

## Seminar J: Ist die positive Integration im EU-Steuerrecht wieder auf Schiene?

Gedanken in Vorbereitung auf den 71. IFA Kongress in Rio de Janeiro

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler und Univ.-Prof. Dr. Pasquale Pistone\*

Das Seminar konzentriert sich auf ausgewählte aktuelle Fragen des EU-Steuerrechts, die den Binnenmarkt und die Beziehung zu Drittländern betreffen. Dieser Beitrag soll kritisch beleuchten, welche Auswirkungen die neue EU-Schiedsrichtlinie, der Vorschlag für die Einführung einer Offenlegungspflicht für Steuergestaltungsmodelle auf EU-Ebene sowie die geplanten EU-Maßnahmen gegen nichtkooperative Drittländer auf die positive Integration im Steuerrecht haben. Die Rechtsprechung des EuGH wird zumindest in jenen Bereichen, wo die Harmonisierung nicht hauptsächlich dem Schutz vor schädlichem Steuerwettbewerb dient, weiterhin von tragender Bedeutung für die positive Integration sein.

### 1. Einleitung

Das BEPS-Projekt der OECD hat neue Impulse für die internationale Steuerkoordinierung innerhalb der EU gegeben. Auf EU-Ebene wurden die OECD-Vorschläge in einer neuen Richtlinie zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung und Steuermisbrauch umgesetzt.<sup>1</sup> Diese Richtlinie wurde vom Europäischen Rat in weniger als einem Jahr nach Vorlage des ersten Entwurfs genehmigt. Außerdem wurde im Ecofin-Rat bereits innerhalb eines Jahres nach der Genehmigung ein Kompromiss zur Ausweitung der Richtlinie über hybride Finanzinstrumente auf Sachverhalte mit Drittstaaten erzielt.<sup>2</sup>

Neben dieser Richtlinie wurde die positive Integration im Bereich der direkten Besteuerung im Binnenmarkt und auch in Bezug auf Drittstaaten durch weitere steuerliche Maßnahmen vorangetrieben.

So wurden etwa Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerrückführung, Steuermisbrauch und aggressiver Steuerplanung getroffen, wie Offenlegungspflichten für Steuergestaltungsmodelle und defensive Maßnahmen gegen nichtkooperative Steuergemeinschaften in Drittstaaten, die die EU-Standards zur Transparenz, zur gerechten Besteuerung und zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung nicht erfüllen.

Auch in anderen Bereichen wurde die positive Integration im EU-Steuerrecht vorangetrieben. Die Genehmigung des Richtlinienvorschlages über das Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der EU hat eine besondere Bedeutung, da durch diese Richtlinie Kompetenzen weitgehend von der nationalen auf die EU-Ebene verschoben werden. Diese Richtlinie regelt nicht nur die Beilegung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungstreitigkeiten, sondern auch die Rechte und Pflichten der sog. „betroffenen Personen“. Obwohl es sich nicht um ein echtes Rechtsmittel für die Steuerpflichtigen handelt, erhöht diese Richtlinie die Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Streitigkeiten innerhalb der EU. Die Richtlinie verbessert den Rechtsschutz und führt dadurch zu einer stärkeren Berücksichtigung der Charta der Grundrechte der Europäischen Union im EU-Steuerrecht.

In diesem Beitrag soll die positive Integration im EU-Steuerrecht anhand einiger ausgewählter Themen analysiert werden. Dies soll die Debatte über diese Maßnahmen in der internationalen Steuergemeinschaft anregen, die im Rahmen des IFA-EU-Seminars in Rio de Janeiro fortgeführt wird.

### 2. Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der EU

Das am 23.7.1990 unterzeichnete EU-Schiedsübereinkommen regelt bereits grenzüberschreitende Streitigkeiten im Bereich der Verrechnungspreise.<sup>3</sup> Das darin enthaltene Recht auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung ist zwar keine Maßnahme des EU-Rechts, gehört aber zum *acquis communautaire* und gilt in allen EU-Mitgliedstaaten.

Wegen des engen Anwendungsbereichs und der unbefriedigenden Auswirkungen des EU-Schiedsübereinkommens auf die grenzüberschreitende Steuerstreitbeilegung sind die EU-Mitgliedstaaten allerdings übereingekommen, dass die Einführung neuer Maßnahmen für alle grenzüberschreitenden Steuerstreitigkeiten innerhalb der EU notwendig ist.<sup>4</sup> Außerdem hatten wohl auch die Entwicklungen im Rahmen des BEPS-Projekts einen wesentlichen Einfluss auf die Entscheidung, eine neue Regelung für den gesamten Binnenmarkt einzuführen. Viele EU-Mitgliedstaaten hatten sich ohnehin schon bereiterklärt, das Schiedsverfahren in Teil VI des Multilateralen Instruments einzuführen. Eine Regelung auf EU-Ebene kann einerseits die Beilegung der Streitigkeiten innerhalb der EU vereinfachen und andererseits die Vereinbarkeit mit den Grund-

\* Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz, Univ.-Prof. Dr. Pasquale Pistone ist Jean Monnet ad personam Chair für Europäisches Steuerrecht und Steuerpolitik an der Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, a.o. Professor an der Universität von Salerno und Academic Chairman des IBFD.

1 Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.6.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, in ABl. 2016 L 193, 1.

2 Am 25.10.2016 wurde ein Vorschlag – COM(2016) 687 – zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 vorgelegt. Im Juni 2017 haben die EU-Mitgliedstaaten einen politischen Kompromiss zur Ausdehnung der Richtlinie auf sog. Hybriden-Mismatches in Sachverhalten mit Drittstaaten erzielt.

3 90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, in ABl. 1990 L 225, S. 0010-0024.

4 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union, COM(2016) 686 final.

## AUFSÄTZE

sätzen des Unionsrechts sowie mit primärem EU-Recht besser gewährleisten.

