

STEUER-TRANSPARENZ UND DER KAMPF GEGEN GEWINNVERLAGERUNG UND STEUERVERMEIDUNG



MAG. MATTHIAS MITTERLEHNER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

Den Kampf gegen unerwünschte und missbräuchliche Gestaltungen und gegen Steuerhinterziehung haben sich die Finanzverwaltungen der Welt seit jeher auf die Fahnen geschrieben. Im Gefolge des OECD/G20 BEPS-Projekts, der Panama Papers und diverser weiterer Daten-Leaks haben sich auch die Medien und folglich die breite Öffentlichkeit intensiver mit diesem Thema beschäftigt. Dies sorgte für eine zuvor nie dagewesene Dynamik im internationalen Steuerrecht.

Bei der Lösung internationaler Sachverhalte war die Finanzverwaltung in der Vergangenheit oft auf sich alleine gestellt und stark auf die Mithilfe des Steuerpflichtigen¹ angewiesen. Mittlerweile hat man allerdings erkannt, dass steuerliche Transparenz ein zentraler Baustein im Kampf gegen Steuerhinterziehung und Gewinnverlagerung sein muss. Es wurden deshalb in den letzten Jahren zahlreiche Instrumente geschaffen, die letztlich zu mehr Transparenz führen sollen. Diese Instrumente werden in Zukunft für eine wahre Flut an Daten bei den nationalen Finanzverwaltungen sorgen, derer es Herr zu werden gilt. Die zunehmende Digitalisierung des Steuerbereichs und die vermehrte Verwendung von Technologien wie Blockchain werden zu radikalen Änderungen führen. Der Druck auf die schwarzen Schafe unter den Steuerzahlern erhöht sich dadurch zunehmend.

Ganz maßgeblich am Kampf gegen steuerliche Intransparenz war und ist das von der OECD geschaffene „Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes“ (Global Forum) beteiligt. Die Ursprünge des Global Forums reichen bis ins Jahr 2000 zurück. Das Global Forum zählt heute 143 Mitgliedsstaaten und beschäftigt sich mit den Risiken, die nichtkoopera-

tive Jurisdiktionen bei der Einhaltung von Steuervorschriften mit sich bringen. Auch wenn 2017 viele Maßnahmen zur Steigerung der Transparenz erst so richtig anlaufen, kann das Global Forum bereits Erfolge verbuchen. Nach einem aktuellen Bericht des Global Forums sollen in den letzten 8 Jahren mehr als 500.000 Steuerpflichtige Vermögenswerte in Offshore-Strukturen offengelegt haben. Annähernd 85 Milliarden Euro an Steuern wurden durch freiwillige Compliance-Maßnahmen und Ermittlungen in Offshore-Gebieten identifiziert.² Die im Folgenden vorgestellten Instrumente zur Steigerung der steuerlichen Transparenz entstammen teilweise ganz wesentlich der Arbeit des Global Forums, stellen aber nur einen kleinen Teil des Waffenarsenals des Fiskus im Kampf gegen unerwünschte und missbräuchliche Gestaltungen sowie Steuerhinterziehung dar.

1 INFORMATIONSAUSTAUSCH

Grundsätzlich kennt man drei Formen des Informationsaustausches. Beim Informationsaustausch auf Ersuchen wird eine Anfrage an den ausländischen Staat auf Initiative des ersuchenden Staates gestellt. Im Rahmen einer Spontanauskunft ergreift ein Staat selbst die Initiative und teilt einem anderen Staat Auskünfte zu einem Fall mit, ohne, dass dieser zuvor danach gefragt hätte (Kontrollmitteilung). Der automatische Informationsaustausch (AIA) hingegen erfolgt auf Basis abstrakt vordefinierter Fallgruppen. Ohne vorherige Abfrage und weitere Prüfung werden zuvor definierte Informationen an einen anderen Staat weitergegeben.

Ein Informationsaustausch kann auf Basis von Art 26 OECD-Musterabkommen erfolgen. Darüber hinaus regelt die EU-Amtshilferichtlinie verschiedene Formen des automatischen Informa-

tionsaustausches. Schließlich können multilaterale und bilaterale Übereinkommen einen Informationsaustausch ermöglichen.

