

Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie: Gesamtwürdigung aus steuer- politischer Sicht

*Claus Staringer*¹

1. **Einleitung**
2. **Standortbestimmung: Die ATAD als Teil der Initiative zur Bekämpfung von BEPS**
 - 2.1. Entwicklung der ATAD im Rahmen der EU
 - 2.2. Das BEPS-Projekt der OECD
 - 2.3. Pflicht zur Umsetzung in den Mitgliedstaaten
3. **Versuch einer Gesamtwürdigung der ATAD**
 - 3.1. Maßstab der rechtspolitischen Würdigung
 - 3.2. „Wiederherstellung von Vertrauen in Fairness der Steuersysteme“
 - 3.3. „Funktionieren des Binnenmarkts“
 - 3.4. „Keine Fragmentierung des Binnenmarkts“
 - 3.5. Bekämpfung der „aggressiven Steuerplanung“
4. **Bedeutung der ATAD für den internationalen Steuerwettbewerb**
 - 4.1. Steuerwettbewerb „nach innen“
 - 4.2. Steuerwettbewerb „nach außen“
5. **ATAD und österreichische Steuerpolitik**
 - 5.1. Nationale vs internationale Steuerthemen
 - 5.2. Handlungsfähigkeit der Politik
 - 5.3. Einfluss auf die Steuerpolitik
 - 5.4. Keine „nationale Bedarfsprüfung“
 - 5.5. Verbleibender Spielraum für Steuerpolitik
6. **Schlusswort**

¹ Der Autor dankt Herrn *Benedikt Hörtenhuber*, MSc (WU), LL.B. (WU), BSc, herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

1. Einleitung

Die EU hat im Sommer 2016 die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) verabschiedet.² Diese Richtlinie stellt ohne Zweifel – egal wie man zu diesem Thema steht – einen wichtigen Meilenstein der Initiative zur Bekämpfung von *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dar. Die besondere Qualität der ATAD liegt darin, dass damit nicht bloß politische Debatten rund um das Thema der „Steuervermeidung“ geführt werden, sondern vielmehr „hartes“ Unionsrecht geschaffen wurde. Dieses muss nun von den EU-Mitgliedstaaten fristgerecht umgesetzt werden.³

Das Generalthema BEPS hat in den letzten Jahren die öffentliche steuerpolitische Debatte dominiert. Selten zuvor hat das Steuerrecht in dieser Breite und Intensität Eingang in die öffentliche politische Agenda gefunden. Die bereits über Jahre andauernde intensive Diskussion zeigt, dass es sich dabei um keine einfachen Fragen handelt. In gewisser Weise erleichtert die ATAD diese Diskussion aber: Zumindest für die von der ATAD behandelten Themen (Zinsabzug, Wegzugsbesteuerung, Missbrauch, CFC-Besteuerung, Hybrid Mismatches) hat die EU die rechtspolitische Debatte beendet, sodass man sich – zumindest in der EU – über diese Themen rechtspolitisch nicht länger streiten muss. Jetzt geht es vielmehr um die Analyse des bestehenden Unionsrechts und seine Umsetzung in nationales Recht, was eine klar abgegrenzte Aufgabe ist.

Dieser Aufgabe hat sich der vorliegende Band gestellt, der auf ein im Jänner 2017 an der WU abgehaltenes Symposium zurückgeht. Ziel der einzelnen Beiträge dieses Bandes ist die wissenschaftliche Aufarbeitung der Regelungen der ATAD. Dabei wird über weite Strecken Neuland beschritten. Denn dem ersten Schrifttum zur ATAD ging es häufig um die rasche Erstinformation.⁴ Die vertiefte Untersuchung der ATAD steht – jedenfalls in Österreich – dagegen erst am Anfang.⁵ Dort ist noch viel zu tun, da jedes der von der ATAD behandelten Einzelthemen für sich technisch hochkomplex ist.

