

KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Sektion VI/I
z.H. Herrn Dr. Martin Vock, LL.M.
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 1945/16 KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 31.Mai 2016

Stellungnahme zum Entwurf des EU Abgabenänderungsgesetz 2016 (inkl. VPDG)

BMF-010000/0007-I/4/2016

Sehr geehrter Herr Dr. Vock,

wir bedanken uns für die eingeräumte Möglichkeit, zum Entwurf eines EU-Abgabenänderungsgesetzes 2016 (EU-AbgÄG 2016), das auch ein Verrechnungspreisdokumentationsgesetz umfasst (VPDG), Stellung zu nehmen.

1 Zu Art 1 – Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG)

Ende 2015 wurde von OECD/G-20 der finale Bericht zur BEPS-Action 13 „*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*“ veröffentlicht, der auch ein **Mustergesetz** zur nationalen Umsetzung der OECD-Vorgaben enthält. Rechtsgrundlage für den **internationalen Austausch der länderbezogenen Berichte** ist das von Österreich am 27.1.2016 unterzeichnete **multilaterale Übereinkommen**, worin sich Österreich verpflichtet, ausreichende Informationen zur Durchführung von Risikoabschätzungen und Prüfungen in Verrechnungspreisfragen den Finanzverwaltungen anderer Staaten zur Verfügung zu stellen. Relevant ist auch der Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU („*EU-Amtshilferichtlinie*“) bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

Nachdem im österreichischen Steuerrecht derzeit keine gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen besteht und diese nur aus den Bestimmungen der BAO bzw. den Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010, AÖF 221/2010) abgeleitet wird, ist die **Schaffung einer gesetzlichen Grundlage zu begrüßen**. Auch die weitgehende Anlehnung des VPDG an die in

Schönbrunner Straße 222–228 (U4-Center) • A-1120 Wien
Telefon +43 | 1 | 811 73 • Fax +43 | 1 | 811 73-100 • eMail office@kwt.or.at • www.kwt.or.at

Bankverbindungen: BA-CA 0049-46000/00 • BIC: BKAUATWW • IBAN: AT93 1100 0004 9460 0000
DVR 459402

BEPS-Action 13 vorgeschlagene Modellgesetzgebung ist im Sinne einer **international einheitlichen Umsetzung** der OECD/G-20-BEPS-Vorschläge zu begrüßen.

Wir erlauben uns jedoch, zu einzelnen Aspekten des VPDG kritisch Stellung zu nehmen.

Generell regen wir an, dass die – sofern tatsächlich beschlossen – aufgrund der **Änderung der Bilanzrichtlinie** umzusetzende Offenlegung von Ertragssteuerinformationen (Vorschlag COM(2016) 198/2) so weit als möglich (für die übereinstimmenden Meldeverpflichtungen) inhaltlich mit der im nun vorliegenden Gesetzesentwurf vorgesehenen länderbezogenen Berichterstattung übereinstimmt, um so die bürokratischen Belastungen für österreichische Unternehmen möglichst gering zu halten.

1.1 § 2 VPDG - Begriffsbestimmungen

Laut den EB werden in dieser Bestimmung die wesentlichen Begriffe definiert und die Definitionen sollen **laut EB weitgehend dem Abschnitt I der Bereitstellungsvorschriften der Amtshilferichtlinie, der Section 1 des multilateralen Übereinkommens sowie Artikel 1 des Mustergesetzes entsprechen.**

Im Detail wird dieses Ziel jedoch nicht erreicht, da nicht alle Begriffe und die Begriffe nicht wortwörtlich übernommen wurden, was zu **Definitionslücken und Missverständnissen** führen kann. So wurde zB. der Begriff der „**Unternehmenseinheit**“ gemäß Abschnitt I.1 nicht übernommen. Dieser wird jedoch in § 6 VPDG sowie der Anlage 2 zum VPDG verwendet und ist somit undefiniert. Wir regen an diesen in die Liste der Definitionen aufzunehmen.

