

TAXES AROUND THE WORLD

Die Welt des internationalen Steuerrechts traf sich in Madrid



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich



MAG. MATTHIAS MITTERLEHNER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

1. IFA-KONGRESS 2017 IN DER SPANISCHEN HAUPTSTADT

Dieses Jahr fand der 70. Kongress der IFA vom 25. bis zum 30. September 2016 in der spanischen Hauptstadt Madrid statt. 2.300 Teilnehmer aus Wirtschaft, Wissenschaft, Beratung, Finanzverwaltung und Richterschaft folgten an 5 Tagen einem Programm, das aktueller nicht sein könnte. Schon das Generalthema I¹, das sich mit grenzüberschreitenden Streitbeilegungsmechanismen im Steuerrecht beschäftigte führte deutlich vor Augen, dass in Zeiten von BEPS der Streit um die Aufteilung von Steuersubstrat zunehmen wird. Auch das Generalthema II², das sich der Auslegung des Begriffs „Steuern vom Einkommen (und Vermögen)“ im Kontext des DBA-Rechts widmete, hat in Zeiten der Schaffung neuer Steuerarten besondere Bedeutung gewonnen. Stellt sich doch die Frage, ob etwa die von Großbritannien eingeführte „*Diverted Profits Tax*“, die von Indien eingeführte - durch BEPS Action 1 - motivierte „*Equalisation Levy*“, der Vergütungen für Online-Werbung unterliegen oder die brasilianische „*CIDE*“, die auf Lizenzgebühren, Vergütungen iZm dem Technologietransfer, technische und andere Dienstleistungsentgelte erhoben wird, als dem DBA-Schutz unterliegende Steuern zu qualifizieren sind. Darüber hinaus enthielt das Seminarprogramm die in der nebenstehenden Tabelle aufgelisteten Themen:³

Der folgende Beitrag soll anhand der in Madrid geführten Diskussionen zeigen, wie sich die Welt des Steuerrechts verändern hat, noch verändern wird und worauf sich Steuerpflichtige und deren Berater einzustellen haben.

Seminar	Thema
A	Reaktion der Steuerverantwortlichen im Unternehmen auf BEPS
B	Die Besteuerung von Einkünften aus rechtswidrigen Handlungen
C	Intelligente Investitionsentscheidungen Steuerliche Anreize in Lateinamerika und deren Wirksamkeit
D	IFE/EU
E	IFA/OECD
F	Seminar der Richter: Zugang zu Gerichten in Steuersachen sowie die Gewährleistung von Eigentumsrechten und Gleichbehandlung
G	Umsatzsteuer und direkte Besteuerung der digitalen Wirtschaft
H	Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht
I	Kernpunkte des ab 2018 in Deutschland geltenden Investmentsteuerregimes
J	Besteuerung von internationalen Sportorganisationen und Sportveranstaltungen

2. DER OECD-STEUERAUSSCHUSS – ALLE REDEN MIT!

Wenngleich sich der OECD-Steuerausschuss als „Mastermind“ des internationalen Steuerrechts aus Vertretern der Finanzverwaltung aus 35 Mitgliedstaaten zusammensetzt, werden die Arbeiten rund um BEPS im Rahmen des sog. „*Inclusive Framework on BEPS*“ vorangetrieben, dem derzeit 85 Staaten bestehend aus Industriestaaten und Entwicklungs- und Schwellenländern angehören (weitere 25 Staaten wurden zur Teilnahme eingeladen). Dieses Gremium ermöglicht auch Nicht-OECD-Mitgliedern sich gemeinsam mit den OECD/G-20-Staaten gleichberechtigt an dem BEPS-Projekt