1.1 AUTOMATISCHER INFORMATIONSAUSTAUSCH ZU BESTIMMTEN EINKÜNFTE

Auf Basis der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU wurde 2014 erstmals ein automatischer Informationsaustausch für Einkünfte in Österreich umgesetzt. Die nationale Umsetzung erfolgte in Österreich im EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG). Zu den folgenden Einkünften hat für Besteuerungszeiträume seit dem 1.1.2014 ein automatischer Informationsaustausch mit dem Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers zu erfolgen:

- Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit,
- Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen,
- bestimmte Lebensversicherungsprodukte,
- Ruhegehälter,
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und daraus erzielte Einkünfte

1.2 AUTOMATISCHER INFORMATIONSAUSTAUSCH ÜBER FINANZKONTEN

Bereits 2014 beschloss die OECD den Gemeinsamen Meldestandard (GMS), der den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten regelt. Dieser wurde in der EU-Amtshilferichtlinie 2014/107/EU übernommen und war von den Mitgliedsstaaten bis 31.12.2015 in nationales Recht umzusetzen. In Österreich erfolgte diese Umsetzung im Gemeinsamer Meldestandard Gesetz (GMSG), EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG) und im Amtshilfedurchführungsgesetz (ADG). Insgesamt haben sich bis dato rund 100 Staaten dazu bekannt, den GMS umzusetzen.³ Der Austausch der Informationen unter den Staaten wird durch das Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard (CRS MCAA) ermöglicht.

Für Besteuerungszeiträume ab 1.1.2016 sollen Staaten innerhalb der ersten 9 Monate des Folgejahres Daten über Finanzkonten mit den Ansässigkeitsstaaten der Konteninhaber austauschen. Ein erstmaliger Datenaustausch erfolgt somit bis 30.9.2017. Österreich hat einen Sonderstatus und meldet erstmals 2018, wobei ab 1.10.2016 eröffnete Neukonten ausnahmsweise schon 2017 zu melden sind.

Die Feststellung der Ansässigkeit der Kontoinhaber hat durch das kontoführende Finanzinstitut zu erfolgen, das sämtliche meldepflichtigen Daten bis 30. Juni des Folgejahres an sein für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständiges Finanzamt zu melden hat. Ausgetauscht werden u.a. Name, Adresse, Steuernummer, Geburtsdatum und –ort des Kontoinhabers, Kontosaldo oder –wert zum 31.12., der Gesamtbruttobetrag der Zinsen, Dividenden und anderer Einkünfte auf diesem Konto sowie die Gesamtbruttoerlöse aus der Veräußerung oder dem Rückkauf von Finanzvermögen. Der AIA über Finanzkonten machte die EU-Zinsrichtlinie (2003/48/EG) obsolet. In Österreich wurde daher das EU-Quellensteuergesetz mit 31.12.2016 außer Kraft gesetzt. Auch die Steuerabkommen mit Liechtenstein und der Schweiz wurden aufgrund des AIA zu Finanzkonten weitestgehend abgeschafft.⁴

1.3 AUTOMATISCHER INFORMATIONSAUSTAUSCH ÜBER CBC-REPORTING

Auf Basis der BEPS-Action 13 hat Österreich – neben vielen weiteren Ländern – im Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) das sogenannte CbC-Reporting eingeführt. Dabei müssen multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Gesamtumsatz von mindestens 750 Millionen Euro einen sogenannten länderbezogenen Bericht bei der Finanzverwaltung einreichen. In diesem CbC-Bericht werden Finanz- und Steuerinformationen der multinationalen Unternehmensgruppe nach Ländern aufgegliedert dargestellt. Das CbC Reporting ist ein zentrales Element steuerlicher Transparenz und wurde von der OECD/G20 im Rahmen des BEPS-Projekt als Mindeststandard vorgegeben. Die dadurch erlangte bessere Einschätzung der Gewinnverteilung multinationaler Konzerne soll den Finanzverwaltungen vor allem als Grundlage für die Risikoevaluierung z.B. für Betriebsprüfungsschwerpunkte dienen. Es wird jedoch auch befürchtet, dass die CbC Berichte steuerliche Begehrlichkeiten in gewissen Ländern, v.a. in Entwicklungsländern, wecken werden.

Der länderbezogene Bericht ist in der Regel im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Die zuständige Finanzbehörde dieses Landes tauscht die Daten dieses Berichts dann mit allen betroffenen Staaten im Rahmen des AIA aus. Der AIA für CbC basiert auf dem *Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) for the automatic exchange of Country-by-Country reports*, das zuletzt am 30.6.2017 von Uruguay als 64. Staat gezeichnet wurde.⁵ In Österreich wurde der AIA für das CbC-Reporting im EU-AHG geregelt.

