

Automatischer Austausch von Tax Rulings

Edith Lebenbauer

- 1. Einleitung**
- 2. Kontext**
- 3. Automatischer Informationsaustausch zu Rulings in der EU**
 - 3.1. Änderung der EU-Amtshilferichtlinie
 - 3.2. Definition der „Tax Rulings“
 - 3.3. Umfang der Informationspflicht
 - 3.4. Zeitlicher Anwendungsbereich
 - 3.5. Umsetzung der Richtlinie in Österreich
- 4. Verpflichtender spontaner Informationsaustausch**
 - 4.1. Einleitende Bemerkungen
 - 4.2. Betroffene Rulings
 - 4.3. Umfang der Informationspflicht
 - 4.4. Zeitlicher Anwendungsbereich
 - 4.5. Rechtsgrundlagen in Österreich
- 5. Fazit**

1. Einleitung

Seit einigen Jahren gibt es ein Schlagwort, das die Entwicklungen zur Bekämpfung von Steuerumgehung dominiert: Transparenz. War es bis vor einiger Zeit noch gang und gäbe, dass multinationale Unternehmen gekonnt Unterschiede zwischen den Steuersystemen verschiedener Staaten aufspüren und so den effektiven Steuersatz auf ihre Gewinne mindern, haftet dem nun immer häufiger ein negativer Beigeschmack an. Dies ist dann der Fall, wenn die Linie zwischen legaler Steuerplanung und den sogenannten „schädlichen Steuerpraktiken“ („*harmful tax practices*“) überschritten wird. Missbräuchliche Gestaltungen wurden selbstverständlich bereits in den Jahren davor von den nationalen Steuerbehörden geahndet. Erst in jüngeren Jahren hat sich jedoch die Zusammenarbeit zwischen den Staaten verstärkt.

Sowohl die OECD als auch kurze Zeit später die EU haben die Probleme in Zusammenhang mit der gezielten Reduzierung des Steuersubstrats aufgegriffen und Strategien zur Bekämpfung dieses Phänomens entwickelt. Der Finanz-Skandal „Luxemburg Leaks“ aus dem Jahr 2014 oder auch die von der Europäischen Kommission geführten Verfahren¹ gegen einzelne Staaten, welche Steuervorbescheide (sog „*Tax Rulings*“²) an Konzerne erteilt haben, was als verbotene Beihilfen klassifiziert wurde, haben die Entwicklungen noch beschleunigt.³

Eine von der EU in Auftrag gegebene Studie aus dem Jahr 2015 ist zu dem Ergebnis gekommen, dass es Praktiken zu Tax Rulings in allen Mitgliedstaaten in den unterschiedlichsten Formen gibt.⁴ In der Regel dienen sie dazu, dass Steuerpflichtige zu komplexen Sachverhalten vorab die Behörden kontaktieren können, um Rechtssicherheit im Rahmen der bestehenden rechtlichen Rahmenbedingungen zu erlangen.⁵ In manchen Staaten wurden bzw werden durch Rulings bestimmten Steuerpflichtigen umfangreiche Vorteile zugesprochen. Um diese Praktiken in der Zukunft einzudämmen, wurde auf Ebene von OECD und EU beschlossen, Informationen zu Tax Rulings unter bestimmten Voraussetzungen unter den Mitgliedstaaten auszutauschen. Künftig sollen einzelne Staaten keine individuellen

1 *Amazon* (SA.38944), *Apple* (SA.38373), *Fiat Finance and Trade* (T-759/15, T-755/15), *Starbucks* (T-760/15); vgl *Gottholmseder*, Automatischer Austausch von Tax Rulings – EU-Kommission veröffentlicht Entwurf zur Ergänzung der Amtshilferichtlinie, SWI 2015, 151.

2 Welche Arten von Rulings vom Informationsaustausch betroffen sind, ist in den einschlägigen Rechtsgrundlagen definiert (siehe sogleich Punkte 3. und 4.). Sofern in weiterer Folge lediglich das Wort „Ruling“ verwendet wird, ist dies als Überbegriff stellvertretend für sämtliche vom Informationsaustausch betroffenen Vorbescheide und Vorabverständigungen zu verstehen.

