen mit der – offenbar an DMC¹² und Verder LabTec¹³ orientierten – Möglichkeit, im EU- und EWR-Raum die Zahlung auf zumindest 5 jährliche Raten aufzuteilen; diese Wegzugsbesteuerung greift nach ihrem Wortlaut – grundfreiheitsrechtlich bedenklicherweise¹⁴ – selbst dann, wenn das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates nicht verloren geht,¹⁵ sieht umgekehrt aber auch eine Aufwertung auf den Marktwert im Zuzugsstaat vor.
- Eine „Switch-Over“-Klausel („Methodenwechsel“), wonach im Verhältnis zu Drittstaaten (einschließlich EWR-Staaten) für Dividenden, Veräußerungs- und Betriebsstättengewinne von der Freistellungs- auf die (indirekte) Anrechnungsmethode gewechselt werden muss, wenn der Regelsteuersatz des Drittstaats weniger als 40% desjenigen des Staates des Steuerpflichtigen beträgt.
- Eine generelle Anti-Missbrauchsbestimmung, die Gestaltungen die Anerkennung versagt, deren wesentlicher Zweck im Erlangen eines steuerlichen Vorteils besteht, der Ziel oder Zweck der ansonsten geltenden Steuerbestimmungen zuwiderläuft, sofern „sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“.
- Ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime („Controlled Foreign Company“- bzw CFC-Regeln), wonach das Einkommen ausländischer, niedrig-besteuerte, gewisse Einkünfte erzielender Tochtergesellschaften der beherrschenden Muttergesellschaft ohne das Ab-

6 Dies wäre übrigens die vierte massive Ausdehnung des Informationsaustausches in der EU: So wurde durch eine Richtliniänderrung im Jahr 2011 für gewisse Einkünftekategorien (zB Aufsichtsratsvergütungen, Ruhegehälter und Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) ein – wenngleich bedingter – automatischer Informationsaustausch vorgesehen (Richtlinie 2011/16/EU, ABl L 64/1 (11. 3. 2011), in Österreich umgesetzt durch die Verordnung BGBl II 2014/380), der sodann – verpflichtend – auf alle Finanzinformationen (zB Dividenden, Zinsen, Kontostände; Richtlinie 2014/107/EU, ABl L 359/1 (16. 12. 2014, in Österreich umgesetzt durch BGBl I 2015/116) und schließlich auf Vorabauskünfte („Rulings“; Richtlinie (EU) 2015/2376, ABl L 332/1 (18. 12. 2015)) ausgedehnt wurde.

7 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016) 24 final (28. 1. 2016).

8 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011) 121 final (16. 3. 2011).

9 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der

Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte“, COM(2015) 302 final (17. 6. 2015).

10 Siehe die Darlegung des Verhandlungsstandes im Rat in Doc. 14509/15 FISC 169 ECOFIN 916 (1. 12. 2015), den Richtlinientextvorschlag in Doc. 14544/15 FISC 171 (2. 12. 2015), die Erläuterungen in Doc. 14544/15 ADD 1 FISC 171 (2. 12. 2015).

11 Entschließung des Europäischen Parlaments vom 16. Dezember 2015 mit Empfehlungen an die Kommission zur transparenteren Gestaltung, Koordinierung und Harmonisierung der Politik im Bereich der Körperschaftsteuer in der Union (2015/2010(INL)), P8_TA(2015)0457.

12 EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, DMC, EU:C:2014:20.

13 EuGH 21. 5. 2015, C-657/13, Verder LabTec, EU:C:2015:331.

14 Siehe EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, DMC, EU:C:2014:20, Rn 56, und dazu Spies, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? ÖStZ 2005/382, 283 (286 f).

15 Demgegenüber geht die Kommission in den Erläuterungen zum Richtlinienvorschlag von der Annahme aus, dass ohne eine Wegzugsbesteuerung die Besteuerungsrechte des Wegzugsstaates verloren gingen, was den Markt verzerrte, „da die Steuerbasis im Ursprungsland ausgehöhlt wird und künftige Gewinne der Niedrigbesteuerung im Zielland unterliegen“.

warten einer Gewinnausschüttung sofort hinzurechnet wird, wobei im EU- und EWR-Raum – wohl in Anlehnung an die grundfreiheitsrechtlichen Anforderungen in *Cadbury Schweppes*¹⁶ – die Anwendung des Regimes auf „rein künstliche“ oder „unangemessene“ Gestaltungen beschränkt ist.