zu beteiligen. Sinn und Zweck dieses „Inclusive Framework“ ist es, auch Entwicklungs- und Schwellenländer in die Umsetzung der im Rahmen des BEPS-Projektes vorgeschlagenen Maßnahmen einzubinden. Es ist nicht auszuschließen, dass dieses „Inclusive Framework“ innerhalb der OECD als *Dauereinrichtung* etabliert wird. Als im internationalen Kontext ebenso wichtiges Gremium ist auch das Global Forum on „*Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*“ (bestehend aus 135 Staaten) zu nennen. Dieses überprüft im Zuge von Peer Reviews, ob die von der OECD vorgegebenen Standards in Hinblick auf *steuerliche Transparenz* und *Informationsaustausch* von den Nationalstaaten eingehalten und einheitlich umgesetzt werden. Dabei erfolgen diese Peer Reviews in zwei Phasen: In der ersten Phase wird untersucht, ob die für den internationalen Informationsaustausch notwendigen Rechtsgrundlagen geschaffen worden sind. In der zweiten Phase wird die praktische Anwendung des Informationsaustausches überprüft. *Pascal Saint-Amans*, Vorsitzender des OECD Center for Tax Policy and Administration berichtete, dass seit 2010 mehr als 100 Staaten solchen Reviews unterzogen wurden und 80% davon als „*compliant*“ bzw. „*largely compliant*“ qualifiziert worden sind.

3. STEUERLICHE TRANSPARENZ ALS ZENTRALER BAUSTEIN ZUR VERHINDERUNG VON GEWINNVERLAGERUNG UND STEUERUMGEHUNG

3.1. DIE RECHTSGRUNDLAGEN

Einigkeit besteht darüber, dass die Offenlegung relevanter steuerlicher Informationen und der grenzüberschreitende Austausch dieser Informationen unverzichtbarer Bestandteil im Kampf gegen Steuerflucht und Steuerhinterziehung sind. Im Rahmen der Unternehmensbesteuerung gehört das Konzept der „*tax transparency*“ in die Architektur der durch BEPS gestalteten neuen Steuerwelt.⁴ Auf internationaler Ebene sind dafür die folgenden Rechtsgrundlagen vorhanden:

Säule des automatischen Informationsaustausches zwischen den einzelnen Steuerjurisdiktionen ist der „*Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*“, zu dem sich derzeit mehr als 100 Staaten bekannt haben und das „*Mutual Competent Authority Agreement*“ (MCAA), das auch den Austausch von Kontendaten ermöglicht, und derzeit von 84 Staaten unterzeichnet worden ist. Das MCAA hat seine Grundlage einerseits im multilateralen Amtshilfeabkommen bzw. in bilateralen Verträgen. Diese multilateralen Übereinkommen sind innerstaatlich umzusetzen bzw. haben auf EU-Ebene eine Anpassung der Amtshilferichtlinie der EU bewirkt, die in Österreich wiederum im EU-Amtshilfegesetz ihren Niederschlag findet.⁷

3.2. TRANSPARENZ DURCH LÄNDERBEZOGENE BERICHTERSTATTUNG

Ein zentrales Element steuerlicher Transparenz ist das von OECD/G20 in BEPS Action 13 als „Minimum Standard“ vorgegebene „*Country-by-Country*“-Reporting. Diese länderbezogene Berichterstattung ist darauf ausgerichtet, den Steuerbehörden der Welt eine bessere Einschätzung der Gewinnverteilung multinationaler Unternehmensgruppen als Grundlage für eine Risikoevaluierung zu ermöglichen. In Österreich wurde die Verpflichtung zum CbC Reporting im *Verrechnungspreisdokumentationsgesetz*⁸ umgesetzt, mit dem auch für Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, deren Umsatzerlöse in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Betrag von EURO 50 Mio. überschritten haben, die Verpflichtung zur Erstellung von Master File und Local File geschaffen wurde. Beide Themen sind aber streng voneinander zu trennen. Die auf Basis des MCAA auszutauschenden CbC-Reports sollen den Finanzverwaltungen dazu dienen, Gewinnverlagerungsstrategien international tätiger Unternehmer auf die Schliche zu kommen, sind aber keine Grundlage für Verrechnungspreiskorrekturen, die nach wie vor auf Grundlage des Art. 9 OECD-MA iVm nationalem Steuerrecht zu erfolgen haben.

In Anlehnung an das CbC-Reporting hat die Europäische Kommission einen Vorschlag zur *Änderung der EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU)*⁹ unterbreitet, der international tätige Unternehmensgruppen dazu verpflichten soll, die im CbC-Reporting geforderten Gewinn- und Steuerdaten pro Land auf Ihrer Website der allgemeinen Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Der Vorschlag ist auf erheblichen Widerstand der Wirtschaft gestoßen, weil für Unternehmen innerhalb der EU Wettbewerbsnachteile befürchtet werden und damit Fehlinterpretationen und Medienjustiz ausgelöst werden könnten.

