

# EDITORIAL

---



Georg Kofler

## Da werden Sie geholfen!

**Bedeutung der „umfassenden Amtshilfe“.** Im österreichischen Steuerrecht wurde in den vergangenen Jahren vielfach tatbestandlich an das Vorliegen einer „umfassenden“ Amtshilfe (Informationsaustausch) mit dem jeweiligen ausländischen Staat angeknüpft. Dies erklärt sich zT daraus, dass die grundfreiheitsrechtliche Judikatur des EuGH das Nichtbestehen einer solchen Amtshilfe als Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung in- und ausländischer Situationen anerkannt hat.<sup>1</sup> In diesem Sinne wird etwa eine Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliodividenden aus Drittstaaten nach § 10 KStG nur dann gewährt, wenn mit dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft „umfassende“ Amtshilfe besteht.<sup>2</sup> Auch die Spendenbegünstigung nach § 4a Abs 4 lit g EStG macht sich dieses Kriterium zu eigen. Überdies ist das Bestehen der umfassenden Amtshilfe – in Kombination mit einer umfassenden Vollstreckungshilfe – Voraussetzung für die Aufschuboption bei der Entstrickungsbesteuerung im Hinblick auf EWR-Staaten (zB § 6 Z 6, § 27 Abs 6

EStG). Mit dem AbgÄG 2014<sup>3</sup> wurde schließlich – offenbar inspiriert von der Kritik des Rechnungshofes<sup>4</sup> – die Verwertung ausländischer Verluste an das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe gekettet: Besteht eine solche nicht, kommt es bei befreiten Auslandsbetriebsstätten ab der Veranlagung 2015 spätestens im dritten Jahr nach der Verlusthereinnahme zu einer automatischen Nachversteuerung (§ 2 Abs 8 Z 4 EStG).<sup>5</sup> In der Gruppenbesteuerung wird die Gruppenmitgliedschaft überhaupt ab 1. 3. 2014 auf Staaten mit umfassender Amtshilfe eingeschränkt und das automatische Ausscheiden nicht qualifizierter Gruppenmitglieder per 1. 1. 2015 unter 3-Jahres-Verteilung der Nachversteuerungsbeträge erzwungen (§ 9 Abs 2 iVm § 26c Z 45 KStG).<sup>6</sup>

**Vorliegen „umfassender Amtshilfe“.** Schon bisher war im Grunde unstrittig, dass eine „umfassende Amtshilfe“ dann besteht, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen eine sogenannte „große Auskunftsklausel“ nach dem

1 Siehe zB EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A.

2 Kofler/Prechtl-Aigner, Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo und Salinen*, GES 2011, 175 ff.

3 BGBl I 2014/13.

4 „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“, Reihe Bund 6/2013; kritisch dazu Kofler, Kampf um den Gruppenerhalt, GES 2013, 377 ff.

5 Dazu Schlager/Titz, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (65 ff); Amberger/Petutschnig, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (70 ff); Kofler/Marschner, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im Außensteuerrecht,

SWK 2014, 455 (457 f); Mayr/Titz, AbgÄG 2014: Verlustberücksichtigung bei ausländischen Gruppenmitgliedern und Betriebsstätten eingeschränkt, RdW 2014/244, 221 ff.

6 Dazu Schlager/Titz, RWZ 2014/18, 65 (70); Amberger/Petutschnig, ÖStZ 2014/110, 70 (76 ff); Kofler/Marschner, SWK 2014, 455 (459 ff); Schimmer, AbgÄG 2014: Änderungen der Berücksichtigung ausländischer Verluste im Rahmen der Unternehmensgruppe gem § 9 KStG, ÖStZ 2014/196, 140 (140 ff); Mayr/Titz, RdW 2014/244, 221 ff; Loidl, AbgÄG 2014: Einschränkung des Gruppenbesteuerungsregimes im Hinblick auf drittstaatsansässige Körperschaften, ÖStZ 2014/195, 135 ff; Heffermann, Neuerliche Einschränkungen bei der Gruppenbesteuerung, GES 2014, 127 ff.

