






EU-MPFG: MBT, Risiko der Steuervermeidung und § 22 BAO – same or different?




WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

IFA-Veranstaltung 27.1.2021
"Meldepflicht grenzüberschreitender
Steuergestaltungen - DAC 6/EU-Meldepflichtgesetz"
Karoline Spies


Institute for Austrian and International Tax Law
www.wu.ac.at/taxlaw



© 2014 BOAMET.AT





Drei Konzepte



- Main Benefit Test nach § 6 als Melde-Voraussetzung für bedingt meldepflichtige Gestaltungen
- Risiko der Steuervermeidung in § 4 als Melde-Voraussetzung für (fast) alle meldepflichtigen Gestaltungen
- Missbrauch nach § 22 BAO: keine Voraussetzung für eine Meldepflicht (?)

„Das Risiko der Steuervermeidung und der Main Benefit-Test sind zwei unterschiedliche Voraussetzungen, die gesondert zu prüfen sind.“ (BMF-Info)

„Dieser Paragraf [§ 6] umfasst nicht nur unangemessene Gestaltungen“ (Erl)


Institute for Austrian and International Tax Law
www.wu.ac.at/taxlaw




Die Bedeutung von MBT/Risiko der Steuervermeidung für die meldepflichtigen Gestaltungen



Kennzeichen (Hallmarks)		MBT	Risiko der Steuervermeidung
Unbedingt meldepflichtige Gestaltungen nach § 5	abzugsfähige Zahlungen an verbundene Empfänger ohne strl Ansässigkeit oder ansässig in nicht kooperativen Staaten	Yellow	Green
	mehrfache Abschreibung	Yellow	Green
	mehrfache Befreiung von der Doppelbesteuerung	Yellow	Green
	Übertragung eines Vermögenswerts mit wesentlich unterschiedlicher Bewertung	Yellow	Green
	Umgehung des automatischen Informationsaustausches	Grey	Grey
	intransparente Kette an rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümern	Grey	Grey
	VP-Gestaltung: Unilaterale Safe-Harbour-Regeln	Yellow	Green
	VP-Gestaltung: Übertragung schwer bewertbarer immaterieller Vermögenswerte	Yellow	Green
	VP-Gestaltung: Funktionsverlagerung mit 50%-EBIT-Reduktion	Yellow	Green
Bedingt meldepflichtige Gestaltungen nach § 6	Vertraulichkeitsklauseln	Green	Green
	erfolgsabhängige Vergütung	Green	Green
	standardisierte Dokumentation/Struktur	Green	Green
	Verlustnutzungsmodelle	Green	Green
	Umwandlung von Einkünften	Green	Green
	zirkuläre Gestaltungen (Round-Tripping)	Green	Green
	abzugsfähige Zahlungen an verbundene Empfänger und Zahlung unterliegt keiner Steuer/präferenziellem Steuerregime	Green	Green



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw



Main Benefit Test nach § 6



- Voraussetzung bei **bedingt** meldepflichtigen Gestaltungen nach § 6:

§ 6. *Sofern der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist (Bedingung), sind nach Maßgabe des § 4 folgende Gestaltungen meldepflichtig: ...*
- EU-rechtliche Grundlage in Anhang IV Teil I Amtshilfe-RL (fast wortgleich)
- Nicht identisch mit § 22 BAO, sondern lt Erl **weiter** gefasst:

IA 983/A XXVI. GP, 35: „Der Begriff „Hauptvorteil“ stellt auf den wesentlichen Zweck der Gestaltung ab. So ist es für die Erfüllung dieser Bedingung auch ausreichend, wenn einer der wesentlichen Zwecke die Erlangung eines Steuervorteils ist. Dieser Paragraph **umfasst nicht nur unangemessene Gestaltungen**, sondern generell Gestaltungen, bei denen der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist“



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw



Main Benefit Test iVz Missbrauch § 22 BAO



MBT nach § 6

Sofern der **Hauptvorteil** oder einer der **Hauptvorteile**, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände **vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils** ist (Bedingung), ...

