

VON BEPS (OECD) ZUR ANTI-BEPS-RL (EU)



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik



ÜBERSICHT

- Maßnahmenpakete auf EU-Ebene
- Anti-BEPS-Richtlinie
- Transparenz
- Strategie gegenüber Drittstaaten
- Beihilferecht als Anti-BEPS-Instrument
- Überblick: OECD und EU

KAPITEL I **MASSNAHMENPAKETE AUF** **EU-EBENE**



EU-INITIATIVEN | ÜBERSICHT

- Finanz-, Wirtschafts- und Eurokrise (seit 2007)
- Offshore-Leaks (2003), Luxemburg-Leaks (2014), Swiss-Leaks (2015), Panama-Leaks (2016)
- Unternehmenssteuerplanung als Thema der „Mainstreammedien“
- Projekt der OECD/G20 zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) (2013 bis 2015)



EU-INITIATIVEN | *ÜBERSICHT*

- Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (COM(2012)722, 6.12.2012)
- Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (COM(2015)136, 18.3.2015)
- Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung (COM(2015)302, 17.6.2015)
- Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung (28.1.2016)
- Weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (COM(2016)451, 5.7.2016)
- Körperschaftsteuerreformpaket (25.10.2016)

AKTIONSPLAN | *2012*

- **Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung** (COM(2012)722, 6.12.2012) – 34 konkreten kurz-, mittel- bzw langfristige Aktionen, zB ...
 - *Automatischer Informationsaustausch* – Neue AmtshilfeRL 2011/16/EU, ABI L 64/1 (2011) (anwendbar seit 1.1.2013), Ausdehnung auf Finanzinformationen (Richtlinie 2014/107/EU, ABI L 359/1 (2014); Vorschlag COM(2013)348)
 - Empfehlung zu *Aggressiver Steuerplanung* C(2012)8806 (6.12.2012)
 - Empfehlung zur *Haltung der EU gegenüber Steueroasen*, die über die derzeitigen internationalen Maßnahmen hinausgeht (C(2012)8805 (6.12.2012)
 - „*Besteuerungspflicht*“ für hybride Finanzinstrumente in der *Mutter-Tochter-RL* (ÄnderungsRL 2014/86/EU, ABI L 219/40 [2014], ab 1.1.2016; Vorschlag COM(2013)814)
 - Verpflichtende *Anti-Missbrauchsklausel in der Mutter-Tochter-RL* (ÄnderungsRL (EU) 2015/121, ABI L 21/1 (2015), ab 1.1.2016; Vorschlag COM(2013)814)

TRANSPARENZPAKET | 2015

■ *Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung* (COM(2015)136, 18.3.2015)

- Transparenz im Hinblick auf Rulings – Ausdehnung der AmtshilfeRL auf den automatischen *Austausch von Rulinginformationen* (Richtlinie (EU) 2015/2376; Vorschlag COM(2015)135)
- Weitere *Transparenzinitiativen*
 - Transparenzpflichten für multinationale Unternehmen → Specifically “Country-by-country reporting” (“CBCR”) → *OECD BEPS Action 13, nachfolgend Richtlinie (EU) 2016/881 (Änderung der AmtshilfeRL)*
 - Überarbeitung des Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung → *OECD BEPS Action 5*
 - Quantifizierung des Ausmaßes von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (“Tax Gap”) → *OECD BEPS Action 11*
 - Ankündigung der Aufhebung der SparzinsenRL → Nachfolgend Richtlinie (EU) 2015/2060, ABI L 301/1 (2015) (Vorschlag COM(2015)129)

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG | 2015

■ *Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung* (COM(2015)302, 17.6.2015)

- Re-Launch der *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) → *Körperschaftsteuerreformpaket*
- Faire *Besteuerung wo Gewinne erwirtschaftet werden* (zB CCCTB, CoC, doppelte Nichtbesteuerung, Verrechnungspreise, “Nexusansatz”) → *Körperschaftsteuerreformpaket*
- *Schaffung eines besseren Wirtschaftsumfeldes* (zB Koordinierung der Mitgliedstaaten hinsichtlich Steuerpolitik, Verwaltungsbürden, Compliancekosten), speziell im Hinblick auf grenzüberschreitende Verlustverwertung und Streitbeilegung → *Körperschaftsteuerreformpaket*
- Verbesserung der *Transparenz im Hinblick auf Drittstaaten* → *Externe Strategie*
- Verbesserung der *Koordination* der Mitgliedstaaten, zB im Hinblick auf Betriebsprüfungen und den Verhaltenskodex und die Platform on Tax Good Governance

STEUERVERMEIDUNG | 2016

■ Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung (28.1.2016)

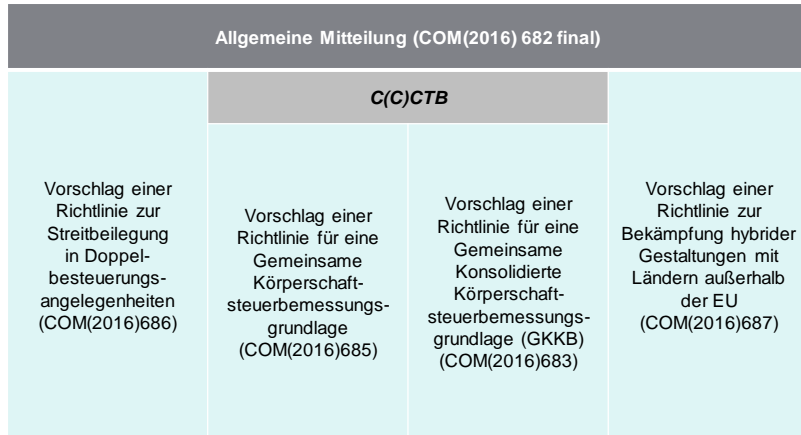
Allgemeine Mitteilung (COM(2016)23)			
Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (COM(2016)26) → <i>Richtlinie (EU) 2016/1164</i> → ATAD = Anti-BEPS-Richtlinie	Empfehlung zu Steuerabkommen (C(2016) 271)	Änderung der Richtlinie zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden – „CbC-Reporting“ (COM(2016)25) → <i>Richtlinie (EU) 2016/881</i>	Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung (COM(2016)24) → „Schwarze Listen“
Arbeitspapier (SWD(2016)6/2) und Studie zu Aggressiver Steuerplanung			