Kaum unternommen wurde bisher auch der Versuch einer rechtspolitischen Gesamtwürdigung der ATAD. Dies mag daran liegen, dass die einzelnen Inhalte der ATAD so unterschiedlich sind, dass sich kaum ein gemeinsamer Nenner finden lässt. Auch wird es kaum Unternehmen geben, die tatsächlich von allen ATAD-Themen gleichermaßen betroffen sind. Dennoch scheint eine ganzheitliche Betrachtung der ATAD sinnvoll: Wenn die ATAD von der EU politisch selbst als

2 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (im Folgenden: ATAD).

3 Siehe dazu Abschnitt 2.3. sowie die einzelnen Beiträge in diesem Band.

4 Vgl zB *Hafner/Stiastny*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie, SWK 2016, 1162 (1162 ff).

5 Vgl zB in letzter Zeit *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017); *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS (2017); *Kühbacher*, Die Anti-Missbrauchs-Richtlinie – vom (Un-)Sinn einer Harmonisierung, SWI 2017, 362; weiters die einzelnen Nachweise in den Beiträgen dieses Bandes.

Gesamtpaket zur Bekämpfung von BEPS angesehen wird,⁶ dann ist es nur folgerichtig, die Richtlinie auch in ihrer Gesamtwirkung zu würdigen. Hinzu kommt, dass die ATAD eine Reihe allgemeiner unionsrechtlicher Themen aufwirft, die bei einem Blick auf das Ganze deutlicher werden. Gegenstand dieses Einleitungsbeitrags soll daher der Versuch einer Gesamtwürdigung der ATAD aus steuerpolitischer Sicht sein.

2. Standortbestimmung: Die ATAD als Teil der Initiative zur Bekämpfung von BEPS

2.1. Entwicklung der ATAD im Rahmen der EU

Auf den ersten Blick fällt die außergewöhnlich schnelle Entwicklung der ATAD in den Gremien der EU auf. Die Kommission hat den ersten offiziellen Entwurf der ATAD⁷ im Jänner 2016 (als Teil ihres Anti Tax Avoidance Packages) vorgelegt.⁸ Zwischen diesem ersten Entwurf und der endgültigen politischen Einigung über die Richtlinie Ende Juni 2016 lagen daher nicht einmal sechs Monate.⁹ In dieser kurzen Zeit wurde eine Reihe von Zwischenentwürfen in hoher Sitzungsfrequenz verhandelt. Der enge Zeitablauf macht deutlich, dass die Kommission und die EU-Mitgliedstaaten ihre Arbeiten an der ATAD mit äußerst großem Druck vorangetrieben haben. Jedenfalls gegenüber früheren Arbeiten der EU im Bereich der direkten Steuern dürfte die ATAD in Rekord-Zeit verabschiedet worden sein. Ein solches Tempo war wohl nur aufgrund der breiten politischen Unterstützung möglich, die das ATAD-Projekt der Kommission bei den Mitgliedstaaten gefunden hat.¹⁰ Im politisch aufgeheizten allgemeinen „BEPS-Klima“, in dem von vielen Seiten eine Bekämpfung der „Steuervermeidung“ öffentlich gefordert wird, waren politische Konsense ganz offensichtlich leichter möglich, als man das im politisch sensiblen Unternehmenssteuerrecht bei der EU sonst gewohnt ist.

6 Dazu unten Abschnitt 3.1.

7 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (28.1.2016).