3.3. OFFENLEGUNG STEUERLICHER GESTALTUNGEN

Öffentlich bekannt gewordene Steuervermeidungsstrategien von AMAZON, APPLE, GOOGLE, FIAT, MICROSOFT, STARBUCKS & Co, Skandale rund um die PANAMA Papers und die auf den Bahamas entdeckten Briefkastengesellschaften („Bahamas Leaks“) haben den Boden dafür aufbereitet, „Intermediäre“, also Rechtsanwälte, Steuerberater und Banken aber auch den Steuerzahler selbst dazu zu verpflichten, aggressive steuerliche *Gestaltungen* den Finanz-

<u>Art. 26 OECD-MA</u>	Informationsaustausch - auf Ersuchen - Spontanauskunft
<u>Tax Information Exchange Agreements (2002)</u> von Österreich mit Andorra, Gibraltar, Guernsey, Jersey, Mauritius, Monaco und St. Vincent & die Grenadinen abgeschlossen	Informationsaustausch - auf Ersuchen
<u>Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters (MCAA)</u> von 104 Staaten – auch Österreich – unterzeichnet	Informationsaustausch - auf Ersuchen - Spontanauskunft - automatisch (Finanzkonten und CbC-Reporting)
<u>Common Reporting Standard (2014)</u> in Österreich durch das Gemeinsame Meldestandard Gesetz, BGBl I 163/2015 idF BGBl I 77/2016 umgesetzt	Informationsaustausch über Finanzkonten - automatisch (auf Grundlage des MCAA)
<u>BEPS Action 5 „Schädlicher Steuerwettbewerb“⁵</u> in Österreich durch das EU-AbgÄG im EU-Amtshilfegesetz, BGBl I 112/2012 idF BGBl 77/2016 umgesetzt	Informationsaustausch über Steuervorbescheide - automatisch
<u>BEPS Action 13: CbC-Reporting⁶</u> in Österreich durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG), BGBl I 77/2016 umgesetzt	Informationsaustausch - automatisch

behörden gegenüber offen zu legen. Derartige Verpflichtungen gibt es bereits in *Großbritannien*, *Kanada* und den *USA*. Auch in *Deutschland*, wo bereits im Jahressteuergesetz 2008 ein (bislang nicht umgesetzter) Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen vorgelegen ist, wird ein neuerlicher Anlauf in diese Richtung überlegt. Immerhin wird auch in BEPS Action 12¹⁰, wengleich nicht als „Minimum Standard“, ein entsprechender Vorschlag unterbreitet.

3.4. TRANSPARENZREGISTER UND „BENEFICIAL OWNERSHIP“

Um den hinter zwischengeschalteten (Oasen-)gesellschaften stehenden Nutzungsberechtigten identifizieren zu können wird die Forderung erhoben, den „Beneficial Owner“ also den tatsächlich wirtschaftlichen Nutzungsberechtigten von Gesellschaften bzw. Gesellschaftsanteilen in einem Transparenzregister zu erfassen. Unter Geldwäschegesichtspunkten versteht die „Financial Action Task Force on Money Laundering“ (FATF), eine bei der OECD in Paris angesiedelten Organisation die sich der Bekämpfung von Geldwäsche, Terrorismus und Proliferationsfinanzierung widmet, unter dem „Beneficial Owner“ jene natürliche Person, die letztlich über ein Bankkonto verfügen kann oder über eine natürliche Person Kontrolle ausübt, in deren Namen ein Geschäft getätigt wird. Als „Beneficial Owner“ gilt auch jene Person, welche die Letztkontrolle über eine juristische Person oder eine vertragliche Vereinbarung ausüben kann.

