

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

### **VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen**

*Austrian Constitutional Court on the Interpretation of Tax Treaties*

Claus Staringer

### **BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?**

*BEPS – What Is Now Ahead of Us?*

Thomas Kühbacher

### **Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Steuerausländer**

*Cross-Border Contributions of Partnership Interests*

Karl Mitterlehner / Matthias Mitterlehner

### **Steueranreize für Forschung und Entwicklung**

*Tax Incentives on Research and Development*

Ina Kerschner / Marion Stiastry

### **Auslandsbezogene Sonderzahlungen bei Auslandsentsendungen**

*Expatriates and Special Payments*

Thomas Bieber / Rainer Brandl

### **Bestimmungslandprinzip im Verbrauchsteuerrecht**

*State of Destination Principle in Excise Duty Legislation*

### **EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Directives, EU News, Court Decisions*



# Linde

Claus Staringer\*)

## BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?

### BEPS – WHAT IS NOW AHEAD OF US?

On October 5<sup>th</sup>, 2015, the OECD has released its BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) reports. Claus *Staringer* gives a first analysis of key aspects of the reports, with a particular focus on how the OECD's recommendations would fit into Austrian tax policy.

#### I. Die BEPS-Reports der OECD

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ist das bestimmende Schlagwort in der aktuellen internationalen steuerrechtlichen Debatte. Am 5. 10. 2015 hat die OECD auf insgesamt rund 2.000 Seiten Berichte zu 15 Action Points veröffentlicht und damit die Ergebnisse ihrer BEPS-Initiative vorgelegt.<sup>1)</sup> Mit den BEPS-Reports hat die OECD ohne Zweifel einen „Anker“ für die zukünftige Entwicklung zahlreicher wichtiger Themen des Steuerrechts gesetzt. Es ist klar erkennbar, dass diese Arbeiten – egal, wie man zu ihnen inhaltlich stehen mag – für die OECD-Mitgliedstaaten, aber auch darüber hinaus auf globaler Ebene eine bedeutende Rolle spielen werden.

Die OECD hat die BEPS-Reports grundsätzlich nicht auf bestimmte Staaten oder Rechtsordnungen ausgerichtet, sondern abstrakte BEPS-Themen zum Gegenstand ihrer Arbeiten gemacht. Damit wird diplomatisch elegant vermieden, einzelne Länder bzw deren Rechtsordnungen als die Schauplätze von BEPS-Gestaltungen zu exponieren. Dies bedeutet aber auch, dass die einzelnen Staaten letztlich selbst einzuschätzen haben werden, welche Bedeutung die von der OECD aufgearbeiteten BEPS-Themen im jeweiligen nationalen Kontext tatsächlich haben. Ebenso ist die Sinnhaftigkeit von Gegenmaßnahmen von jedem Staat für sich zu beantworten. Dies zeigt sich ganz klar auch darin, dass die Ergebnisse der BEPS-Reports keinerlei Rechtsverbindlichkeit für OECD-Mitgliedstaaten (und erst recht nicht darüber hinaus) haben, sondern lediglich als rechtspolitische Empfehlungen zu verstehen sind. Für den politischen „Härtegrad“ dieser Empfehlungen unterscheidet die OECD subtil verschiedene Kategorien wie „Recommendations“, „Best Practices“ und einen „Minimum Standard“. Letzterer stellt den Kernbestand der BEPS-Reports dar, der nach Wunsch der OECD jedenfalls von ihren Mitgliedsländern eingehalten werden soll. Aber auch dieser „Minimum Standard“ (konkret geht es dabei insbesondere um die Missbrauchsabwehr in DBA, Verbesserungen beim DBA-Verständigungsverfahren und das Country-by-Country-Reporting) ist für die Staaten – trotz des von der OECD angekündigten Monitorings – formal nicht bindend.

Grundsätzlich liegt es somit in der rechtspolitischen Verantwortung der Staaten, ob bzw wie sie die Ergebnisse der OECD-Arbeiten tatsächlich in ihren jeweiligen Rechtsordnungen übernehmen. Dies gilt auch für Österreich. Im Tagesgeschäft der österreichischen Steuerpolitik wird es dabei möglicherweise keine allzu große Rolle spielen, welchen „Härtegrad“ die Empfehlungen der OECD nun im Einzelnen tatsächlich haben. So hat Österreich etwa mit dem Zinsen- und Lizenzgebührenabzugsverbot in § 12 Abs 1 Z 10 KStG frühzeitig (schon durch das AbgÄG 2014) eine konkrete BEPS-Abwehr-

\*) Univ.-Prof. Dr. Claus *Staringer* leitet die Abteilung Unternehmenssteuerrecht am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. – Der vorliegende Beitrag ist die schriftliche Fassung eines Vortrags vor der IFA-Landesgruppe Österreich am 10. 11. 2015. Die Vortragsform wurde beibehalten. Der Autor dankt Frau Mag. Anna *Binder*, BSc (WU) herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

<sup>1)</sup> Die BEPS-Reports der OECD sind auf der BEPS-Homepage der OECD veröffentlicht (<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> [Zugriff am 18. 11. 2015]).

maßnahme gesetzt, lange bevor überhaupt erkennbar war, ob die nachfolgenden Arbeiten der OECD diese Maßnahme decken werden (was heute zweifelhaft erscheint, denn die OECD empfiehlt eine mit § 12 Abs 1 Z 10 KStG vergleichbare Vorschrift gerade nicht). Ganz allgemein hat die Bundesregierung jedenfalls stets betont, die Ergebnisse der BEPS-Initiative (der sie grundsätzlich positiv gegenübersteht, immerhin hat ja Österreich auch im Rahmen der OECD die BEPS-Reports approbiert) auf eine mögliche Umsetzung in Österreich überprüfen zu wollen.<sup>2)</sup> Diese Prüfung wird wohl den Blick – jedenfalls für den Anfang – über alle Ergebnisse der BEPS-Reports schweifen lassen. Dies eröffnet ein theoretisch weites Feld für die mögliche rechtspolitische Agenda. Der vorliegende Beitrag soll versuchen, diese mögliche Agenda auf solche Themen zu fokussieren, die für Österreich tatsächlich relevant sein können.

## II. Neue Abwehrmaßnahmen gegen BEPS-Strukturen in Österreich?

### 1. Hybrid Mismatches

Die OECD hat sich mit besonderer Intensität dem Thema der Hybrid Mismatches gewidmet.<sup>3)</sup> Auf über 450 Seiten (einschließlich 80 Beispielfällen) hat die OECD eine große Sammlung ganz unterschiedlicher Fälle zusammengetragen, deren gemeinsamer Nenner ist, dass dabei doppelte Steuervorteile entstehen können (etwa durch Abzugsfähigkeit einer Zahlung beim Zahler unter gleichzeitiger steuerlicher Nichterfassung beim Empfänger, aber auch doppelte Abzüge, doppelte Steueranrechnungen uvm). Es geht der OECD dabei aber nicht um das Problem einer doppelten Nichtbesteuerung als solcher. Vielmehr sollen Hybrid Mismatches nur dann kritisch zu sehen sein, wenn sie das Ergebnis von Gestaltungen sind, die gezielt die mangelnde Harmonisierung zweier unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen ausnutzen und so den „doppelten“ steuerlichen Effekt regelrecht absichtlich erzeugen.