STEUERHINTERZIEHUNG | 2016

- Weitere Maßnahmen zur *Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung* (COM(2016)451, 5.7.2016)
 - Verstärkte Verknüpfung der Bekämpfung von *Geldwäsche mit den Steuertransparenzvorschriften* → Kommissionsvorschlag zur Anpassung der Amtshilfe RL COM(2016)451
 - Verbesserung des *Informationsaustauschs über wirtschaftliches Eigentum* ("Beneficial Ownership") → Derzeit Pilotprojekt der Mitgliedstaaten
 - Stärkere Beaufsichtigung der *Gestalter und Förderer aggressiver Steuerplanung* → OECD BEPS Action 12
 - Förderung höherer *Standards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich weltweit* → Entwicklung einer EU-Schwarzen Liste
 - Verbesserung des *Schutzes von Hinweisgebern* ("Whistle-blowers")

KST-REFORM | 2016

■ Körperschaftsteuerreformpaket (25.10.2016)



JYU

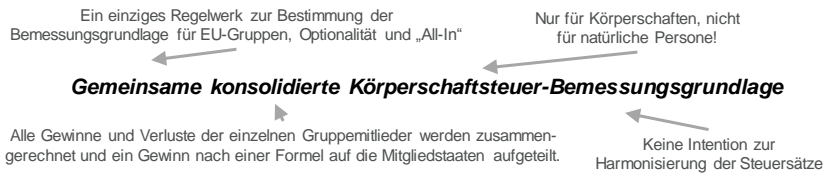
11

KAPITEL II ANTI-BEPS-RICHTLINIE



HINTERGRUND

- Vorschlag für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage im Jahr 2011 (COM(2011) 121, 16.3.2011) – Grundstruktur



- Vorteile liegen in der Vermeidung der Doppel- und Nichtbesteuerung, der Verlustverwertung und der Irrelevanz von Verrechnungspreisen, aber auch in der Bekämpfung von BEPS
- Angekündigter „mehrstufiger“ Re-Launch im Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung (COM(2015)302) und entsprechende Kommissionsvorschläge im Oktober 2016 (COM(2016)685 und COM(2016)683)

ANTI-BEPS-RICHTLINIE

- Entwicklung
 - Aspekte aus der Arbeit des Rates an der CCCTB (zB Doc. 14509/15 FISC 169 ECOFIN 916, 1.12.2015), Empfehlung des Parlaments (P8_TA(2015)0457, 16.12.2015), OECD/G20-BEPS-Projekt
 - Vorschlag einer Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (COM(2016) 26, 28.1.2016)
 - Bericht des EU-Parlaments (PE578.569v01-00, 1.3.2016)
 - Verabschiedung der Richtlinie im Juni 2016 → Richtlinie (EU) 2016/1164, ABI L 193/1 (2015) („ATAD“ = Anti-BEPS-Richtlinie)

ANTI-BEPS-RICHTLINIE

■ Überblick zum Inhalt

- Anwendbar auf EU-Körperschaften und EU-Betriebsstätten von Drittstaatskörperschaften (Art 1)
- Definitionen (Art 2)
- „Mindestschutzniveau“ (Art 3)
- Fünf Maßnahmen
 - Zinsschranke (Art 4) → *BEPS Action 4*
 - Wegzugsbesteuerung (Art 5)
 - Generelle Anti-Missbrauchsklausel (Art 6)
 - Hinzurechnungsbesteuerung (Art 7 und 8) → *BEPS Action 3*
 - Hybride Gestaltungen (Art 9) → *BEPS Action 2 und geplante Ausdehnung durch Kommissionsvorschlag COM(2016)687*
 - *Beachte: Keine Switch-Over-Klausel*
- Umzusetzen bis 31.12.2018 (Art 11) mit Ausnahmen
 - Wegzugsbesteuerung bis 31.12.2019
 - Zinsschranke bei bestehenden gezielten Maßnahmen bis spätestens OECD-Mindeststandard oder 1.1.2024

KAPITEL III TRANSPARENZ



TRANSPARENZ | HINTERGRUND

Instrument	Inhalt
Art 26 OECD MC	EOIR (→ auch Bankinformationen, in Österreich ADG, BGBl I 2009/102 + DBA-Nachverhandlungen)
Tax Information Exchange Agreements (TIEA) (2002)	EOIR + AEOI (seit 2015)
Multilateral Convention on Mutual Assistance in Tax Matters (1988/2010) (104 Staaten)	EOIR + AEOI (→ Grundlage für das CRS MCAA und das CbC MCAA)
Common Reporting Standard (2014)	AEOI on Financial Accounts (CRS MCAA [84 Staaten und 101 Kommittierungen])
BEPS Action 5 on Harmful Tax Competition (2015)	Exchange of Information on Rulings
BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting (2015)	AEOI of CbC Reports (CbC MCAA [44 Staaten])
Financial Action Task Force	Beneficial Ownership

AIA | SCHRITT 1

Schritt 1 – Bestimmte Nicht-Finanzinformationen (2011)

- Richtlinie 2011/16/EU (AmtshilfeRL)
- Automatischer Austausch von verfügbaren Informationen zu fünf Kategorien von Einkommen und Kapital ab 1.1.2015
 - Vergütungen aus unselbständiger Arbeit
 - Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen
 - Lebensversicherungsprodukte
 - Ruhegehälter
 - Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus
- Digitale Implementierung (Verordnung (EU) 2015/2378)
- Umsetzung in Österreich durch Verordnung betreffend die Durchführung des automatischen Informationsaustausches, BGBl II 2014/380 (basiert auf § 7 Abs 3 EU-AHG)