4. DIE WELT NACH BEPS

Die im Oktober 2015 von der OECD vorgelegten und im November 2015 von den G20 verabschiedeten Berichte zu den 15 Handlungsempfehlungen des BEPS-Aktionsplanes werden das internationale Steuerrecht erheblich verändern und Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige vor neue Herausforderungen stellen. Hinsichtlich der notwendigen Umsetzung des Maßnahmenkatalogs unterscheidet die OECD zwischen „Recommendations“, „Best Practices“ und „Minimum Standards“. Letztere sind wesentliche Bestandteile des BEPS-Projektes, da nach den Vorstellungen der OECD die als solche ausgewiesenen Aktionspunkte jedenfalls umgesetzt werden sollen, wengleich keine rechtliche Verpflichtung dazu besteht. Es liegt vielmehr in der rechtspolitischen Verantwortung der einzelnen Staaten, ob bzw. wie sie Schlussfolgerungen aus dem BEPS-Projekt in ihr innerstaatliches Recht bzw. in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen transformieren.¹¹ Als „Minimum Standard“ ausgewiesen sind die *Missbrauchsabwehr* im DBA-Recht (BEPS Action 5)¹², die *Verhinderung von Abkommensmissbrauch* (BEPS Action 6)¹³, das *CbC-Reporting* (BEPS Action 13)¹⁴ und *Maßnahmen im Bereich der internationalen Streitbeilegung* (BEPS Action 14)¹⁵.

Mehr Gewicht bekommen haben einzelne Handlungsempfehlungen jedoch durch die „Anti-BEPS-Richtlinie“ der EU¹⁶, die einzelne Vorschläge aus dem BEPS-Aktionsplan übernommen hat und die EU-Mitgliedstaaten (allerdings mit zum Teil langen Übergangsfristen), zu deren Umsetzung verpflichtet. Der Maßnahmenkatalog der Richtlinie umfasst die folgenden Bereiche:¹⁷

a) Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen (Art. 4)

- b) Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (Art. 5)
- c) Allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch (Art. 6)
- d) Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen (Art. 7) und Berechnung der Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens (Art. 8)
- e) Hybride Gestaltungen (Art. 9)

Grundsätzlich haben die Mitgliedstaaten die in der Richtlinie vorgeschlagenen Maßnahmen bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen und ab 1.1.2019 anzuwenden. Im Bereich der Wegzugsbesteuerung verschiebt sich die Frist um ein Jahr. Für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen gilt, dass jene Staaten die bereits innerstaatlich zielgerichtete Maßnahmen gesetzt haben, die gleichsam wirksam sind, wie die in der EU-Richtlinie vorgesehene Zinsschranke, ihre nationalen Regelungen vorerst beibehalten dürfen. Dies gilt bis zum Ende des ersten abgeschlossenen Steuerjahres, das auf den Tag folgt, an dem die Vereinbarung zwischen den OECD-Mitgliedstaaten über einen Mindeststandard in Bezug auf Aktionspunkt 4 auf der amtlichen Website veröffentlicht wird, spätestens aber bis zum 1.1.2024. Hinsichtlich der Maßnahmen zur Verhinderung steuerschonender hybrider Gestaltungen, die zu einem doppelten Abzug führen („double deduction“), soll der Abzug nur in dem Mitgliedstaat zugelassen werden, aus dem die entsprechende Zahlung stammt. Bei einem Abzug in einem Staat und Nichtbesteuerung im andere Staat („deduction without inclusion“) soll der Mitgliedstaat aus dem die Zahlung stammt, den Abzug verweigern. Der Umgang mit hybriden Gestaltungen im Verhältnis zu Drittstaaten soll bis Ende 2016 geklärt werden.

Spannend bleibt die Frage, wie jene BEPS-Vorschläge, die sich auf das DBA-Recht beziehen, in die weltweit mehr als 3000 bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen übernommen werden. Nach dem in BEPS Action 15¹⁸ dargelegten Plan soll das durch ein „multilaterales Instrument“ erfolgen, das kurzfristig - quasi „mit einem Aufwischen“ - die bestehenden DBA an die BEPS-Vorschläge anpassen und langwierige bilaterale DBA-Verhandlungen vermeiden soll. Plan der OECD war es, das multilaterale Abkommen bis Ende 2016 zur Unterschrift auflegen zu können, realistisch ist aber dessen Finalisierung im ersten Halbjahr 2017. Es ist allerdings nicht zu erwarten, dass die einzelnen Signaturstaaten alle von der OECD in den einzelnen BEPS-Aktionsplänen vorgeschlagenen DBA-rechtlichen Änderungen akzeptieren werden, sondern vielmehr zu einzelnen Bestimmungen Vorbehalte anbringen werden, die nicht in ihre DBA-Politik passen.¹⁹ Deshalb wird auch das multilaterale Instrument zwischenstaatliche Vereinbarungen wohl nicht zur Gänze ersetzen können.