8 Vgl zum Anti Tax Avoidance Package bspw *Luka/Petutschnig*, Die EU-Kommission im Kampf gegen BEPS – Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, ÖStZ 2016, 358 (363); *Benz/Böhmer*, Das Anti Tax Avoidance Package (ATA-Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU, Der Betrieb 2016, 307 (307 ff); *Eilers/Oppel*, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, 312 (312 f); *Kahlenberg*, Die Anti-BEPS-Richtlinie als wesentlicher Bestandteil des EU Anti Tax Avoidance Package, SWI 2016, 206 (206 ff); *Lüdicke/Oppel*, Der Vorschlag der EU-Kommission einer Anti-BEPS-Richtlinie – ein erster Überblick, Betriebs-Berater 2016, 351 (351 ff); *Becker/Loose*, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, IStR 2016, 153 (153 ff); *Bendlinger*, Das Steuerfluchtpaket der EU-Kommission, VWT 2016, 104 (106 f); *Oppel*, Das ATAP der EU-Kommission – Wichtige Maßnahmen zum Schutz des Binnenmarkts oder schädlicher Aktionismus? SteuK 2016, 167 (169 f).

9 Die ATAD wurde am 12.7.2016 beschlossen.

10 Für die Beschlussfassung über die ATAD war Einstimmigkeit erforderlich.

Freilich hat die hohe Geschwindigkeit bei der Erlassung der ATAD auch ihren Preis. Einige Teile der Richtlinie wirken ausgesprochen roh und unausgegoren.¹¹ Die EU selbst hat gleich bei Verabschiedung der ATAD daher weitere Folgearbeiten an einer „ATAD 2“ angekündigt.¹² Diese Arbeiten sind mittlerweile abgeschlossen, sodass zumindest einige offenkundige Lücken der ATAD (insbesondere dass Hybrid Mismatches nur innerhalb der EU erfasst waren) nunmehr geschlossen sind.¹³ Trotzdem wirkt die ATAD nach wie vor über weite Strecken schablonenhaft: Die Zinsabzugs-Regel übernimmt so gut wie vollständig die deutsche Zinsschranke,¹⁴ die Missbrauchsklausel stammt aus dem Fundus der Vorarbeiten der Kommission zur aggressiven Steuerplanung.¹⁵ Die Hybrid Mismatches-Regel ist erkennbar (wenn auch stark vereinfacht) aus den BEPS-Reports der OECD entnommen.¹⁶ Es fehlt auch der innere Zusammenhang zwischen den einzelnen Themen: Es war vielmehr von Anfang an unklar, warum die ATAD gerade die von ihr erfassten Themen als regelungsbedürftige Fälle der „Steuervermeidung“ angesehen hat.¹⁷ Eine nähere Begründung für diese konkrete Themenauswahl gibt die Richtlinie jedenfalls nicht.

Ebenso war während der ATAD-Entstehung keine ernsthafte (öffentliche) Diskussion darüber auszumachen, ob die von der Richtlinie gefundenen Lösungen zu diesen Themen tatsächlich alternativlos waren. Die Unterschiede zwischen den Erstentwurf und der Endfassung sind insgesamt überschaubar.¹⁸ Grundsatzfragen (einschließlich ob die ATAD als solche überhaupt angenommen werden soll) scheinen in den Arbeiten zur ATAD nur wenig Rolle gespielt zu haben. Es scheint so, als ob die ATAD mit Vorlage des Erstentwurfs von Anfang an mehr oder weniger beschlossene Sache war. Eine ergebnisoffene Diskussion war während der Arbeiten zur ATAD jedenfalls nicht auszumachen.¹⁹ Dies unterstreicht einmal mehr den Charakter der ATAD als vorrangig politisches Projekt.

11 ZB die Regelungen in Bezug auf hybride Gestaltungen in Art 9 ATAD. Vgl dazu auch die Klage von Schlager, Hybride Gestaltungen, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017) 121 (145).

12 Siehe dazu ATAD, ErwGr 13; „Es ist entscheidend, dass weitere Arbeiten zu hybriden Gestaltungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern sowie zu anderen hybriden Gestaltungen (z.B. solchen, die Betriebsstätten betreffen) durchgeführt werden.“

13 Vgl Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern; dazu nunmehr Schlager, Änderung der Anti-BEPS-Richtlinie: Neue Bestimmungen für hybride Gestaltungen, SWI 2017, 352 (352 ff).