Dies trifft auch auf die im VPGD verwendeten Begriffe „**Konsolidierte Abschlüsse**“ und „**Unternehmen**“ zu. Der Begriff „konsolidierte Abschlüsse“ wird zwar mit Verweis auf die jeweils entsprechend der im Staat oder Gebiet der Ansässigkeit der „**Obersten Muttergesellschaft**“ geltenden Rechnungslegungsgrundsätze definiert, jedoch bleibt hier unklar, ob dies bedeutet, dass damit diese Konsolidierungsvorschriften vollinhaltlich für die länderbezogene Berichterstattung gelten.¹

Andererseits wiederum definiert das VPDG Begriffe, die in der Bereitstellungsvorschriften der Amtshilferichtlinie sowie der OECD/G20 Leitlinie nicht definiert sind, wie zB. der Begriff des **Ansässigkeitsstaats**. Die Richtlinie sieht vor, dass hier immer der „**steuerliche Ansässigkeitsstaat**“ gemeint ist. Laut § 2 VPDG wird Ansässigkeitsstaat wie folgt definiert: „**Ansässigkeitsstaat**“ ist jener Staat oder jenes Gebiet, in dem sich der Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer Geschäftseinheit befindet. Eine **Betriebsstätte** gilt für Zwecke dieses Bundesgesetzes im Staat oder Gebiet der Lage als ansässig. Bei Übernahme des Richtlinienwortlautes würde man diese Definition nicht benötigen. Durch diese – aus dem österreichischen Steuerrecht abgeleitete Definition - kann es uE zu **Qualifikationskonflikten mit anderen Staaten/Gebieten** kommen, wenn deren lokale Definition anders ist.

¹ Siehe dazu auch die Diskussion über einzubeziehende Geschäftseinheiten unten.

Dementsprechend empfehlen wir die **Begriffsdefinitionen „vollständig“ und „wortgleich“** zu übernehmen, um etwaige Abweichungen, Lücken oder Interpretationsspielräume zu vermeiden.

Dies gilt auch für die Begriffe „**landesspezifische Dokumentation**“ einerseits und „**länderbezogene Berichterstattung**“ andererseits, denn diese sind – insbesondere hinsichtlich der phonetisch ähnlichen Adjektive – leicht zu verwechseln. Insoweit sollte einer eindeutigeren Begriffswahl der Vorzug gegeben werden. In diesem Zusammenhang wäre etwa zu überlegen, generell die originären Begriffe „**Master File**“ und „**Local File**“ zu verwenden.

1.1.1 § 2 Z 1 VPDG - Multinationale Unternehmensgruppen

Eine „multinationale Unternehmensgruppe“ ist in § 2 Z 1 VPDG definiert als eine „*Gruppe von Geschäftseinheiten, die zwei oder mehr Geschäftseinheiten umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten oder Gebieten liegt ...*“. **Möglicherweise nicht ausreichend determiniert ist dabei der Begriff des „Gebietes“.**

Es wird angeregt, solche Unternehmensgruppen vom Begriff der „*multinationalen Unternehmensgruppe*“ und damit von der Verpflichtung zur „*länderbezogenen Berichterstattung*“ auszunehmen, die nur **in völlig untergeordnetem Ausmaß im Ausland tätig sind**, wie dies beispielsweise bei **öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen** der Fall ist. Alternativ regen wir an, „*multinationale Unternehmensgruppen*“ von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die einer **nicht auf Gewinn gerichteten Tätigkeit nachgehen**, vom Anwendungsbereich der „*länderbezogenen Berichterstattung*“ auszunehmen. In diesen Fällen besteht keine Gefahr von Gewinnverlagerungen zwischen verschiedenen Staaten, so dass die Erstellung einer „*länderbezogene Berichterstattung*“ in Anbetracht des damit verbundenen Aufwandes nicht verhältnismäßig erscheint und daher nicht verlangt werden sollte.

Der Anwendungsbereich des VPDG ist klar auf „*multinationale Unternehmensgruppen*“ bezogen, das ist eine Gruppe von zwei oder mehreren Geschäftseinheiten, die in **zumindest zwei Ländern ansässig** sind. Der Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sieht keine derartige (klare) Einschränkung auf multinationale Unternehmensgruppen vor. Wir dürfen daher an dieser Stelle darum ersuchen, dass sich das Bundesministerium für Finanzen auch auf EU-Ebene dafür einsetzt, dass – sollte der Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU umgesetzt werden – auch an dieser Stelle klar gestellt wird, dass die Regelungen nur für multinationale Unternehmensgruppen gelten. VPDG und die RL 2013/34/EU sollten jedenfalls auf den **gleichen Kreis berichtspflichtiger Unternehmen** abstellen.

1.1.2 § 2 Z 2 VPDG - Geschäftseinheit

In § 2 Z 2 VPDG wird darauf verwiesen, dass als „*Geschäftseinheiten jeder eigenständige Geschäftsbereich einer multinationalen Unternehmensgruppe zu verstehen ist, der für Rechnungslegungszwecke in den konsolidierten Abschluss der Unternehmensgruppe einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an diesem Geschäftsbereich einer multinationalen Unternehmensgruppe an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden*“. In den EB wird weiters dazu angeführt, dass es dabei **nicht ausschlaggebend**

ist, ob „diese aufgrund von Größen- oder Wesentlichkeitskriterien nicht in den konsolidierten Büchern erfasst sind“.