AIA | SCHRITT 2

Schritt 2 – Finanz- informationen (2015)

- Richtlinie 2014/107/EU (Änderung der AmtshilfeRL)
- Ausdehnung des automatischen Informationsaustausches auf Finanzinformationen (ohne Erfordernis der Verfügbarkeit) grundsätzlich ab September 2017 (Verlängerung für Österreich)
- Umfasst
 - Finanzeinkünfte (Zinsen, Dividenden und ähnliche Einkünfte)
 - Kontosalden
 - Erlöse aus der Veräußerung von Finanzvermögen
- Zugleich Implementierung des „Common Reporting Standards“ der OECD, digitale Umsetzung (Verordnung (EU) 2015/2378) – *Anmerkung: Verpflichtung von 101 Staaten auf OECD-Ebene (Stand: 26. 7. 2016)*
- Hintergrund insbesondere die Abkommen der Mitgliedstaaten mit den USA im Hinblick auf den „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA)
- Umsetzung in Österreich durch das „Bankenpaket“ (Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, BGBl I 2015/116)

AIA | SCHRITT 2

Schritt 2 – Finanz- informationen (2015)

- Verschiedene Querwirkungen
 - Aufhebung der SparzinsenRL (durch Richtlinie (EU) 2015/2060)
 - Verhandlungen/Abkommen mit Drittstaaten (Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra, San Marino)

	Ratsentscheidung zur Unterzeichnung	Text des Protokolls	Ratsentscheidung zum Abschluss	Anwendung
Schweiz	(EU) 2015/860, ABI L 136/5 (2015) — COM(2015)150	ABI L 333/12 (2015)	(EU) 2015/2400, ABI L 333/10 (2015) — COM(2015)151	1.1.2017
Liechtenstein	(EU) 2015/1994, ABI L 290/16 (2015) — COM(2015)394	ABI L 339/3 (2015)	(EU) 2015/2453, ABI L 339/1 (2015) — COM(2015)395	1.1.2016
Monaco	(EU) 2016/1392, ABI L 225/1 (2016) — COM(2016)200	ABI L 225/3 (2015)	(EU) 2016/1830, ABI L 280/1 (2016) — COM(2016)201	1.1.2017
Andorra	(EU) 2016/242, ABI L 45/10 (2016) — COM(2015)632	ABI L 268/40 (2016)	(EU) 2016/1751, ABI L 268/38 (2016) — COM(2015)631	1.1.2017
San Marino	(EU) 2015/2469, ABI L 346/1 (2015) — COM(2015)519	ABI L 346/3 (2015)	(EU) 2016/828, ABI L 140/1 (2016) — COM(2015)518	1.1.2016

AIA | SCHRITT 3

Schritt 3 – „Rulings“ (2015)

- Richtlinie (EU) 2015/2376 (Änderung der AmtshilfeRL) → *OECD BEPS Action 5*
- Austausch von verbindlichen grenzüberschreitenden Voraburteilen und APA ab 1.1.2017 grundsätzlich für Rulings, die nach dem 31.12.2016 erteilt wurden, aber auch gewisse ältere Rulings
- Teil des Pakets zur Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (COM(2015) 136, 18. 3. 2015)
- Umsetzung in Österreich im EU-Amtshilfegesetz (Änderung im Rahmen des EU-AbgÄG 2016, BGBl I 2016/77)
- Aber:
 - Informationen dürfen von der Kommission „nicht für andere Zwecke verwendet werden als für die Prüfung, ob und inwieweit die Mitgliedstaaten dieser Richtlinie nachkommen“ (dh keine Weiterleitung von DG TAXUD an DG COMP; Art 8a Abs 8 und Art 23a Abs 1 AmtshilfeRL)
 - Beschränkte Informationen und Informationszugang für die Kommission (zB kein Unternehmensname, keine Zusammenfassung des Inhalts, keine für die Verrechnungspreisfestlegung zugrunde gelegten Kriterien, keine Identifizierungskriterien anderer betroffener Personen; Art 21 Abs 5 AmtshilfeRL)

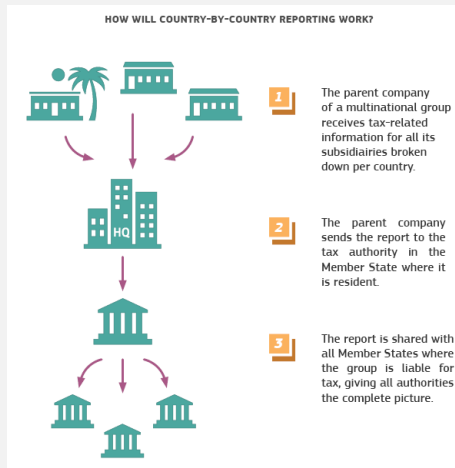
AIA | SCHRITT 4

Schritt 4 – „Country-by- Country Reports“ (2016)

- Richtlinie (EU) 2016/881 (Änderung der AmtshilfeRL) → Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung (COM(2016) 25, 28. 1. 2016) → *OECD BEPS Action 13*
- Austausch von länderweisen Berichten („Country-by-Country Reports“) ab 1.1.2017
 - Schaffung einer Verpflichtung für große Unternehmen (Gruppenumsatz \geq € 750 Mio), bestimmte steuerrelevante Informationen jährlich für alle Steuerhoheitsgebiete, in denen sie einer Geschäftstätigkeit nachgehen, zur Verfügung zu stellen (zB die Höhe ihrer Erträge, ihre Vorsteuergewinne oder -verluste, ihre bereits gezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern, ihre Beschäftigtenzahl).
 - Automatischer Austausch dieser Informationen mit den betroffenen Mitgliedstaaten.
- Verpflichtung von 44 Staaten auf OECD-Ebene (Stand: 30.6.2016), elektronisches Austauschformat der OECD (22.3.2016)
- Umsetzung in Österreich durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG), BGBl I 2016/77
- *In Diskussion: „Public Country-by-Country Reporting“ → Öffentliche Steuertransparenz für multinationale Unternehmen (Vorschlag zur Änderung der RechnungslegungsRL, COM(2016)198, 12.4.2016)*

