

Die Umsetzung der ATAD in Österreich – steuerpolitische Gesamtwürdigung



Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw



- Die ATAD – so oder so ein Meilenstein im Europäischen Steuerrecht
 - wichtiger Schritt im „Kampf gegen Steuervermeidung“?
 - oder Irrweg fehlgeleiteter Steuerharmonisierung in der EU?
 - heute liegen solche Grundsatzfragen hinter uns – die ATAD ist ein Faktum
- Jedenfalls hat ATAD die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten beschränkt
 - Aber: zT wesentliche Spielräume bei Umsetzung
 - Insbesondere: ATAD als bloßer Mindeststandard
- Daher näherer Blick auf nationale Umsetzung lohnend
 - JStG 2018

- HZR bislang für Österreich als nicht erforderlich angesehen
 - Hoher Vollzugsaufwand, viele Anwendungsprobleme
 - Nur wenige Fälle
 - Methodenwechsel zur Anrechnung (§ 10 Abs 4 KStG aF) und Missbrauch (§ 22 BAO) bisher ausreichend
 - Durch ATAD aufgetragene HZR wird daher Fremdkörper bleiben
- wohl gerade deshalb: maßvolle Umsetzung in Österreich
 - nur für in ATAD genannte "Kategorien" von Passiv-Einkünften
 - Drittel-Grenze
 - Banken/Versicherungen nur bei Captive-Strukturen
 - Beherrschung >50% durch Körperschaften
 - 12.5% feste Steuersatz-Grenze

- Zentrale Frage: Wie stark ist Bekenntnis zum Substanznachweis (Escape-Klausel)?
 - ATAD anerkennt die *Cadbury Schweppes* Judikatur des EuGH
 - nur "*wholly artificial arrangement*" darf zur HZR führen
 - Nachweis der "*rein künstlichen Gestaltung*" erforderlich
 - JStG 2018: für "*wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit*" ist "*Substanznachweis*" zu erbringen
 - Beweislast bei Steuerpflichtigem
 - *Cadbury Schweppes* war schon bisher für VwGH keine entscheidende Hürde in Missbrauchs-Fällen
 - FinVerw rechnet möglicherweise mit Verschärfung der EuGH-Rechtsprechung

- Grundsatzfrage: Wäre “transaktionsbezogener Ansatz” der ATAD die bessere Lösung gewesen?
 - HZR nicht für “Kategorien” von Passiveinkünften, sondern für alle Einkünfte der Tochter, wenn *significant people functions* dafür bei Mutter liegen und Steuervorteil der Hauptzweck der Gestaltung istP
 - SPF Test längst Alltag im Transfer Pricing
 - Auch Main Purpose Test nichts Neues
 - “transaktionsbezogener Ansatz” von ATAD bewusst für Mitgliedstaaten angeboten, die keine klassische HZR wollen
 - Vom JStG 2018 dennoch nicht gewählt
 - Als Problem der Einkünftezurechnung dennoch relevant?
- Parallele Beibehaltung des Methodenwechsels
 - Für Fälle ohne Beherrschung (ab 5%)
 - Bei passivem “Schwerpunkt”
 - Wirklich nötig? – Minderheitsbeteiligungen an Passivgesellschaften in der Praxis kaum zu finden

Neuregelung des Missbrauchs

- Umsetzung der ATAD in neuem § 22 BAO als Zeitenwende
- ATAD hat Europäischen Missbrauchs-Begriff geschaffen
 - Bisherige nationale Rechtstraditionen mit einem Federstrich beendet
 - Kann in den Mitgliedstaaten zu erheblichen Kulturbrüchen führen
- JStG 2018 hat § 22 BAO iW völlig neu gefasst
 - „gleicher Missbrauch für alle“ (nicht nur Körperschaften wie nach ATAD)
 - Inhaltlich im Kern der ATAD folgend
 - Umsetzung der ATAD auch nach den ErIRV klares Hauptziel von §22 BAO nF
 - Damit Deutungshoheit über § 22 BAO nF beim EuGH (auch über ATAD-Bereich hinaus)

Neuregelung des Missbrauchs (2)

- *„Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.“*
 - Verpflichtung zur Erforschung von „Ziel und Zweck“ der relevanten Norm (über bloßen Wortlaut hinaus)
 - Nur von „Ziel und Zweck“ nicht gedeckter Steuervorteil kann Missbrauch sein
 - Missbrauchsbekämpfung ist daher Aufgabe der Interpretation der jeweiligen Norm – es gibt keinen eigenen Missbrauchs-“Tatbestand“

Neuregelung des Missbrauchs (3)

- „Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor“
 - „wirtschaftliche Realität“ knüpft an EuGH in *Cadbury Schweppes* an
 - Gegenbegriff zu „fiktiver Ansiedlung, „Briefkastenfirma“, „Strohfirma“, bloßen Scheingeschäften etc.
 - Unterschied zwischen „Realität“ und „Fiktion“ liegt auf Sachverhaltsebene
 - Daher Ermahnung zur sorgfältigen Ermittlung des tatsächlichen Sachverhalts