Da auf das für die Konsolidierung der Obersten Muttergesellschaft geltende Recht abgestellt wird, wird dieses Recht uE auch regeln, welche Gesellschaften einzubeziehen sind oder nicht. Dabei ist aber weiters **unklar, was „einbeziehen“ bedeutet**: So ist beispielsweise nach § 244 UGB die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nur gegeben, wenn „*Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft stehen*“. Die Verpflichtung zur Aufstellung besteht daher nur, wenn Tochtergesellschaften unter einheitlicher Leitung (§ 244 Abs. 2 UGB) stehen und für diese die Konsolidierungsvorschriften gelten. Zusätzlich dürfen Gemeinschaftsunternehmen (§ 262 UGB – „*anteilmäßige Konsolidierung*“) einbezogen werden. Assoziierte Unternehmen (§ 263 UGB – keine einheitliche Leitung, sondern lediglich Kapitalbeteiligung) werden im Konzernabschluss lediglich mit ihrem Beteiligungsbuchwert sowie dem Unterschiedsbetrag zwischen diesem und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens (international „at-equity“ bezeichnet) ausgewiesen, in der Konzern-GuV wird lediglich das Ergebnis (gesondert) gezeigt, jedoch keine Umsatzdaten etc. Dementsprechend gehen wir davon aus, dass **diese assoziierten Unternehmen nicht iSd der oa Definition „einbezogen“ sind**. Sollten auch at-equity konsolidierte Gesellschaften zu melden sein, besteht einerseits die **Gefahr, dass derartige Geschäftseinheiten mehrfach gemeldet würden**, da dann jede at-equity zu konsolidierende Geschäftseinheit von der jeweiligen obersten Muttergesellschaft – wohl nur anteilig - gemeldet würde, aber auch die insofern „*doppelte*“ Einbeziehung in einen anderen Konzernabschluss als vollkonsolidierte Tochtergesellschaft (wenn dort einheitliche Leitung besteht) erforderlich sein kann. **Sinnvollerweise sollten daher nur vollkonsolidierte und allenfalls „anteilmäßige“ konsolidierte Geschäftseinheiten mit einbezogen werden**. Weiters ist anzuführen, dass in der Praxis die Muttergesellschaft für solche Gesellschaften, welche nicht konsolidiert werden, lediglich (sehr) begrenzte Informationen besitzt.

Dementsprechend müsste man für Gesellschaften, für welche ein Verzicht zulässig ist, zusätzliche Informationen einholen. Eines der Kriterien für den Verzicht (§ 249 Abs. 1 UGB) ist aber, dass „*die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßige Verzögerungen oder ohne unverhältnismäßige Kosten*“ zu erhalten sind oder wenn die Rechte des Mutterunternehmens nachhaltig beschränkt sind. Diese Punkte werden auch die Einbeziehung der Meldedaten in die länderbezogene Berichterstattung entsprechend erschweren/verunmöglichen/verteuern und da diese Gesellschaften zudem unwesentlich sind, erscheint der dadurch entstehende zusätzliche erhebliche Aufwand im Verhältnis zur sich daraus ergebenden „*Mehrinformationen*“ in keinem Verhältnis zu stehen und nicht gerechtfertigt zu sein. **Wir empfehlen daher Gesellschaften, welche nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, nicht als meldepflichtige Geschäftseinheit aufzunehmen und dies entsprechend klarzustellen**.

Unklar ist auch, ob auch **Konzerngesellschaften, welche sich in Liquidation befinden**, aufzunehmen sind.

Außerdem erscheint iZm den oben angeführten Punkten auch eine internationale Abstimmung notwendig, um eine einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten.

1.1.3 § 2 Z 2 lit a VPDG - Eigenständiger Geschäftsbereich

Die Bezeichnung "eigenständiger Geschäftsbereich" erscheint irreführend, da "eigenständig" aus Verrechnungspreissicht auf funktionale Aspekte hinweist. Gemeint ist eine Gesellschaft, bei der es sich sowohl um Personen- als auch Kapitalgesellschaften handeln kann. Körperschaftsteuerliche Betriebsstätten sind ja jedenfalls von § 2 Z. 2 c) VPDG umfasst. Wir empfehlen daher den englischen Begriff "**Separat Business Unit**" gemäß "Definition" der allgemeinen Anleitungen zum CbCR des OECD Berichts über die Maßnahme 13 entweder als "Gesellschaft" oder "rechtlich selbständiges Unternehmen" zu übersetzen.