AIA | SCHRITT 4

Schritt 4 – „Country-by- Country Reports“ (2016)



JYU

23

AIA | SCHRITT 5

Schritt 5 – Zugang zu Anti- Geldwäsche- daten (2016)

- Vorschlag für eine Änderung der AmtshilfeRL, um den Steuerverwaltungen Zugang zu Anti-Geldwäsche-Informationen zu geben (Kommissionsvorschlag COM(2016)452) und politischen Einigung im Rat (Pressemitteilung 633/16 [8. 11. 2016]).
- Betrifft insb Fälle, in denen der Kontoinhaber eine zwischengeschaltete Struktur (dh eine passive nichtfinanzielle Einheit) ist → Finanzinstitute prüfen diese Einheit und ermitteln und melden ihre beherrschenden Personen („wirtschaftliche Eigentümer“ in der Anti-Geldwäsche-Terminologie).
- Soll ermöglichen, die ordnungsgemäße Anwendung der Richtlinie durch die Finanzinstitute sowie die korrekte Ermittlung und Meldung der beherrschenden Personen zwischengeschalteter Strukturen zu überwachen, zu prüfen oder zu bestätigen. → Zugang zu Due Diligence Informationen und nationalen „Beneficial Ownership“-Daten.

JYU

24

KAPITEL IV

STRATEGIE GEGENÜBER DRITTSTAATEN



DRITTSTAATEN UND GOOD GOVERNANCE | TRANSPARENZ

- Empfehlung zur *Haltung der EU gegenüber Steueroasen*, die über die derzeitigen internationalen Maßnahmen hinausgeht (C(2012)8805 vom 6.12.2012)

- Enthält...

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ... eine Liste der Minimalanforderungen an „Good Governance (Transparenz, Informationsaustausch, kein schädlicher Steuerwettbewerb bei der Unternehmensbesteuerung) <input type="checkbox"/> ... Maßnahmen gegen Drittstaaten, die diesen Minimalanforderungen nicht genügen <input type="checkbox"/> ... Maßnahmen zu Gunsten von Drittstaaten, die diesen Minimalanforderungen genügen <input type="checkbox"/> ... Maßnahmen zu Gunsten von Drittstaaten, die sich zur Erfüllung der Minimalanforderungen verpflichtet haben | <ul style="list-style-type: none"> 4. Measures directed against third countries not complying with minimum standards set out in point 3 4.1. Member States should publish blacklists of third countries not complying with minimum standards set out in point 3, with a view to the application of point 4.3. Those blacklists should make reference to this Recommendation. 4.2. Member States that have adopted national blacklists should include in such lists third countries not complying with minimum standards set out in point 3. 4.3. Each Member State having concluded a double taxation convention with a third country not complying with minimum standards as set out in point 3 should, as most appropriate with a view to improve compliance by that third country with these standards, either seek to renegotiate the convention, suspend or terminate the convention. |
|---|--|

DRITTSTAATEN UND GOOD GOVERNANCE | SCHWARZE LISTE

- Anhang zum Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung (COM(2015)302, 17.6.2015)
- Empfehlung für Maßnahmen, die Drittstaaten zur Anwendung von Mindeststandards im Steuerbereich anhalten sollen → Plattform on Tax Good Governance, Komplation einer EU-Liste aus den mitgliedstaatlichen Listen

ANNEX 1 list of third country non-cooperative tax jurisdictions:

As part of the work of the Platform on Good Tax Governance, in late 2014 Member States provided the Commission with lists of those jurisdictions they identified as non-cooperative tax jurisdictions. Member States use a variety of criteria to identify these jurisdictions, including lack of transparency, lack of exchange of information, the presence of harmful tax measures, and the use of a low or no tax rate.

The below list indicates those tax jurisdictions which appeared the most often on those lists. Member States discussed in the December 2014 Platform on Good Tax Governance. Those listed below appear on the list of at least 10 Member States. The Commission will amend this list on a periodic basis to reflect changes to Member States' national lists.

Azerbaij**
 Argentina**
 Antigua and Barbuda**
 Bahamas**
 Barbados**
 Belize**
 Bermuda**
 British Virgin Islands**
 Brunei**
 Cayman Islands*
 Cook Islands
 Grenada**
 Guernsey**
 Hong Kong**
 Liberia
 Liechtenstein**
 Maldives
 Marshall Islands**
 Mauritius**
 Monaco**
 Montserrat**
 Niue**
 Palau**
 Saint Vincent and the Grenadines**
 Saint Christopher and Nevis**
 Seychelles**
 Turks and Caicos Islands**
 US Virgin Islands
 Vanuatu

* Early adopter of the new global standard on the automatic exchange of information, first exchanges in 2017.
 ** Committed to adopting the new global standard on automatic exchange of information, first exchanges in 2018.
 *** Early adopter of the new global standard on the automatic exchange of information, first exchanges in 2017.
 Country mapped in exchange on company taxation with the Central Director for Business Taxation Group.
 As Member States may use a number of different criteria when assessing tax jurisdictions, it is not clear how the addition to some jurisdictions of global reporting standards will affect this list.