Muster des Art 26 OECD-MA enthält,<sup>7</sup> die definitiengemäß den Informationsaustausch nicht nur – wie eine „kleine Auskunftskausel“ – zur Durchführung des Abkommens, sondern auch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten vor sieht.<sup>8</sup> Daraus zeigt sich zunächst, dass es für das Vorliegen einer „umfassenden Amtshilfe“ nicht erforderlich ist, dass auch der neue OECD-Transparenzstandard im Hinblick auf Bankinformationen umgesetzt wurde.<sup>9</sup> Neben der EU-AmtshilfeRL kommen daher als Rechtsquelle einer umfassenden Amtshilfe vor allem „große“ Amtshilfeklauseln in DBA, aber auch sogenannte „Tax Information Exchange Agreements“ (TIEA)<sup>10</sup> in Betracht; solche Informationsaustauschabkommen bestehen derzeit mit Andorra, Gibraltar, Jersey, Monaco und St. Vincent & die Grenadinen. Keine umfassende Amtshilfe besteht hingegen generell in jenen Abkommen, die lediglich eine „kleine“ Auskunftskausel enthalten (zB mit China, Indien und Russland).<sup>11</sup> Zukünftig könnte aber auch das Multilaterale OECD-Amtshilfeabkommen („OECD-AHA“)<sup>12</sup> eine große Rolle spielen, das von Österreich am 29. 5. 2013 unterzeichnet, aber bisher – soweit ersichtlich – noch nicht ratifiziert wurde. Das OECD-AHA würde sodann auch eine Reihe wichtiger Drittstaaten wie etwa China und Russland erfassen, mit denen derzeit keine „große“ Amtshilfe besteht, sofern auch diese Staaten das Abkommen ratifizieren.

**Staatenliste des BMF.** Vor diesem Hintergrund bestand freilich der Wunsch der Praxis, vom BMF eine „gesicherte“ Information zu erhalten, mit welchen Staaten denn nun konkret „umfassende Amtshilfe“ besteht. Das BMF ist diesem Anliegen unlängst durch die Informati-

on „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen“<sup>13</sup> nachgekommen und hat eine Liste von 68 Staaten mit „umfassender Amtshilfe“ veröffentlicht.<sup>14</sup> Neben den ohnehin durch die EU-AmtshilfeRL<sup>15</sup> erfasssten 28 EU-Mitgliedstaaten<sup>16</sup> finden sich auf dieser Liste auch jene Staaten, mit denen abkommensrechtlich eine „große“ Amtshilfe vereinbart ist oder mit denen ein Informationsaustauschabkommen („TIEA“) besteht. Zugleich klärt das BMF auch bejahend die Frage, ob eine umfassende Amtshilfe mit Ägypten, Indonesien und Japan besteht: Die entsprechenden Abkommen sehen zwar über den „kleinen“ Auskunftsverkehr hinausgehende Amtshilfemöglichkeiten vor, abweichend von Art 26 Abs 1 OECD-MA wird die Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts allerdings nur insoweit gewährt, als dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder von Gesetzes- und Steuerumgehungen erforderlich ist. Dies genügt aber nach Ansicht des BMF für das Vorliegen einer umfassenden Amtshilfe.<sup>17</sup>

**Zeitliche Wirkungen.** Gelegentlich wird sich die Frage aufwerfen, ob durch neue Abkommen geschaffene Amtshilfemöglichkeiten auch auf früher verwirklichte Tatbestände „zurückwirken“ können. Hier ist zu bemerken, dass Informationsaustauschbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich auch auf den Austausch von Informationen angewendet werden können, „die vor Inkrafttreten des Abkommens vorhanden waren, sofern die Amtshilfe bezüglich dieser Informationen nach dem Inkrafttreten des Abkommens geleistet wird und die Bestimmungen des Artikels anwendbar geworden sind“.<sup>18</sup> Diese Position des OECD-Musterkommentars scheint auch Österreich zu vertreten, wurde doch

7 Ebenso zB Haslinger, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 90; ausführlich und mwN Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 175 ff.

8 Dies zeigt sich auch an der Judikatur des EuGH, wonach zB im Kontext der Dividendenbesteuerung die Amtshilfe es ermöglichen muss, „den Umfang der tatsächlichen Besteuerung der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft zu überprüfen“; siehe EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* – Tz 73.

9 Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 175 (190); Jirousek, Begriff der „umfassenden Amtshilfe“ im österreichischen Steuerrecht, ÖStZ 2014/277, 187 (187).

10 Siehe zu diesen Abkommen zB Kofler/Tumpel, Tax Information Exchange Agreements, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 181 ff.

11 Siehe auch EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A – Tz 66.

12 Zum gegenwärtigen Status der Unterzeichnungen und Ratifikationen siehe [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

13 Info des BMF vom 2. 4. 2014, BMF-010221/0169-VI/8/2014; dazu auch Jirousek, ÖStZ 2014/277, 187 f.

14 Folgende Staaten sind erfasst: Ägypten, Albanien, Algerien, Andorra, Armenien, Australien, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize,

Bosnien-Herzegowina, Brasilien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Gibraltar, Griechenland, Großbritannien, Hongkong, Indonesien, Irland, Israel, Italien, Japan, Jersey, Kanada, Katar, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Monaco, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Serbien, Singapur, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tadschikistan, Thailand, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, USA, Venezuela, Vietnam und Zypern. Siehe auch die – ältere – Liste bei Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 175 (197).