Durch die Einführung einer Richtlinie für ein Streitbeilegungsverfahren käme dem EuGH die alleinige Zuständigkeit für die Auslegung der darin enthaltenen Maßnahmen zu. Diese Entwicklung ist wünschenswert, da die zwischenstaatliche Zusammenarbeit auf Basis eines DBA die Anwendung der EU-Grundrechte nicht ausschließt. Die Richtlinie regelt zwar auch Rechte und Pflichten der betroffenen Personen, der endgültige Text der Richtlinie ist im Vergleich zur ursprünglichen Formulierung allerdings abgeschwächt. Das deutet auf die Absicht der EU-Mitgliedstaaten hin, dass der Rechtsschutz der betroffenen Steuerpflichtigen weiterhin durch nationales Verfahrensrecht geregelt werden sollte. Zumindest die Rechte auf Anhörung und darauf, Informationen und Beweismittel vorzulegen, die in Art. 12 der EU-Richtlinie geregelt sind, können vom EuGH auf ihren Einklang mit dem Zweck des effektiven Schutzes der Grundrechte hin überprüft werden.

Laut Art. 15 Abs. 5 der Richtlinie beendet die Einleitung des Streitbeilegungsverfahrens gemäß der EU-Richtlinie jedes andere laufende Verständigungsverfahren oder Streitbeilegungsverfahren zwischen denselben Mitgliedstaaten. Die Richtlinie trifft sonst keine weitere Regelung über das Verhältnis der Richtlinie zu anderen internationalen Konventionen zur Beilegung grenzüberschreitender Steuerstreitigkeiten, wie etwa dem EU-Schiedsübereinkommen, dem Streitbeilegungsverfahren im Multilateralen Instrument der OECD, dem Verfahren in Art. 25.5 OECD-MA oder den Schiedsklauseln, die in jenen Investitionsschutzabkommen zu finden sind, die keine *Carve-Out-Klausel* für Steuerstreitigkeiten enthalten.

Es kann davon ausgegangen werden, dass das EU-Schiedsübereinkommen in Kraft bleibt, da es von der Richtlinie nicht ausdrücklich aufgehoben wurde. Außerdem regelt das EU-Schiedsübereinkommen ausdrücklich auch die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und bietet daher einen stärkeren Schutz im Bereich der Verrechnungspreise. Würde das EU-Schiedsübereinkommen aufgrund der Richtlinie aufgehoben werden, könnte man sich fragen, ob die Richtlinie ein Rückschritt im Vergleich zum *acquis communautaire* wäre und ob es vernünftig wäre, dass die Ausweitung der Schiedsgerichtsbarkeit im EU-Steuerrecht zu geringeren Verpflichtungen für die EU-Mitgliedstaaten im spezifischen Bereich der Verrechnungspreise führen sollte.

Für das Verhältnis der Richtlinie zum Streitbeilegungsverfahren im Multilateralen Instrument der OECD sind die spezifischen Bestimmungen der beiden Rechtsgrundlagen zu beachten. Grundsätzlich sieht die EU-Richtlinie strengere Verpflichtungen als Teil VI des Multilateralen Instruments für die EU-Mitgliedstaaten vor. Es ist zweifelhaft, ob sich die EU-Mitgliedstaaten darauf beschränken können, nur Teil VI des Multilateralen Instruments auf Basis der jeweils anwendbaren DBA mit anderen Mitgliedstaaten zu befolgen, ohne die Richtlinie umzusetzen. Die EU-Mitgliedstaaten können allerdings ein Verständigungsverfahren gemäß dem Streitbeilegungsverfahren im Multilateralen Instrument führen, soweit es mit Art. 15 Abs. 5 vereinbar ist und zu keinem

Konflikt mit den Richtlinienverpflichtungen führt. So könnten die EU-Mitgliedstaaten etwa vor Ablauf der 120-tägigen Frist in Art. 6.1 der EU-Richtlinie das OECD-Zentrum für Steuerpolitik und -verwaltung zur Benennung der unabhängigen Mitglieder des Beratenden Ausschusses gemäß Art. 8 der EU-Richtlinie einbeziehen. Diese Einbeziehung führt nicht zur Abweichung von der Streitbeilegung im Rahmen der Richtlinie, sondern nur dazu, dass die Mitgliedstaaten auf diesem Weg die Vereinbarkeit mit den eigenen Verpflichtungen im Rahmen des Multilateralen Instruments tatsächlich erfüllen. Im Fall der fehlenden Einigung zwischen den Mitgliedstaaten, die am Verfahren beteiligt sind, kann sich der Steuerpflichtige an ein zuständiges nationales Gericht wenden und die Ernennung der unabhängigen Mitglieder verlangen. Die EU-Mitgliedstaaten dürfen sich nicht weigern, den Beratenden Ausschuss einzubeziehen, wenn eine betroffene Person es fordert und die Anforderungen von Art. 8 der Richtlinie erfüllt sind. Die ideale Lösung solcher und ähnlicher Vereinbarkeitsprobleme wäre ein EU-Protokoll zum Teil VI des Multilateralen Instruments, das einen Standardvorbehalt für alle EU-Mitgliedstaaten zum Teil VI des Multilateralen Instruments darstellt.

Im Verhältnis zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA wäre eine Auslegung der Schiedsklausel im OECD-MA im Lichte der EU-Richtlinie möglich. Das würde ua auch bedeuten, dass die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet sind, den Schiedsspruch auch dann im Einklang mit den Vorschriften der Richtlinie durchzuführen, wenn die Streitbeilegung nicht gemäß der Richtlinie durchgeführt wird. Diese Auslegung würde mögliche Vereinbarkeitsprobleme mit dem Unionsrecht vermeiden. Fälle, in denen die Richtlinie für die betroffene Person weniger vorteilhaft als Art. 25 Abs. 5 OECD-MA ist, können hingegen auf Auslegungsebene nicht gelöst werden. Ein Beispiel dafür ist die zweijährige Frist für den Beginn vom Schiedsverfahren, die gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie von den zuständigen Behörden auf drei Jahre ausgeweitet werden kann. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, kann die betroffene Person einen Schiedsspruch auf Basis von Art. 25 Abs. 5 verlangen. Die EU-Mitgliedstaaten haben grundsätzlich kein Recht, die grenzüberschreitende Streitbeilegung auf Basis von Art. 25 Abs. 5 zu verweigern.