DRITTSTAATEN UND GOOD GOVERNANCE | SCHWARZE LISTE

- Informationen zu den einzelnen Mitgliedstaaten (zum Stand 31.12.2015)*

Finland lists

- Barbados
- Bosnia and Herzegovina
- Former Yugoslav Republic of Macedonia
- Georgia
- Kazakhstan
- Malaysia
- Moldova
- Montenegro
- Serbia
- Singapore
- Switzerland
- Tajikistan
- United Arab Emirates
- Uruguay
- Uzbekistan

* At http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/tax-good-governance-world-seen-eu-countries_en/

DRITTSTAATEN UND GOOD GOVERNANCE | EXTERNE STRATEGIE

- Mitteilung über eine *externe Strategie für effektive Besteuerung* (COM(2016)24) → „Schwarze Listen“
 - Neuer EU-Prozess zur Erstellung einer Liste von Drittstaaten, die Mindeststandards hinsichtlich der „Tax Good Governance“ nicht einhalten
 - Dreistufiger Prozess zur Erstellung einer EU-Liste
 - **Scoreboard** → Vorbeurteilung aller Drittstaaten auf Basis neutraler Merkmale und Risikobeurteilung
 - **Screening** → Auswahl von Drittstaaten zur Überprüfung auf Basis von „Tax Good Governance“-Kriterien (zB Transparenz, fairer Steuerwettbewerb, BEPS-Umsetzung) → Kriterienfestlegung in Dok. 14166/16 FISC 187 ECOFIN 1014 (8. 11. 2016)
 - **Listing** → Aufnahme auf die EU-Liste, sofern der Drittstaat die Kooperation/Diskussion verweigert
- Ziel: Gemeinsame Gegenmaßnahmen der Mitgliedstaaten gegen gelistete Drittstaaten

I. Third Country Jurisdictions that raise high in six selection indicators	RISK RATING			RISK RATING			RISK RATING		
	High	Medium	Low	High	Medium	Low	High	Medium	Low
Australia	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
Canada	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
China	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
France	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
Germany	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
India	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
Italy	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
Japan	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
UK	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0
USA	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0	10.0	20.0	30.0



DRITTSTAATEN UND GOOD GOVERNANCE | EXTERNE STRATEGIE

- Mitteilung über eine *externe Strategie für effektive Besteuerung* (COM(2016)24) – Zeitplan



* Source: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en



KAPITEL V

BEIHILFERECHT ALS ANTI-BEPS-INSTRUMENT



BEIHILFEN | ÜBERBLICK

- Art 107 Abs 1 AEUV als Bestandteil des Wettbewerbsrechts

Artikel 107
(ex-Artikel 87 EGV)

(1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

- Findet auch auf Steuermaßnahmen Anwendung, zB Reduktionen der Bemessungsgrundlage, Reduktion der Steuerlast, Aufschub etc.
- Eine Beihilfe nach Art 107 Abs 1 AEUV liegt vor, wenn eine Steuermaßnahme *kumulativ* ...
 - ... vom einem Mitgliedstaat oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird,
 - ... eine Begünstigung für ...
 - ... bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige darstellt (Selektivität), ...
 - ... den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht ...
 - ... und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt.
- Einige automatische oder im Ermessen der Kommission stehende Ausnahmen (Art 107 Abs 2 und 3 AEUV)
- Direkt anwendbares Durchführungsverbot (Art 108 Abs 3 AEUV)

JYU

BEIHILFEN | SELEKTIVITÄT

■ Unklarheiten bei der Selektivitätsprüfung

- Dreistufiges Verfahren versus Vergleichbarkeitsprüfung?
- Verlangt Art 107 Abs 1 AEUV, dass eine Gruppe von Unternehmen mit spezifischen (*ex ante* bestimmbaren) Merkmalen festzulegen ist? – So Schlussanträge GA Kokott 16.4.2015, C-66/14, *Finanzamt Linz*, EU:C:2015:242, versus Schlussanträge GA Wathelet 28.7.2016, C-20/15 P und C-21/15 P, *World Duty Free Group (Autogrill) und Banco Santander*, EU:C:2016:624
- Internationale Aktivität als Selektivitätskriterium? – Ablehnend wohl Urteile des Gerichts vom 7. 11. 2014 in den Rs T-219/10, *Autogrill España*, EU:T:2014:939, und T-399/11, *Banco Santander SA und Santusa Holding SL*, EU:T:2014:938
- Ausdehnung einer rechtswidrigen Steuerbeihilfe auf andere Steuerpflichtige zur „Beseitigung“ des Beihilfencharakters? – Dagegen zB EuGH 15. 6. 2006, C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide*, EU:C:2006:403, Rn 45, dafür aber bei Verdrängung eines Nachteils durch die Niederlassungsfreiheit VwGH 10. 2. 2016, 2015/15/0001, ÖStZB 2016/59, 154.

JYU

BEIHILFEN | RULINGS

■ Rulings und Beihilfenrecht

- Verfahren, mit denen ausschließlich eine Auslegung von allgemeinen Vorschriften bezweckt wird, begründen im Prinzip keine Vermutung für das Vorliegen einer Beihilfe, insbesondere zur Gewährleistung von Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit
- Möglichkeit der Beihilfengewährung durch Ermessensübung bei Anwendung einer generellen Maßnahme, insbesondere bei Abweichen von objektiven Kriterien (EuGH 26. 9. 1996, C-241/94, *Frankreich/Kommission*, Slg 1996, I-4551, Rn 23 f)
- Vorteil durch Abweichungen von der Regelung, „die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt“ (EuGH 22. 6. 2006, C-182/03 und C-217/03, *Belgien und Forum 187 ASBL/Kommission*, EU:C:2006:416, Rn 95 f, zur Kostenaufschlagsmethode bei belgischen Koordinationszentren)

