

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/beps-wo-steht-deutschland-aktuell-ein-vergleich-mit-oesterreich.html>

04.11.2015

Transfer Pricing

BEPS: Wo steht Deutschland aktuell? Ein Vergleich mit Österreich

Die aktuellen internationalen Entwicklungen in Zusammenhang mit BEPS werden auf unterschiedliche Weise diskutiert. Welche Maßnahmen in lokales deutsches Recht letztendlich umgesetzt werden bleibt abzuwarten. Ein Blick nach Österreich zeigt, inwieweit unser Nachbarstaat bereits aktiv war.

Stand der Aktionspunkte 1 bis 15

Gemäß dem bis Ende 2015 vorgenommenen Zeitplan der OECD wurden im September 2014 sieben „deliverables“ der geplanten 15 Aktionspunkten bereits veröffentlicht. In der Zwischenzeit erschienen weitere Diskussionsentwürfe, zu denen die Öffentlichkeit Stellung beziehen kann bzw. bereits bezogen hat. Die im September 2014 veröffentlichten sieben „deliverables“ umfassen die Aktionspunkte Action 1 – Digital economy, Action 2 – Hybrids, Action 5 – Harmful Tax Practices, Action 6 – Prevent Treaty Abuse, Action 8 – Intangibles, Action 13 – Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting und Action 15 – Multilateral Instruments. Die weiteren bereits vorgelegten Diskussionsentwürfe behandeln unter anderen Themen wie CFC rules, die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten sowie das Thema Risiko und Kapital in Verbindung mit Verrechnungspreisstrukturen. Die Umsetzung der BEPS Diskussionen soll durch international abgestimmte Handlungsempfehlungen, durch Änderungen bilateraler DBA, multilaterale Instrumente oder nationale Gesetzesänderungen verwirklicht werden.

Im nachfolgenden werden die bis zum jetzigen Zeitpunkt vorliegenden Reaktionen bzw. Überlegungen hinsichtlich der BEPS Vorschläge in Deutschland und Österreich im Vergleich gegenübergestellt.

Reaktionen in Deutschland im Zusammenhang mit BEPS

Es stellt sich die Frage, ob der deutsche Gesetzgeber hinsichtlich der oben angesprochenen „deliverables“ oder auch der lediglich vorliegenden Diskussionsentwürfe bereits aktiv geworden ist bzw. welche entsprechenden Normen aus internationalen Steuerrechtsgesichtspunkten ohnehin schon gesetzlich verankert sind. Neben den bereits vorliegenden Antimissbrauchsvorschriften wie beispielsweise §§ 7ff AStG, die Zinsschranke oder auch § 50d Abs. 3 EStG ist im internationalen Kontext insbesondere die Einführung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG nF mit Wirkung des Veranlagungszeitraumes 2014 als weitere Gesetzesverschärfung zu verstehen. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG nF wurde im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz insofern ausgeweitet, als nach der neuen Fassung sämtliche Bezüge i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG von der Regelung erfasst werden und voll steuerpflichtig bleiben, sofern diese im anderen Staat steuerlich abzugsfähig sind. Mithilfe dieser Gesetzesverschärfung hat der deutsche Gesetzgeber bereits auf Gestaltungen in Form von hybriden Finanzierungen reagiert.

Es ist zu beobachten, dass im Fokus aktueller gesetzgeberischer Initiativen in Deutschland insbesondere Überlegungen zu hybriden Gestaltungen stehen. Zu nennen wäre beispielsweise der im Jahr 2014 bereits als Entwurf vorliegende § 4 Abs. 5a EStG-E, der auf den Empfehlungen des Finanzausschusses zum Regierungsentwurf eines Zollkodexanpassungsgesetzes an den Bundesrat basiert. Der Finanzausschuss fordert darin eine Ergänzung des Gesetzesentwurfes um „Maßnahmen zur Neutralisierung der Effekte hybrider Steuergestaltungen“. Dieser Vorschlag bezieht sich explizit auf Aktionspunkt Nr. 2 „Hybride Finanzierungen“, der sich mit der doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften bzw. dem doppelten Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen befasst. Die Empfehlungen der Ausschüsse (BR-Ducks. 432/1/14 v. 24.10.2014, S. 12) sehen vor, dass Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, „soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrundeliegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Die einer Betriebsausgabe zugrundeliegenden Aufwendungen sind nur abziehbar, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage

mindern.“ Im letzten Gesetzgebungsverfahren wurde dieser Vorschlag nicht umgesetzt. Inwieweit die vorgeschlagene Bestimmung in dieser Form letztendlich in zeitlicher und inhaltlicher Perspektive Anwendung findet, bleibt abzuwarten. Es ist jedoch insbesondere davon auszugehen, dass der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5a EStG-E entsprechend den OECD-Vorgaben hinsichtlich einer zielgerichteten Missbrauchsvorschrift noch einzugrenzen ist. Darüber hinaus wird sowohl die Einführung einer „Lizenzschranke“ als eine weitere Handlungsoption diskutiert, welche beispielsweise den Nichtabzug von Betriebsausgaben regelt, sofern der korrespondierende Lizenzzertrag beim empfangenden verbundenen Unternehmen niedrig besteuert wird, als auch der zusammen von Deutschland und Großbritannien gemeinsam entwickelte konträre Vorschlag einer „Patentbox“. Konkrete Gesetzesvorschläge liegen diesbzgl. allerdings noch nicht vor. Ein weiterer Gesetzesentwurf hinsichtlich des Aktionspunktes 13 „CbC Reporting“ wird noch in diesem Jahr erwartet. Hierbei wird eine Änderung in § 90 AO anzunehmen sein, indem die OECD Überlegungen zu Aktionspunkt 13 in deutsches Gesetz entsprechend umgesetzt werden.