Sollte ein bilaterales Investitionsschutzabkommen eine Schiedsklausel enthalten, die kein *carve-out* für Steuerstreitigkeiten vorsieht, dann steht die EU-Richtlinie einem zusätzlichen Schutz der Rechte der Anleger im steuerlichen Bereich grundsätzlich nicht entgegen. Obwohl die Richtlinie Sekundärrecht im Bereich der Beilegung der grenzüberschreitenden Steuerstreitigkeiten einführt, verlangt die Auslegung ihrer Bestimmungen im Einklang mit den Grundsätzen des EU-Rechts, dass die betroffene Person zusätzliche Mittel zur Verfügung hat, um einen wirksamen Schutz ihrer Rechte mit unmittelbarer Wirkung nach EU-Recht zu erhalten. Diese Möglichkeit ist ohnehin mit dem Wortlaut vom Art. 15 Abs. 5 vereinbar, denn Art. 15 Abs. 5 erlaubt implizit eine Streitbeilegung auf Basis einer anderen rechtlichen Grundlage, da Art. 15 Abs. 5 nur vorsieht, dass die Einleitung des Verfahrens gemäß der Richtlinie andere Verfahren beendet.

## AUFSÄTZE

## 3. Offenlegungspflicht für Steuergestaltungsmodelle

Sowohl für die OECD als auch für die EU ist Transparenz im Steuerbereich ein vorrangiges politisches Thema, das als Vorbedingung für eine effiziente Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuermisbrauch und aggressiver Steuerplanung angesehen wird.<sup>5</sup> Besonders augenscheinlich wird dies bei der geradezu atemberaubenden Geschwindigkeit, mit der innerhalb der EU der automatische Informationsaustausch vorangetrieben wurde (speziell bei Finanzinformationen<sup>6</sup>, „Rulings“<sup>7</sup> und „Country-by-Country“-Berichten<sup>8</sup>) und Geldwäsche mit Steuerthemen verknüpft wurden.<sup>9</sup> Ein weiterhin bestehendes „Transparenzdefizit“ wird aber darin gesehen, dass Steuerverwaltungen vielfach keine zeitnahen, umfassenden und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien haben, wohingegen ein frühzeitiger Zugang zu solchen Informationen gewährleisten würde, dass Steuerrisiken durch sachkundige Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen rasch begegnet werden könnte.

Einige Staaten haben daher bereits entsprechende Meldepflichten eingeführt<sup>10</sup> und auch Deutschland hat 2007 erwogen, eine strafbewehrte Anzeigepflicht des „Verkünders“ für gewisse grenzüberschreitende Steuergestaltungen vorzusehen (§ 138a AO-E).<sup>11</sup> Die darin vorgesehenen Maßnahmen hätten zwar keine unmittelbaren materiell-steuerrechtlichen Konsequenzen nach sich gezogen, allerdings sollte es der Finanzverwaltung dadurch ermöglicht werden, „legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen früher als bisher [zu] erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene [zu] ergreifen oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art“ anzulegen.<sup>12</sup> Wenngleich diese Anzeigepflicht

seinerzeit nicht in das JStG 2008<sup>13</sup> eingegangen ist, steht das Thema weiterhin auf der politischen „Agenda“. Der Bundesrat hat es etwa 2014<sup>14</sup> und zuletzt 2017<sup>15</sup> aufgegriffen und sieht „unverändert dringenden Handlungsbedarf insbesondere bei der Schaffung von Regelungen für eine gesetzliche Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“, weil diese „den Gesetzgeber frühzeitig in die Lage“ versetzen, „zielgerichtet und effektiv auf Steuergestaltungen zu reagieren“.<sup>16</sup> Eine Studie des Max-Planck-Instituts zur „Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland“ im Auftrag des BMF hat schließlich den rechtlichen Rahmen im Detail analysiert.<sup>17</sup>

Es kann auch nicht verwundern, dass die Frage der Offenlegung von Steuergestaltungsmodellen Bestandteil des OECD-BEPS-Projekts wurde. Der im Oktober 2015 veröffentlichte Endbericht der OECD zum Aktionspunkt 12 hat hier „Best Practices“ zur Einführung von Bestimmungen über die verbindliche Offenlegung aggressiver oder missbräuchlicher Transaktionen, Strukturen oder Gestaltungen dargelegt<sup>18</sup>, aber keinen Mindeststandard geschaffen. Auch auf Ebene der EU wurde eine solche Offenlegungsverpflichtung bereits frühzeitig thematisiert: Die EU-Kommission hat sie schon 2012 als Teil der Agenda für Steuertransparenz beobachtet<sup>19</sup> und der Rat hat sodann Mitte 2016 die Kommission aufgefordert, „Gesetzgebungsinitiativen zu verbindlichen Offenlegungsregelungen in Anlehnung an die Aktion 12 des BEPS-Projekts der OECD ins Auge zu fassen mit dem Ziel, effektivere Hindernisse für Intermediäre zu errichten, die bei Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung Unterstützung leisten“.<sup>20</sup> Eine daran anschließende öffentliche Konsultation zu der Frage, ob und wie die EU gegen Berater und Intermediäre vorgehen soll, die Hilfe bei der Steuerhinterziehung und -umgehung leisten, wurde im Herbst 2016 durchgeführt.<sup>21</sup>

Diese Entwicklungen mündeten im nunmehr vorliegenden, im Juni 2017 erstatteten Richtlinienvorschlag zur Offenlegungsverpflichtung von Intermediären von potentiell

5 Siehe zB die Mitteilung „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM(2012)722 (6.12.2012); Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136 (18.3.2015); Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 (5.7.2016) („Panama-Mitteilung“).