Der Grundansatz der OECD ist es nun, zur Bekämpfung solcher Hybrid Mismatches nicht auf konkrete Einzelgestaltungen abzielen, sondern generelle Empfehlungen für ein ganz allgemein formuliertes Regelwerk zu unterbreiten. Dabei geht es in den meisten Fällen darum, dass primär der Quellenstaat den steuerlichen Betriebsausgabenabzug in einer solchen Konstellation verweigern soll. Lediglich dann, wenn der Quellenstaat dies unterlässt (und daher den Abzug zulässt), soll eine Abwehrmaßnahme im Empfängerstaat greifen (etwa die Versagung einer ansonsten vorgesehenen Befreiung für die Einkünfte). Dieses Konzept der Verknüpfung unterschiedlicher Rechtsordnungen („Linking Rules“) ist – wie auch die konkreten Vorschläge der OECD zeigen – äußerst komplex. Schon auf den ersten Blick wird sichtbar, wie schwierig es ist, mit Regelungstexten treffsicher vorzugehen, die vorrangig die unerwünschten Effekte versuchen zu beschreiben, aber die Fallgruppen nicht genau benennen, um die es eigentlich geht. Wer die OECD-Vorschläge zu Linking Rules unbefangen liest, wird sie wohl nur dann einigermaßen verstehen, wenn er gleichzeitig die dahinterliegenden Fallgruppen genau vor Augen liegen hat. Eine solche Technik ist jedenfalls in Österreich mit rechtsstaatlichen Grundsätzen kaum in Einklang zu bringen. Hierzu wären Regelungen erforderlich, die klar sagen, welche Tatbestände sie eigentlich erfassen wollen. Die Empfehlungen der OECD zum Design solcher Regelungen tun dies jedenfalls nicht. Hinzu kommt noch, dass solche auf genereller Basis eingeführte Linking Rules gravierende Systembrüche im österreichischen Recht darstellen würden. Denn der Kern der Linking Rules ist nichts anderes als ein Korrespondenzprinzip, bei dem die steuerliche Behandlung einer Zahlung auf der einen Seite der Transaktion von der Behandlung beim Empfänger abhängig gemacht wird. Ein solches allgemeines Korrespondenzprinzip ist – wie

---

<sup>2)</sup> Vgl bereits das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013–2018 (2013) 100 ff; siehe auch ErlRV 24. BlgNR 36. GP, 13.

<sup>3)</sup> OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report (2015).

die Rechtsprechung schon seit langer Zeit festhält – dem österreichischen Recht fremd.<sup>4)</sup> Auch ein allgemeines „Prinzip der zwingenden Einmalbesteuerung“ besteht in dieser allgemeinen Form nicht, denn häufig bestehen für eine Nichtbesteuerung gerade grenzüberschreitender Fälle gute rechtspolitische Gründe.<sup>5)</sup>

All dies spricht dafür, sich in Österreich dem Thema Hybrid Mismatches nicht von einer prinzipiellen Seite her zu nähern, sondern sich ganz konkret einzelne Fallgruppen im Hinblick auf ihren allfälligen Regelungsbedarf näher anzusehen. Hier fällt rasch auf, dass der in der Praxis wohl bedeutendste Fall eines Hybrid Mismatch, nämlich die Behandlung sogenannter Hybriddividenden, die bei der ausschüttenden Gesellschaft abzugsfähige Betriebsausgaben, beim Empfänger aber steuerfreie Dividenden sind, in Österreich ohnedies bereits geregelt ist. Für solche Hybriddividenden wird durch § 10 Abs 7 KStG die Beteiligungsertragsbefreiung versagt, was mittlerweile auch einer Vorgabe der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie entspricht. Das Problem der Hybriddividenden besteht damit für Österreich als Empfängerstaat nicht mehr. Für die übrigen Fälle von Hybrid Mismatches, die die OECD aus aller Welt in ihren zahlreichen Beispielen zusammengetragen hat, wäre aber für Österreich jedenfalls zunächst einmal zu klären, ob diese Fallgruppen tatsächlich von signifikanter praktischer Bedeutung sind. Erkennbar stammen viele dieser Fallgruppen von Hybrid Mismatches nämlich aus der Zauberkiste strukturierter Finanzprodukte, die in Österreich kaum Verbreitung gefunden haben (wie zB hybride Finanzierungsinstrumente, Repo- und Wertpapierleihe-Produkte, Produkte zur Erzeugung doppelter Abzüge oder Steueranrechnungen uvm). Andere Beispiele wiederum zielen auf mehr oder weniger pauschal im BEPS-Verdacht stehende exotische Erscheinungen wie hybride (dh in zwei Staaten unterschiedlich behandelte) Rechtsformen oder doppelt ansässige Körperschaften ab. Daneben werden als mögliche Ursachen für einen kritischen Hybrid Mismatch aber auch Themen wie Gruppenbesteuerung, Stock-Option-Plans oder das Leasinggeschäft gesehen, sofern dabei ein „doppelter“ steuerlicher Effekt eintritt. Dabei scheint die OECD jeweils ganz bestimmte Rechtsordnungen im Auge zu haben, deren Kombinationen dann eben solche „doppelten“ Effekte bewirken.

Die Lektüre des Hybrid-Mismatches-Reports der OECD ist intellektuell spannend und hat bisweilen durchaus einen exotischen Reiz. Für die allermeisten der dort genannten Beispiele wird man aber ehrlicherweise die Frage stellen müssen, ob sie in der österreichischen Lebenswirklichkeit tatsächlich in relevantem Umfang vorkommen. Vieles erscheint hier für den Steueralltag in Österreich fremd, umso weniger kann man sich vorstellen, dass solche Dinge in Österreich signifikante Bedeutung hätten. Vielmehr gewinnt man den starken Eindruck, dass der Hybrid-Mismatches-Report ganz gezielt bestimmte Staaten bzw Rechtsordnungen im Blick hat, in denen die Industrie zur Entwicklung steueroptimierter Finanzprodukte zu Hause ist. Österreich ist dies jedenfalls nicht.

## 2. Beschränkung des Abzugs von Zinsaufwendungen

Erhebliche praktische Bedeutung hätte aber – auch für Österreich – jedenfalls die OECD-Empfehlung zur Beschränkung des Zinsabzugs für Fremdkapital.<sup>6)</sup> Dabei emp-

<sup>4)</sup> Siehe dazu zB VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0147: „[D]as materielle Steuerrecht [kennt] einen Grundsatz, wonach die bei einer Person gewinnmindernd angesetzten Beträge stets bei einer anderen Person einkünfteerhöhend zu erfassen sind, nicht [...]“; vgl auch Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 1080 und 1229 f; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG (14. Lfg, 2010) § 2 Rz 5.

<sup>5)</sup> Grundlegend Lang, Double Non-Taxation (General Report), CDFI 89a (2004) 21 (37 ff); ausführlich auch iZm BEPS bereits Staringer, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 161 (163 ff).

<sup>6)</sup> OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report (2015).

fiehl die OECD nämlich im Ergebnis eine Zinsschranke, deren Struktur weitgehend dem deutschen Steuerrecht nachempfunden ist. Kern des Vorschlags der OECD ist, den Abzug von Nettozinsaufwand von Unternehmen mit einem festen Prozentsatz des EBITDA zu beschränken. Als mögliche Bandbreite für einen solchen Prozentsatz werden von der OECD 10 % bis 30 % in den Raum gestellt. Ergänzt soll diese Zinsschranke durch einige Ausnahmen werden, wie etwa eine Escape-Regel, die einen höheren Zinsabzug bei Einzelgesellschaften in Gesamtkonzernen mit höherem Verschuldungsgrad, ferner in De-minimis-Fällen oder für Banken und Versicherungen vorsieht. Die bei einer ergebnis- (nicht: bilanz)basierten Zinsschranke zwangsläufig eintretenden Periodenverzerrungen (da die Zinsschranke in ertragsschwachen Jahren umso stärker greift) können durch eine Möglichkeit zum Vortrag nicht abzugsfähiger Zinsaufwendungen oder nicht ausgenützter Zinsschranken abgemildert werden.