1.4 AUTOMATISCHER INFORMATIONSAUSTAUSCH ÜBER GRENZÜBERSCHREITENDE VORABESCHIEDEN UND VORABVERSTÄNDIGUNGEN ÜBER VERRECHNUNGS- PREISGESTALTUNGEN

Über die Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung wurde ein automatischer Informationsaustausch über Vorabbescheide und Advanced Pricing Agreements (APA) eingeführt. Die Richtlinie wurde in Österreich im EU-AHG umgesetzt, zusätzlich ist der Erlass vom 20. 10. 2016 (BMF-010221/0708-VI/8/2016, BMF-AV Nr. 174/2016) zu beachten. Mit Drittländern erfolgt dieser AIA auf Basis von Amtshilfeübereinkommen oder einer dem Art 26 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmung.

2 KONTENREGISTER UND KONTENEINSCHAUGESETZ

Im Rahmen des Bankenpakets 2015 wurde das Kontenregister und Konteneinschaugesetz geschaffen. Dieses führte zur Einrichtung eines zentralen Kontenregisters beim Finanzministerium und zur Einrichtung einer Konteneinschau für die Abgabenbehörden. Das Kontenregister soll eine vollständige Übersicht über sämtliche im Inland geführten Konten, Depots u.dgl. verschaffen. Einsichtsberechtigt sind die Staatsanwaltschaften, Strafgerichte, Finanzstrafbehörden, Abgabenbehörden sowie das BFG. Im Register befinden sich jedoch nur sogenannte externe Kontodaten,

wie z.B. der Name des Kontoinhabers und das Eröffnungsdatum, jedoch keine Kontostände oder Kontenumsätze.

Die Konteneinschau ermöglicht den Zugriff auf genau die Daten, die im Kontenregister noch nicht einsehbar sind, somit insbesondere auf die Kontostände und –bewegungen. Eine solche Einschau ist aber nur bei begründetem Zweifel über die Angaben des Abgabepflichtigen zulässig und wenn durch die Konteneinschau eine Beseitigung dieses Zweifels zu erwarten ist. Dafür ist ein richterlicher Beschluss notwendig. Gegen diesen richterlichen Beschluss ist ein Rekurs möglich, der jedoch keine aufschiebende Wirkung hat. Eine letztlich unberechtigte Konteneinschau führt aber zu einem Verwertungsverbot der erlangten Informationen.

Auch wenn sich dieses Gesetz nur auf im Inland geführte Konten bezieht, wird sie die Transparenz im Hinblick auf vom Steuerpflichtigen gehaltene Konten für die Finanzverwaltung ganz maßgeblich erhöhen. In Kombination mit dem AIA zu Finanzkonten soll es Steuerpflichtigen in Zukunft unmöglich gemacht werden, Konten vor dem Fiskus zu verstecken.

3 WIRTSCHAFTLICHER EIGENTÜMER REGISTERGESETZ (WIEREG)

Im Kampf gegen Geldwäsche und Steuerhinterziehung wurde aufgrund der Bestimmungen der 4. Geldwäscherichtlinie (2015/849) und der Amtshilferichtlinie der EU das WiEReG geschaffen. Dieses verpflichtet Rechtsträger, wie Personen- und Kapitalgesellschaften, Stiftungen, Trusts, Vereine und weitere zur Meldung ihrer wirtschaftlichen Eigentümer. Teilweise wird dabei bereits auf bestehende Daten aus Datenbanken wie dem Firmenbuch zurückgegriffen. Als wirtschaftliche Eigentümer werden von § 2 WiEReG alle natürlichen Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Rechtsträger letztlich steht, definiert. Dies ist bei Anteilen an Aktien oder Stimmrechten von mehr als 25% an einem Rechtsträger anzunehmen. Können keine derartigen Personen ermittelt werden – z.B. bei eigentümerlosen Gesellschaften – so sind die Mitglieder der obersten Managementebene zu melden. Für Stiftungen, Trusts u.dgl. bestimmt das Gesetz gesondert, wer zu melden ist.

Einsicht in das Register können u.a. die Strafverfolgungsbehörden, Staatsanwaltschaften, Abgabenbehörden, Finanzstrafbehörden, das BFG, diverse Kammern in Wahrung ihrer Berufsaufsichtspflichten, die Geldwäschemeldestelle und einige mehr nehmen. Meldepflichtige Rechtsträger können Einsicht bzgl. ihrer eigenen Daten nehmen.

Einsichtsberechtigt sind darüber hinaus Personen, die Sorgfaltspflichten zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung gegenüber ihren Kunden treffen, wie z.B. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare, Kreditinstitute und Unternehmensberater. Die Verletzung der Meldepflichtung ist mit drastischen Strafen von bis zu EUR 200.000 bedroht. Die unrechtmäßige Einsichtnahme in das Register kann mit Geldstrafen bis zu EUR 10.000 belegt werden. Die ersten Meldungen haben bis 1.6.2018 zu erfolgen.