6 Richtlinie 2014/107/EU, ABl. 2014 L 359, 1. Auch die EU-Abkommen mit Drittstaaten wurden an diesen Standard angepasst (Schweiz: ABl. 2015 L 333, 12; Liechtenstein: ABl. 2015 L 339, 3; Monaco: ABl. L 2016 225, 3; Andorra: ABl. 2016 L 268, 40; San Marino: ABl. 2015 L 346, 3).

7 Richtlinie (EU) 2015/2376, ABl. 2015 L 332, 1; dazu zB Grotherr ISrR 2015, 293 (293 ff.).

8 Richtlinie (EU) 2016/881, ABl. 2016 L 146, 8.

9 Bis Mitte 2017 müssen etwa zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung in den Mitgliedstaaten Register der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts eingerichtet werden (Art. 30 f der Richtlinie (EU) 2015/849, ABl. 2015 L 141, 73); zu diesen Informationen haben auch die Finanzbehörden spätestens ab 1.1.2018 Zugang (Art. 1 der Richtlinie (EU) 2016/2258, ABl. 2016 L 342, 1).

10 Siehe dazu die Übersichtsdarstellung in Anhang E des Berichts OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015). Für einen Rechtsvergleich im Hinblick auf die – eher auf missbräuchliche Gestaltungen ausgerichteten – Anzeigepflichten in den USA und im Vereinigten Königreich siehe zB auch Kessler/Eicke BB 2007, 2370 (2375 ff.).

11 Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (25.6.2007). Siehe dazu etwa Kessler/Eicke BB 2007, 2370 ff.; Flämig DStR-Beih. 2007, 2 ff. (zu Heft 44/2007).

12 BR-Drs. 544/1/07, 69 (11.9.2007).

13 BGBl. I 2007, 3150.

14 Entschließung des Bundesrates zur Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen, BR-Drs. 205/14 (23.5.2014).

15 Entschließung zum Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG), BR-Drs. 365/17 (2.6.2017).

16 BR-Drs. 365/17 (2.6.2017).

17 Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland, Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, 2016; dazu Heber ISrR 2017, 559.

18 OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

19 Siehe die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 final (5.7.2012), 7 f.

20 Siehe Pkt. 12 der Schlussfolgerungen des Rates zu einer externen Strategie im Bereich Besteuerung und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Pressemitteilung 281/16 (25.5.2016).

21 Siehe die Pressemitteilung „Kommission holt Meinungen zu künftigen Maßnahmen gegen Unterstützer von aggressiver Steuerplanung ein“, IP/16/3618 (10.11.2016), sowie vorgehend die entsprechende Ankündigung in der Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 final (5.7.2012), 7 f.

## AUFSÄTZE

aggressiven Steuerplanungsmodellen gegenüber den Steuerbehörden.<sup>22</sup> Technisch zielt der Richtlinienvorschlag auf eine Änderung der AmtshilfeRL<sup>23</sup> ab, führt aber zugleich auch eine materielle Verpflichtung ein:

- Die Mitgliedstaaten müssen durch entsprechende Maßnahmen sicherstellen, dass Intermediäre innerhalb von fünf Tagen nach Weitergabe eines meldepflichtigen Steuerplanungsmodells an Kunden (bzw. Steuerpflichtige innerhalb von fünf Tagen nach Umsetzung des ersten Schritts in einer Reihe von Modellen)<sup>24</sup> gewisse Informationen über dieses an die Steuerbehörden melden.<sup>25</sup>
- Der Mitgliedstaat, an den die Modelle gemeldet werden, muss diese Informationen automatisch vierteljährlich über ein Zentralverzeichnis mit allen anderen Mitgliedstaaten teilen.<sup>26</sup>

Der Richtlinienvorschlag ist äußerst weit gefasst: Schon nach Art. 2 der AmtshilfeRL erstreckt er sich auf alle Arten von direkten Steuern. Meldepflichtig sind Intermediäre, wenn sie beruflich an potentiell aggressiven Steuerplanungsmodellen beteiligt sind, also etwa ein meldepflichtiges Steuerplanungsmodell konzipieren oder vertreiben; Intermediäre sind im Wesentlichen alle Unternehmen oder professionelle Akteure (zB auch Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Finanzberater, Banken und Berater).<sup>27</sup> Die Meldeverpflichtung geht nur dann auf den Steuerpflichtigen über, wenn der Intermediär nicht in der EU niedergelassen ist oder beruflichen Verschwiegenheitspflichten unterliegt oder es keinen Intermediär gibt, wenn also zB das Modell von internen Steuerberatern oder Anwälten entwickelt wurde.<sup>28</sup>

Die Umschreibung der meldepflichtigen Steuerplanungsmodelle basiert nicht auf einer abstrakten Definition aggressiver Steuerplanung, sondern – ebenso wie BEPS-Aktionspunkt 12 und international üblich<sup>29</sup> – auf der Nennung

von „Merkmale“ bzw. „Kennzeichen“ („hallmarks“), die stark auf Steuervermeidung oder Steuermisbrauch hindeuten. Voraussetzung für die Meldepflicht ist damit lediglich, dass es sich um ein grenzüberschreitendes Modell<sup>30</sup> handelt, das zumindest eines dieser „hallmarks“ aufweist.<sup>31</sup> Die so dann im Anhang zum Vorschlag angeführten „hallmarks“ knüpfen sowohl an äußere Umstände von Gestaltungen („generic hallmarks“), nämlich das Bestehen einer Vertraulichkeitsklausel, ein steuervorteilabhängiges Honorar oder die Verwendung von Standarddokumentation, als auch an Inhalte oder Ergebnisse von Gestaltungen („specific hallmarks“) an. Bei diesen „specific hallmarks“ handelt es sich zB um strukturierten Modelle zur Verlustverlagerung, Modelle zur grenzüberschreitenden abzugsfähigen Zahlung an einen verbundenen Empfänger, der zB in keinem Steuergebiet oder in einem Nicht- oder Niedrigsteuerland ansässig ist, und Modelle zur Abschreibung desselben Vermögenswertes in mehr als einem Land; darüber hinaus bestehen „specific hallmarks“ auch im Hinblick auf die Umgehung von Transparenzregeln, etwa durch die Einbeziehung von Steuergebieten oder Rechtspersonen, die nicht vom automatischen Informationsaustausch erfasst sind.