1.1.4 § 2 Z 2 lit c VPDG - Betriebsstätte als „Geschäftseinheit“

Sowohl die Dokumentationspflicht in Bezug auf die Stammdokumentation und die landesspezifische Dokumentation als auch die Pflicht zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung knüpfen in § 3 Abs. 2 bzw. § 4 VPDG an den Begriff der „in Österreich ansässigen Geschäftseinheit“ an. Als „Geschäftseinheit“ wird gem. § 2 lit c) VPDG auch eine **Betriebsstätte eines eigenständigen Geschäftsbereichs** einer multinationalen Unternehmensgruppe verstanden, sofern für die Betriebsstätte ein Einzelabschluss aufzustellen ist. Damit wird auch für solche inländische **Betriebsstätten** eine Dokumentationspflicht nach § 3 Abs. 2 VPDG und gegebenenfalls eine Meldepflicht gem. § 4 VPDG begründet, die in Österreich nur geringfügige geschäftliche Aktivitäten ausüben, was aus unserer Sicht in vielen Fällen einen **unverhältnismäßigen Aufwand** darstellen würde. So wird in diesem Zusammenhang in § 2 Abs. 4 VPDG für eine Betriebsstätte eine „**fiktive Ansässigkeit**“ unterstellt. Der Begriff der „**Ansässigkeit**“ steht im internationalen Steuerrecht für (natürliche oder juristische) Personen, die nach dem Recht eines Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig sind. **Betriebsstätten gelten gerade nicht als „ansässig“**. Wir stehen daher dieser Ansässigkeitsfiktion äußerst kritisch gegenüber, da damit sprachliche Verwirrungen zu befürchten sind.

1.1.5 § 2 Z 3 VPDG - Oberste Muttergesellschaft

Diesbezüglich wird in § 2 Z 3 VPDG angeführt, dass es sich dabei um eine Geschäftseinheit handelt, die zur Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen nach den im Staat oder Gebiet ihrer Ansässigkeit allgemein geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn ihre Eigenkapitalbeteiligungen an einer öffentlichen Wertpapierbörse im Staat ihrer Ansässigkeit gehandelt würden und weiters, dass innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe keine andere Geschäftseinheit existiert die direkt oder indirekt Anteile im Sinne von Buchstabe a an der erstgenannten Geschäftseinheit besitzt.

Dementsprechend ist die „**Oberste Muttergesellschaft**“ **nach den lokal geltenden Rechnungslegungsvorschriften definiert**. Diese können (und werden) naturgemäß vom österreichischen Recht (zB. UGB) abweichen und auch miteinander konkurrieren: So sind Konstellationen denkbar, in denen ein Tochterunternehmen gleichzeitig auch für einen Konzern-Teil ein Mutterunternehmen ist und eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses nach dem lokalen Recht dieses Tochterunternehmens vorliegt. In einem derartigen Fall würden wir vom Wortlaut ausgehend (Verpflichtung zur Aufstellung eines Teilkonzerns liegt vor) annehmen, dass die

Muttergesellschaft des „Teilkonzerns“ in diesem Fall die „*oberste Muttergesellschaft*“ darstellt. Hier ist eine weitere gesetzliche Klarstellung erforderlich.

1.1.6 § 2 Z 10 VPDG – Vertretende Muttergesellschaft

In § 2 Z 10 VPDG könnte aus Gründen der Begriffsvereinheitlichung **statt der Formulierung „... den länderbezogenen Bericht ...“** die Formulierung „... die länderbezogene Berichterstattung ...“ gewählt werden. **Gleiches gilt für § 5 Abs. 1 Z 3 VPDG.**

1.2 § 3 VPDG - Dokumentationspflicht

1.2.1 § 3 Abs. 1 VPDG – länderbezogene Berichterstattung

Bezüglich der länderbezogenen Berichterstattung besteht nach § 3 Abs. 1 eine Dokumentationspflicht, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem **konsolidierten Abschluss** mindestens 750 Millionen Euro beträgt. Als konsolidierte Abschlussbasis kommen UGB oder IFRS mit unterschiedlichen Bewertungsgrundsätzen in Betracht, sodass die **Umsatzschwelle je nach internationalem Rechnungslegungsstandard unterschiedlich** sein kann.

