

DAS STEUERFLUCHTPAKET DER EU-KOMMISSION

Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

1. MASSNAHMENPAKET DER EU ZUR BEKÄMPFUNG DER STEUERVERMEIDUNG

Ende 2015 haben die G-20-Staaten den von der OECD ausgearbeiteten BEPS-Aktionsplan angenommen, der der internationalen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländern entgegenwirken soll. Darauf aufbauend hat die EU-Kommission im Jänner 2015 ein „EU-Steuerfluchtpaket“ veröffentlicht, das unter anderem den Vorschlag einer sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“ enthält. Das von der EU vorgeschlagene Maßnahmenpaket gegen die Steuerflucht setzt sich wie folgt zusammen:

1	Commission Working Staff Document accompanying the document [COM(2016)23]: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council <i>Anti Tax Avoidance Package: Next Steps toward delivering effective taxation and greater transparency by the EU</i>
2	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates [COM(2016) 26 final]: mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes
3	<i>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</i>
4	Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 (C(2016) 271 final): <i>zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen</i>
5	Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat (COM 2016) 24 final über eine externe Strategie für eine effektive Besteuerung

Ergänzt wird das Paket durch eine Studie, die bestehende Regelungen der EU-Mitgliedstaaten zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung analysiert. Die Studie enthält Übersichten zu den wesentlichen Untersuchungsergebnissen aus jedem Mitgliedstaat

und Beispiele und Strategien, die von multinationalen Unternehmen genutzt werden, um ihre Steuerlast zu verringern.

Ziel des EU-Steuerfluchtpaketes ist es, innerhalb der EU **einheitliche** und **faire** steuerliche **Wettbewerbsbedingungen** zu schaffen und einzelne im Rahmen des BEPS-Projektes vorgeschlagene Maßnahmen **in Form einer Richtlinie** (RL) kurzfristig, nach den Vorstellungen der EU-Kommission, schon **mit Wirkung ab 1.1.2017** umzusetzen. Da Maßnahmen im Steuerbereich jedoch der Zustimmung aller 28 Mitgliedstaaten bedürfen, ist nicht auszuschließen, dass vorerst nur einzelne Teile der RL verabschiedet werden. Von Rat und Parlament der EU erlassene RL dienen der Harmonisierung nationaler Rechtsvorschriften und **müssen** innerhalb der in der RL vorgesehenen Frist in innerstaatliches Recht der Mitgliedstaaten **umgesetzt werden**. Gem. Art. 288 AEUV sind RL für jedes Land der EU, an das sie gerichtet sind, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich. Die Wahl der Form und Mittel bleibt jedoch den Mitgliedstaaten überlassen.

Gem. Art. 3 RL handelt es sich bei den Vorschlägen um einen **Mindeststandard**, der die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Gewährleistung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen KöSt-Bemessungsgrundlagen nicht berührt. Unabhängig davon, ob es sich dabei um innerstaatliche oder DBA-rechtliche Vorschriften handelt.

Bei den von der OECD vorgeschlagenen und den G-20-Staaten gebilligten 15 „Actions“ gegen „**Base Erosion and Profit Shifting**“ (BEPS) handelt es sich hingegen nur um „**Handlungsempfehlungen**“, aus denen allenfalls eine politische Verpflichtung einer zeitnahen Umsetzung abgeleitet werden kann. Insofern hat der RL-Vorschlag eine deutlich höhere Rechtsverbindlichkeit,

zumal nicht oder nicht ordentlich umgesetzte RL unmittelbare Wirkung entfalten können.¹

2. SECHS RICHTLINIENVORSCHLÄGE ZUR BEKÄMPFUNG DER STEUERVERMEIDUNG

2.1. PERSÖNLICHER ANWENDUNGSBEREICH DER „ANTI-BEPS-RICHTLINIE“

Gem. Art. 1 der RL soll diese für alle Steuerpflichtigen gelten, die in einem oder in mehreren MS **körperschaftsteuerpflichtig** sind, einschließlich der in einem oder mehreren MS gelegenen **Betriebsstätten** von Unternehmen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind. Die RL ist daher nicht auf einkommensteuerpflichtige natürliche Personen anwendbar oder Personengesellschaften, deren Gesellschafter natürliche Personen sind.