Nach Vorstellung der Kommission wäre eine entsprechende Richtlinie von den Mitgliedstaaten bis 31.12.2018 umzusetzen.<sup>32</sup> Es bleibt abzuwarten, ob der Vorschlag im Rat auf die Zustimmung aller Mitgliedstaaten stößt und welche Änderungen und Beseitigungen von Unschärfen im Legislativprozess noch vorgenommen werden. Hinzuweisen ist aber auch darauf, dass der Richtlinienvorschlag selbst keine konkreten Sanktionen für die Verletzung der Offenlegungspflicht vorsieht, sondern die Mitgliedstaaten verpflichtet, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen festzulegen.<sup>33</sup>

#### 4. Externe Strategie der Union im Steuerbereich

Die materiell-rechtlichen Unionsmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung zur Bekämpfung missbräuchlicher Steuerpraktiken (etwa im Rahmen der Anti-BEPS-Richtlinie<sup>34</sup>) betreffen vielfach auch das Verhältnis zu Drittstaaten. Die Kommission vertritt darüber hinaus aber die Ansicht, dass sich die Mitgliedstaaten „auch mit ihren unterschiedlichen Ansätzen zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbasis von außen befassen“ müssen.<sup>35</sup> Eine koordinierte externe Strategie für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich sei daher unverzichtbar, „um gemeinsame Erfolge der Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung der Steuervermeidung zu fördern, eine wirksame Besteuerung zu ge-

22 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM (2017) 335 (21.6.2017), samt Anhang zu den „Hallmarks“; siehe auch die Begleitunterlage der Kommissionsdienststellen zur Folgenabschätzung in SWD 2017, 236 (21.6.2017) (Zusammenfassung in SWD 2017, 237).

23 Richtlinie 2011/16/EU, ABl. 2011 L 64, 1 idgF.

24 Die Kommission begründet diese zeitliche Raschheit der erforderlichen Meldung durch Intermediäre innerhalb von fünf Tagen ab dem Tag, nach dem diese Modelle einem Steuerpflichtigen zur Umsetzung zur Verfügung gestellt wurden, damit, dass die Aussichten, „dass die Offenlegung ihre abschreckende Wirkung entfaltet, größer sind, wenn die relevanten Informationen die Steuerbehörden frühzeitig erreichen“. Deshalb sei es erforderlich, „dass die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modelle offengelegt werden müssen, bevor sie tatsächlich angewandt werden“. Ist der Steuerpflichtige selbst meldepflichtig, erfolgt die Offenlegung etwas später, dh innerhalb von fünf Tagen ab dem Tag, nach dem das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell oder die erste Stufe in einer Reihe derartiger Modelle umgesetzt wurde. Siehe die vorgeschlagene Anfügung eines Art. 8aaa Abs. 1 der AmtshilfeRL und die Begründung im Richtlinienvorschlag COM (2017) 335 (21.6.2017), 13 f.

25 Vorgeschlagene Anfügung eines Art. 8aaa der AmtshilfeRL.

26 Vorgeschlagene Änderung des Art. 21 Abs. 5 der AmtshilfeRL.

27 Art. 3 Nr. 21 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

28 Art. 8aaa Abs. 2 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

29 Siehe zB die Guidance des UK HMRC, Disclosure of tax avoidance schemes (2014) 26 ff.

30 Art. 3 Nr. 18 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

31 Art. 3 Nr. 19 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

32 Art. 2 des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017). Allerdings soll es auch zur Meldung jener Modelle kommen, die im Zeitraum von der politischen Einigung bis zum 31.12.2018 umgesetzt wurden; siehe Art. 8aaa Abs. 4 des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

33 Art. 25a idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21.6.2017).

34 Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. 2016 L 193, 1 idF der Richtlinie (EU) 2017/952, ABl. 2017 L 144, 1 (Änderung bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern).

35 Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24 (28.1.2016), 2.

## AUFSÄTZE

währleisten und ein transparentes und stabiles Umfeld für Unternehmen im Binnenmarkt zu schaffen“.<sup>36</sup>

Bereits im Zuge des 2012 veröffentlichten „Aktionsplans zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“<sup>37</sup> hat die Kommission eine (nicht bindende<sup>38</sup>) Empfehlung „für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen“, vorgelegt.<sup>39</sup> Diese Empfehlung konkretisierte diesen Mindeststandard durch Transparenzkriterien einerseits und Kriterien des fairen Steuerwettbewerbs andererseits und empfahl, nichtkooperative Drittstaaten in eine – allenfalls neu zu schaffende – nationale „Schwarze Liste“ aufzunehmen und sogar bestehende DBA im Extremfall zu kündigen. Dieses Thema wurde auch nachfolgend in der Mitte 2015 veröffentlichten Mitteilung „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“ aufgegriffen.<sup>40</sup> In deren Anhang wurde primär zu Informationszwecken und als „Übergangslösung“ eine EU-weite „Schwarze Liste“ nichtkooperativer Drittstaaten zusammengestellt, die sich aus den bestehenden schwarzen Listen der Mitgliedstaaten speiste, die ihrerseits aber unterschiedlichen Kriterien und politischen Wertungen folgen.<sup>41</sup>

Ein koordiniertes Vorgehen im Hinblick auf nichtkooperative Steuergebiete erfordert aber auch ein kohärenteres Konzept für die Aufnahme von Drittländern in Listen aufgrund klardefinierter, objektiver und international vertretbarer Kriterien, ein belastbares Kontrollverfahren, einen offenen Dialog mit den fraglichen Drittländern und gemeinsame defensive Maßnahmen. Die Kommission hat daher – die entsprechende Forderung des Parlaments aufgreifend<sup>42</sup> – Anfang 2016 eine externe Strategie für effektive Besteuerung veröffentlicht<sup>43</sup>, aufgrund derer eine EU-weite Liste nichtkooperativer Drittstaaten erstellt und an gemeinsamen