3 *Czakert*, Der Informationsaustausch zu Tax Rulings, IStR 216, 985; vgl auch *Van Stappen/Oepen/Molla*, Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council, *International Transfer Pricing Journal* (Jan/Feb 2016), IBFD.

4 *Van de Velde*, ‘Tax Rulings’ in the EU Member States, *European Union*, 2015, PE 563.447.

5 Vgl *Van Stappen/Oepen/Molla*, Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council, *International Transfer Pricing Journal* (Jan/Feb 2016), IBFD.

Anreize in Form von Rulings mehr bieten können, ohne dass andere Staaten darüber informiert werden.

Die Bestrebungen von OECD und EU stellen einen weiteren Schritt hin zu mehr Transparenz im internationalen Steuerrecht dar. Diese wurden jedoch auch im Hinblick auf mögliche Schwierigkeiten bei der Wahrung des Steuergeheimnisses kritisiert. Der folgende Beitrag fasst zunächst die Entwicklungen betreffend den automatischen Informationsaustausch zusammen. Anschließend wird der automatische Informationsaustausch zu Rulings in der EU und in der OECD analysiert sowie die Umsetzung in Österreich dargestellt.

An dieser Stelle sei angemerkt, dass die Untersuchungen der OECD zum gegenständlichen Thema zwar früher begonnen haben als jene der EU, allerdings hat die EU die Maßnahmen zum automatischen Informationsaustausch letztlich rascher und innerhalb der EU flächendeckender (automatisch statt verpflichtend spontan) umgesetzt. Aus diesem Grund werden die europarechtlichen Bestimmungen in diesem Beitrag ausführlicher analysiert, während auf jene der OECD im darauffolgenden Abschnitt hinsichtlich der Abweichungen zu den EU-Normen eingegangen wird.

2. Kontext

Eine Vorreiterrolle im Kampf für mehr Transparenz hat die OECD eingenommen, die durch die Veröffentlichung ihres Aktionsplans zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung⁶ (Base Erosion and Profit Shifting, kurz „BEPS“) im Jahr 2013 das Bewusstsein für die Schwierigkeiten im und um den internationalen Steuerwettbewerb wiedererweckt hat. Arbeiten zur Identifizierung von schädlichen Steuerpraktiken hat es zwar bereits seit 1998 gegeben, allerdings waren diese zwischenzeitig aus dem Fokus der Öffentlichkeit gerückt.⁷

Der **BEPS-Aktionsplan** umfasst 15 Punkte, die sich mit unterschiedlichen Herausforderungen und Schwierigkeiten im internationalen Steuerwettbewerb beschäftigen. **Aktionspunkt 5**⁸ behandelt dabei die wirksame Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken bei Erteilung verbindlicher Zusagen durch die Steuerverwaltungen (Tax Rulings) durch eine Transparenzsteigerung. Der Abschlussbericht des BEPS-Projekts wurde im Oktober 2015 veröffentlicht.

6 OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung (2013), im Folgenden kurz „BEPS-Aktionsplan“.

7 *Liebman/Heyvaert/Oyen*, Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects, *European Taxation* (Feb/Mar 2016), IBFD.

8 OECD (2016), Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>, Zugriff am 22.1.2017.

Im März 2015 hat auch die Europäische Kommission ein Maßnahmenpaket zur Steuertransparenz veröffentlicht. Wesentlichstes Element des Maßnahmenpakets ist der automatische Austausch von Informationen zu Rulings innerhalb der EU. Die übrigen geplanten Initiativen befassen sich beispielsweise mit der Reform des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung oder mit der Aufhebung der Zinsbesteuerungsrichtlinie.⁹

Zu einer politischen Einigung der zuständigen EU-Minister zur Einführung eines automatischen Informationsaustauschs zu Rulings kam es bereits im Oktober 2015.¹⁰ Die Änderung hat im Jahr 2016 Eingang in die EU-Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (im Folgenden kurz „EU-Amtshilferichtlinie“)¹¹ gefunden. Dadurch wurde Aktionspunkt 5 der BEPS-Initiative Teil des Richtlinienkomplexes der EU. Ab dem Jahr 2017 sind die EU-Mitgliedstaaten nun unter den in der Richtlinie konkretisierten Voraussetzungen verpflichtet, Informationen zu gewissen Tax Rulings untereinander auszutauschen.