Dieses Konzept der von der OECD vorgeschlagenen Zinsschranke steht in einem deutlichen Gegensatz zum bisherigen Vorgehen der Steuergesetzgebung in Österreich. Das österreichische Recht kennt nämlich traditionell gerade keine generelle Zinsabzugsbeschränkung, insbesondere auch nicht im Fall der Unterkapitalisierung (*thin capitalization*).<sup>7)</sup> Stattdessen hat der Gesetzgeber in jüngerer Zeit verschiedene spezifische Abzugsverbote eingeführt, die in ganz speziellen Konstellationen den Zinsabzug verbieten (konkret für Fremdkapitalzinsen aus Beteiligungserwerben innerhalb des Konzerns gemäß § 12 Abs 1 Z 9 KStG sowie für Fremdkapitalzinsen an niedrig besteuerte Empfänger im Konzern gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG). Diese spezifischen Abzugsverbote waren von Anfang an nicht zuletzt deshalb heftig umstritten, weil der Gesetzgeber ansonsten – auch in Konzernfällen – mit uU sogar signifikanten Zinsabzügen (etwa in Fällen niedriger Kapitalausstattung) gar kein Problem hat.<sup>8)</sup> In Wahrheit scheint es das Konzept der bisherigen Steuerpolitik gewesen zu sein, auf eine generelle Unterkapitalisierungsregel geradezu im Abtausch gegen spezifische, in ihrem Anwendungsbereich durchaus strenge Abzugsverbote zu verzichten. Dies ist freilich für die Planungssicherheit von Unternehmen oft ein schlechter Tausch, weil das Fehlen einer Unterkapitalisierungsregel auch bedeutet, dass es keinen *safe harbor* gibt, was in Unterkapitalisierungsfällen regelmäßig zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung führt.

Die OECD scheint nunmehr genau den umgekehrten Weg gehen zu wollen. Sie schlägt nämlich – wie dargestellt – eine generelle Zinsabzugsschranke vor, dagegen hat sie spezifische Abzugsverbote, wie sie sich in Österreich in § 12 Abs 1 Z 9 und Z 10 KStG finden, nicht im Programm. Dies führt zur offenkundigen Frage, ob die BEPS-Ergebnisse der OECD in Österreich möglicherweise zu einem Paradigmenwechsel der Steuerpolitik in Bezug auf die Unterkapitalisierung bzw Zinsabzugsbeschränkungen führen könnten. In der Tat könnte die Gelegenheit für einen solchen Paradigmenwechsel günstig sein: Die bisher in Österreich gegen eine generelle Unterkapitalisierungsregel ins Treffen geführten Hauptgründe<sup>9)</sup> scheinen heute weniger gewichtig als noch vor einigen Jahren zu sein: Das hohe Maß an Komplexität, das eine solche Zinsabzugsschranke notwendigerweise mit sich bringt, ist angesichts der umfassenden Vorarbeiten der OECD (und auch den Erfahrungen anderer Länder) nämlich heute deutlich besser beherrschbar. Auch Diskriminierungsfragen scheinen dann unter Kontrolle, wenn eine solche Zinsabzugsbeschränkung gleichermaßen für grenzüberschreitende Fälle und für reine Inlandsfälle angewendet wird. Entscheidende Frage wird wohl sein, ob es gelingt, die mit einer Zinsschranke drohenden Probleme einer Doppelbesteuerung zu lösen, nämlich wenn die nichtabzugsfähigen Zinsen beim

---

<sup>7)</sup> Dazu umfassend *Fessler*, Die Unterkapitalisierung im Körperschaftsteuerrecht (2008) 23 ff.

<sup>8)</sup> Dazu ausführlich zB *Staringer* in 19. ÖJT Band IV/2, in Druck.

<sup>9)</sup> Vgl *Rödler*, Besteht Bedarf für eine gesetzliche Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung? FJ 1996, 151 (156 f); *Fessler*, Unterkapitalisierung, 55 ff.

Empfänger voll steuerpflichtig blieben. Dies ließe sich etwa dadurch in den Griff bekommen, dass eine Zinsschranke zur Umqualifizierung der nichtabzugsfähigen Zinsen in Dividenden führt.

Offenkundig würde ein solcher Paradigmenwechsel beim Zinsabzug in Österreich aber sorgfältiger Planung bedürfen, da immerhin damit nicht nur ein traditioneller Grundsatz des Unternehmenssteuerrechts in Österreich geändert, sondern es sich zudem um ein für die Unternehmenspraxis äußerst bedeutendes Thema handeln würde. Klar scheint auch, dass bei Einführung einer generellen Zinsabzugsbeschränkung in Österreich für die bisherigen spezifischen Abzugsverbote in § 12 Abs 1 Z 9 und Z 10 KStG kein Platz mehr sein sollte. Denn die „Lückenbüßer“-Rolle dieser Abzugsverbote, die ja gerade in ihren speziellen Anwendungsbereichen das Fehlen einer generellen Unterkapitalisierungsregel kompensieren sollten, wäre dann obsolet.

### 3. Hinzurechnungsbesteuerung (CFC Rules)

Eine weitere Empfehlung der OECD ist die Verankerung (wo noch nicht vorhanden) bzw Verstärkung von Regelungen von Hinzurechnungsbesteuerung, die häufig – nach den erstmals in den USA eingeführten solchen Regelungen – auch Controlled Foreign Company (CFC) Rules genannt werden.<sup>10)</sup> Solche CFC Rules sollen der Bekämpfung der Verlagerung der Einkunftsquellen auf niedrig besteuerte ausländische Gesellschaften dadurch dienen, dass die im Ausland erzielten Einkünfte unmittelbar der inländischen Muttergesellschaft steuerlich zugerechnet und daher im Inland versteuert werden. Die OECD definiert sieben „Bausteine“ für solche CFC Rules und gibt damit gleichsam eine Bauanleitung für jene Staaten, die solche Regeln einführen bzw ihr bestehendes Regelwerk nachschärfen wollen. Wesentlich ist aber, dass die OECD die Verwendung dieser Bausteine keineswegs als verpflichtend ansieht. Vielmehr wird gerade im BEPS-Report zu CFC-Regeln betont, dass es Sache der nationalen Steuerpolitik der einzelnen Staaten ist, ob bzw wie sie eine CFC-Gesetzgebung ausgestalten wollen.

Diese Flexibilität ist gerade für Österreich von Bedeutung: CFC-Regeln im eigentlichen Sinn, somit eine Hinzurechnungsbesteuerung der Einkünfte von ausländischen Konzerngesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft, gibt es in Österreich nämlich nicht. Das österreichische Steuerrecht hat sich vielmehr seit langer Zeit darauf beschränkt, durch die Vorschrift des § 10 Abs 4 KStG Auslandsdividenden (oder Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung) im Konzern dann nicht zu befreien, wenn sie aus niedrig besteuerten (Steuersatz von nicht mehr als 15 %) Auslandsgesellschaften mit passivem Unternehmensschwerpunkt stammen. Stattdessen soll es zu einem Methodenwechsel zur Anrechnung der von der Auslandsgesellschaft lokal entrichteten (dh niedrigen) Steuer kommen, was im Ergebnis die Vollbelastung der Auslandseinkünfte mit dem österreichischen Körperschaftsteuerniveau von 25 % sicherstellt. Die entscheidenden Charakteristika des § 10 Abs 4 KStG liegen somit einerseits darin, dass Auslandsgesellschaften mit aktiven Einkünften generell verschont werden (auch bei Niedrigbesteuerung), andererseits darin, dass kein sofortiger Zugriff auf die Auslandseinkünfte im Jahr ihrer Entstehung erfolgt (wie bei einer echten Hinzurechnungsbesteuerung). Vielmehr erfolgt die Besteuerung erst im Zeitpunkt der Repatriierung in Form von Dividenden (oder der Veräußerung der Beteiligung). Für beide Elemente bestehen aber gerade in Österreich triftige Gründe: Die Nichterfassung von aktiven Auslandsgesellschaften trägt der besonders starken internationalen Verflechtung der österreichischen Wirtschaft Rechnung, die viele Unternehmen auch in Ländern aktiv werden lässt, deren Steuersystem deutlich anders strukturiert ist als das österreichische (zB infolge von Pauschalbesteuerungen, kon-

<sup>10)</sup> OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report (2015).

sumorientierten Steuern etc.)<sup>11)</sup> Ganz bewusst hat die österreichische Steuerpolitik bisher für solche aktiven Auslandsinvestments durch die Dividendenbefreiung Wettbewerbsneutralität auf den jeweiligen ausländischen Märkten sichergestellt. Es wäre eine klare Abkehr von der bisherigen Steuerpolitik, von diesem Ziel der Wettbewerbsneutralität (die eine Kapitalimportneutralität aus Sicht des ausländischen Marktes ist) abzugehen.