Gegenmaßnahmen gearbeitet werden soll. Der Rat hat diesem Ansatz bereits Mitte 2016 zugestimmt<sup>44</sup> und im November 2016 den Ablauf und die Kriterien näher definiert.<sup>45</sup>

Dieses Verfahren erfolgt in mehreren Schritten:<sup>46</sup> Die Kommission hat ein „Scoreboard“ mit Indikatoren zu Themen wie wirtschaftliche Beziehungen mit der EU, Umfang der finanziellen Tätigkeiten sowie institutionelle und rechtliche Faktoren entwickeln, mit denen sich die von den betreffenden Staaten oder Gebieten ausgehenden potenziellen Auswirkungen auf die Steuerbasis der Mitgliedstaaten ermitteln lassen. Auf Basis dieses „Scoreboard“ erfolgte sodann im November 2016 von der Gruppe „Verhaltenskodex“ eine Auswahl von wohl 92 zu überprüfenden Drittstaaten, mit denen Ende Jänner 2017 Kontakt aufgenommen wurde und Fragebögen versandt wurden.<sup>47</sup> Diese Gruppe soll sodann auch im Laufe des Jahres 2017 den Screening- und Kommunikationsprozess durchführen, so dass schließlich Ende des Jahres vom Rat einvernehmlich<sup>48</sup> eine „EU Schwarze Liste“ angenommen werden kann.<sup>49</sup> Diese Liste soll – vorbehaltlich einzelstaatlicher Defensivmaßnahmen – auch Grundlage für Abwehrmaßnahmen zur Ergänzung der Liste sein, die derzeit von der Gruppe „Verhaltenskodex“ geprüft werden. Auf Arbeitsgruppenebene scheint zunächst Konsens zu bestehen, dass bereits die Aufnahme auf eine „Schwarze Liste“ Abschreckungscharakter hat, wobei auf materiellsteuerlicher Ebene Maßnahmen wie Abzugsverbote, Hinzurechnungsbesteuerung, Befreiungsvergabung, Quellensteuermaßnahmen, Offenlegungs- und Berichtspflichten und Beweislastumkehrungen diskutiert werden<sup>50</sup>; hinzutreten noch eine Reihe möglicher nichtsteuerlicher Gegenmaßnahmen.<sup>51</sup> Umgekehrt befassen sich die laufenden Arbeiten auch mit Fragen der Voraussetzungen für die Streichung von der Liste, des Mechanismus für die laufende Überwachung der Lage und der regelmäßigen Aktualisierungen der Liste.<sup>52</sup>

36 Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24 (28.1.2016), 2.

37 Mitteilung der Kommission „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM(2012)722 (6.12.2012). Für einen Überblick siehe Kofler, Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, IFF Forum für Steuerrecht 2015, 44 (44 ff.); und zB auch Leitgeb SWI 2014, 264 (264 ff.).

38 Art. 288 Abs. 5 AEUV; siehe auch EuGH v. 13.12.1989 – C-322/88, Salvatore Grimaldi, Slg. 1989, I-4407 = BeckRS 9998, 80943 Rn. 11 ff.

39 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012) 8805 final (6.12.2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD(2012)403 final (6.12.2012).

40 Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“, COM(2015)302 (17.6.2015), 14 f.

41 Siehe aus dem Schrifttum zB Pagels SWI 2016, 256 (256 ff.).

42 Siehe Rn. 74 ff. der Entschließung des Europäischen Parlaments v. 25.11.2015 zu dem Bericht des Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung, P8\_TA(2015) 0408.

43 Siehe die Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24 (28.1.2016) sowie nachfolgend auch die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016) 451 final (5.7.2012), 8 f.

44 Siehe Pkt. 5 ff. der Schlussfolgerungen des Rates zu einer externen Strategie im Bereich Besteuerung und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Pressemitteilung 281/16 (25.5.2016).

45 Schlussfolgerungen des Rates über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nichtkooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABL 2016 C 461, 2.

46 Für rezente Übersichten siehe Rn. 58 ff. des Berichts der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12.6.2017), sowie Rn. 80 ff. des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok. 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16.6.2017).

47 Siehe Rn. 62 im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12.6.2017).

48 Dies betonend Rn. 90 des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok. 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16.6.2017).

49 Zu Details des Zeitplans siehe Pkt. II der Schlussfolgerungen des Rates über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABL 2016 C 461, 2 sowie zB Rn. 78 ff. im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12.6.2017), und Rn. 91 des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok. 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16.6.2017).

50 Siehe Rn. 71 f. im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12.6.2017).

51 Siehe Rn. 75 ff. im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12.6.2017).

52 Siehe Rn. 88 des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok. 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16.6.2017).



## AUFSÄTZE

Erhebliche Bedeutung kommt natürlich den für das Screening angewandten Kriterien zu. Diese wurde im November 2016 vom Rat festgelegt und beinhalten Kriterien für die Transparenz im Steuerbereich, zur „gerechten Besteuerung“ und zur Umsetzung der Anti-BEPS-Maßnahmen.<sup>53</sup> Sie können überblicksweise folgendermaßen zusammengefasst werden:

Kriterien		Inhalt
1. Kriterien für Transparenz im Steuerbereich <sup>54</sup>	1.1. Automatischer Informationsaustausch:	Verpflichtung zum Gemeinsamen Meldestandard („Common Reporting Standard“, CRC) und Einleitung des Gesetzgebungsverfahrens für dessen wirksame Anwendung (Austausch spätestens 2018 bezogen auf das Jahr 2017) mit allen Mitgliedstaaten bis Ende 2017 (Ausgangskriterium) <sup>55</sup> , Einstufung vom Globalen Forum als zumindest „Largely Compliant“ (künftiges Kriterium ab 2018)
	1.2. Informationsaustausch auf Ersuchen	Einstufung vom Globalen Forum als zumindest „Largely Compliant“ <sup>56</sup>
	1.3. Multilaterales Übereinkommen oder bilaterale Abkommen	Ratifizierung, Zustimmung zur Ratifizierung oder im laufenden Ratifizierungsverfahren für das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen der OECD (idF 2010) <sup>57</sup> oder per 31.12.2018 ein Netzwerk von Informationsaustauschabkommen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt und sowohl den Informationsaustausch auf Ersuchen wie auch den automatischen Informationsaustausch wirksam gewährleistet (für nicht souveräne Länder und Gebiete gelten ähnliche Kriterien)

53 Siehe die Schlussfolgerungen des Rates über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABL 2016 C 461, 2.

54 Bis zum 30.6.2019 soll es für eine positive Bewertung bei der Transparenz im Steuerbereich ausreichen, wenn zwei der Kriterien 1.1, 1.2 oder 1.3 erfüllt sind, sofern das entsprechende Land oder Gebiet nicht „in Bezug auf das Kriterium 1.2 als „Non Compliant“ eingestuft wurden oder bis zum 30.6.2018 nicht mindestens als „Largely Compliant“ in Bezug auf dieses Kriterium eingestuft wurden“.

55 Dieses Kriterium ist durch die Unterzeichnung des Multilateralen Übereinkommens zwischen den zuständigen Behörden (bereits 113 teilnehmende Staaten per Juni 2017; siehe [http://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)) oder durch den Abschluss bilateraler Übereinkommen möglich. Das auf Art. 6 des Multilateralen Übereinkommens basierende CRS Multilateral Competent Authority Agreement (CRS MCAA) zum automatischen Austausch von Finanzinformationen hatte per Ende Juni 2017 bereits 93 Signatarstaaten per Ende Juni 2017 (siehe <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>). Insgesamt haben sich per Juni 2017 bereits 101 Staaten zu einem solchen automatischen Informationsaustausch verpflichtet (siehe <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>); per Ende Mai 2017 bestanden auch bereits mehr als 1.800 bilaterale Austauschbeziehungen im Hinblick auf mehr als 60 kommittierte Staaten (<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships>).

56 Von den 119 Staaten, die Ende Juni 2017 die Phase 2-Überprüfung oder das beschleunigte Verfahrens durchlaufen haben, wurden 22 als „Compliant“, 90 als „Largely Compliant“ (13 davon provisorisch, darunter Panama) und lediglich 6 als „Partially Compliant“ (eine davon provisorisch) bzw. einer als „Non Compliant“ (Trinidad und Tobago) eingestuft (die entsprechende Liste ist abrufbar unter [http://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)).

57 Am multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (das den verpflichtenden Informationsaustausch auf Anfrage und den optionalen automatischen Informationsaustausch vorsieht) nehmen per Ende Juni bereits 113 Staaten und Jurisdiktionen teil (davon 15 Jurisdiktionen, die durch territoriale Ausweitung abgedeckt sind; die entsprechende Liste ist abrufbar unter [http://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)).

1.4. Wirtschaftliches Eigentum (Nutzungsberechtigter) (künftiges Kriterium)	Im Hinblick auf die Initiative für einen künftigen weltweiten Austausch von Informationen bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums wird der Aspekt des wirtschaftlichen Eigentums zu einem späteren Zeitpunkt als viertes Transparenzkriterium für die Evaluierung aufgenommen werden.
2. Gerechte Besteuerung	Keine Regelungen zu steuerlichen Sonderbehandlungen, die nach dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung <sup>58</sup> als schädlich betrachtet werden könnten, und keine Begünstigung von Offshore-Strukturen oder Regelungen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden. <sup>59</sup>
3. Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)	Verpflichtung zu den vereinbarten Mindeststandards der OECD bei der Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zu deren kohärenter Anwendung (bis Ende 2017) <sup>60</sup> und positive Bewertung (wird angewendet, sobald die Überprüfungen der vereinbarten Mindeststandards durch den inklusiven Rahmen abgeschlossen sind)

## 5. Schlussfolgerungen

Nach etlichen Jahren ist die positive Integration im Bereich der direkten Steuern tatsächlich wieder auf der Agenda

58 Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABL 1998 C 2, 2.

59 Die Gruppe „Verhaltenskodex“ hat für dieses Kriterium zwar als möglichsten, keinesfalls aber als den alleinigen Indikator das Fehlen eines Körperschaftsteuersystems oder die Anwendung eines nominellen Körperschaftsteuersatzes von oder nahe Null angesehen; diese Auslegung wurde im Februar 2017 vom Rat angenommen (siehe zum Wortlaut Annex II zu Dok. 6325/17 FISC 45 ECOFIN 93 [17.2.2017], und weiters Rn. 63 im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok. 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 [12.6.2017]).

60 Am „Inclusive Framework“ zur Implementierung des BEPS-Projekts nehmen per Anfang Juli 101 Jurisdiktionen Teil (die Liste der teilnehmenden Staaten ist abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>). Nur wenige Teile des OECD-BEPS-Projekts stellen allerdings politisch verbindliche „Mindeststandards“ dar und unterliegen einem Peer-Review-Prozess. Diese Mindeststandards umfassen (1) die Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Rn. 15 ff. in OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015)), (2) Country-by-Country Reporting und entsprechender automatischer Informationsaustausch, (3) den Kampf gegen schädliche Steuerpraktiken (im Hinblick auf Patentboxen und den spontanen Austausch von Informationen über „Rulings“) und (4) die Verbesserung von Verständigungsverfahren. Siehe allgemein Frage 4 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015), und zum Peer-Review-Prozess bereits OECD, BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents (Oktober 2016), OECD, BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework – Peer Review Documents (Februar 2017), OECD, BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Peer Review Documents (Februar 2017), und OECD, BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents (Mai 2017). Die Umsetzung des Mindeststandards zum Abkommensmissbrauch soll ua durch das Multilaterale Instrument erfolgen (69 Signatarstaaten per Anfang Juli 2017; siehe die Liste samt den entsprechenden Länderpositionen unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>). Für den Informationsaustausch im Hinblick auf Country-by-Country Berichte wurde von der OECD das Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports („CbC MCAA“) entwickelt (64 Signatarstaaten per 22.6.2017; siehe die Liste unter <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>).