2.2. BEGRENZUNG DER ABZUGSFÄHIGKEIT VON ZINSAUHLUNGEN

Artikel 4 des zweiten Kapitels der RL soll der konzerninternen Fremdfinanzierung von Gesellschaften in Hochsteuerländern entgegenzutreten, die bewirken kann, dass „überhöhte“ Zinsen in Niedrigsteuerländer abfließen und im Hochsteuerland gewinnkürzende Betriebsausgaben bewirken. Unabhängig davon, ob die Fremdkapitalkosten aus einer Verschuldung im Inland, im EU-Ausland oder in einem Drittland stammen. Die RL schlägt in Anlehnung an die **deutsche „Zinsschranke“** (§ 4h dEStG iVm §§ 8 und 8a KStG) vor, die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen vorbehaltlich einer Freigrenze von EUR 1 Mio. (EUR 3 Mio. in Deutschland) nur bis zu 30% der Erträge des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) zum Abzug zuzulassen (Art. 4 Abs. 2 RL). Abweichend davon kann gem. Art. 4 Abs. 3 RL dem Steuerpflichtigen das Recht auf vollständigen Abzug der übersteigenden Fremdkapitalkosten² gewährt werden, wenn er nachweisen kann, dass das Verhältnis zwischen seinem Eigenkapital und seinen Vermögenswerten insgesamt gleich hoch oder höher ist als das entsprechende Verhältnis auf Ebene der Gruppe, wobei dieses Verhältnis auch dann noch als gleich hoch gilt, wenn das Verhältnis zwischen dem Eigenkapital und dem Gesamtvermögen³ des Steuerpflichtigen **bis zu zwei Prozentpunkte** geringer ist, als jenes der Gruppe⁴. Die Abzugsbeschränkung soll gem. Art. 4 Abs. 3 lit e RL auch dann nicht greifen, wenn die Zahlungen an verbundene Unternehmen nicht mehr als 10% der gesamten Zinsaufwendungen der Gruppe ausmachen. Sowohl ein nicht ausgenutztes EBITDA als auch die nichtabzugsfähigen Fremdkapitalkosten können auf künftige Steuerjahre **vorgetragen werden** (Art. 4 Abs. 4 und 5 RL). Da Banken und Versicherungen einer auf sie zugeschnittenen Regelung bedürfen und die diesbezüglichen Diskussionen im internationalen und EU-Kontext noch nicht abgeschlossen sind, wurden **„Finanzunternehmen“** vorerst aus dem Anwendungsbereich der RL ausgenommen (Art. 4 Abs. 6 RL).

Angesichts des Beschlusses des deutschen BFH⁵ durch das BVfGH die **Verfassungswidrigkeit der deutschen Zinsschranke** wegen Verstoßes gegen das Grundgesetz feststellen zu lassen (Verstoß gegen das Nettoprinzip, Selektivität durch Belastung von Unternehmen in der Krise) ist fraglich, ob dieser Vorschlag tatsächlich umgesetzt werden kann.⁶

Aus **österreichischer Sicht** besteht jedenfalls Handlungsbedarf, zumal der im Zuge des AbgÄG 2014 eingeführte Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG, der Zinsen und Lizenzgebühren den Betriebsausgabenabzug versagt, wenn diese an eine konzernzugehörige niedrig besteuerte ausländische Körperschaft fließen, über sein Ziel hinauschießt und iVm dem in § 10 Abs. 4 und 5 KStG vorgesehenen „switch over“ im Vergleich zu reinen Inlandssachverhalten exzessive Höherbesteuerung bewirken kann.⁷ Die Regelung pönalisiert unwiderlegbar auch völlig unverdächtige Strukturen und sollte durch eine einfach administrierbare, moderne Unterkapitalisierungsregel ersetzt werden. Ob eine Zinsschranke, die Deutschland im Jahr 2008 zwecks Gegenfinanzierung einer Senkung der Gewinnsteuern eingeführt hat dazu geeignet ist, bleibt zu bezweifeln.