14 Möhlenbrock, BEPS-Umsetzungsmaßnahmen in Deutschland, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017) 27 (36). Vgl die Regelungen zur Zinsschranke in Deutschland in § 4h dEStG und § 8a dKStG (eingeführt durch das UntStRefG 2008, dBGBI I 07, 1912).

15 Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 final (6.12.2012); dazu Lang, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).

16 Siehe dazu 2.3 Allram/Hörtenhuber in diesem Band.

17 Vgl Luka/Petutschnig, ÖStZ 2016, 368.

18 Gestrichen wurde vor allem eine umstrittene Switch-Over-Klausel in bestimmten Fällen einer Niedrigbesteuerung.

19 So hat zur ATAD zB weder eine öffentliche Konsultation noch ein Experten-Hearing stattgefunden.

Insgesamt scheint das überfallsartige Vorgehen der EU bei der ATAD vom Bemühen um ein politisches Statement getrieben gewesen zu sein. In der Tat dürfte es der EU mit der ATAD gelungen sein, bei einem aktuellen politischen Thema ihre Handlungsfähigkeit unter Beweis zu stellen. Gerade im Steuerrecht ist dies der EU zuletzt bei den politisch wichtigen Vorschlägen zur CCCTB²⁰ oder der FTT²¹ – jedenfalls bisher – nicht gelungen. Gerade im Unternehmenssteuerrecht ist die jüngere Erfolgsquote der EU bescheiden.²² Die ATAD hat der EU daher einen lange ersehnten politischen Erfolg beschert.

2.2. Das BEPS-Projekt der OECD

Freilich war die so schnelle Verabschiedung der ATAD für die EU nur deshalb möglich, weil sie dabei auf die Vorarbeiten der OECD zurückgreifen konnte. Die OECD hatte nämlich im Oktober 2015 ihre umfangreichen BEPS-Reports vorgelegt.²³ Ohne diese Vorarbeiten der OECD wäre die EU wohl kaum in der Lage gewesen, innerhalb von wenigen Monaten nach Erscheinen der BEPS-Reports einen fertigen Entwurf zur ATAD vorlegen zu können.²⁴

Man kann das ATAD-Projekt der EU daher auch als „Trittbrettfahrt“ auf den BEPS-Arbeiten der OECD sehen. Dass internationale Organisationen ihre Arbeiten miteinander verknüpfen, ist an sich nichts Ungewöhnliches. Auch die OECD hat immer wieder den Gleichklang ihrer Arbeiten mit den politischen Zielen zB der G-20 betont. Freilich zeigt das Aufspringen der EU auf den bislang weitgehend von der OECD geführten „BEPS-Zug“ sehr deutlich den Unterschied zwischen den verschiedenen Institutionen: Die OECD kann lediglich politische Empfehlungen abgeben (auch die von ihr als „Minimum Standard“ bezeichneten Punkte sind letztlich nichts anderes), zu deren Übernahme selbst die OECD-Mitgliedsstaaten rechtlich nicht verpflichtet sind. Demgegenüber hat die EU mit der ATAD ihre Stärke als echte Rechts-Gemeinschaft deutlich gemacht. Die ATAD ist „hartes“

-
- 20 Common Consolidated Corporate Tax Base; siehe dazu Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25.10.2016).
- 21 Financial Transaction Tax; siehe dazu Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, COM(2013) 71 final (14.2.2013).
- 22 Vgl dazu zuletzt zB *Kube/Reimer/Spengel*, Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and its Member States, EC Tax Review 2016, 247 (249 ff).
- 23 Vgl dazu die Veröffentlichung der Abschlussberichte: *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (Zugriff 19.7.2017): Zum ursprünglichen Aktionsplan vgl *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013) 15 f; sowie die deutsche Fassung *OECD*, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2014).
- 24 Dies trotz schon zuvor vorliegender eigener Arbeiten zum Thema BEPS. Vgl die anschauliche Darstellung bei *Kofler*, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch? (2017) 1 (2 ff).