5. AUSBLICK

Der IFA-Kongress 2016 in Madrid hat vor Augen geführt, dass das internationale Steuerrecht zum Teil dramatischen Veränderungen unterliegt. Wengleich Vertreter der Finanzverwaltungen zu beschwichtigen versuchen und einzelne im Rahmen das BEPS vorgeschlagenen Anpassungen als konsequente Weiterentwick-

lung bestehender Rechtslage beurteilen, werden vor allem die Änderungen im Bereich des DBA-Rechts erhebliche Rechtsunsicherheit mit sich bringen. Das gilt z.B.: für die in BEPS Action 6 vorgeschlagene DBA-rechtliche Missbrauchsabwehr, die „Limitation of Benefits“-Klauseln und die Änderungen des Betriebsstättenbegriffs (BEPS Action 7). Inwieweit die auf das innerstaatliche Recht gerichteten BEPS-Aktionspunkte tatsächlich zu einer Annäherung der Steuerrechtsordnungen beitragen werden, bleibt abzuwarten. Der im Schrifttum zu BEPS gezogenen Schlussfolgerung ist jedenfalls viel abzugewinnen: „We live in interesting times. More to come! More debate! More paper! More costs, and most certainly, more controversy!“¹²⁰ ■

- 1 Verfasser des österreichischen Nationalberichts: *Herdin-Winter/Koppensteiner/Schmidjell-Dommes*.
- 2 Verfasser des österreichischen Nationalberichts: *Kanduth-Kristen/Zirngast*.
- 3 Für Mitglieder der IFA stehen die Unterlagen zu den einzelnen Themen unter www.ifa.nl zum Download zur Verfügung. Auch die Ausgabe 16/17 2016 der Zeitschrift „Internationales Steuerrecht“ widmet sich ausführlich den einzelnen Kongressthemen.
- 4 *Schön*, Seminar E. IFA/OECD, IStR 2016, 713.
- 5 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report.
- 6 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report.
- 7 Das EU-Amtshilfegesetz wurde im Rahmen des EU AbgÄG 2016, BGBl 77/2016 zuletzt geändert.
- 8 BGBl 77/2016.
- 9 Vorschlag für eine RL der Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweig-

- niederlassungen, COM(2016) 198/2.
- 10 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report.
- 11 *Staringer*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu? SWI 2016, 575.
- 12 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report.
- 13 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report
- 14 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report
- 15 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report
- 16 Richtlinie 2016/1164/EU des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193 v. 19.7.2016, 1. Die Richtlinie ist Teil eines am 28.1.2016 von der EU-Kommission veröffentlichten Maßnahmenpaketes zur Steuervermeidung, das auch Empfehlungen zu Steuerabkommen, einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten enthält. *Eilers/Oppel*, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, 312 ff.; *Müller/Wohlhöfer*, Neue Richtlinienvorschläge zur Unternehmensbesteuerung in der EU, IWB 2016, 200 ff.; *Steiner*, Tsunamiwarnung – EU-Initiative zu BEPS, taxlex 2016, 903 ff.; *Benz/Böhmer*, Das Anti Tax Avoidance Package (ATA-Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS Maßnahmen in der EU, DB 2016, 307 ff.; *Becker/Loose*, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, IStR 2016, 153 ff.; *Krauß*, EU-BEPS – Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, IStR 2016, 59.
- 17 *Hafner/Stiastny*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie, SWK 2016, 1162 ff.
- 18 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report
- 19 OECD/G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report.
- 20 *Leveyl/Gerdes/Mansfield*, The Key BEPS Action Items Causing Discussion in the United States, INTERTAX 2016, 405.