Der **Begriff „Umsatz“** wird für Zwecke des Abs. 1 jedoch **nicht definiert oder erläutert**. Unseres Erachtens ist darunter der Begriff im Sinne des **Unternehmensgesetzbuchs** bzw. der **anzuwendenden internationalen Rechnungslegungsvorschriften** zu verstehen. Dieses Größerkriterium könnte einfach aus dem aufgestellten Konzernabschluss abgeleitet werden, außer es sind für diese Bestimmung auch – zB. aufgrund von Wesentlichkeit – nicht einbezogene Gesellschaften bzw. deren Umsätze zu berücksichtigen (zu den Schwierigkeiten in diesem Fall siehe oben unter „*gemeldete Gesellschaften*“). Weiters sind **unterschiedliche Gliederungsvorschriften für spezielle Branchen zu berücksichtigen**: Die GuV zB. bei Kreditinstituten ist anders gegliedert als für Industrieunternehmen und es wird zB. dort der Begriff „*Umsatzerlöse*“ nicht verwendet, sondern „*Zinserträge*“, Laufende Erträge, Erträge aus Zuschreibungen etc. Daher sollte klargestellt werden, dass bei Multinationalen Unternehmensgruppen, bei denen in der GuV laut speziellen Vorschriften keine „*Umsatzerlöse*“ ausgewiesen werden, in derartigen Fällen die Definitionen des Unternehmensgesetzbuchs bzw. der angewendeten internationalen Rechnungslegungsvorschriften sinngemäß anzuwenden sind und darunter daher **jede Art von Erlösen, bzw. Erträgen zu verstehen ist**.

In den EB wird angeführt, dass eine **Umrechnung in Euro** zu erfolgen hat, falls die Buchführung der multinationalen Unternehmensgruppe in einer anderen Währung als Euro erfolgt. Es wird aber nicht definiert, wie dies zu erfolgen hat. Um etwaige Diskussionen zu vermeiden und eine einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten, würden wir empfehlen jedenfalls anerkannte Umrechnungen zumindest in den EB aufzunehmen. ZB. wird in UK der durchschnittliche Wechselkurs des vorangegangenen Wirtschaftsjahres herangezogen.

1.2.2 § 3 Abs. 2 VPDG – Stamm- und länderspezifische Dokumentation

Gemäß § 3 Abs. 2 VPDG hat eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe „**eine Stammdokumentation ... zu erstellen**“. Diese Regelung erscheint insoweit irreführend, als vielfach bei ausländischen Konzernen (dh. insbesondere wenn die „*oberste*

Muttergesellschaft“ im Ausland ansässig ist) die Stammdokumentation im Ausland erstellt werden wird. Insoweit reduziert sich die Dokumentationsverpflichtung vielfach auf die **Verpflichtung zur Vorlage einer bereits vorhandenen Stammdokumentation**. Zwar wird dies in den EB ohnehin dahin gehend erläutert, als der Begriff des Erstellens so zu verstehen sei, dass bereits von einer anderen Konzerneinheit erstellte Dokumentationen (bzw. Teile davon) nicht noch einmal erstellt werden müssen. Es wäre aber wünschenswert, dies auch **im Gesetzestext ausdrücklich zu verankern** („... eine Stammdokumentation und eine landesspezifische Dokumentation zu erstellen oder eine bereits vorhandene Dokumentation vorzulegen“).

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass eine **untergeordnete österreichische Geschäftseinheit** regelmäßig **weder rechtlich noch faktisch** die Möglichkeit haben wird, eine Stammdokumentation für die multinationale Unternehmensgruppe **zu erstellen bzw. dies seitens des Konzerns entsprechend zu veranlassen**. Denn die österreichische Tochtergesellschaft eines ausländischen Konzerns wird vielfach weder über die zur Erstellung einer Stammdokumentation **erforderlichen Informationen** verfügen, noch den Konzern entsprechend **anweisen** können. Insoweit muss bewusst sein, dass § 3 Abs. 2 VPDG hinsichtlich der Stammdokumentation der in Österreich ansässigen Geschäftseinheit eine Verpflichtung auferlegt, der sie in vielen Fällen weder faktisch noch rechtlich nachkommen wird können.

Eine Präzisierung, dass bei Umsatzerlösen die gesamten **Umsatzerlöse der jeweiligen Geschäftseinheit** gemeint sind, erscheint empfehlenswert. Zudem sollte klargestellt werden, dass sich die Größenkriterien der EUR 50 Mio. bzw. EUR 5 Mio. auf eine Geschäftseinheit (und nicht die Multinationale Unternehmensgruppe) beziehen. Insbesondere die Erläuterungen könnten in diesem Punkt auch anders interpretiert werden.