4 MELDEVERPFLICHTUNG VON STEUERPLANUNGSMODELLEN

Am 21. Juni 2017 hat die EU-Kommission einen Richtlinien-vorschlag für eine Änderung der Amtshilferichtlinie durch eine Meldeverpflichtung für Intermediäre im Bereich der Steuerplanung vorgestellt. Die EU-Kommission folgt dabei dem OECD/G20 Vorschlag zur Offenlegungsverpflichtung für aggressive Steuerplanungsmodelle in BEPS-Action 12. Eine vergleichbare Meldeverpflichtung gibt es bereits in zahlreichen Staaten, u.a. in Großbritannien, Irland, Portugal, USA, Kanada, Südafrika und Australien. Letztlich sollen meldepflichtige Modelle anhand der Erfüllung eines oder mehrerer vordefinierter Kriterien („hallmarks“) bestimmt werden. Derzeit vorgesehene Kriterien sind z.B. eine grenzüberschreitende Zahlung an einen Empfänger in einem die Zahlung nicht besteuernenden Drittland; die Involvierung von Staaten, die Geldwäschevorschriften nicht oder nur unzureichend umgesetzt haben; Modelle die gewisse Meldepflichten umgehen sollen; Modelle die dafür sorgen, dass dieselben Vermögenswerte in mehreren Ländern abgeschrieben werden können, usw. Der Begriff der primär meldeverpflichteten „Intermediäre“ ist sehr weit gefasst und umfasst jedenfalls Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Sollte dieser Intermediär jedoch von einer Verschwiegenheitsverpflichtung betroffen sein, so geht die Meldeverpflichtung auf den Steuerpflichtigen über. Auch dann, wenn kein Intermediär involviert war, ist der Steuerpflichtige selbst meldepflichtig. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn unternehmensinterne Steuerabteilungen ein Steuerplanungsmodell umsetzen.

Die Meldeverpflichtung soll einerseits Abschreckungswirkung entfalten. Darüber hinaus soll sie den Finanzverwaltungen die Möglichkeit bieten, zeitgerecht auf Steuergestaltungsmodelle zu reagieren, etwa durch Gesetzesänderungen oder durch zielgerichtete Gestaltung von Prüfungsmaßnahmen.

5 ZUSAMMENARBEIT DER FINANZBEHÖRDEN

Die aktive Zusammenarbeit der Finanzbehörden untereinander wird seit Jahren fortlaufend intensiviert. Vor allem die EU-Amtshilferichtlinie, aber auch andere Vereinbarungen ermöglichen den Finanzbehörden eine Vielzahl an unterschiedlichen Kooperationsmöglichkeiten. Neben den drei oben genannten Arten des Informationsaustausches regelt die EU-Amtshilferichtlinie simultane Betriebsprüfungen in mehreren Ländern, Teilnahme an Betriebsprüfungen im EU-Ausland, den Austausch bewährter Praktiken, den Erfahrungsaustausch, sowie eine Evaluierung der Zusammenarbeit unter den Finanzverwaltungen. Diese erhöhte Zusammenarbeit kann auch für den Steuerpflichtigen Vorteile bringen. Gerade Simultanbetriebsprüfungen beseitigen vor allem die Probleme im Zusammenhang mit Prüfungen in unterschiedlichen Ländern zu verschiedenen Zeitpunkten. Das Risiko einer (vorübergehenden) Doppelbesteuerung wird dabei zumeist weitgehend eliminiert, da sich die involvierten Prüfer bereits im Rahmen der Betriebsprüfung über die Aufteilung des steuerlichen Ergebnisses einigen. Die Notwendigkeit von Gegenberichtigungen, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach ausländischen Betriebsprüfungen wird bei diesen Fällen drastisch reduziert.

6 VERÖFFENTLICHUNGSPFLICHT VON CBC-DATEN

Zahlreiche NGOs fordern schon einige Zeit eine Veröffentlichungspflicht von bestimmten Finanz- und Steuerdaten multinationaler Konzerne. Nach längerem Hin und Her wurde eine solche Veröffentlichungspflicht am 4.7.2017 im EU-Parlament beschlossen. Die neue Veröffentlichungspflicht soll in der EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) verankert werden. Nach dem aktuellen Entwurf sollen Konzerne, die verpflichtet sind einen CbC-Bericht einzureichen,⁶ bestimmte Finanz- und Steuerdaten nach Ländern aufgeschlüsselt öffentlich zugänglich machen. Der Bericht soll in einem einheitlichen Format auf der Webseite des Unternehmens zur Verfügung gestellt werden und zudem in ein von der EU-Kommission geführtes Register eingereicht werden. Konzerne deren oberste Muttergesellschaft im Drittlandsgebiet ansässig ist, werden über Tochtergesellschaften oder Niederlassungen im Gemeinschaftsgebiet zur Offenlegung verpflichtet.