JYU

BEIHILFEN | RULINGS

Staat	Unternehmen	Zahl	Thema	Entscheidung	Anhängiges Rechtsmittel
IR	Apple	SA.38373	Langfristige (15 Jahre) Anwendung der TNMM (65% bzw – ab einer gewissen Kostenbasis – 20%) so gewählt, dass ein bestimmter steuerpflichtiger Gewinn (28-38 Mio US\$) erreicht wird	Negative Entscheidung mit Rückforderung – IP/16/2923 (30.8.2016)	—
NL	Starbucks	SA.38374	Qualifikation als „Toll Manufacturer“ und TNMM (9-12%) bei spezifisch definierter Bemessungsgrundlage samt darauf basierender Bemessung der Lizenzzahlungen	Negative Entscheidung mit Rückforderung – IP/14/663 (21.10.2015)	T-760/15, <i>Niederlande/Kommission</i>
LUX	Fiat	SA.38375	Festlegung einer Bemessungsgrundlage von ca € 2,5 Mio (+/- 10%) auf Basis der TNMM	Negative Entscheidung mit Rückforderung – IP/14/663 (21.10.2015)	T-759/15, <i>Fiat Chrysler Finance Europe</i> , T-755/15, <i>Luxemburg/Kommission</i>
LUX	Amazon	SA.38944	Langfristige (10 Jahre) Anwendung der TNMM (4-6% mit umsatzbezogener Unter- und Obergrenze) und Festsetzung der Lizenzgebühren als darüber liegende Restgröße	—	—

JYU

BEIHILFEN | RULINGS

- Tz 174 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV (19. 5. 2016):

174. Zusammenfassend ist festzustellen, dass Steuervorbescheide ihrem Empfänger insbesondere dann einen selektiven Vorteil verschaffen, wenn
- a) das nationale Steuerrecht im Vorbescheid falsch angewendet wird und dies zu einem niedrigeren Steuerbetrag führt²⁵⁶;
 - b) Vorbescheide von anderen Unternehmen in ähnlicher Rechts- und Sachlage nicht in Anspruch genommen werden können²⁵⁷; oder
 - c) die Verwaltung diesen Steuerpflichtigen im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen, die sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden, steuerlich „bevorzugt“ behandelt. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn die Steuerbehörde eine Verrechnungspreisvereinbarung akzeptiert, die nicht dem Arm's Length-Grundsatz entspricht, weil die durch den Vorbescheid bestätigte Methode ein Ergebnis hervorbringt, das von einem zuverlässigen Näherungswert für ein marktbasierendes Ergebnis abweicht²⁵⁸. Gleiches gilt, wenn der Vorbescheid es dem Empfänger ermöglicht, auf alternative, indirektere Methoden zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns zurückzugreifen, bei denen beispielsweise festgelegte Margen für eine Methode des erhöhten Selbstkostenpreises („Cost-Plus“-Methode) oder eine Wiederverkaufspreismethode zur Bestimmung eines angemessenen Transferpreises herangezogen werden, obwohl direktere Methoden zur Verfügung stehen²⁵⁹.

JYU

BEIHILFEN | *RULINGS*

- Art 9 OECD MA und OECD Verrechnungspreisrichtlinien als – vom nationalen Recht unabhängiges – „Referenzsystem“?
 - So zB Tz 172 f der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV (19. 5. 2016), und Pkt 18 des DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings (3. 6. 2016)
 - Vergleich mit unverbundenen Unternehmen versus Vergleich mit innerstaatlichen verbundenen Unternehmen versus Vergleich mit anderen, international verbundenen Unternehmen (dh, ist jede Einzelmaßnahme *per se* selektiv)?
 - Relevanz eines innerstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatzes?
- Hinterfragung der gewählten Verrechnungspreismethode, zB TNMM statt CUP?
- Globalanalyse aufgrund der „economic rationality“ der Struktur, speziell bei Verzicht auf Gewinnpotential?
- Bandbreite oder exakter Preis?
- Bedeutung für „Safe Harbours“?
- Fokus auf „manifest breach of the arm’s length principle“ (Pkt 23 des DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings [3. 6. 2016])

JYU

BEIHILFEN | *EU VERSUS US?*

- Politische Diskussion zwischen den USA und der EU hinsichtlich der „rückwirkenden“ Besteuerung (Rückforderung von Beihilfen) und des „überproportionalen“ Abziels auf US-Unternehmen
 - Letter by *Jacob Lew*, Secretary of the Treasury, to Mr. *Jean-Claude Juncker*, President of the European Commission (11.2.2016).
 - Letter by *Margrethe Vestager*, Member of the European Commission, to *Jacob Lew*, Secretary of the Treasury (29.2.2016)
- Treasury Department White Paper „The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings“ (24.8.2016)
- Gegenwärtige und zukünftige Rechtsfragen, zB hinsichtlich ...
 - ... der (indirekten) Anrechenbarkeit der rückgeforderten Beträge in den USA? (zB Verjährung, Rückforderung außerhalb des Steuerrechts) → *Umgekehrt: Frage der Berücksichtigung einer Nichtanrechnung bei der Rückforderungsentscheidung?*
 - ... einer möglichen „Strafbesteuerung“ europäischer Unternehmen in den USA nach § 891 IRC („Senators Ask White House to Consider Retaliatory Tax Measure on EU“, Wall Street Journal vom 15. 1. 2016)? – Verdoppelung des Steuersatzes “[w]henver the President finds that, under the laws of any foreign country, citizens or corporations of the United States are being subjected to discriminatory or extraterritorial taxes“.
 - ... der mögliche Bedeutung und Reichweite von Schiedsklauseln in der Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP) im Hinblick auf die Rückforderung von Beihilfen?