In diesem Zusammenhang ist könnte auch eine Bestimmung zur **Missbrauchsabwehr** in Erwägung gezogen werden, wenn eine Zersplitterung der geschäftlichen Aktivitäten auf mehrere österreichische Geschäftseinheiten erfolgt. Abzustellen wäre dann beispielsweise auf die *"Summe der Umsatzerlöse sämtlicher Geschäftseinheiten, hinsichtlich derer Österreich als Ansässigkeitsstaat gemäß § 2 Z 7 VPDG gilt"*.

Wir gehen davon aus, dass die Umsatzschwellen **auf das jeweilige Wirtschaftsjahr zu beziehen sind, unabhängig davon ob dieses 12 Monate umfasst oder kürzer ist**. Liegt, so wie in Beispiel 1 der EB zu § 3 VPDG, ein Rumpfwirtschaftsjahr von 1.9. bis 31.12. vor, so wäre die Schwelle von EURO 50 Mio. also nicht auf das Rumpfwirtschaftsjahr von 4 Monaten herunterzurechnen. Entscheidend wäre also auch im Rumpfwirtschaftsjahr, ob die Schwelle von 50 MEUR iSd § 3 Abs. 2 VPDG überschritten wird. Diesbezüglich sollte (zumindest) in die EB eine entsprechende Klarstellung aufgenommen werden.

1.2.3 § 3 Abs. 2 VPDG - Provisionserlöse

Eine Stammdokumentation („*Master File*“) und landesspezifische Dokumentationen („*Country Files*“) sind nach § 3 Abs. 2 VPDG nicht nur vorgesehen, wenn die Umsatzschwelle 50 Millionen Euro überschreitet, sondern auch dann, wenn die **Provisionserlöse**, die von anderen Geschäftseinheiten bezogen werden, EURO 5 Millionen in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr überschreiten. Letztere

Vorgabe findet **sich weder im Entwurf zur Änderung der Bilanzrichtlinie der EU** (bei der allerdings öffentliche Interessen dahinterstehen und nicht die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen), **noch in den Empfehlungen der EU-Kommission zu KMU, noch in BEPS Action 13 und auch nicht in dem von der OECD vorgegebenen Mustergesetz.**

Die **Bezeichnung "Provisionserlöse"** erscheint **unbestimmt und irreführend**, da sich dieser Begriff nur auf das Entgelt von Agenten bezieht. Dies ist voraussichtlich nicht erwünscht und wäre bei dieser Einengung auch gleichheitswidrig. Wir empfehlen einen Ersatz dieser Begriffsbestimmung in Übereinstimmung mit den in § 6 Z 6 EStG verwendeten Begriffen (Erlöse für "Sonstige Leistungen").

Unseres Erachtens werden nicht nur die im Fokus der Finanzverwaltung stehenden **„Downsizing-Modelle“** erfasst, die von anderen **„Geschäftseinheiten“** (also Konzernunternehmen) Provisionserlöse von mehr als 5 Millionen Euro beziehen, sondern auch steuerrechtlich völlig unbedenkliche Vertriebsstrukturen, wie im Fall von Reisebüros oder Versicherungen. Weiters bringt diese Vorgehensweise, auch aufgrund der fehlenden Akkordierung auf europäischer Ebene, die reale Gefahr mit sich, dass österreichische Vertriebsseinheiten für den gesamten Konzern sowohl eine Stamm- (!) als auch länderspezifische Dokumentation erstellen müssen. Dies **beeinträchtigt einerseits die Standortattraktivität**. Andererseits ist diese Forderung auch **in der Realität oft nicht erfüllbar**, etwa, wenn die Mitwirkung der Konzernobergesellschaften nicht gegeben ist und daher keine entsprechenden Informationen über die Gruppe vorliegen.

Unseres Erachtens stehen der österreichischen Finanzverwaltung **ausreichend Möglichkeiten** zur Verfügung, **steuerschonenden Funktionsabschmelzungen** durch Kommissionärsstrukturen entgegenzutreten. So kann von Steuerpflichtigen verlangt werden, auf konkretes Ersuchen der Steuerverwaltung im Verlauf einer Betriebsprüfung oder für Zwecke der Abschätzung des Verrechnungspreisisikos, Informationen und Unterlagen zu ihren wesentlichen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen bereitzustellen. Wir **erachten diese Rahmenbedingungen als ausreichend und regen daher insbesondere die Streichung der Grenze für konzerninterne Provisionserlöse an**. Alternativ sollte zumindest eine signifikante Anhebung dieser Grenze erwogen werden, um österreichische Vertriebsunternehmen nicht unbillig zu belasten.