2.3. WEGZUGSBESTEuerung

Durch den Vorschlag einer EU-weit einheitlichen Wegzugsbesteuerung soll verhindert werden, dass im **„Ursprungsland“** des Steuerpflichtigen erwirtschaftete stille Reserven dessen Besteuerung entzogen werden, indem diese (ohne Eigentümerwechsel) aus diesem Land abgezogen werden oder der Steuerpflichtige seinen **„Steuersitz“** in ein anderes Land verlagert. „Wegziehende“ Steuerpflichtige oder ins Ausland verlagerte Vermögensgegenstände sollen im Wegzugsstaat in Höhe des Betrages besteuert werden dürfen, der dem **„Marktwert“**⁸ der übertragenen Vermögensgegenstände abzüglich ihres steuerlichen Wertes, entspricht. Gem. Art. 5 Abs 1 RL gilt als „Wegzug“ die **Übertragung von Vermögenswerten** eines Steuerpflichtigen von seinem Sitz an seine in einem **anderen MS** oder in einem **Drittland** gelegene **Betriebsstätte** oder umgekehrt, die **Verlegung des Steuersitzes** in einen anderen MS oder in ein Drittland (falls die Vermögenswerte nicht einer dort gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind) und die **Verlegung einer Betriebsstätte** in ein anderes Land.

Gem. Art. 5 Abs. 2 lit a bis d RL muss der Steuerpflichtige die **Steuerschuld in mindestens 5 Jahresraten** entrichten können, wenn der Wegzug bzw. die Verlagerung in einen **EU/EWR-Staat** erfolgt. Die Verrechnung von **Anspruchszinsen** und **Sicherstellungsleistungen** lässt Art. 5 Abs. 3 RL ausdrücklich zu. Die geschuldete Steuer kann jedoch sofort fällig gestellt werden, wenn die übertragenen Vermögenswerte veräußert oder in ein Drittland weitergeleitet werden, der Steuersitz oder die Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in ein Drittland verlegt wird oder der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird (Art. 5 Abs. 4 lit a bis d RL). Die **vorübergehende Übertragung** von Vermögenswerten, die wieder in den MS des Übertragenden zurückgeführt werden, soll im Wegzugsstaat keine Besteuerung auslösen (Art. 5 Abs. 7 RL).

Art. 5 Abs. 5 RL ordnet an, dass der **„Zuzugsstaat“** die Wirtschaftsgüter zu dem Wert anzusetzen hat, den der „Wegzugsstaat“ als „Marktwert“ seiner Besteuerung zugrunde gelegt hat. Damit wird eine korrespondierende Verstrickungsvorschrift geschaffen, um doppelte Besteuerung zu vermeiden („**Korrespondenzprinzip**“).⁹ Der österreichische Gesetzgeber hat im Zuge des AbgÄG 2015¹⁰ den RL-Vorschlag vorweggenommen und das bisherige, sowohl

im betrieblichen (§ 6 Z 6 EStG) als auch im außerbetrieblichen Bereich (§ 27 Abs. 6 EStG) bei Verlagerungsvorgängen und Umständen, die zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führen, vorgesehene Nichtfestsetzungskonzept durch ein **Ratenzahlungskonzept** ersetzt und nur bei tatsächlichem (physischem) Wegzug einer natürlichen Person oder unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern iVz EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungsamtshilfe das Ratenzahlungskonzept beibehalten. Im betrieblichen Bereich dürfte insofern Anpassungsbedarf an den RL-Vorschlag bestehen, als § 6 Z 6 lit e EStG für Wirtschaftsgüter des **Umlaufvermögens** die Steuerzahlung in zwei Jahresraten fordert, während Art. 5 der RL **nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen** unterscheidet und in Art. 5 Abs. 2 RL einen Ratenzahlungszeitraum von mindestens 5 Jahren vorgibt. Die RL sieht auch nur für tatsächlichen Wegzug bzw. Vermögenstransfer eine Entstrickungsbesteuerung vor. Insofern ist fraglich, ob die in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs. 6 Z 1 EStG vorgesehenen Entstrickungstatbestände der „...[sonstigen] Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen...“, für eine vorweggenommene Gewinnrealisierung aus unionsrechtlicher Sicht ausreichen.