§ 3 Z 10: „Steuervorteil“ liegt vor, insoweit in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland durch eine meldepflichtige Gestaltung
a)-c) Abgabenanspruch verhindert/verschoben, Bmgl verringert oder Abgabe rückerstattet wird

Potentielle Unterschiede: MBT weiter weil, ...

- Steuervorteil („umgangene“ Norm) auch in anderem Staat
- Steuervorteil kann Ziel der Regelung entsprechen
- Steuervorteil muss nicht tatsächlich eintreten
- Gestaltung muss nicht „unangemessen“ (künstlich) sein
- keine Widerlegung mit triftigen wirtschaftlichen Gründen möglich? (erhöhte Entlastungsanforderungen?)



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw



Missbrauch nach § 22 BAO

Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung **unangemessen** ist.

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 oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft**. Bei Vorliegen von **triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor**.

Risiko der Steuervermeidung nach § 4



- Voraussetzung bei **bedingt und unbedingt** meldepflichtigen Gestaltungen:
- § 4. Eine **marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltung ist gemäß § 5 oder § 6 meldepflichtig, sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung** oder der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (§ 5 Z 5) oder der Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers **aufweist** und ...
- Ziel lt BMF-Info: Vermeidung der Meldung unschädlicher bzw vom Gesetzgeber intendierter Gestaltungen
 - Bsp: mehrfache Abschreibung bei Anrechnungsmethode (§ 5 Z 2 EU-MPFG)
- keine (explizite) EU-rechtliche Grundlage, aber:
 - Definition von „Kennzeichen“ in Artikel 3 Z 20 Amtshilfe-RL:
„Kennzeichen‘ [ist] ein Merkmal oder eine Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung gemäß Anhang IV, das bzw. die **auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet**“
→ Jedem Kennzeichen automatisch inhärent oder separate Voraussetzung?
 - Berufung auf Erwägungsgrund 2 der DAC 6 (IA 983/A XXVI. GP, 31)
 - in Österreich als eigene zusätzliche Voraussetzung umgesetzt, ähnlich auch in anderen Mitgliedstaaten



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw



Risiko der Steuervermeidung nach § 4



BEPS

- **Wann liegt ein Risiko der Steuervermeidung vor?**
 - „Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen“ (Erl mVa Erwg 2 DAC 6)
 - Gestaltungen, die für **mehrere Hoheitsgebiete** gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen **verlagert** werden **oder** die eine **Verringerung der Gesamtsteuerbelastung** der Steuerpflichtigen bewirken (Erwg 2 DAC 6)
 - Ausnutzen potentieller Marktineffizienzen, die auf die **Interaktion unterschiedlicher nationaler Steuervorschriften** zurückgehen (Erwg 19 DAC 6)
- schwer abgrenzbar: kausaler Bezug zu Grenzüberschreitung?
- **Abstellen auf vom Gesetzgeber „nicht intendierte Steuervorteile“ als Lösung?**
 - BMF-Info: Vom österreichischen Abgabenrecht **„ausdrücklich intendierte“** Steuervorteile weisen idR kein Risiko der Steuervermeidung auf, **„sofern keine künstlichen Schritte“** gesetzt werden.
 - Deutschland: „White List“ im Anhang zum Entwurf-BMF-Schreiben für „gesetzlich vorgesehene“ Steuervorteile gem § 138d Abs 3 dAO (→ für Zwecke des MBT!)
 - In BMF-Info gelistete „Nicht-Melde-Fälle“ mangels Risiko der Steuervermeidung:

- Erreichen von Mindestgrenzen iZm der Schachtelbeteiligung (§ 10 KStG 1988);
- Bezug von steuerfreien Beteiligungserträgen gemäß § 10 KStG 1988;
- Abwarten von gesetzlichen Fristen;
- Errichtung von Auslandsurkunden ohne Inlandsbezug im Sinne des § 16 Abs. 2 GebG 1957



Institute for Austrian and International Tax Law ▪ www.wu.ac.at/taxlaw



Risiko der Steuervermeidung nach § 4



- **Was ist ein „intendierter“ oder „gesetzlich vorgesehener“ Steuervorteil?**
 - = Gewährung Steuervorteil für konkreten Sachverhalt entspricht Ziel und Zweck der Regelung?
 - dh meldepflichtig sind nur jene Gestaltungen, die **nicht** Ziel und Zweck der Regelung entsprechen? Steuervorteil sollte demnach aber ohnehin nicht zustehen (Innentheorie)?

