

# Möglichkeiten und Grenzen nationaler Steuerpolitik in der Post-BEPS-Ära

Christoph Marchgraber

28. Jänner 2019

8. Wiener Symposium zum Unternehmenssteuerrecht

# Steuerpolitische vs. budgetäre Bedeutung

	2016		2017		2018	
Einkommens- und Vermögensteuern	40.077,00	49%	41.850,00	49%	42.878,00	49%
Veranlagte Einkommensteuer	3.903,00	5%	3.951,00	5%	4.100,00	5%
Körperschaftsteuer	7.432,00	9%	7.904,00	9%	8.500,00	10%
Lohnsteuer	24.646,00	30%	25.350,00	30%	27.000,00	31%
Kapitalertragsteuer	2.355,00	3%	2.754,00	3%	2.900,00	3%
Verbrauchs- und Verkehrssteuern	40.286,00	50%	41.923,00	49%	43.177,00	50%
Umsatzsteuer	27.056,00	33%	28.346,00	33%	29.400,00	34%
<b>Öffentliche Abgaben brutto</b>	<b>81.138,00</b>	<b>100%</b>	<b>84.821,00</b>	<b>100%</b>	<b>86.675,00</b>	<b>100%</b>

➔ Steuerpolitische Bedeutung der Körperschaftsteuer ist größer als die budgetäre Bedeutung

# Internationale Steuerpolitik

## ... am Beispiel BEPS

- 1961: J.F. Kennedy – *„Recently more and more enterprises organized abroad by American firms have arranged their corporate structures [...] so as to exploit the multiplicity of foreign tax systems and international agreements in order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home and abroad“*
- 2007: Beginn der Finanz- und Wirtschaftskrise
- seit 2010: Medienberichte über Steuervermeidungsstrategien von Konzernen
  - Boykottaufrufe, Sit-ins, Starbucket-Challenge etc.
  - House of Commons' Committee of Public Accounts: *“We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral“*
  - “Freiwillige Steuerzahlung“ durch Starbucks iHv £ 20 Mio.

# Internationale Steuerpolitik

## ... am Beispiel BEPS

- Action Item 1: Digital Economy
  - OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (OECD, 1999); OECD, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5* (OECD, 2000); OECD Discussion Draft on "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions" (February 2001); OECD Discussion Draft on "The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule" (February 2001); OECD Discussion Draft on "Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce" (February 2001); OECD Discussion Draft on "Tax Administration Aspects of Electronic Commerce: Responding to the Challenges and Opportunities" (February 2001); OECD, *Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce* (OECD, 2001); OECD, *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions* (OECD, 2001); OECD, *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation* (OECD, 2005)

# Internationale Steuerpolitik

## ... am Beispiel BEPS

- Action Item 3: CFC
  - OECD, *Controlled Foreign Company Legislation* (OECD, 1996)
- Action Item 4: Zinsenabzug
  - OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (OECD, 1979), at para. 182-191; OECD, *Thin capitalisation. Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen, Issues in International Taxation No. 2* (OECD, 1987) (including, *inter alia*, a report on "*Thin capitalisation*"); OECD Discussion Draft on "Thin Capitalisation Legislation A Background Paper for Country Tax Administrations" (August 2012)
- Action Item 5: Harmful Tax Competition
  - OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue* (OECD, 1998)
- Action Item 6: Missbrauch im DBA-Recht
  - OECD, *International tax avoidance and evasion. Four Related Studies, Issues in International Taxation No. 1* (OECD, 1987); OECD, *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, Issues in International Taxation No. 8* (OECD, 2003)

# Internationale Steuerpolitik

## ... am Beispiel BEPS

- Action Item 7: Betriebsstätten
  - OECD, *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, Issues in International Taxation No. 8* (OECD, 2003) (including, *inter alia*, a report on “Issues Arising Under Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention”); OECD Discussion Draft on “Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention” (12 October 2011); OECD Discussion Draft on “OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)” (19 October 2012)
- Action Items, 8-10 und 13: Verrechnungspreise
  - OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OECD, 2010); OECD, *Transfer Pricing Legislation – A Suggested Approach* (OECD, 2011); OECD, *Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project* (OECD, 2011); OECD, *Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* (OECD, 2013); see also OECD, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (OECD, 2008); OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (OECD, 2010)
- Action Item 14: Streitbeilegung
  - OECD Discussion Draft on “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes” (27 July 2004); OECD Discussion Draft on “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes” (February 2006); OECD, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes* (OECD, 2007); OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)* (OECD, 2007)