2.4. WECHSEL VON DER FREISTELLUNGS- ZUR ANRECHNUNGSMETHODE

Art. 6 Abs. 1 RL schlägt den MS für **Gewinnausschüttungen**, die ein Steuerpflichtiger eines MS aus einem **Drittland** bezieht oder aus dem **Anteilverkauf** an einem Unternehmen in einem Drittland, oder als Gewinne einer in einem Drittland gelegenen **Betriebsstätte** einen Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode (mit Anrechnungshöchstbetrag) vor. Und zwar dann, wenn das Unternehmen oder die Betriebsstätte in diesem Drittstaat einem **gesetzlichen Körperschaftsteuersatz von weniger als 40%** des Regelsteuersatzes unterliegt (aus österreichischer Sicht wäre das ein KöSt-Satz von < 10%), der im MS des Steuerpflichtigen im Rahmen des geltenden KöSt-Systems erhoben worden wäre. Gem. Art. 6 Abs. 2 RL soll die Regelung auf Betriebsstättenverluste und auf Verluste aus der Veräußerung von Anteilen einer Drittlandsgesellschaft keine Anwendung finden.

Im österreichischen KStG ist für Dividenden und Veräußerungsgewinne in den §§ 10 Abs. 4 und 5 KStG ein „Switch-over“ bereits vorgesehen. Für Betriebsstätten, die in Staaten gelegen sind, mit denen Österreich kein DBA abgeschlossen hat, wird gem. § 1 Abs. 1 der VO des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode nur gewährt, wenn die Gewinne in dem ausländischen Staat einer der österreichischen ESt oder KöSt vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15% beträgt. Diese Schwelle wäre nach den Vorgaben des RL-Vorschlages allenfalls auf 10% abzusinken.

In den österreichischen DBA, die für Betriebsstättengewinne idR die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) vorsehen, ist ein solcher „Switch-over“ DBA-rechtlich jedoch nicht zulässig, wenn ein solcher Methodenwechsel im DBA selbst nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Da ein nationaler Rechtsakt nach hM

in Österreich eine völkerrechtlich vereinbarte Verpflichtung nicht derogieren darf, ist fraglich, wie der RL-Vorschlag iVz Drittstaaten, mit denen sich Österreich zur Freistellung von Betriebsstättengewinnen verpflichtet hat, umgesetzt werden soll. Im Lichte des Beschlusses des deutschen BVerfG¹¹ der in einem „Treaty Override“ zwar einen Verstoß gegen völkerrechtliche Verpflichtungen nicht jedoch gegen Verfassungsrecht erkannt hat, hätte es der Gesetzgeber je-doch in der Hand, auf Grundlage des „lex posterior-Grundsatzes“ durch innerstaatliches Recht DBA-rechtliche Vereinbarungen zu verändern.

2.5. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN ZUR VERHINDERUNG VON MISSBRAUCH

Art. 7 Abs. 1 RL schlägt eine EU-weit einheitliche **„General Anti Avoidance Rule“** (GAAR) vor, wonach *„unangemessene Gestaltungen oder eine Abfolge solcher Gestaltungen, bei denen der wesentliche Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der Ziel oder Zweck der ansonsten geltenden Steuerbestimmung zuwiderläuft, bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld unberücksichtigt [bleiben sollen].“* Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen. Gem. Art. 7 Abs. 2 RL gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge solcher Gestaltungen in dem Umfang als **unangemessen**, *„...wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“* Soweit Gestaltungen oder eine Abfolge von Gestaltungen gem. Art. 7 Abs. 1 RL unberücksichtigt bleiben, soll gem. Art. 7 Abs. 3 RL die Steuerschuld *„... anhand der wirtschaftlichen Substanz in Einklang mit nationalem Recht...“* berechnet werden.