Reaktionen in Österreich in Zusammenhang mit BEPS

Richtet man den Blick nach Österreich lässt sich erkennen, dass der österreichische Gesetzgeber als Reaktion auf die BEPS Veröffentlichungen noch keine konkreten Maßnahmen bzw. Gesetzesentwürfe veröffentlicht hat, die auf die BEPS „deliverables“ sowie die bereits vorliegenden Entwürfe Bezug nehmen. Es lässt sich jedoch sagen, dass aus praktischer Sicht in indirekter Weise in laufenden Betriebsprüfungen bereits auf einige der BEPS Ergebnisse der 15 Aktionspunkte verwiesen wird, indem sich die österreichischen Betriebsprüfer auf die BEPS Überlegungen stützen, um existierende Regelungen zu interpretieren. Außerdem ist festzustellen, dass Österreich bereits im Vorfeld der eigentlichen internationalen BEPS Diskussion unilaterale Maßnahmen in Form folgender Gesetzesänderungen umgesetzt hat:

Korrespondierend zur deutschen Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG nF wurde in Österreich gem. § 10 Abs. 7 öKStG bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2011 eine Steuerpflicht für Dividendenerträge für die Fälle eingeführt, wenn diese im Ausland als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. Eine weitere Gesetzesänderung, die Österreich im März 2014 im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2014 bereits eingeführt hat, betrifft die Neuregelung des § 12 Abs. 1 Z 10 öKStG. Dieser versagt die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzen, wenn der Empfänger dieser Zahlungen mit dem leistenden Unternehmen konzernmäßig verbunden ist und die Zinsen und Lizenzen im Ausland aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder nur einer effektiven oder nominalen Steuerbelastung von kleiner 10% unterliegen. Diese Bestimmung ähnelt insofern der in Deutschland diskutierten Lizenzschranke.

Konkrete Reaktionen hinsichtlich des Aktionspunktes 13 sind in Österreich bisher nicht zu erkennen. Insbesondere sind noch keine geplanten Gesetzesentwürfe hinsichtlich des neuen Dokumentationskonzeptes „Masterfile, Local File und CbC Reporting“ - wie dies beispielsweise in Deutschland der Fall ist - bekannt. Es ist jedoch zu erwarten, dass – wenn das CbC ins österreichische Recht umgesetzt wird – gleich explizite Dokumentationsverpflichtungen für Verrechnungspreise insgesamt eingeführt werden (also für Masterfile, Local File, CbC Reporting), d.h. die Einführung von expliziten Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften in nationales österreichisches Recht könnte als mögliche Entwicklung im Zuge von BEPS zu erwarten sein. Streng genommen gibt es momentan noch keine expliziten Dokumentationsverpflichtungen. Allerdings können die Dokumentationspflichten nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung bereits aus den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie den Mitwirkungspflichten der österreichischen Abgabenordnung abgeleitet werden. Als mögliche Reaktion auf die internationalen BEPS Entwicklungen wäre außerdem eine BMF-Information vom 23. Dezember 2014 zu sehen, in der das Thema Verrechnungspreise in Zusammenhang mit unilateralen Rulinganträgen dahingehend diskutiert wird, dass die österreichische Finanzverwaltung zukünftig im Sinne der Gleichmäßigkeit der Vollziehung Rulinganträge mit internationalen Bezügen einem einheitlichen verschärften Prüfschema unterziehen wird und dabei insbesondere auf die wirtschaftliche Substanz der in Österreich begründeten Tätigkeit abstellt. Dies zeigt, dass die österreichische Finanzverwaltung trotz fehlender expliziter BEPS Maßnahmen in Form von Gesetzesentwürfen dennoch proaktiv tätig ist.

Fazit

Ein Vergleich zwischen Deutschland und Österreich zeigt, dass die BEPS Diskussionen in beiden Ländern in der Öffentlichkeit sehr stark wahrgenommen werden und sich beide Finanzverwaltungen intensiv mit dem Thema beschäftigen. Unterschiede sind insbesondere momentan noch in den geplanten lokalen Umsetzungen zu erkennen. Während Deutschland bereits an entsprechenden Gesetzesentwürfen arbeitet, hält sich Österreich

diesbezüglich noch zurück. Aus praktischer Sicht lässt sich in Österreich jedoch seitens der Finanzverwaltung eine Tendenz erkennen, die konkreten BEPS Vorschläge in die tägliche Arbeit bereits miteinfließen zu lassen.

[Alle Beiträge zum Thema BEPS](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.