Sofern entgegen der dargestellten Bedenken tatsächlich eine eigene Grenze für Vertriebsseinheiten mit Provisionserlösen definiert werden soll, wäre im **Hinblick auf die Bilanzierungspraxis von Kommissionsgeschäften** – insbesondere in Fällen, in denen keine direkte Auszahlung der Provision an den Kommissionär, sondern eine Vergütung in Höhe der Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis der Waren erfolgt - zur Klarstellung eine **konkrete Definition von Provisionserlösen im Gesetz sinnvoll**. Beispielsweise wie folgt: *„Provisionserlöse sind die von Vertriebsseinheiten als Agent, Vermittler oder Kommissionären als Provisionserlöse ausgewiesenen Umsätze“*. Um Missbrauchsfälle zu erfassen, könnte auch in Erwägung gezogen werden, die **Dokumentationspflicht einer Anforderung durch die Finanzverwaltung vorzubehalten**.

1.2.4 § 3 Abs. 3 VPDG – Vorlage einer Stammdokumentation auf Ersuchen

Diese Vorschrift begründet für österreichische Unternehmenseinheiten, die unter die De-Minimis Regelung des Absatzes 2 fallen und daher als KMU zu qualifizieren sind, einerseits die Verpflichtung,

sich über die **Dokumentationsvorschriften jener Länder in denen andere Unternehmenseinheiten tätig sind regelmäßig zu informieren und andererseits die Notwendigkeit zu prüfen, ob diese ausländischen Unternehmenseinheiten diese Wesentlichkeitsgrenzen überschreiten.** Diese Informationen werden den österreichischen Unternehmenseinheiten jedoch häufig gar nicht zur Verfügung stehen bzw. zugänglich sein. Im Fall von Familienkonzernen wird dies die Regel sein.

Selbst wenn ein konzerninterner Austausch der Stammdokumentation vorgesehen wäre, würde die (kleine) österreichische Unternehmenseinheit diese Dokumentation **potentiell zu übersetzen und zu beglaubigen** haben.

Diese Regelung konterkariert unseres Erachtens die Ausnahmebestimmung des Absatzes 2 und die Empfehlungen in BEPS Action 13, die **KMU vor ausufernden Dokumentationserfordernissen schützen sollen.** Wir regen daher an diesen Absatz ersatzlos zu streichen. Jedenfalls gestrichen werden sollte dieses Erfordernis im Hinblick auf Fälle, in denen die österreichische Finanzverwaltung **diese Dokumentation mittels Amtshilfeersuchen an die zuständige Ausländische Behörde anfordern kann.** Zum Erfordernis der Übersetzung darf auf die Ausführungen zu § 10 verwiesen werden.

In § 3 Abs. 3 VPDG bleibt **offen, innerhalb welcher Frist die in Österreich ansässige Geschäftseinheit** die Stammdokumentation einer ausländischen Geschäftseinheit vorzulegen hat. Die Frist gemäß § 8 Abs. 2 VPDG kann dann nicht ausreichen, wenn zB. die in Österreich ansässige Geschäftseinheit ihre Körperschaftsteuererklärung zu einem Zeitpunkt abgibt, zu dem die ausländische Geschäftseinheit die Stammdokumentation noch nicht erstellt hat.

1.2.5 § 3 Abs. 4 VPDG - Dokumentationspflichten außerhalb des VPDG

§ 3 Abs. 4 VPDG weist darauf hin, dass *„...neben diesem Bundesgesetz bestehende Dokumentationspflichten unberührt bleiben.“* **Die Bedeutung dieses Absatzes ist uE unklar.** Bedeutet dies, dass alle Geschäftseinheiten, die aufgrund § 3 Abs. 2 VPDG keine Stammdokumentation und landesspezifische Dokumentation lt. VPDG zu erstellen haben, eine Dokumentation auf Basis der derzeitigen gesetzlichen Regelung (siehe VPR 2010 Rz 302 ff), welche wiederum auf Kapitel V der OECD Verrechnungspreisrichtlinien verweist, zu erstellen haben? In diesem Fall würde die **Verpflichtung „durch die Hintertür“ wiederum bestehen und das Ziel eine größenabhängige Erleichterung zu gewähren, nicht erreicht werden.** Dieser Einbezug bzw. die subsidiäre (?) Weitergeltung widerspricht überdies der Zielsetzung gemäß Vorblatt, nämlich der Vereinheitlichung der Verrechnungspreisdokumentation (im internationalen Kontext). Falls mit dieser Bestimmung eine Erleichterung für Klein- und Mittelunternehmen gemeint ist, wäre es im Sinne einer *„...klare[n] Anleitung zur Verrechnungspreisdokumentation...“* (Erläuterungen) gewesen, diese zu präzisieren und einheitlich im VPDG zu regeln.