In Abs. 9 der Erwägungsgründe zur RL wird festgehalten, dass innerhalb der EU die allgemeinen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch nur auf **„rein künstliche“ (unangemessene) Gestaltungen** angewandt werden soll, im Übrigen das Recht des Steuerpflichtigen, die steuereffizienteste Struktur für seine geschäftlichen Angelegenheiten zu wählen, jedoch nicht beschnitten werden soll.

Versteht man diese allgemeine Missbrauchsvorschrift als **Mindeststandard**, darf bezweifelt werden, ob es diesbezüglich einer Umsetzung in österreichisches Steuerrecht bedarf. Denn schon jetzt kennt das materielle Steuerrecht und das österreichische Verfahrensrecht eine Vielzahl an Maßnahmen, die es dem Fiskus ermöglichen, auf missbräuchlich ins Ausland verlagertes Steuer-substrat zuzugreifen.

2.6. HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Unter dem Titel **„Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen“** schlägt Art. 8 RL den MS vor, in die Gewinne eines Steuerpflichtigen auch jene nicht ausgeschütteten Gewinne zu 50% verbundener ausländischer Unternehmen einzubeziehen, die dort einem **effektiven KöSt-Satz von weniger als 40% des effektiven Steuersatzes** unterliegen, der nach der geltenden KöSt-Regelung im MS des Steuerpflichtigen erhoben worden wäre. Es wird – anders als in Art. 6 RL – also auf den **Nominalsteuersatz** abgestellt. Art. 9 RL regelt, wie die Einkünfte eines beherrschten

ausländischen Unternehmens zu berechnen sind, und sieht in Art. 9 Abs. 1 RL vor, dass die in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte nach dem **KöSt-Recht jenes Staates** zu ermitteln sind, in dem der Steuerpflichtige **ansässig** ist.

Die Hinzurechnungsbesteuerung soll dann Anwendung finden, wenn mehr als 50% der Einkünfte des Unternehmens aus einer der folgenden Quellen stammen: Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, Einkünfte aus Finanzierungsleasing, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (es sei denn, ein DBA überlässt dem Lagestaat das Besteuerungsrecht), Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen, Banken und anderen Finanzinstituten oder Einkünfte aus Dienstleistungen, die dem Steuerpflichtigen oder den mit ihm verbundenen Unternehmen erbracht wurden. Einkünfte aus Handel und Vertrieb fallen nicht darunter. **Börsennotierte Gesellschaften** sollen vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausgenommen sein (Art. 8 Abs. 1 lit d RL). In EU/EWR-Fällen soll iSd Rechtsprechung des EuGH¹² eine Hinzurechnungsbesteuerung nur dann vorgenommen werden, wenn eine **rein künstliche Gestaltung** vorliegt oder soweit das Unternehmen im Rahmen seiner Tätigkeit unangemessene Gestaltungen nutzt, deren **wesentlicher Zweck** darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu erlangen. Für Finanzunternehmen oder Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Finanzunternehmen sollen die Regelungen nicht gelten. Nach Abs. 10 der Erwägungsgründe zur RL deshalb, weil die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen innerhalb der EU nur für künstliche Gestaltungen ohne wirtschaftliche Substanz gelten sollen, was impliziert, dass der hochgradig regulierte Finanz- und Versicherungssektor kaum unter diese Vorschrift fallen würde (?).