JYU

BEIHILFEN | BEPS

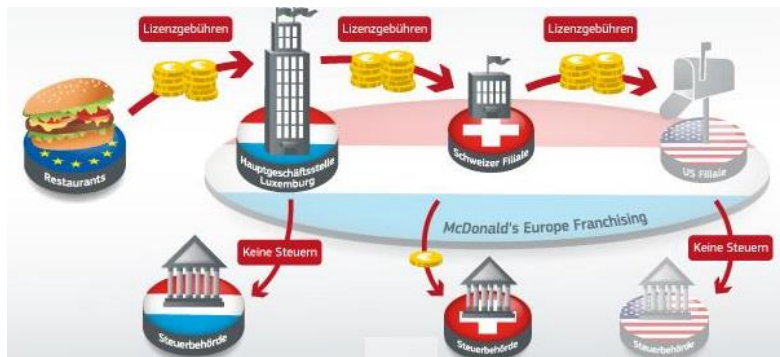
■ Beihilfenrecht und BEPS

- Aktuelle Diskussion zur Nutzung des Beihilfenrechts gegen BEPS mit vielen offenen Fragen (zB „Schuldzuordnung“ bei doppelter Nichtbesteuerung) – ZB Literaturdiskussion zwischen *Rossi-Maccanico* (75 Tax Notes Int'l 857 [Sept. 8, 2014]) und *Luja* (76 Tax Notes Int'l 453 [Oct. 27, 2014])
- Unterscheidung zwischen „real mismatches“ aufgrund von Disparitäten und „deliberate mismatches“, womöglich unter dem Vorbehalt der Konsistenz (Entscheidung zur „Gruppenzinsbox“ K(2009) 4511, Tz 110 ff)
- Bedeutung des Beihilfenrechts für „BEPS-Themen“?
 - Sind Mitgliedstaaten frei, ihre Steuersysteme zu gestalten, oder müssen diese mit Prinzipien des internationalen Steuerrechts (zB Einfachbesteuerung, Besteuerung von Aktiveinkommen im Quellenstaat, Nichtumgehung) kompatibel sein, sodass diese das „Referenzsystem“ bilden?
 - Ist die Niedrigbesteuerung von passiven Einkünften beihilfenverdächtig? – Keine Selektivität, nur weil manche Unternehmen mehr als andere in den Genuss der steuerlichen Maßnahme kommen (so zur „Gruppenzinsbox“ K(2009) 4511, Tz 118)
 - Ist grenzüberschreitende Steuerplanung und Steuerarbitrage (zB durch hybride Gesellschaften oder Instrumente) per se selektiv, weil sie nur multinationalen Unternehmen offenstehen?
 - Kann ein allfälliger Vorteil zB aufgrund von internationaler Steuerarbitrage einem Mitgliedstaat zugeordnet werden? – Sofern eine Regelung *de jure* für in- und ausländische Unternehmen gilt, begründen unterschiedliche Steuersysteme der Mitgliedstaaten keine Selektivität (zB keine „Kompensation“ einer Niedrigbesteuerung durch eine Abzugsbeschränkung; so zur „Gruppenzinsbox“ K(2009) 4511, Tz 110 ff)

JYU

BEIHILFEN | BEPS

- Einleitung des Verfahrens gegen Luxemburg wegen möglicher Beihilfe an McDonald's (SA. 38945, Entscheidung am 6.6.2016 veröffentlicht)
- Doppelte Nichtbesteuerung, weil Luxemburg in einem Ruling Lizenzgebühren der US-Betriebsstätte zuordnete (und nach dem DBA-USA befreite), diese in den USA aber nicht besteuert werden (weil nach nationalem US-Steuerrecht kein „active trade or business“ vorliege)



JYU

BEIHILFEN | BEPS

- Einige Offene Fragen zum McDonald's-Fall
 - Doppelte Nichtbesteuerung oder die Anwendung eines DBAs mit Befreiungsmethode stellt offenbar nicht *per se* eine Beihilfe dar, aber die „Fehlanwendung“ eines DBAs kann nach Ansicht der Kommission durchaus eine Beihilfe begründen
 - Problembereiche der Kommissionsauslegung des DBA
 - Das DBA zwischen Luxemburg und den USA bezieht sich nicht ausdrücklich auf die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung
 - Das DBA zwischen Luxemburg und den USA stammt aus einer Zeit (1996) vor der Änderung des OECD MK im Gefolge des Partnership Reports (nunmehr Art 23A Z 32.6 des MK)
 - Der OECD MK befasst sich insoweit nur mit abkommensrechtlichen Qualifikationskonflikten, nicht aber mit Situationen, in denen ein Staat nach nationalem Steuerrecht nicht besteuert (und sich daher nicht durch das Abkommen an der Ausübung eines bestehenden nationalen Besteuerungsrechts gehindert sieht)
 - Unklar: Zuordnung der Lizenzgebühren zur US-Betriebsstätte (nach nationalem Steuerrecht bzw nach DBA-Recht)
 - Anmerkung: Gegenwärtig Arbeit an einem Protokoll zum DBA zwischen Luxemburg und den USA, wonach bei Zuordnung von Gewinnen an eine nicht oder niedrig besteuerte Betriebsstätte keine Abkommensvorteile gewährt werden

JYU

KAPITEL VI ÜBERBLICK: OECD UND EU



OECD UND EU | ÜBERBLICK

OECD	EU
Action 1: Digitale Wirtschaft	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Schlussbericht der Expertengruppe der Kommission zum Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ (2014) ▪ Aktionsplan im Bereich der MwSt (COM(2016)148) ▪ Arbeiten der Kommission auch zu steuerlichen Fragen der kollaborativen Wirtschaft („Sharing Economy“) (COM(2016)288 und COM(2016)356) ▪ Zukünftig Beobachtung der Situation, um zu prüfen, ob allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung ausreichen, um den digitalen Risiken zu begegnen
Action 2: Hybride Gestaltungen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einführung einer Besteuerungspflicht in der Mutter-Tochter-RL für Ausschüttungen, insoweit sie im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind („hybride Finanzinstrumente“) (Richtlinie 2014/86/EU; ab 2016) ▪ Bestimmungen in der Anti-BEPS-Richtlinie zum Umgang mit hybriden Gestaltungen (Art 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164; ab 2019) und Kommissionsvorschlag zur Erweiterung dieser Bestimmung (COM(2016)687), vorgehend auch Arbeiten der Code of Conduct Gruppe etwa zu hybriden Betriebsstätten ▪ Empfehlung an die Mitgliedstaaten, eine Subject-to-Tax-Klausel in ihren DBA zu verankern (C(2012)8806) ▪ Vorschlag zur Einfügung einer (erweiterten) „Subject-to-Tax“- bzw Minimalbesteuerungs-Klausel in die Zinsen-Lizenzgebühren-RL (COM(2011)714)
Action 3: Hinzurechnungs- besteuerung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bestimmungen in der Anti-BEPS-Richtlinie für beherrschte ausländische Unternehmen (Art 7 und 8 der Richtlinie (EU) 2016/1164; ab 2019)