Unionsrecht, zu dessen Umsetzung alle EU-Mitgliedstaaten ohne wenn und aber verpflichtet sind.²⁵

Man kann nun allenfalls diskutieren, welche Organisation zur inhaltlichen Aufarbeitung der BEPS-Themen besser aufgestellt ist (und ob die Regelungen der ATAD nun qualitativ besser oder schlechter sind als die entsprechenden Vorschläge der OECD). Die Lehre aus der Historie der ATAD ist aber, dass dies letztlich keine Rolle spielt. Am Ende zählt die Kompetenz zur Rechtssetzung, und dabei hat die EU die klar besseren Karten.²⁶ Von den mit großer Mühe erstellten Vorarbeiten der OECD spricht heute in Europa niemand mehr, dagegen ist die ATAD in aller Munde. Mit dem Coup der ATAD hat die EU der OECD in der europäischen steuerpolitischen Szene ohne Zweifel die Show gestohlen.

2.3. Pflicht zur Umsetzung in den Mitgliedstaaten

Für die Mitgliedstaaten bedeutet dies im praktischen Ergebnis, dass sie innerhalb der von der ATAD gesetzten Fristen zur Umsetzung der Richtlinie verpflichtet sind. Grundsätzlich sieht die ATAD eine Umsetzungsfrist bis Ende 2018 vor.²⁷ Für die Regelung zur Exit Tax²⁸ und – seit der ATAD 2 – auch für Hybrid Mismatches²⁹ ist diese Frist bis Ende 2019 verlängert, für Reverse Hybrids sogar bis Ende 2021.³⁰ Eine Besonderheit besteht bei der Zinsabzugs-Regel: Sofern ein Mitgliedstaat hierzu bereits heute gleichwertige Maßnahmen vorsieht, ist die Zinsabzugs-Regel der ATAD erst bis Ende 2023 umzusetzen.³¹

Von diesen Ausnahmen abgesehen bleibt den Mitgliedstaaten somit ein Zeitraum von knapp zweieinhalb Jahren ab Verabschiedung der Richtlinie, um diese bis Ende 2018 umzusetzen. Trotz nicht unbeträchtlicher Komplexität einiger der ATAD-Themen scheint dies legislativ machbar. Freilich werden sich die betroffenen Unternehmen möglichst bald Klarheit über die konkrete Umsetzung wünschen, sodass der tatsächliche Zeitrahmen der Umsetzung wohl knapper sein wird. Nach der ATAD wäre eine frühere Umsetzung jedenfalls zulässig (etwa weil ein Mitgliedstaat eine entsprechende Regelung bereits in seinem Rechtsbestand hat), da die genannten Umsetzungsfristen durchwegs Höchstfristen sind. Dies

25 Die allgemeine Umsetzungsverpflichtung ergibt sich aus Art 288 Abs 3 AEUV; siehe dazu weiterführend *Vedder* in *Vedder/Heintschel von Heinegg* (Hrsg), *Europäisches Steuerrecht* (2012) Art 288 AEUV Rz 20 ff.

26 Ganz deutlich wird dies bei den Regelungen zu Hybrid Mismatches: Dass deren Konzeption die Legistik in den Mitgliedstaaten vor erhebliche Herausforderungen stellt, ändert an der Umsetzungs-pflicht nichts. Vgl dazu *Schlager*, *Hybride Gestaltungen*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?* 145.

27 Vgl Art 11 Abs 1 ATAD.

28 Vgl Art 11 Abs 5 ATAD; siehe dazu *Koch/Siller* in diesem Band.

29 Vgl Art 11 Abs 5a ATAD (betreffend Artikel 9 ATAD) sowie Art 2 Abs 1 ATAD 2; siehe dazu *Allram/Hörtenhuber* in diesem Band.

30 Vgl Art 2 Abs 3 ATAD 2 (betreffend Artikel 9a ATAD 2).

31 Vgl Art 11 Abs 6 ATAD, siehe dazu *Mayer* in diesem Band.