# Internationale Steuerpolitik

## ... am Beispiel BEPS

- Entwicklungen auf OECD-Ebene
  - 2010: Einrichtung der „Aggressive Tax Planning Steering Group“ durch die OECD zur Stärkung der Kooperation bei der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung
  - 2012: (Politischer) Startschuss des BEPS-Projekts durch G20
  - seit 2013: BEPS-Umsetzung
- Entwicklungen auf EU-Ebene
  - 2009: Einrichtung einer Code of Conduct Sub Group zu „*inbound and outbound profit transfer and mismatches, in particular hybrid entities and profit participating loans*“ (Doc. 10200/1/09 REV 1 FISC 69; Doc. 11967/09 FISC 96; Doc. 12270/09 PTS A 35)
  - 2012: Diverse Kommissionspapiere (zB Empfehlung zu aggressiver Steuerplanung (C(2012) 8806 final))
  - 2013: Einrichtung einer Expertengruppe als „*Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*“ (C(2013) 2236 final)
  - 2015: Europäischer Rat fordert BEPS-Umsetzungs-Richtlinie (Doc. 15150/15 FISC 185)
  - 2016: Kommission präsentiert „*Anti Tax Avoidance Package*“, das auch die ATAD beinhaltet; diese wird noch im selben Jahr vom ECOFIN angenommen

# Internationale Steuerpolitik

## ... und ihre Auswirkungen auf die nationale Steuerpolitik

- BBG 2011: Einführung des § 10 Abs 7 KStG
  - Ziel: *„doppelte Nichtbesteuerung aufgrund des Einsatzes hybrider Finanzierungsinstrumente [bei grenzüberschreitenden Sachverhalten] verhindern“* (ErIRV 981 BlgNR XXIV. GP, 42)
- Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013-2018 „Erfolgreich.Österreich.“, 107
  - Ziel: *„Gestaltungskonstruktionen in Verbindung mit aggressiver Steuerplanung [...] sollen eingeschränkt werden“*
- AbgÄG 2014: Einführung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG
  - Ziel: *„Steuervorteile im Konzern eindämmen“ / „Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen [...] im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS-Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU)“* (ErIRV 24 BlgNR XXV. GP, 13)
- JStG 2018: (Erst-)Umsetzung der ATAD

# Unionsrechtliche Grenzen Sekundärrecht

- Mutter-Tochter-Richtlinie (ABI L 345 vom 29.12.2011)
- Fusionsrichtlinie (ABI L 310 vom 25.11.2009)
- Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ABI L 157 vom 26.06.2003)
- Richtlinie über die verwaltungsbehördliche Zusammenarbeit („DAC“) (ABI L 64 vom 11.03.2011)
- Anti-BEPS Richtlinie (ABI L 193 vom 19.07.2016)
- Streitbeilegungsrichtlinie (ABI L 265 vom 10.10.2017)
- zukünftig:
  - Digital PE / Digital Services Tax?
  - Common (Consolidated) Corporate Tax Base?

# Unionsrechtliche Grenzen

## Sekundärrecht: Aktuelle Themen in Österreich

### ■ Zinsschranke

- Österreichische (Mit-)Initiative: Artikel 11 Abs 6 ATAD
- Mitteilung der Europäischen Kommission (ABI C 441 vom 07.12.2018)
  - Rechtliche Ähnlichkeit und wirtschaftliche Gleichwertigkeit
  - vgl aber *Petutschnig*, ÖStZ 2018, 709 ff
- Nachträgliche Umsetzung? Vertragsverletzungsverfahren?

### ■ Meldepflicht aggressiver Steuergestaltungsmodelle

- DAC 6 (ABI L 139 vom 05.06.2018)
- Nationale Umsetzung (zB Beraterprivileg)?