Ebenso besteht seit Langem eine bewusste Entscheidung der österreichischen Steuerpolitik gegen eine echte Hinzurechnungsbesteuerung (wie sie etwa das deutsche ASTG vorsieht). So wurde bei Einführung von § 10 Abs 4 KStG im Jahr 1994 richtig erkannt, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung äußerst komplex wäre, da sie bei Auslandsgesellschaften laufend deren ausländische Ergebnisse nach inländischem Recht erfassen (und prüfen) müsste. Diese Überleitung kann in vielen Fällen eine äußerst mühevoll Aufgabe sein, zumal es in solchen Fällen häufig um zum österreichischen Recht deutlich verschiedene ausländische Rechtssysteme geht. Bezeichnenderweise hatte sich bei Einführung von § 10 Abs 4 KStG gerade die Finanzverwaltung gegen eine Hinzurechnungsbesteuerung ausgesprochen,<sup>12)</sup> dies aus Sorge wegen des damit verbundenen erheblichen Mehraufwands für die Verwaltung.

An der Stichhaltigkeit dieser Beweggründe hat sich seither nichts geändert. Dies spricht daher jedenfalls dafür, die bisherige Regelung des § 10 Abs 4 KStG in Österreich grundsätzlich – im technischen Detail könnte hier manches verbessert werden – beizubehalten. Der BEPS-Bericht der OECD würde jedenfalls nicht dagegensprechen.

### III. Verschärfungen in den österreichischen DBA

#### 1. Betriebsstättenbegriff

Zahlreiche Neuerungen bringen die BEPS-Reports der OECD auch für die von Österreich geschlossenen DBA. Ein wesentlicher Punkt sind hier eine Reihe von Verschärfungen beim Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA, die unter dem Generaltitel der Bekämpfung von „künstlichen“ Vermeidungen von Betriebsstätten in Summe zu einem stärkeren Besteuerungszugriff von Quellenstaaten führen werden.<sup>13)</sup>

So sollen hinkünftig – was bisher heftig umstritten war<sup>14)</sup> – Kommissionärsstrukturen in der Vertriebsorganisation international tätiger Unternehmen eine (Vertreter-)Betriebsstätte des Geschäftsherrn im Staat des Kommissionärs begründen (wogegen dies für bloße Low-Risk-Distributoren weiterhin nicht der Fall sein soll). Weiters wird zB die Reichweite der Betriebsstättenausnahme für Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten im Ergebnis für jene Fälle gestrichen, in denen die fragliche Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit in Wahrheit die Haupttätigkeit des Unternehmens ist (anschaulich wird dies am Fall des vermeintlich „bloßen“ Auslieferungslagers in einem Versandhandelsunternehmen). Auch die gezielte „Fragmentierung“ von betriebsstättenbegründenden Tätigkeiten (zB durch Aufteilung von Funktionen auf verschiedene Unternehmen oder

---

<sup>11)</sup> Vgl *Staringer*, Konzernsteuerrecht: Gutachten 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 68 ff; *Koller* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Rz 290.

<sup>12)</sup> Vgl *Quantschnigg/Loukota*, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9 (10).

<sup>13)</sup> *OECD*, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report (2015).

<sup>14)</sup> Vgl VPR 2010, Rz 175; siehe dazu zB *Staringer*, Kommissionärsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb, SWI 2010, 407 (409 ff); *Daxkobler*, Authority to Conclude Contracts in the Name of the Enterprise, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), Dependent Agents as Permanent Establishments (2014) 85 (85 ff); *Storck/Petruzzi*, Permanent Establishments: Proposal Related to the Agency Permanent Establishments – Article 5(5) and (6) of the OECD Model Convention, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention, in Druck.

durch Kettenverträge) soll unterbunden werden. Für diese Änderungen des Betriebsstättenbegriffs enthalten die BEPS-Reports sehr konkrete Vorschläge zur Änderung von Art 5 OECD-MA sowie des Kommentars der OECD.<sup>15)</sup> Als weiteren Schritt hat die OECD für das Jahr 2016 ergänzende Arbeiten über die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten angekündigt.

Für Österreich werden diese Änderungen in Art 5 OECD-MA ambivalent zu sehen sein. Denn das klare Ziel der OECD ist es, durch diese Änderungen die Besteuerungsrechte für Quellenstaaten zu erweitern, dies zulasten der jeweiligen Ansässigkeitsstaaten. Österreich ist aber mit seiner „in beide Richtungen“ (sowohl *inbound* als auch *outbound*) international stark verflochtenen Wirtschaft in beiden Staatenrollen zu finden und könnte daher durch den erweiterten Betriebsstättenbegriff fiskalisch sowohl gewinnen (in Inbound-Fällen) als auch verlieren (in Outbound-Fällen).

Darin zeigt sich exemplarisch ein Kernaspekt der BEPS-Initiative, der in der politischen Diskussion oft übersehen wird:<sup>16)</sup> Kein Staat darf sich wundern, wenn nicht nur er selbst, sondern auch die anderen Staaten von neuen, aus dem BEPS-Projekt hervorgehenden Besteuerungsrechten Gebrauch machen. Es ist eine Illusion zu glauben, dass das BEPS-Projekt für *alle* Staaten zu Mehreinnahmen führt. Vielmehr geht es letztlich fast immer um einen Kampf um die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Staaten. Auf diesen Verteilungskampf sollte sich ein Staat – jedenfalls aus fiskalischer Sicht – nur einlassen, wenn er sicher ist, am Ende auch zu gewinnen. Gerade bei den Betriebsstätten Themen wäre dies für Österreich noch zu klären.

## 2. Bekämpfung von Treaty Shopping

Besonderes Augenmerk richtet die OECD in ihren Arbeiten zum DBA-Recht auf die Bekämpfung von Treaty Shopping.<sup>17)</sup> Hier wird die Einführung von Missbrauchsklauseln in die DBA sogar zu einem Minimum-Standard der OECD erhoben, wobei den Staaten grundsätzlich die Verwendung einer Limitation-on-Benefits-Klausel (LOB-Klausel) oder eines Principal-Purpose-Tests (PPT) zur Auswahl gestellt wird.<sup>18)</sup> Diese allgemeinen Missbrauchsvorschriften sollen noch durch eine Reihe spezifischer Regelungen zur Umgehungsabwehr in DBA ergänzt werden (etwa zum Ausschluss von doppelansässigen Gesellschaften von der Abkommensberechtigung oder zur Einführung einer Mindesthaltefrist für den reduzierten Quellensteuersatz auf Konzerndividenden). Offenkundig ist die Bekämpfung einer als missbräuchlich empfundenen Inanspruchnahme von DBA eines der Kernziele der OECD.

Für Österreich lässt sich leicht vorhersagen, dass der PPT das Instrument der Wahl für eine zukünftige allgemeine DBA-Missbrauchsklausel sein wird. LOB-Klauseln entsprechen nämlich der bisherigen österreichischen Abkommenspolitik nicht, weil sie nur die in solchen Klauseln explizit genannten Konstellationen von der DBA-Anwendung ausschließen und dem Fiskus keinen generellen Schutz gegen Umgehungsversuche bieten. Viel besser passt zum klassischen österreichischen Missbrauchsverständnis nach § 22 BAO (jedenfalls nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Außentheorie) das Konzept eines PPT (nach dem der vorrangige Zweck einer Gestaltung nicht in der

<sup>15)</sup> Vgl. *Storck/Mechtler*, Permanent Establishments: Proposals Related to Article 5(3) and (4) of the OECD Model Convention, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck*, BEPS: Proposals to Revise the OECD Model, in Druck; *Storck/Petruzzi* in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck*, BEPS: Proposals to Revise the OECD Model, in Druck.