Anders als im deutschen Außensteuergesetz (AStG) vorgesehen, hat **Österreich** bislang von einer Zurechnungsbesteuerung Abstand genommen. Ein Ende Juni 2000 vom BMF zur Begutachtung versandter Rohentwurf eines „*Bundesgesetzes zur Regelung außensteuerlicher Beziehungen*“, der in den §§ 1 bis 3 eine Hinzurechnungsbesteuerung vorgesehen hatte, wurde nicht umgesetzt¹³. Und das mit gutem Grund, zumal das österreichische Steuerrecht ohnehin über ein **gut bestücktes Waffenarsenal** verfügt, um auf ins Ausland verlagerte Gewinne zuzugreifen. Beispielhaft genannt seien die Bestimmungen zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 KStG) und zur beschränkten Steuerpflicht (§ 98 EStG iVm § 21 Abs. 1 Z 1 KStG), die Möglichkeit, den Betriebsausgabenabzug zu versagen (§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG, § 10 Abs. 1 Z 4 KStG, § 12 Abs. 1 Z 10 KStG), die Änderung der Einkünftezurechnung (§ 2 Abs. 4a EStG, §§ 21 ff BAO), Verrechnungspreisberichtigungen (§ 6 Z 6 EStG iVm DBA-Recht) oder die Durchgriffsbesteuerung bei Investmentfonds (§ 188 InvFG).

2.7. Hybride Gestaltungen

Werden **Zahlungen** in zwei EU-Staaten **unterschiedlich qualifiziert** oder **Rechtsformen unterschiedlich behandelt**, können erhebliche Steuerersparnisse die Folge sein. Solche Inkongruenzen können bewirken, dass z.B. Betriebsausgaben in zwei Staaten steuerlich geltend gemacht werden können, oder einer Betriebsausgabe in einem Staat keine steuerpflichtige Einnahme im an-

deren Staat gegenübersteht. Um dies zu verhindern, schlägt Art. 10 RL eine „**Qualifikationsverkettung**“ vor, bei der sich ein Staat an die rechtliche Würdigung eines anderen Staates binden soll. Art. 10 RL sieht deshalb vor, dass die **rechtliche Einordnung eines hybriden Unternehmens** durch den MS aus dem Zahlungen stammen bzw. in dem Aufwendungen oder Verluste angefallen sind, für den anderen MS bindend sein sollen. Die Regelung soll also bei Fällen von „Double Deduction“ (D/D) und „Deduction/Non Inclusion“ (D/NI) anwendbar sein. Soweit zwei Mitgliedstaaten eine Zahlung unterschiedlich qualifizieren (**hybrides Instrument**) und dies dazu führt, dass in dem MS aus dem die Zahlung stammt, eine Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann, im anderen MS jedoch keine Betriebseinnahme versteuert wird, so soll die rechtliche Einordnung des hybriden Instruments durch den Quellenstaat für den anderen MS bindend sein. Nach Abs. 11 des Erwägungsgrundes der RL soll die Vorschrift vorerst **nur auf hybride Gestaltungen innerhalb der EU** Anwendung finden. Hybridfälle iVz Drittstaaten bedürfen einer weiteren Prüfung durch die EU-Kommission.

Eine „D/NI-Fälle“ ausschließende Regelung findet sich für Dividenden seit dem BBG 2011¹⁴ in § 10 Abs. 7 KStG. Demnach sind **Gewinnanteile iSd § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7 KStG** nicht von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind. Andere Fälle von „Double Dip“ sind bislang im österreichischen KStG nicht geregelt.

Die in der RL vorgesehene Übernahme der steuerlichen Einordnung des Quellenstaates durch den Ansässigkeitsstaat wird unter anderem deshalb kritisiert, weil diese Regelung geeignet ist, (Quellen)staaten dazu zu motivieren, ihre KöSt-Bemessungsgrundlage zu Lasten anderer Staaten auszudehnen, die dann deren Einordnung übernehmen müssten.¹⁵