BT-Drucks 19/14685: „Demnach können auch **legale steuerliche** Vorteile eine Mitteilungspflicht auslösen, wenn sie durch solche Gestaltungen erzielt werden, die in einer Gesamtbetrachtung der **gesetzgeberischen Intention nicht gerecht** werden.“

Definition aggressive Steuerplanung der Kommission (COM(2012) 8806):
 „Ein Hauptmerkmal dieser Praktiken ist, dass sie die **Steuerschuld durch Vorkehrungen senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen**“.

- Ergebnis aus kombinierter Anwendung von MBT und Risiko der Steuervermeidung: Steuervorteil + nicht Ziel und Zweck der Regelung und/oder unangemessen/künstlich = sehr nahe bei Missbrauch iSd § 22 BAO (Außentheorie)?
- Die **„Wahrheit“ liegt irgendwo dazwischen ...** :
mehr als nur ein Steuervorteil, weniger als Missbrauch



Institute for Austrian and International Tax Law ▪ www.wu.ac.at/taxlaw



Risiko der Steuervermeidung nach § 4



- **Anwendung des Kriteriums bei vielen Hallmarks unklar, insbesondere bei unbedingt meldepflichtigen**
 - BMF-Info: „*Unter Berücksichtigung des primären Zweckes von DAC 6, sollte ... in einem ersten Prüfungsschritt **davon ausgegangen werden**, dass bei Vorliegen eines Kennzeichens nach §§ 5 und 6 EU-MPFG das **Risiko der Steuervermeidung gegeben ist**, solange keine abmildernden Faktoren dagegensprechen.*“
 - Beispiele
 - Verrechnungspreisgestaltungen in § 5 Z 7-9 EU-MPFG: Widerlegung der Meldepflicht aufgrund fehlendem Risiko der Steuervermeidung/gesetzlich intendiertem Steuervorteil tatsächlich möglich?
 - BMF-Info: „*Unilaterale Safe-Harbor-Regelungen sind unbedingt meldepflichtig, da **grundsätzlich ein Risiko der Steuervermeidung in zumindest einem der betroffenen Staaten vorliegt.***“
 - Funktionsverlagerung mit 50%-EBIT-Reduktion nach § 5 Z 9 → wann ist kein Risiko der Steuervermeidung gegeben?
 - Abzugsfähige Zahlungen in nicht-kooperative Länder (§ 5 Z 1): auch wenn diese auf operativem Geschäft beruhen (keine passiven Einkünfte)?



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw



Conclusio



- **Drei verschiedene Konzepte, allerdings praktisch äußerst schwierig abgrenzbar**
- **Ziel der DAC 6:** zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen (Erwg 2)
→ (auch) „Frühwarnsystem“
- **Aber Verwaltungsökonomie:** Übermeldungen von „unschädlichen“ Fällen unerwünscht
- MBT schränkt Meldepflicht nur für manche Kennzeichen ein
- Versuch der weiteren nationalen Einschränkung durch „Risiko der Steuervermeidung“
 - Rechtsunsicherheit
 - *Bedingt* meldepflichtige: Risiko der Steuervermeidung schränkt MBT faktisch auf „unangemessene“ Gestaltungen (künstliche Schritte) ein, die nicht dem Ziel und Zweck der Regelung entsprechen (≈ Missbrauch)?
 - *Unbedingt* meldepflichtige: Risiko der Steuervermeidung erstreckt indirekt MBT auf unbedingt meldepflichtige Gestaltungen?



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw





VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

**INSTITUTE FOR AUSTRIAN AND
INTERNATIONAL TAX LAW**
Welthandelsplatz 1, Building D3,
1020 Vienna, Austria
www.wu.ac.at/taxlaw

Univ.-Prof. Dr. Karoline Spies
karoline.spies@wu.ac.at