<sup>16)</sup> Dazu bereits *Staringer* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Grenzen der Gestaltung, 161 (174 f.).

<sup>17)</sup> *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (2015).

<sup>18)</sup> *Szudoczky/Koch*, Limitation on Benefits: “Qualified Person” – Article X(1) and (2) of the OECD Model, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck*, BEPS: Proposals to Revise the OECD Model, in Druck.



Steuerungsumgehungen bestehen darf). Gerade das österreichische Recht ist nämlich (wie zB auch das deutsche) durch eine besonders lange Tradition der Bekämpfung von Steuerumgehungen gekennzeichnet, die auch vor dem DBA-Recht nicht Halt macht. So hat die Rechtsprechung bestätigt, dass auch DBA am Maßstab des § 22 BAO zu messen sind, und zwar auch dann, wenn ein konkretes DBA gar keinen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt zur Anwendung nationaler Missbrauchsbestimmungen enthält. Insofern scheint die Einführung eines PPT für Österreich daher kein Neuland zu sein.

Das Problem wird aber im Detail darin bestehen, dass sich der von der OECD vorgeschlagene PPT in seinen Facetten wohl kaum vollständig mit der über viele Jahrzehnte entwickelten Missbrauchslehre in Österreich zu § 22 BAO decken wird. Hier droht ein Nebeneinander verschiedener Missbrauchs begriffe, was der Rechtsklarheit und auch der Planungssicherheit für Unternehmen abträglich ist. Es ist damit zu rechnen, dass diese „neue Vielfalt“ an Missbrauchs klauseln zu einer Zunahme von Streitigkeiten führen wird. Denn der Vorteil der Missbrauchslehre nach § 22 BAO liegt darin, dass man – trotz der darüber seit jeher erbittert geführten Kontroversen – wenigstens einigermaßen weiß, worüber man streitet. Beim neuen PPT wird das möglicherweise noch für längere Zeit bei Weitem nicht so klar sein, nicht zuletzt weil dieser Test in den verschiedensten Staaten mit ihren diversen Rechtstraditionen möglicherweise ganz unterschiedlich verstanden werden wird. Man darf eben nicht glauben, dass ein so komplexes Thema wie die Umgebungs bekämpfung im Steuerrecht mit einem Federstrich der OECD gelöst werden kann.

### **3. Multilaterales Abkommen zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in DBA**

Die technische Umsetzung der BEPS-Neuerungen im DBA-Recht soll nach dem Plan der OECD durch ein neu konzipiertes multilaterales Abkommen erfolgen, um – dies ist der tragende Gedanke dieser innovativen Vertragstechnik – dafür nicht den mitunter langwierigen bilateralen Verhandlungsprozess zwischen jeweils zwei Vertragsstaaten abwarten zu müssen.<sup>19)</sup> Es ist die klare Absicht der OECD, dass die von ihr entwickelten BEPS-Maßnahmen in DBA kurzfristig wirksam werden sollen, weshalb das multilaterale Abkommen noch im Jahr 2016 unterschriftsreif sein soll.

Für Österreich wird sich zunächst die Grundfrage stellen, ob es diesem multilateralen Abkommen beitreten soll. Eine formale Beitrittsverpflichtung besteht für die OECD-Mitgliedstaaten zwar nicht, dennoch ist angesichts der positiven Grundhaltung Österreichs zum BEPS-Projekt insgesamt mit einem Beitritt Österreichs zum multilateralen Abkommen zu rechnen. Insbesondere wird sich Österreich wohl den Vorgaben des Minimum-Standards der OECD im Bereich der DBA-Missbrauchsbekämpfung nicht entziehen wollen, was eine Übernahme dieser Missbrauchs klausel durch die Technik des multilateralen Abkommens nahelegt. Ansonsten müsste Österreich bei der OECD (bzw den verschiedenen DBA-Partnerstaaten) den Nachweis antreten, dass die bisherige österreichische Missbrauchslehre nach § 22 BAO mit dem Minimum-Standard der OECD (konkret mit dem PPT) ohnedies – zumindest im Wesentlichen – gleichwertig wäre, was schon angesichts der Komplexität des Themas (und erst recht bei im Detail dann doch bestehenden Unterschieden) nicht einfach wäre.

Der genaue Inhalt sowie die gewählte Vertragstechnik des multilateralen Abkommens sind derzeit noch nicht bekannt. Es ist allerdings wahrscheinlich, dass dieses multilaterale Abkommen so konzipiert sein wird, dass seine Vertragsstaaten nicht notwendigerweise sämtliche darin enthaltenen DBA-Bestimmungen tatsächlich übernehmen werden müssen. Abgesehen vom Minimum-Standard besteht eine solche Verpflichtung

---

<sup>19)</sup> OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report (2015).

auch aus Sicht der OECD auch gar nicht. Es würde vor allem dem Ziel einer möglichst breiten Akzeptanz dieses multilateralen Instruments wohl nicht dienen, wenn die OECD dabei nach einem Alles-oder-nichts-Prinzip vorgehe. Denn zahlreiche Staaten werden nur dann zur Unterschrift unter das multilaterale Abkommen bereit sein, wenn sie zu einzelnen Bestimmungen, die nicht in ihre DBA-Politik passen, einen Vorbehalt anmelden können. Damit würden im Ergebnis für einen bestimmten Staat nur die von ihm akzeptierten Teile des multilateralen Instruments tatsächlich verpflichtend.

Daraus ergeben sich aber mehrere Konsequenzen. Zunächst wird dadurch das DBA-Netzwerk der Teilnehmer am multilateralen Abkommen unübersichtlich, denn ob in einem konkreten bilateralen Verhältnis zwischen zwei Signatarstaaten eine bestimmte Abkommensregel nun gilt oder nicht, lässt sich nur durch einen Abgleich der von diesen beiden Staaten übernommenen Verpflichtungen unter dem multilateralen Abkommen erkennen. Dies ist aber nicht nur der Rechtsklarheit abträglich, sondern ändert den Charakter der DBA unter Umständen erheblich: Da die Signatarstaaten im Zeitpunkt der Unterfertigung des multilateralen Abkommens nicht notwendigerweise wissen, welche Verpflichtungen andere Signatarstaaten nun tatsächlich unter dem multilateralen Instrument eingehen, ist der Grad an Übereinstimmung zwischen den Verpflichtungen von zwei bestimmten Staaten schwer vorhersehbar und mitunter geradezu zufällig.

Jedenfalls ist die konkrete bilaterale wechselseitige Verpflichtungslage dann nicht mehr – wie dies bisher bei DBA stets der Fall war – das ausverhandelte Ergebnis verschiedener abkommenspolitischer Interessen der beiden Staaten. Ein Interessenausgleich im Verhandlungswege kann bei dieser multilateralen Technik nicht mehr erreicht werden. Ebenso wenig können durch das multilaterale Abkommen zielgenaue wirtschaftspolitische Akzente gerade gegenüber einem bestimmten anderen Staat gesetzt werden. Solche bilateralen Akzente waren in der bisherigen österreichischen DBA-Politik (auch wenn diese grundsätzlich dem OECD-MA gefolgt ist) durchaus häufig zu finden.<sup>20)</sup> Nur ein Beispiel aus vielen: Im Verhältnis zu Deutschland ist – abweichend vom OECD-MA – bei Konzernfällen die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit des Vertreters fremdüblich vergütet wird.<sup>21)</sup> Für solche bilateralen Spezifika lässt ein multilaterales Instrument, sollte dadurch tatsächlich langfristig die Rechtsentwicklung im DBA-Recht vorangetrieben werden, nur noch wenig Spielraum offen.