3. SCHLUSSFOLGERUNGEN AUS ÖSTERREICHISCHER SICHT

Ziel und Zweck des von der EU-Kommission Ende Jänner 2016 verabschiedeten Steuerfluchtpaketes ist es, die von der OECD im Auftrag der G-20-Staaten verabschiedeten BEPS-Maßnahmen EU-weit einheitlich umzusetzen. Die Kommission stützt den RL-Vorschlag auf Art. 115 AEUV, der ihr die Kompetenz zum Erlass von RL zur **Angleichung von Rechtsvorschriften** gibt, die sich unmittelbar auf die **Errichtung** oder das **Funktionieren** des Binnenmarktes auswirken. Eine RL ist nach Ansicht der EU-Kommission notwendig, um eine unkoordinierte Umsetzung der BEPS-Handlungsempfehlungen durch die MS zu vermeiden. Wenngleich die Verabschiedung von RL im Steuerbereich gem. Art. 114 Abs. 2 AEUV der **Einstimmigkeit** bedarf, wird angesichts des Umstandes, dass das KöSt-Aufkommen innerhalb der EU durch Gewinnverlagerungen um 17% bis 23% gemindert wird (laut Aussagen der EU-Kommission gehen der EU dadurch jährlich EUR 70 Mrd. verloren), die Wahrscheinlichkeit, dass der RL-Vorschlag und das Steuerfluchtpaket insgesamt vom Europäischen Rat beschlossen werden, als hoch eingeschätzt.¹⁶

Da es sich bei den Vorschlägen um **Mindeststandards** handelt und Österreich, wie z.B. iZm der Abzugsbeschränkung von Zinsen,

ohnehin weit über das Ziel hinausgeschossen hat, wird in Österreich nur punktuell Umsetzungsbedarf bestehen. Fälle doppelter Besteuerung werden jedoch auch durch die RL nicht zu vermeiden sein. Deshalb bleibt zu hoffen, dass auch der Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen entsprechend den Vorschlägen in BEPS Action 14 mehr Beachtung geschenkt wird.¹⁷

- 1 Becker/Loose, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, IStR 2016, 154.
- 2 Art. 2 Abs. 2 RL definiert „**Fremdkapitalkosten**“ als Zinsaufwendungen und sonstige gleichartige Kosten, die einem Steuerpflichtigen iZm der Aufnahme von Fremdkapital entstehen, einschließlich etwaiger Differenzen zwischen dem aufgenommenen Fremdkapital und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag, sowie die Zinskomponente bei einem Leasingvertrag, sofern der wirtschaftliche Eigentümer zum Abzug solcher Zinsen und Aufwendungen iZm der Beschaffung von Kapital berechtigt ist.
- 3 Gem. Art. 4 Abs. 3 lit b RL sind vom Eigenkapital und von den Gesamtvermögenswerten jene Beiträge abzuziehen, die in den letzten sechs Monaten vor dem entsprechenden Bilanzstichtag erfolgt sind, sofern diesen Beträgen in den sechs Monaten vor dem entsprechenden Bilanzstichtag erfolgte Einnahmen und Ausschüttungen gegenüberstehen.
- 4 Gem. Art. 4 Abs. 3 lit a RL umfasst die „**Gruppe**“ alle Unternehmen, die in geprüfte konsolidierte Abschlüsse gem. IFRS oder dem nationalen Finanzberichtssystem eines MS oder den US-GAAP einbezogen sind.
- 5 BFH 14.10.2015, I R 20/15
- 6 München/Mückel, Die Verfassungswidrigkeit der Steuerinnovation „Zinsschranke“, DB 2016, 479 ff.
- 7 Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014, 229; Zöchling/Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014, 220 f.
- 8 Art. 5 Abs. 6 RL definiert den Begriff „**Marktwert**“ mit jenem Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Fremdvergleichswert).
- 9 Benz/Böhmer, Das Anti Tax Avoidance Package (ATA-Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU, DB 2016, 309.
- 10 BGBl I 2015/163; Bendlinger, Die „Wegzugsbesteuerung“ im betrieblichen Bereich nach dem AbGÄG 2015, BGBl 2015/163, WT 1/2016, 31 ff; Schilcher, Neuregelung der „Wegzugsbesteuerung“ im EStG, SWI 2016, 160 ff.
- 11 BVerfG 15.12.2015, 2 BvL 1/12. Kofler/Rust, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 ff.
- 12 EuGH 12.0.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes.
- 13 Kilches, Entwurf für ein österreichisches Außensteuergesetz, FJ 2001, 297 ff.
- 14 BGBl I 2010/111.
- 15 Becker/Loose, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, IStR 2016, 154.
- 16 Benz/Böhmer, DB 2016, 314.
- 17 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report.