15 Siehe die Richtlinie RL 2011/16/EU bzw das EU-AHG, BGBl I 2012/112.

16 Für die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen ist die AmtshilfeRL nicht anwendbar ist.

17 Dazu auch Jirousek, ÖStZ 2014/277, 187 (188); von einer „großen“ Amtshilfe ausgehend bereits bisher etwa Jirousek, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 91 f; anders bisher aber Mayr, § 10 KStG: Portfoliodividenden aus Drittstaaten ebenfalls befreit, RdW 2011/533, 501 (503), und auch noch Mayr/Titz, RdW 2014/244, 221 (222).

18 Art 26 Tz 10.3 OECD MK.

keine sogenannte „Bemerkung“ zu dieser Kommentaraussage getätigt.<sup>19</sup> Überdies erscheint diese faktische „Rückwirkung“ unter Erfassung vorvertraglicher Auskünfte auch aufgrund des verfahrensrechtlichen Charakters der Amtshilfeklauseln durchaus sachgerecht;<sup>20</sup> im Verständigungsprotokoll zum DBA mit den USA findet diese Überlegung auch deklarativ Ausdruck.<sup>21</sup> Allerdings hängt diese Folgerung naturgemäß von der Formulierung der jeweiligen Inkrafttretensbestimmung ab; weicht diese vom OECD MA ab, ist eine faktische „Rückwirkung“ vor allem dann ausgeschlossen, wenn – wie in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen oder Informationsaustauschabkommen – die Amtshilfe auf nach dem Inkrafttreten des Abkommens entstandene Steueransprüche beschränkt wird. Eine solche Einschränkung findet sich auch in der Inkrafttretensbestimmung des Art 28 des Multilateralen OECD-Amtshilfeabkommen

(„OECD-AHA“): Gem Art 28 Abs 3 OECD-AHA tritt das Abkommen am ersten Tag des Monats nach Ablauf eines Zeitraums von drei Monaten nach dem Tag der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde in Kraft. Allerdings werden nach Art 28 Abs 6 OECD-AHA die Bestimmungen des Abkommens für einen Vertragsstaat grundsätzlich nur für Veranlagungszeiträume wirksam, die am oder nach dem 1. 1. des auf das Kalenderjahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahr beginnen.<sup>22</sup> Sollte allerdings das OECD-AHA von Österreich ratifiziert werden und so dann für Steuerjahre ab 1. 1. 2015 Anwendung finden, bestehen aus teleologischer Sicht gute Argumente dafür, dass Gruppenmitglieder in Staaten, für die das OECD-AHA ebenfalls ab spätestens diesem Tag wirksam ist, nicht nach § 26c Z 45 KStG zwangsläufig aus der Gruppe ausscheiden.<sup>23</sup>

- 19 Unklar aber Rz 1159 KStR 2013 und diesen folgend zB *Jirousek*, ÖStZ 2014/277, 187 (188), wonach „[f]ür die Frage, ab wann eine umfassende Amtshilfe vorliegt, [...] auf den Beginn der Wirksamkeit des DBA abzustellen [ist]. Entscheidend ist daher, ab wann die Anwendung des DBA erfolgt. Dieser Zeitpunkt ist aufgrund der Regelungen im einzelnen DBA zu ermitteln.“.
- 20 Auch bei Vollstreckungsklauseln iSd Art 27 OECD-MA ist wohl unbestritten, dass auch vor dem Inkrafttreten einer Vollstreckungsklausel fällige Steueransprüche vollstreckt werden können; siehe nur *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup> (2008) Art 27 Rz 33.
- 21 Die Protokollaussage zu Art 25 und Art 28 DBA USA, BGBl III 1998/6, lautet: „Es gilt als vereinbart, daß der Amtshilfeartikel

(Artikel 25) keine Besteuerungsrechte zuordnet; er beschränkt sich deshalb nicht auf Steuern, die nach dem im zweiten Satz des Artikels 28 Absatz 2 genannten Zeitpunkt erhoben werden, oder auf Informationen, die nach diesem Zeitpunkt entstehen.“

- 22 Der zweite Satz des Art 28 Abs 6 OECD-AHA stellt es den Vertragsstaaten frei, untereinander eine „rückwirkende“ Anwendung des Abkommens vereinbaren, sodass das Abkommen „effect for administrative assistance related to earlier taxable periods or charges to tax“ hätte.
- 23 So *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 (223); ähnlich *Loidl*, ÖStZ 2014/195, 135 (138).