Im Kern steht daher die Frage im Raum, ob es für Österreich tatsächlich wünschenswert ist, durch ein multilaterales Abkommen im Ergebnis einen guten Teil seiner bisherigen aktiven und auch standortorientierten österreichischen DBA-Politik aufzugeben. Dies scheint nicht sinnvoll, denn gerade für ein Land wie Österreich mit einer zwangsläufig von Auslandsbeziehungen stark abhängigen Wirtschaft sollte man das Heft für die zukünftige DBA-Politik nicht aus der Hand geben. Es ist zu hoffen, dass die völkerrechtliche Konstruktion des multilateralen Abkommens – die im Detail heute noch nicht bekannt ist – einen solchen nationalen bzw. bilateralen Spielraum für die weitere Entwicklung des DBA-Rechts zulässt. Österreich wäre daher gut beraten, bei der OECD auf einen solchen Spielraum zu drängen. Dieser Spielraum könnte insbesondere dadurch erhalten bleiben, dass man das multilaterale Abkommen lediglich als eine Art „Änderungsprotokoll“ für die bestehenden bilateralen DBA versteht, in die das multilaterale Abkommen die in ihm enthaltenen Bestimmungen (sofern diese von den beiden DBA-Vertragsstaaten akzeptiert wurden) implementiert. Damit hätte sich aber die Wirkung des multilateralen Abkommens erschöpft. Die zukünftige Fortentwicklung des DBA wäre wieder eine rein bilaterale Angelegenheit, die dann auch für das konkrete bilaterale Verhältnis „bessere“ Lösungen zulassen würde. Ob dies aber tatsächlich der Plan der OECD für das multilate-

<sup>20)</sup> Vgl. *Jirousek*, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (19 ff.).

<sup>21)</sup> Vgl. Protokoll zu Art 5 DBA Deutschland, BGBl III 2002/182.

rale Abkommen sein wird, ist derzeit völlig offen. Jedenfalls wird erkennbar, dass mit der letztlich gewählten Technik des multilateralen Abkommens sehr weitreichende Weichenstellungen für die zukünftige Abkommens- und Standortpolitik Österreichs getroffen werden, die angesichts ihrer Bedeutung auch transparent diskutiert werden sollten.

#### IV. Transfer Pricing

Die BEPS-Reports der OECD haben zu zahlreichen Neuerungen in den Transfer Pricing Guidelines der OECD geführt.<sup>22)</sup> Die Reports haben dabei sogleich neue Texte geliefert, die unmittelbar mit Veröffentlichung der BEPS-Reports in die OECD Transfer Pricing Guidelines aufgenommen wurden. Der Bogen an Neuerungen im Transfer Pricing ist dabei weit gespannt. So hat sich die OECD mit Grundfragen der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes neu befasst. Besonderes Augenmerk wurde weiters den Intangibles, Commodity Transactions und Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (insb Managementleistungen) sowie Cost Contribution Agreements geschenkt.

Für die Praxis von besonders großer Bedeutung werden die neuen Ausführungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sein, da es dort um die allgemeinen (dh grundsätzlich für alle Geschäftsfälle relevanten) Fragen zur grundlegenden Methodologie des Transfer Pricing geht. Die dort verwendete Sprache ist mitunter vieldeutig und ermöglicht unterschiedliche Sichtweisen, was augenscheinlich auf die intensive Diskussion zwischen der OECD und der Business Community im Zuge der öffentlichen Konsultationen des BEPS-Projekts zurückgeht. Im Ergebnis ist aber eine wichtige Akzentverschiebung klar zu erkennen: Die OECD legt den Fokus nun noch stärker als bisher auf die Ermittlung der „wahren“ Transaktion für Verrechnungspreiszwecke.<sup>23)</sup> Hierfür wird sichtbar weniger Gewicht auf die vertragliche Gestaltung der Parteien gelegt, vielmehr redet die OECD im Kern einer Gewinnaufteilung nach ökonomischen Prinzipien das Wort. Die vertragliche Übernahme von Risiken, die mit der ökonomisch sinnvollen – und daher hinkünftig gleichsam „gebotenen“ – Risikoaufteilung nicht übereinstimmt, soll hingegen in den Hintergrund treten.<sup>24)</sup> Diese Akzentverschiebung von der Maßgeblichkeit der rechtlichen Ist-Gestaltung von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen hin zu einer „ökonomisch richtigen“ Soll-Betrachtung könnte einen wesentlichen Paradigmenwechsel im Transfer Pricing einleiten. Während es nämlich bisher zumeist tatsächlich bloß um das „pricing“ (also die Ermittlung eines fremdüblichen Preises) der von den Parteien vertraglich festgelegten rechtlichen Gestaltung ging (zutreffend hatte man bisher vom „*As-structured-Prinzip*“ gesprochen), so könnte Transfer Pricing in der Zukunft weit über die bloße Bestimmung fremdüblicher Preise hinausgehen. So lassen die neuen OECD Transfer Pricing Guidelines etwa die Umqualifizierung von Transaktionen auf breiter Front immer dann zu, wenn diese „commercially irrational“ sind.<sup>25)</sup> Dies ist eine offenkundig strenge Sicht (insbesondere weil sie von der Finanzverwaltung ex post angestellt wird), da in der Unternehmenspraxis – wie die Erfahrung lehrt – mitunter auch Transaktionen stattfinden, die man mit der Gnade der späteren besseren Einsicht wohl anders ausgestaltet hätte. Ein „Fehlerkalkül“ kennt der „Commercially-rational-Test“ der OECD aber nicht.

Insgesamt geht es bei der OECD um eine bessere Übereinstimmung von Gewinnerrechnung und tatsächlicher ökonomischer Wertschöpfung. Deutlich zeigt sich dies etwa auch bei den Transfer-Pricing-Fragen zu immateriellen Wirtschaftsgütern (Intangibles), die in vielen Konzernen eine große Rolle spielen. Hier soll rechtliches Eigentum

---

<sup>22)</sup> OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports (2015).

<sup>23)</sup> OECD TPG, Rz 1.33 ff (siehe OECD, Actions 8–10, 15 ff).

<sup>24)</sup> OECD TPG, Rz 1.42 ff (siehe OECD, Actions 8–10, 18 ff).

<sup>25)</sup> OECD TPG, Rz 1.126 f (siehe OECD, Actions 8–10, 40).

an Intangibles für sich kein Recht auf die Zurechnung von Gewinnen vermitteln. Entscheidendes Element für die Gewinnzurechnung soll vielmehr die Kontrolle über Entwicklung, Verwaltung und Verwertung von Intangibles sein. Was genau unter „Kontrolle“ zu verstehen ist, ist in den Letztfassungen der BEPS-Reports freilich nur ansatzweise erläutert.<sup>26)</sup> Gerade um diese wichtige Frage werden sich daher wohl in der Zukunft zahlreiche praktische Fälle drehen.

Für Österreich sollten sich zum Thema Transfer Pricing aber nur relativ wenige Umsetzungsfragen stellen. Es entspricht ja gerade der bisherigen Verwaltungspraxis (und ist grundsätzlich auch unbestritten), dass die OECD Transfer Pricing Guidelines wichtige Interpretationshilfen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstellen. Mit Neufassung der Transfer Pricing Guidelines sind diese daher auch grundsätzlich in Österreich gewissermaßen „wirksam“ geworden (wobei es sich notabene um bloßes *soft law* ohne echte Bindungswirkung handelt). Für viele Altfälle wird aber die zentrale Frage sein, ob die neuen OECD Transfer Pricing Guidelines bloß für die Zukunft oder eben auch für solche Altfälle Wirkung entfalten können. Dies wird letztlich davon abhängen, ob die konkrete neue Textstelle in den Guidelines eine bloß Klarstellung der bisherigen Sicht darstellt oder tatsächlich über die bisherige Sichtweise qualitativ so sehr hinausgeht, dass sie mit dieser nicht mehr in Einklang zu bringen ist (insoweit würde dann ein wesentliche „spätere“ Änderung des Kommentars zum OECD-MA – auch die Transfer Pricing Guidelines haben den Status eines solchen Kommentars – vorliegen). Dies ist naturgemäß oft nicht leicht zu beantworten und wird in der Praxis mit Sicherheit in vielen Fällen zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung führen.