JYU

OECD UND EU | ÜBERBLICK

OECD	EU
Action 4: Zinsschranke	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bestimmung in der Anti-BEPS-Richtlinie zur Begrenzung der Zinsabzugsmöglichkeiten („Zinsschranke“) innerhalb und außerhalb der EU (Art 4 der Richtlinie (EU) 2016/1164; ab 2019, spätestens ab 2024)
Action 5: Schädliche Steuerpraktiken	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Änderung der AmtshilfeRL und Einführung der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen über alle Vorbescheide („Rulings“) mit grenzüberschreitender Wirkung (Richtlinie (EU) 2015/2376; ab 2017) ▪ Einigung in der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Code-of-Conduct-Gruppe) auf den „modifizierten Nexus-Ansatz“ für Patentboxen (und Überprüfung von dessen Umsetzung durch die Code-of-Conduct-Gruppe) und weitere Arbeiten der Code-of-Conduct-Gruppe zu schädlichem Steuerwettbewerb ▪ Kontrolle des Beihilfenrechts durch die Kommission, auch im Hinblick auf „Rulings“ ▪ Arbeit der Code-of-Conduct-Gruppe an Richtlinien für die Bedingungen und Regeln zur Erlassung von „Rulings“ durch die Mitgliedstaaten ▪ Vorschlag zur Änderung der AmtshilfeRL hinsichtlich des Zugangs der Abgabenbehörden zu Geldwäschedaten (COM(2016)452), Pilotprojekt aller EU-Mitgliedstaaten zur Verbesserung des Informationsaustauschs über wirtschaftliches Eigentum („Beneficial Ownership Information“) und Ankündigung einer Analyse durch die Kommission für 2016 ▪ Strategie für Maßnahmen, Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich zu veranlassen, und Entwicklung einer „Externen Strategie“ (unter anderem durch eine geplante „EU-Black-List“; COM(2016)451)

JYU

OECD UND EU | ÜBERBLICK

OECD	EU
Action 6: Abkommens- missbrauch	<ul style="list-style-type: none"> Empfehlung an die Mitgliedstaaten, eine generelle Anti-Missbrauchsklausel im nationalen Recht und eine Subject-to-tax-Klausel in DBA einzufügen (C(2012)8806) Empfehlung an die Mitgliedstaaten, in ihre Steuerabkommen in Einklang mit dem EU-Recht eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch („Principal Purpose Test“) aufnehmen (C(2016) 271) Generelle Anti-Missbrauchsklausel in der Anti-BEPS-Richtlinie (Art 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 ; ab 2019)
Action 7: Betriebsstätten	<ul style="list-style-type: none"> Empfehlung an die Mitgliedstaaten, den geänderten OECD-Ansatz für Betriebsstätten (Art 5 OECD MA) zur Verhinderung einer künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte anzuwenden (C(2016) 271)
Action 8-10: Verrechnungs- preise	<ul style="list-style-type: none"> Laufende Arbeiten des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums (JTPF) an einem EU-Ansatz zur Überprüfung und Aktualisierung der Verrechnungspreisregeln Arbeit der Kommission mit den Mitgliedstaaten an einer abgestimmten, konkreteren Umsetzung der OECD-Leitlinien innerhalb der EU (COM(2015)302)
Action 11: Daten	<ul style="list-style-type: none"> Arbeiten an einer besseren Quantifizierung der Steuerlücke durch Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Einsetzung einer Fiscalis-Projektgruppe (COM(2015)136)

JYU

OECD UND EU | ÜBERBLICK

OECD	EU
Action 12: Offenlegung aggressiver Steuerplanungs- modelle	<ul style="list-style-type: none"> Beobachtung dieser Problematik als Teil der Agenda der Kommission für Steuertransparenz (COM(2016)451), Aufruf des Rates zur Prüfung von Legislativmaßnahmen (Press release 281/16) Öffentliche Konsultation zu der Frage, ob und wie die EU gegen Berater und Intermediäre vorgehen soll, die Hilfe bei der Steuerhinterziehung und -umgehung leisten (Herbst 2016; IP/16/3618)
Action 13: Country-by- Country-Reporting	<ul style="list-style-type: none"> Änderung der AmtshilfeRL und Einführung der Verpflichtung der länderbezogenen Berichterstattung („Country-by-Country-Reporting“) und deren Austausch zwischen den Steuerbehörden (Richtlinie (EU) 2016/881; ab 2017) Vorschlag zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie zur Einführung einer Offenlegung von Ertragsteuerinformationen („Public Country-by-Country-Reporting“; COM(2016)198)
Action 14: Streitbeilegung	<ul style="list-style-type: none"> Multilaterale Schiedskonvention zur Lösung von Verrechnungspreisdissen (Übereinkommen 90/436/EWG) und dazugehöriger Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens (ABI C 322/1 [30.12.2009]) Richtlinienvorschlag zur Streitbeilegung in Doppelbesteuerungsfällen in der EU (COM(2016)686) Expertengruppe „Plattform für die Themenbereiche verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen, aggressive Steuerplanung und Doppelbesteuerung“
Action 15: Multilaterales Abkommen	<ul style="list-style-type: none"> Empfehlung zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, worin die Ansichten der Kommission zu abkommensbezogenen Fragen (Betriebsstätten, „Principal Purpose Test“) dargelegt werden, die von den Mitgliedstaaten in Verhandlungen über ein multilaterales Instrument berücksichtigt werden sollten (C(2016) 271)

JYU

**VIELEN DANK FÜR IHRE
AUFMERKSAMKEIT!**