### ■ Digitalsteuer

- (noch) keine Einigung auf EU-Ebene (ECOFIN-Meeting vom 06.11.2018, 13872/18, PRESSE 55, PR CO 55)
- Regierungsklausur 10.-11.01.2018: Nationaler Alleingang
  - Digitalkonzernsteuer auf Onlinewerbung: weltweiter Umsatz > MEUR 750 Euro und österreichweiter Umsatz > MEUR 10
  - Abschaffung des § 6 Abs 4 Z 9 UStG
  - Meldepflichten für Online-Vermittlungsplattformen

# Unionsrechtliche Grenzen

## Grundfreiheiten: Aktuelle Themen

- § 94 Z 2 EStG (Rs *Deister*, C-504/16; Rs *Eqiom*, C-6/16)
  - Pauschale Missbrauchsvermutung ohne Anfangsbeweis oder Indiz auf Missbrauch ist unzulässig
  - KEST-Befreiung vs. KEST-Rückerstattung
  - Zweifel an Unionsrechtskonformität in Österreich (vgl zB *Staribacher/Müller*, ÖStZ 2018, 94 ff; aA zB *Bendlinger*, VWT 2018, 39)
- Fremdvergleich (Rs *Hornbach*, C-382/16)
  - Fehlende Haftungsvergütung lässt sich „*durch das wirtschaftliche Eigeninteresse der Hornbach-Baumarkt AG am geschäftlichen Erfolg der ausländischen Konzerngesellschaft erklären*“ (Rn 56)
  - Wirtschaftliche Gründe als generelle „Rechtfertigung“? (vgl zB *Rasch*, TPI 2018, 290; kritisch *Buriak/Petruzzi*, ITPJ 2018, 359)
  - oder: rechtliche Verbindlichkeit als Maßstab? (VPR 2010, Rz 96 ff; vgl auch *Miladinovic*, TPI 2018, 231)

# Unionsrechtliche Grenzen

## Beihilfenrecht: Aktuelle Themen

- Mantelkauf (Rs *Andres*, C-203/16 P)
  - § 8c dKStG: Untergang von Verlusten bei „schädlichem“ Beteiligungserwerb, außer bei Erwerb zum Zweck der Sanierung (Sanierungsklausel)
  - § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG: EuGH-Judikatur übertragbar? (vgl *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 289 ff; *Novacek*, RdW 2012, 245 ff)
- Umgründungen und GrEST (Rs *A-Brauerei*, C-374/17)
  - § 6a dGrESTG: Befreiung für umwandlungsbedingte Grundstücksübertragung
  - § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrESTG: Unzulässige Beihilfe? (vgl *Blum/Zöhrer*, SWI 2018, 61 ff)
- FW-Abschreibung (Rs *World Duty*, C-20/15 P, C-21/15 P)
  - § 9 Abs 7 Satz 2 ff KStG: Firmenwertabschreibung bei Share Deals (doch) eine Beihilfe?
  - EuGH-Urteil in *Finanzamt Linz*, C-66/14, EU:C:2015:661: Beihilfenfrage „in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits“ und daher unzulässig (aA GA Kokott, die aber Beihilfenvorwurf ablehnt)