- Eine „Anti-Hybridregelung“, wonach innerhalb der EU eine kongruente Qualifikation von Rechtsgebilden und Finanzinstrumenten dadurch herbeigeführt werden soll, dass der national-steuerlichen Qualifikation des Quellenstaates gefolgt wird.

4. Der Kommissionsvorschlag wirft nicht nur Fragen zur Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten auf, sondern geht aus politischer Sicht auch deutlich über das G20/OECD BEPS Projekt hinaus: So wurde zB in dessen Rahmen weder eine „Switch-Over Klausel“ noch eine generelle Anti-Missbrauchsbestimmung diskutiert; die Hinzurechnungsbesteuerung (BEPS Aktion 3) und die Zinsschranke (BEPS Aktion 4) wurden wohl behandelt, aber keine politischen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten eingegangen. Überdies sind die Regelungen im Kommissionsvorschlag allesamt als „Mindestschutzniveau“ ausgestaltet, dh sie berühren nicht „die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Gewährleistung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlagen“. Wird der Vorschlag also unverändert zur Richtlinie, müssten Mitgliedstaaten also zwar zumindest die genannten Regelungen umsetzen, könnten aber – im Rah-

men insbesondere der Grundfreiheiten – auch darüber hinausgehen. Dies überzeugt freilich nicht: Soll nämlich die Richtlinie, wie die Kommission betont, durch einen gemeinsamen Rahmen „eine Fragmentierung des Marktes verhindern und bezüglich der derzeitigen Inkongruenzen und Verzerrungen Abhilfe schaffen“,¹⁷ wird dieses Ziel jedenfalls dann nicht erreicht, wenn es den Mitgliedstaaten weiterhin offen steht, eigene Regelungen vorzusehen und damit die Gefahr der Fragmentierung im Grunde unverändert weiterbesteht.¹⁸ Dies wirft durchaus die Frage auf, ob eine solche Richtlinie zulässigerweise auf die Binnenmarktkompetenz (Art 115 AEUV) gestützt werden kann bzw den Grundsätzen der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit (Art 5 EUV) entspricht.

5. Das Maßnahmenpaket wurde bereits dem Rat präsentiert und am 12. Februar 2016 eine erste Diskussion darüber geführt. Die Niederländische Präsidentschaft hat auch angekündigt, im März 2016 eine politische Einigung über die Ausdehnung der AmtshilfeRL und bis Juni 2016 Einigung über die „Anti-BEPS-Richtlinie“ erzielen zu wollen.¹⁹ Es bleibt jedenfalls abzuwarten, ob der Rat den Kommissionsvorschlag unverändert aufgreifen oder sich auf eine Umsetzung des G20/OECD BEPS Projekts beschränken wird.²⁰ Würde der Kommissionsvorschlag zu geltendem EU-Recht, hätte dies für Österreich einen massiven Umstellungs-, Umdenk- und Anpassungsbedarf zur Folge, wurden doch etwa in der Vergangenheit zB Hinzurechnungsbesteuerungsregeln²¹ oder eine Zinsschranke²² auch steuerpolitisch als wenig sinnvoll erachtet.

16 Siehe zu den grundfreiheitsrechtlichen Anforderungen an ein solches Regime insbesondere EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544; EFTA-GH 9. 7. 2014, E-3/13 und E-20/13, *Fred. Olson*; EuGH 13. 11. 2014, C-112/14, *Kommission/UK*, EU:C:2014:2369.

17 So Punkt 2 der Präambel des Richtlinienvorschlags.

18 Siehe auch *Haslehner*, The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Comments (5. 2. 2016), abrufbar auf kluwertaxblog.com.

19 Die Pressemitteilung des Rates in Dok. 5936/16 PRESSE 4 PR CO 4 (12 February 2016), 5.

20 Zu den möglichen Auswirkungen des BEPS Projekts auf Österreich siehe zB *Starlinger*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu? SWI 2015, 575 ff.

21 Zu einem letztlich nicht umgesetzten Entwurf in Österreich siehe die Beiträge in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001).

22 Für eine ausführliche kritische Analyse siehe zB *Mamut/Plansky*, „Zinsschranke“ auch für Österreich? ÖStZ 2007/818, 298 ff, und ÖStZ 2007/887, 425 ff.