Eine weitere Frage könnte sein, ob Österreich die neuen Transfer Pricing Guidelines der OECD auch in die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) übernehmen soll. Eine solche Übernahme erscheint aber heikel. Betrachtet man nämlich die Entwicklungsgeschichte der BEPS-Reports zum Transfer Pricing, dann zeigen sich über die verschiedenen Entwurfsfassungen hinweg deutliche Unterschiede. Gerade in den Kernbereichen der allgemeinen Aussagen zum Fremdverhaltensgrundsatz und der Intangibles haben die im Rahmen der BEPS-Initiative von der OECD durchgeführten Konsultationen intensive Kritik (insbesondere von Seiten der Wirtschaft) hervorgerufen, die die OECD an vielen Stellen in der Endfassung der Berichte auch berücksichtigt hat. Aus diesem Grund erscheinen die heutigen Berichte in ihrer endgültigen Textierung auch deutlich ausgewogener als frühere Fassungen. Man kann sich an vielen Stellen nicht des Eindrucks erwehren, dass die Endfassung der BEPS-Reports bewusst so geschrieben wurde, dass sich – je nach Lesart – jede Interessengruppe irgendwie darin wiederfinden kann, dies möglicherweise deshalb, weil die Neuerungen dann weniger radikal erscheinen. Würde nun die österreichische Finanzverwaltung den offenbar von der OECD mit großer Sorgfalt redigierten Text in die österreichischen VPR „übersetzen“, dann würde dies die Gefahr in sich tragen, dass viele von der OECD uU bewusst gesetzte Nuancierungen verloren gehen. Jedenfalls würden Unterschiede in den Aussagen in den OECD-Guidelines und den VPR des BMF zu Unklarheiten und Rechtsunsicherheiten führen. Dieses Problem ist nicht neu, es hat die VPR in Wahrheit von Anfang an begleitet. Es ist schon schwierig genug, mit *einem* Soft-Law-System umzugehen, aber *zwei* verschiedene Soft-Law-Systeme nebeneinander sind oft unbeherrschbar.

## V. Country-by-Country-Reporting

Unmittelbar bevorstehend ist ein weiteres wesentliches Element der Umsetzung der BEPS-Reports, und zwar das sogenannte Country-by-Country-Reporting.<sup>27)</sup> Bei dieser

<sup>26)</sup> OECD TPG, Rz 6.32 ff (siehe *OECD*, Actions 8–10, 73 ff).

<sup>27)</sup> *OECD*, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report (2015).

zusätzlichen Berichtspflicht international tätiger Unternehmen (die OECD setzt die Umsatzgrenze dabei auf 750 Mio Euro konsolidierten Jahresumsatz) geht es um eine länder- bzw. gesellschaftsweise Offenlegung einer Reihe von Informationen (Kennzahlen wie zB Umsatz, Gewinn, Zahl der Mitarbeiter, bezahlte Steuer, aber auch eine Beschreibung des Geschäftsmodells und viele andere Informationen mehr) in einem Country-by-Country-Report. Sinn dieses Country-by-Country-Reports ist es, die Wertschöpfungskette international tätiger Unternehmen und die jeweils national entrichteten Steuern transparent zu machen. Diese Transparenz wird zunächst im Staat der Konzernmuttergesellschaft, wo der Report abzugeben ist, geschaffen. Den übrigen betroffenen Ländern hat die Finanzverwaltung des Staates der Konzernmutter den Report sodann im Wege eines automatischen Informationsaustauschs zu übermitteln. Der erste Berichtszeitraum des Country-by-Country-Reportings soll dabei bereits das Jahr 2016 sein. Ein diesbezüglicher Gesetzesvorschlag wird in Österreich für Ende 2015 erwartet.

Das Country-by-Country-Reporting hat bei zahlreichen betroffenen Unternehmen zu großer Verunsicherung geführt. Dies ist auch nicht überraschend, denn immerhin kann der Country-by-Country-Report Informationen enthalten, die so bisher kaum verfügbar gewesen sind und die im Einzelnen auch durchaus sensibel sein können. Dabei geht es nicht so sehr um Bedenken gegen den Erkenntnisgewinn der Steuerverwaltungen über die steuerlichen Verhältnisse (jedem Land wäre es schon bisher freigestanden, entsprechende relevante Informationen von seinen Steuerpflichtigen abzuverlangen), sondern neben Reputationsrisiken (bei Verwendung der Daten zu „Name-and-Shame“-Zwecken) vor allem um die Geheimhaltung dieser Daten gegenüber Wettbewerbern. Offenkundig kann es für Wettbewerber von größtem Interesse sein, die Informationen des Country-by-Country-Reports eines Konkurrenzunternehmens zu kennen, weil damit Einblicke in dessen Wertschöpfungskette und Geschäftsmodell gewährt werden.

Nicht ohne Grund ist daher die Geheimhaltung des Country-by-Country-Reports durch die beteiligten Finanzverwaltungen auch für die OECD ein Anliegen. Die OECD verpflichtet alle beteiligten Staaten zu einem Mindestmaß an Geheimhaltung. Bei genauer Betrachtung zeigt sich aber, dass es sich bei diesem Mindestmaß lediglich um das Geheimnisschutzniveau des den Report im Wege des Informationsaustauschs erhaltenden Staates handelt (dh, es besteht bloß ein „relativer“ Geheimnisschutz).<sup>28)</sup> Besteht dort kein bzw nur ein geringer Geheimnisschutz für steuerliche Informationen, wird auch der Country-by-Country-Report nicht lange geheim bleiben. Gerade für Staaten wie Österreich, die über ein ausgeprägtes Steuergeheimnis verfügen, erscheint es daher angebracht, vom Empfängerstaat höhere Schutzstandards zu fordern. Dies lässt die OECD auch ausdrücklich zu, indem sie das allgemeine Schutzniveau des empfangenden Staates eben als bloßen Mindeststandard verstehen will. Ein weiter gehender „absoluter“ Geheimnisschutz (der das Schutzniveau des die Information zur Verfügung stellenden Staates auch dem empfangenden Staat auferlegt),<sup>29)</sup> wäre daher für die Weitergabe von in Österreich abgegebenen Country-by-Country-Reports angemessen und aus Sicht der OECD jedenfalls zulässig.

---

<sup>28)</sup> Dies folgt dem Konzept der multilateralen Amtshilfekonvention: Art 22 Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl III 2014/193; vgl. *OECD*, Action 13, 22.

<sup>29)</sup> Wie er im OECD-MA bis 1977 vorgesehen war. Zu den verschiedenen Geheimnisschutzstandards ausführlich *Staringer*, Geheimnisschutz und steuerlicher Informationsaustausch, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa (2012) 241 (244 ff); *Staringer/Günther*, Bankgeheimnis und internationale Amtshilfe in Steuersachen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 203 (225 ff); *Oberson*, International Exchange of Information in Tax Matters (2015) 214 ff.

## VI. Internationale Streitbeilegung

Aber auch eine funktionierende Geheimhaltung wird nichts daran ändern, dass das zwangsläufige Ergebnis des Country-by-Country-Reportings eine deutliche Zunahme von Streitigkeiten zwischen den Finanzverwaltungen verschiedener Staaten um die Aufteilung des im Konzern erzielten Gesamtgewinns sein wird. Denn der Country-by-Country-Report wird allen beteiligten Finanzverwaltungen deutlich vor Augen führen, wie groß bzw. wie klein ihr Anteil am gesamten „Steuerkuchen“ eines Konzerns ist. In dieser Situation werden viele Staaten ihren Anteil am Kuchen durch stärkeren Steuerzugriff vergrößern wollen, was zu Doppelbesteuerungen und damit Streitfällen führen wird.