3. Automatischer Informationsaustausch zu Rulings in der EU

3.1. Änderung der EU-Amtshilferichtlinie

Wie bereits in Punkt 2. erwähnt, haben sich die EU-Finanzminister im Oktober 2015 auf eine neuerliche Änderung der EU-Amtshilferichtlinie geeinigt. So werden künftig auch grenzüberschreitende Steuervorbescheide (Tax Rulings) vom europaweiten automatischen Informationsaustausch umfasst sein. Durch die geplante Maßnahme soll ein weiterer Schritt im Kampf gegen Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung gesetzt werden. Die auf dieser Einigung basierende Richtlinie¹² wurde am 8.12.2015 erlassen und war für die EU-Mitgliedstaaten bis spätestens 1.1.2017 umzusetzen.

Gegenstand der Richtlinie ist die Erweiterung des automatischen Informationsaustausches auf sogenannte „*grenzüberschreitende Vorbescheide*“ und „*Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung*“. Die Erteilung von derartigen Bescheiden dient den Unternehmen vordergründig als Erleichterung bei der kon-

9 Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 18.3.2015, Bekämpfung der Steuervermeidung von Unternehmen – Kommission präsentiert Steuertransparenzpaket, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_de.htm, Zugriff am 22.1.2017.

10 BMF Presseinformation vom 6.10.2015, „Tax ruling“: EU-Finanzminister erzielen Einigung, <https://www.bmf.gv.at/ministerium/presse/archiv-2015/taxruling.html>, Zugriff am 18.1.2017.

11 RL 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64.

12 RL (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2015/332.

sequenten und transparenten Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften und soll den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit bieten. Das führt im bestmöglichen Fall zu Investitionen und zur Einhaltung von Rechtsvorschriften, was zur Weiterentwicklung des unionsrechtlichen Binnenmarktes beiträgt. Jedoch haben, wie eingangs ausgeführt, Vorbescheide betreffend steuerlich motivierte Gestaltungen in der Vergangenheit zum Teil zu dem Ergebnis geführt, dass in dem Land, in welchem der Vorbescheid erteilt wurde, die gewollt erhöhten Einkünfte einer (verhältnismäßig) sehr niedrigen Besteuerung unterworfen wurden. Umgekehrt verbleiben in den übrigen betroffenen Ländern nur die dezimierten Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung. Im Lichte der Transparenz ist die künftige automatische Übermittlung von Vorbescheiden ein probates Mittel, um die Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerumgehung bzw. Steuervermeidung auf Unionsebene voranzutreiben.

3.2. Definition der „Tax Rulings“

Vom verpflichtenden automatischen Austausch betroffen sind „grenzüberschreitende Vorbescheide“ („advance cross-border rulings“) sowie „Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung“ („advance pricing arrangements“). Im Unterschied zu dem von der EU-Kommission verfassten Entwurf der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie¹³ sind die vom automatischen Informationsaustausch umfassten Auskünfte eingeschränkt worden. In diesem war der Informationsaustausch nicht auf grenzüberschreitende Tax Rulings beschränkt gewesen.

Gemäß der neu eingeführten Nr 14 des Art 3 der EU-Amtshilferichtlinie ist unter einem **grenzüberschreitenden Vorbescheid** eine Vereinbarung, eine Mitteilung oder ein anderes Instrument oder eine andere Maßnahme mit ähnlicher Wirkung zu verstehen – auch wenn sie bzw es im Zuge einer Steuerprüfung erteilt bzw getroffen, geändert oder erneuert wird –, wenn sie bzw es die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- Der Vorbescheid bzw die vergleichbare Maßnahme wird von bzw im Namen der **Regierung** oder der **Steuerbehörde** eines Mitgliedstaates oder einer gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheit eines Mitgliedstaates erteilt, geändert oder erneuert (unerheblich ist, ob hiervon tatsächlich Gebrauch gemacht wird);
- dieser/diese wird für eine bestimmte **Person** oder eine **Gruppe** von Personen erteilt, geändert oder erneuert, und diese Person oder Gruppe von Personen kann sich **darauf berufen**;

13 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Europäische Kommission, COM(2015) 135 final/2 vom 30.3.2015.