## RECHTSPRECHUNG

der Europäischen Union. Diesmal ist aber die treibende Kraft eine andere als in der Vergangenheit: Die EU-Mitgliedstaaten verfolgen einen wirksameren Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuermisbrauch und aggressive Steuerplanung, denn die Ergebnisse des BEPS-Projekts haben deutlich gezeigt, dass durch unilaterale oder bilaterale Maßnahmen keine befriedigende Lösung gefunden werden kann. Den EU-Mitgliedstaaten ist inzwischen deutlich geworden, dass schädliche Praktiken in Bezug auf Drittstaaten am besten auf EU-Ebene bekämpft werden können.

Dabei verzichten die EU-Mitgliedstaaten nicht auf ihre nationale Souveränität im Bereich der direkten Steuern.

Es ist eine Art von „Einweg-Entwicklung“. Positive Ergebnisse werden im Bereich der Beseitigung von schädlichen steuerlichen Maßnahmen und Ausnutzung von grenzüberschreitenden Disparitäten im Binnenmarkt erzielt. Wesentlich weniger Ergebnisse wurden bei der Beseitigung von grenzüberschreitender Hemmnissen und Disparitäten erzielt.

Die EU-Schiedsrichtlinie zeigt die Zurückhaltung der EU-Mitgliedstaaten in diesem Bereich. Daher sind ihr Wortlaut und Inhalt einerseits als wichtiger Fortschritt in Richtung effektiver grenzüberschreitender Steuerstreitbeilegung und andererseits als verpasste Chance für eine umfassende Regulierung der zwischenstaatlichen Probleme und jenen der Grundrechte der betroffenen Personen zu betrachten.

Der Schutz der Grundrechte und die Beseitigung von Hemmnissen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten werden weiterhin durch die Suche nach der Vereinbarkeit von steuerlichen Maßnahmen mit den Grundrechten und dem primären EU-Recht zu finden sein. Die Harmonisierung des EU-Steuerrechts bleibt daher Aufgabe des EuGH, bis sich die EU-Mitgliedstaaten aktiv für eine positive Integration einsetzen. Der zweite GKKB-Vorschlag stellt einen wichtigen

Test dar, denn seine Genehmigung kann die positive Integration der direkten Steuern – für jene Mitgliedstaaten, die ihn genehmigen werden – auf ein ähnliches Maß an Harmonisierung bringen, wie die der Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der 6. Richtlinie.

Eine positive Integration der direkten Steuern in der EU sollte aber grundsätzlich nicht mehr als Verzicht auf nationale Souveränität betrachtet werden, denn die EU-Mitgliedstaaten haben auf die Substanz solcher Souveränität im Rahmen des BEPS-Projekts schon wesentlich verzichtet, auch wenn sie noch ihre Form wahren. Außerdem soll eine Verstärkung der positiven Integration auf EU-Ebene das Recht der Mitgliedstaaten auf eine eigene nationale Steuerpolitik nicht einfach löschen, sondern nur kohärenter im Rahmen jener Beschränkungen der Steuersouveränität gestalten, die sich schon aus dem primären EU-Recht ergeben.

Die aktuellen Entwicklungen lassen daher nicht den Schluss zu, dass die positive Integration im EU-Steuerrecht wieder auf Schiene ist.

Die positive Integration bleibt wesentlich in den Händen von Organen der EU, die keine Kompetenz für die Errichtung einer auf EU-Ebene koordinierten Steuerpolitik haben und die steuerlichen Probleme im Rahmen der eigenen Kompetenzen behandeln. Die positive Integration wird vor allem durch den EuGH iVm der Auslegung von EU-Recht und durch die EU-Kommission, die in den letzten Jahren einen deutlich stärkeren Schutz des Wettbewerbs im steuerlichen Bereich umsetzen will, vorangetrieben. Man soll daher nicht erwarten, dass die Zurückhaltung der EU-Mitgliedstaaten, auf EU-Ebene Maßnahmen zur Beseitigung der grenzüberschreitenden Hemmnisse in diesem Bereich zu genehmigen, jede Entwicklung in Richtung Harmonisierung blockieren kann. Die positive Integration wird nur verzögert oder erschwert.

## RECHTSPRECHUNG

## EuGH: Schlussantrag

### Sofortige Besteuerung stiller Reserven bei Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Gesellschaft in eine ausländische Gesellschaft

AEUV Art. 49 iVm 54; Richtlinie 90/434/EWG Art. 10 Abs. 2

Art. 43 iVm Art. 48 EG-Vertrag (nun Art. 49 iVm Art. 54 AEUV) steht einer in Umsetzung von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 90/434/EWG ergangenen nationalen Regelung entgegen, die allein im grenzüberschreitenden Fall einer Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine ausländische Gesellschaft eine sofortige Besteuerung anordnet, während dies im Inlandsfall nicht erfolgt. Daran ändert eine Anrechnung einer fiktiven ausländischen

**Steuer nichts, da diese nur eine doppelte Besteuerung verhindert, nicht aber eine sofortige Besteuerung.**

*EuGH, Schlussantrag der Generalanwältin Juliane Kokott v. 13.7.2017 – C-292/16, A Oy, Beteiligte: Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö; Vorabentscheidungsersuchen des Helsingin hallinto-oikeus (VG Helsinki)*

## Sachverhalt:

## I. Einleitung

1 Der Gerichtshof ist im vorliegenden Fall mit einer Umsetzung der Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (im Folgenden: Fusionsrichtlinie, ABl. 1990, L 225, S. 1.) in Finnland befasst. Es geht um den besonderen Fall, dass eine inländische Gesell-