Neuregelung des Missbrauchs (4)

- Verpflichtung zur Auslegung nach Sinn und Zweck sowie sorgfältige Sachverhaltsermittlung
 - klingt selbstverständlich, ist es aber in vielen Mitgliedstaaten (bisher) nicht
 - darin liegt entscheidender Fortschritt der ATAD
- ErlRV zum JStG 2018 wollen für Österreich zugleich Kontinuität zu § 22 BAO aF betonen
 - Wohl zur Beruhigung des Publikums
 - In Wahrheit sind zumindest Teile der VwGH-Judikatur zu § 22 BAO aF mit der ATAD nicht in Einklang zu bringen
 - Jedenfalls hat sich die ATAD sicher nicht am VwGH orientiert
 - Gleichklang von aF und nF wäre daher ganz unwahrscheinlicher Zufall
 - iE gibt ATAD den Inhalt von § 22 BAO nF vor

Neuregelung des Missbrauchs (5)

- Bloßer Mindeststandard-Charakter der ATAD ändert daran nichts
 - Auslegung nach „Ziel und Zweck“ und „wirtschaftliche Realität“ müssen keineswegs „milder“ sein als die sog Außentheorie zu § 22 BAO aF
 - Im Gegenteil verliert dabei die Rechtfertigung durch „wirtschaftliche Gründe“ (die den Steuerpflichtigen nach der Außentheorie oft rettet) an Bedeutung
 - „Strenge“ oder „Milde“ hängen vielmehr vom Gesetzgeber ab, der Steuertatbestände eben „streng“ oder „mild“ ausgestalten kann

- Wenig Neues im JStG 2018
 - Nur Details aus ATAD nachgezogen
- Vorwegnahme der ATAD schon durch AbgÄG 2015
 - idR Sofortbesteuerung (allenfalls in Raten)
 - Aufschieb bis zur tatsächlichen Realisierung iW nur noch beim Wegzug natürlicher Person in EU/EWR
- ATAD hat dies später abgesehnet, damit sind rechtspolitische Diskussion abgeschnitten
 - Ist Sofortbesteuerung tatsächlich sinnvoller als Aufschieb?
 - Ist EuGH-Judikatur zu Grundfreiheiten vs Exit Tax überzeugend?
 - Diese Judikatur hat niemals zur Sofortbesteuerung verpflichtet
 - Negative Folgen einer Sofortbesteuerung gerade für Österreich
 - Problematik des „Umstände“-Tatbestands der Exit Tax sticht nun besonders heraus (weil nicht von der ATAD verlangt)

- Die „große Abwesende“ im JStG 2018
- Bislang Übergangsfrist der ATAD genutzt
 - Längstens bis 1.1.2024 – dann jedenfalls umzusetzen
 - Oder früherer OECD Minimum Standard
 - Oder frühere Annahme der CCCTB (?)
 - Aber nur wenn bestehende Maßnahmen als „gleichwertig“ akzeptiert (bislang von Kommission abgelehnt)
 - „Durchhalten“ bis 1.1.2024 ungewiss
- „Durchhalten bis zum Schluss“ die richtige Entscheidung?

Zinsschranke (2)

- Umsetzung der Zinsschranke ist – früher oder später – Gestaltungsaufgabe für Gesetzgeber
 - Freibetrag/Freigrenze (zB EUR 3 Mio pro Einheit)
 - Höhe der Schranke (zB 30%)
 - EBITDA/EBIT
 - Nur Zinsen/auch andere Ausgaben
 - Banken und Versicherungen
 - Zins- und Schrankenvortrag
 - Gruppenweise Berechnung
 - Reaktion auf Entwicklung Zinsniveau
- Empfehlung: besonnenes Vorgehen – Fokus auf Fälle, wo Zinsabzug wirklich ein Problem ist

- Weitere Abzugsverbote neben Zinsschranke?
 - Nach ATAD zulässig
 - Aber sinnvoll?
 - Beibehaltung bisheriger Abzugsverbote wäre jedenfalls verschärfend (weil diese ja als „gleichwertig“ mit Zinsschranke angesehen werden)
 - § 12 Abs 1 Z 10 KStG (Niedrigbesteuerung im Konzern)?
 - § 12 Abs 1 Z 9 KStG (Debt Push Down)?
- Wichtig wäre die frühzeitige Offenlegung des gesetzgeberischen Plans, da Finanzierungs-Strukturen der Unternehmen langfristig angelegt sind

- Uneinheitliches Bild der ATAD-Umsetzung
 - HZR/CFC: maßvoll oder doch unnötig?
 - Missbrauch: mutig (wenn auch mit zitternder Hand)
 - Exit Tax: vorauseilend (über-)streng
 - Zinsschranke: liegt noch vor uns
 - Hybrid Mismatches: ?