Auch die OECD hat diese offenkundige Konsequenz des Country-by-Country-Reportings erkannt. Zur Abmilderung dieses erhöhten Streitrisikos wird daher – sogar als Teil des Minimum-Standards – von der OECD die Aufnahme eines effektiven Verständigungsverfahrens in die DBA-Netzwerke der Staaten gefordert, um so zu einer verbesserten Streitbeilegung für DBA-Anwendungskonflikte beizutragen.<sup>30)</sup> Dazu hat die OECD für zahlreiche Detailspekte des Verständigungsverfahrens Mindestanforderungen entwickelt (für die auch ein Monitoring bestehen soll), was sicherlich zu begrüßen ist. Für ein Land wie Österreich sind die allermeisten dieser Punkte aber nicht neu, da Verständigungsverfahren von der österreichischen Finanzverwaltung schon bisher nach Möglichkeit – es besteht hier eine notorische Ressourcenknappheit, die auch schon von der Steuerreform-Kommission moniert wurde – zielorientiert durchgeführt werden. Vor allem aber – und dies ist der entscheidende Punkt – sind alle Maßnahmen zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens letztlich vergeblich, wenn es keine Einigungspflicht für die beteiligten Staaten über den konkreten Streitfall gibt. Gerade eine solche Einigungspflicht im Verständigungsverfahren ist auch nach den BEPS-Reports nicht vorgesehen. Es bleibt den im Streit befindlichen Staaten daher unbenommen, den Streit eben nicht zu lösen und es bei der Doppelbesteuerung zu belassen.

Diese Kernschwäche des Verständigungsverfahrens haben auch viele Staaten bereits erkannt. Es ist daher uneingeschränkt zu begrüßen, dass sich im Zuge der BEPS-Initiative 20 Staaten (darunter auch Österreich) dazu bekannt haben, neben dem traditionellen Verständigungsverfahren in ihren DBA auch ein Schiedsverfahren (Arbitration) verpflichtend vorzusehen. Dieses Schiedsverfahren stellt eine entscheidende Verbesserung gegenüber dem klassischen Verständigungsverfahren dar, weil der drohende Schiedsspruch (der eine Seite eben „verlieren“ lassen wird) einen hohen praktischen Einigungsdruck auf die Staaten ausübt und dem Schiedsverfahren daher eine starke präventive Wirkung zur Streitbeilegung gibt. Gerade für Österreich ist dies ein wesentlicher Schritt, weil in der bisherigen DBA-Praxis Österreichs Schiedsverfahren so gut wie keine Rolle gespielt haben.<sup>31)</sup> Wermutstropfen des neuen Bekenntnisses zur Verankerung von Schiedsklauseln ist aber, dass dieses Bekenntnis nur im bilateralen Konsens Wirkung entfalten wird können. Zwischen den sich zur Arbitration bekennenden 20 Staaten (bei denen es sich durchwegs um Industriestaaten handelt) wird daher tatsächlich ein Schiedsverfahren zur Verfügung stehen, gegenüber den übrigen Staaten (wo Doppelbesteuerungsfälle oft besonders schwierig zu lösen sind) hilft dies jedoch nicht.

## VII. Ausblick

Aufgrund ihres Charakters als rechtspolitische Empfehlungen sind die BEPS-Reports der OECD nicht das Ende einer Entwicklung, sondern vielmehr der Beginn einer

<sup>30)</sup> OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report (2015).

<sup>31)</sup> Eine Schiedsklausel (mit dem EuGH als Schiedsgericht) gibt es derzeit nur im DBA Deutschland, obwohl solche Klauseln offiziell Teil der Abkommenspolitik Österreichs sind.

rechtspolitischen Aufgabe für die einzelnen Staaten. Dies gilt auch für Österreich, wo sich die Steuerpolitik mit den Ergebnissen der OECD zu befassen haben wird. Der vorliegende Beitrag hat aufzuzeigen versucht, wie sich die wichtigsten der von der OECD gegebenen Empfehlungen in das österreichische Steuerrecht einfügen würden. Dabei hat sich gezeigt, dass – vorsichtig formuliert – nicht alle OECD-Empfehlungen in die bisherige österreichische Steuerpolitik tatsächlich passen. Eine Übernahme dieser Empfehlungen in das österreichische Steuerrecht wäre daher jedenfalls sorgfältig zu überlegen und, wo dies angebracht ist, auch durchaus kritisch zu hinterfragen.

Dieser vorsichtige Zutritt zur Umsetzung der BEPS-Empfehlungen der OECD scheint auch deshalb angebracht, weil für viele der von der OECD identifizierten BEPS-Phänomene in Österreich ein empirischer Nachweis über deren tatsächliche Gravität bislang fehlt. Es ist ganz offensichtlich, dass weite Teile des BEPS-Reports von der OECD nicht mit Blick auf Österreich, sondern auf andere Länder und deren Rechtsordnungen geschrieben worden sind. Dies bedeutet nicht, dass nicht auch in der österreichischen Praxis BEPS-Themen tatsächlich auftreten können, die vielleicht im Einzelfall der Finanzverwaltung Schmerz bereiten. Eine seriöse Steuerpolitik müsste allerdings zunächst darlegen, dass es sich dabei nicht bloß um Einzelfälle, sondern tatsächlich um gravierende und insgesamt spürbar aufkommensrelevante Probleme handelt. Sollten dazu etwa in der Finanzverwaltung Daten verfügbar sein, wären diese zur breiten Diskussion vorweg auf den Tisch zu legen.

Insgesamt scheint das Gebot der Stunde in Österreich daher zu sein, in der zukünftigen Steuerpolitik beim Thema BEPS besonnen und mit Augenmaß vorzugehen. Es wäre fatal, sich von der medial gehypten „Welle“ der BEPS-Initiative mitreißen zu lassen und sich den mit dem Thema BEPS unweigerlich verbundenen Emotionen hinzugeben. Eine verantwortungsvolle Steuerpolitik sollte sich nicht von solchen Emotionen, sondern von sachlichen Überlegungen leiten lassen.

---

## Reform des Gerichtssystems des EuGH

Die Gesetzgebungsorgane der EU haben Ende Oktober den EuGH-Vorschlag zur Reform des Gerichtssystems gebilligt. Die Reform sieht eine Erhöhung der Zahl der Richter des Gerichts und eine Neuorganisation des Organs durch die Eingliederung des Gerichts für den öffentlichen Dienst in das Gericht vor. Die Billigung dieser Reform steht am Ende eines langen Gesetzgebungsprozesses und soll Qualität wie Effizienz weiter steigern.

---

## Viktor *Kreuschitz* bleibt Österreichs Richter beim Gericht der Europäischen Union

Der Hauptausschuss des Nationalrats hat mehrheitlich wieder Viktor *Kreuschitz* als Kandidaten für das Amt eines Richters beim Gericht der Europäischen Union vorgeschlagen. Die neue sechsjährige Funktionsperiode beginnt am 1. 9. 2016. *Kreuschitz* gehört dem Gericht seit 1. 9. 2013 an, vorher arbeitete er im Verfassungsdienst des Bundeskanzleramts und war ab 1997 Mitglied des Juristischen Dienstes der Europäischen Kommission. Dort befasste er sich mit Anti-Dumping-Verfahren, mit staatlichen Beihilfen sowie mit dem Arbeits- und Sozialrecht der Union und Fragen der Diskriminierung.

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App**

(26. Jahrgang 2016, Heft 1-12)

**EUR 262,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_ Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_ E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_ Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**