7 FAZIT

Die Welt des internationalen Steuerrechts ändert sich derzeit gravierend. Weltweit werden in vielen Ländern Maßnahmen zur Steigerung der Transparenz im Steuerbereich gesetzt. Besonders engagiert in diesem Bereich sind die EU-Mitgliedsstaaten, die ihre Zusammenarbeit in Steuersachen über die Amtshilferichtlinie seit 1977⁷ fortlaufend intensivieren. Die zunehmende Vernetzung in Kombination mit neuen Technologien wird es Steuersündern in Zukunft sehr schwer machen ihr Geld zu verstecken. Dies soll letztlich zur Trockenlegung vieler Steueroasen führen. Auch die Nutzung von Steuerplanungsmodellen und Rulings geraten immer stärker ins Visier der Finanzverwaltung. Die geplante Meldeverpflichtung von Steuermodellen, das CbC-Reporting und der laufende Austausch der Finanzverwaltungen untereinander z.B. im Wege des AIA, werden es den Finanzverwaltungen viel schneller ermöglichen, Gesetzeslücken zu schließen und entsprechende Betriebsprüfungsschwerpunkte zu setzen.

Wie weit diese Entwicklung gehen wird, und ob es letztlich zum „gläsernen Steuerpflichtigen“ kommen wird, steht noch in den Sternen. Für den Steuerpflichtigen bedeutet die gesteigerte Transparenz einerseits erhöhte Compliance Kosten, vor allem aber auch ein gesteigertes Risiko. Insbesondere Entwicklungsländer werden vermehrt Begehrlichkeiten bei international tätigen Unternehmen anmelden. Dies wird in den nächsten Jahren zu einer steigenden Anzahl an Konflikten zwischen Finanzverwaltungen um das Steuersubstrat führen, was der Steuerpflichtige letztlich über oft langwierige Verständigungs- und Schiedsverfahren ausstreiten muss. Im Worst Case bleibt er auf der Doppelbesteuerung und den Verfahrenskosten sitzen.

Welchen Platz das Steuergeheimnis bei all der Transparenz letztlich einnehmen wird, muss sich noch zeigen. Der vermehrte Datenaustausch der Finanzverwaltungen untereinander, erhöht das Risiko, dass Daten an die Öffentlichkeit gelangen jedenfalls massiv. Die damit einhergehenden Reputationsschäden erreichen regelmäßig ein beträchtliches Ausmaß. Für den ehrlichen Steuerzahler bleibt die Hoffnung, dass letztlich alle weniger Steuern zahlen müssen, wenn alle ihren fairen Beitrag leisten. ■

- 1 In Österreich wird aus der Rechtsprechung des VwGH eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten abgeleitet. Siehe z.B. VwGH 23. 2. 1994, 92/15/0159; VwGH 26. 7. 2000, 95/14/0145.
- 2 Siehe dazu den Bericht des OECD Secretary-General an die Führer der G20 aus dem Juli 2017: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>.
- 3 Die Liste der Staaten und Territorien, die den GMS umsetzen werden finden Sie im folgenden Link. In der Liste wird zudem dargestellt, in welchem Jahr erstmals ein AIA zu Finanzkonten durch diese Staaten erfolgen wird. <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>. Das österreichische BMF hat zudem eine BMF-Info (10.01.2017, BMF-010221/0853-VI/8/2016) veröffentlicht, die sämtliche Staaten und Territorien aufzählt, mit denen Österreich Daten im Rahmen des AIA zu Finanzkonten austauscht.
- 4 Die Sonderbestimmungen zu bestimmten Vermögensstrukturen (z.B. Stiftungen) im Steuerabkommen mit Liechtenstein sind nicht vom AIA umfasst und bleiben weiterhin in Kraft.
- 5 Die Liste der Staaten, die das MCAA unterzeichnet haben finden Sie hier: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.
- 6 In der Regel trifft dies multinationale Konzerne mit einem konsolidierten Nettoumsatz von 750 Mio. EUR, siehe z.B. § 3 Abs 1 VPDG.
- 7 Die erste EG-Amtshilferichtlinie stammt vom 19. Dezember 1977.