# Verfassungsrechtliche Grenzen

## Jüngere Entwicklungen

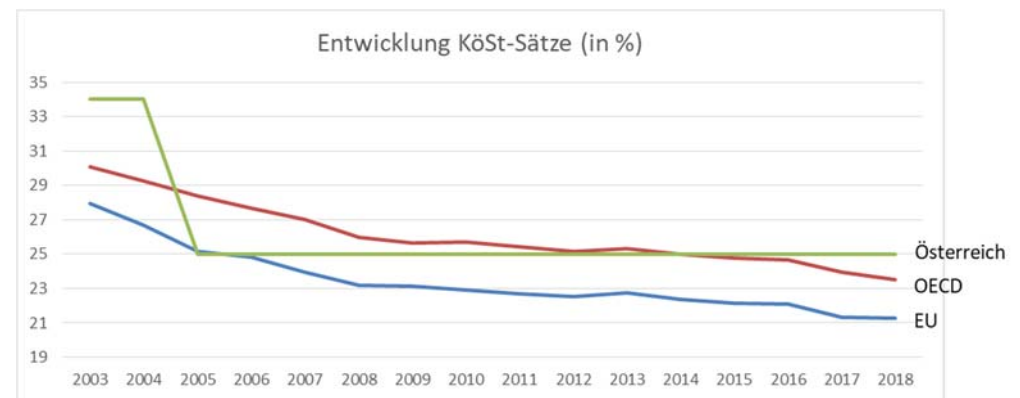
- „Online“-Werbeabgabe (VfGH 12.10.2017, E2025/2016)
  - VfGH: *„Dem Gesetzgeber kann nicht entgegengetreten werden, wenn er Online-Werbung [...] in Anbetracht der vom Werbeabgabegesetz erfassten Steuertatbestände [...] im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes nicht in die Abgabepflicht [...] einbezieht“.*
- Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb (VfGH 29.02.2012, B 945/11)
  - VfGH: *„Zielsetzung, unerwünschte, rein steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, ist [...] grundsätzlich [ein] sachliches Motiv für eine [...] Einschränkung“*
  - VfGH: Im Konzern ist *„die Bedeutung von Vermögensverschiebungen deutlich relativiert“* und es bestehen *„Anpassungsmöglichkeiten“*
- Managergehälter (VfGH 9.12.2014, G 136/2014)
  - Ziel ist es, der *„Vergrößerung des Einkommensgefälles [...] entgegenzusteuern“* (ErIRV 24 BlgNR XXV. GP, 5)
  - VfGH: ein im *„rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegendes sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel“* des Gesetzgebers
  - Abzugsverbot nicht *„ungeeignet [...], dieses Ziel zu erreichen“*, obwohl geschätzte Mehreinnahmen von MEUR 60 p.a. (WFA 24 BlgNR XXV. GP, 2)?!

- Mitwirkung bei steuerpolitischen Grenzziehungen
- Ausnutzung von Spielräumen innerhalb gezogener Grenzen
  - zB Multilaterales Instrument
  - zB Hinzurechnungsbesteuerung
- Nationale Steuerpolitik als Gratwanderung
  - IP-Box (zur Beihilfenrechtskonformität vgl zB *Valta*, StuW 2015, 257 ff; *Luts*, EC Tax Review 2014, 258 ff; *Thiede*, IStR 2016, 283 ff)
  - Forschungsprämie (zur Beihilfenrechtskonformität vgl zB *Kühbacher*, SWI 2014, 481 ff)
  - Digitalkonzernsteuer auf Onlinewerbung

## ■ Spielräume „grenzenloser“ Steuerpolitik (?)

### ■ Reduktion KöSt-Satz

- Österreich: 25 %
- EU-Schnitt: 21,29 %
- Europa-Schnitt: 19,48 %
- OECD-Schnitt: 23,5 %
- Schnitt weltweit: 24,03 %



### ■ Rechtssicherheit und -durchsetzung

- Auskunftsbeseid (§ 118 BAO)
- Begleitende Kontrolle (§§ 153a ff BAO - „Horizontal Monitoring“)
- Rascher und effizienter Rechtsschutz
  - Ø Verfahrensdauer BFG/KöSt (2014): ca 3 Jahre (so *Weinhandl*, ÖStZ 2017, 633)
  - Ø Verfahrensdauer VwGH (2016): 6,9 Monate (nicht steuerspezifisch)

# Status der österreichischen (Unternehmens-)Steuerpolitik

- UntStR aktuell nicht im Fokus nationaler Steuerpolitik
  - Reduktion des KöSt-Satzes
  - Digitales Besteuerungspaket
  - EStG „neu“: 2020? 2021? 2022? ...
- BEPS nach wie vor zentraler Impulsgeber für nationale Entwicklungen
- Verfassungs- und primärrechtliche Grenzen steuerpolitisch von untergeordneter Bedeutung
- Missverhältnis zwischen steuerpolitischen Vorgaben und administrativen Möglichkeiten

**Institut für Österreichisches und  
Internationales Steuerrecht**  
Welthandelsplatz 1, D3, 2. OG  
A-1020 Wien



**KPMG Alpen-Treuhand GmbH**  
Porzellangasse 51  
A-1090 Wien



**Priv.-Doz. Dr. Christoph Marchgraber**

[christoph.marchgraber@wu.ac.at](mailto:christoph.marchgraber@wu.ac.at)  
[cmarchgraber@kpmg.at](mailto:cmarchgraber@kpmg.at)  
[www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw)  
[www.kpmg.at](http://www.kpmg.at)