Falls dieser Absatz allgemein klarstellen soll, dass neben der zu erstellenden Stamm- und länderspezifischen Dokumentation noch weitere Informationen und Unterlagen eingeholt werden können, kann die – laut EB mit dem Gesetz bezweckte erhöhte - Rechtssicherheit des Abgabepflichtigen nicht erreicht werden. Denn **selbst bei Erfüllung der Erfordernisse des VPDG**

an die Stammdokumentation, die landesspezifische Dokumentation und die länderbezogene Berichterstattung durch den Steuerpflichtigen, können diesem noch weitere, nicht vorhersehbare Dokumentationsanforderungen abverlangt werden, was unseres Erachtens den Zwecken des VPDG konterkariert, und eventuell die Akzeptanz des Gesetzes bei den Normunterworfenen unterminiert.

Es wäre zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung klarstellen würde, **welche Unterlagen** Unternehmen bereit zu halten haben, die von § 3 Abs. 1, 2 und 3 VPDG **nicht erfasst** sind. Unseres Erachtens sollte zumindest klargestellt werden, dass in derartigen Fällen nur eine länderspezifische Dokumentation aufzustellen ist, sofern nicht eine gänzliche Befreiung von der Verpflichtung einer Dokumentationserstellung geregelt werden kann. Aus begrifflicher Sicht wird „*Dokumentation*“ auch nicht jedenfalls die richtige Bezeichnung sein, der Begriff könnte damit um "Dokumentations- und Nachweispflichten" erweitert werden. Wünschenswert ist, dass im Gegenzug zu einer Ausweitung der Dokumentationsverpflichtungen für große Unternehmen die **Dokumentationsverpflichtungen für KMUs erleichtert werden**, um einen unverhältnismäßigen administrativen Aufwand zu vermeiden. Der erste Satz des § 3 Abs. 4 VPDG sollte daher ersatzlos gestrichen werden und in der nachfolgend zu erlassenden Verordnung eine Regelung der verringerten Dokumentationsverpflichtungen für KMUs festgelegt werden (zB. Safe Harbour für Finanzierungen bis zu einem bestimmten Nominale zu einem bestimmten Zinssatz, Reduktion des Umfangs der Verrechnungspreisdokumentation, geringere Häufigkeit der Dokumentationserstellung zB. einmal in 3 Jahren, ...).

Empfehlung zur Einführung transaktionsbezogener Wesentlichkeitsgrenzen:

Die OECD hatte in ihrem Report zu BEPS Action 13 (Tz 32: „Materiality“) empfohlen, transaktionsbezogene Wesentlichkeitsgrenzen vorzusehen. In diesem Sinne wird daher angeregt, solche transaktionsbezogenen Grenzen im VPDG wie folgt zu implementieren:

- Einerseits auf Ebene einzelner Transaktionen in dem Sinne, dass Transaktionen mit einem jährlichen Volumen von nicht mehr als [...] keiner Verrechnungspreisanalyse (insb. wohl im Local File) unterzogen werden müssen.
- Andererseits aber v.a. auch dahin gehend, dass – zusätzlich zum bereits bestehenden Threshold für die Erstellung von Master File und Local File (§ 8 Abs. 2 VPDG) – ein weiterer transaktionsbezogener Threshold eingezogen wird. Konkret in der Form, dass von dieser Dokumentationspflicht nicht nur jene in Österreich ansässigen Geschäftseinheiten befreit sind, welche nicht mehr als 50 m€ Umsatzerlöse (bzw. 5 m€ Provisionserlöse) im Vorjahr erzielt haben, sondern auch jene, die mit ausländischen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe ein bestimmtes konzerninternes Transaktionsvolumen p.a. nicht überschreiten. Damit soll erreicht werden, dass etwa ein österreichisches „fully fledged“ Unternehmen mit Umsatzerlösen > 50 m€, der praktisch vollständigen Wertschöpfung in Österreich und mit nur einer einzigen, schlanken ausländischen Tochtergesellschaft (ohne wesentliches konzerninternes Transaktionsvolumen über die Grenze) eine volle Dokumentation (dh. insb. auch inkl. dem umfangreichen Master File) machen muss, obwohl aus Verrechnungspreissicht (mangels wesentlichen Intercompany-Volumens über die Grenze) keine sinnvolle Kosten-Nutzen-Relation argumentierbar wäre. Insoweit wird die zusätzliche Aufnahme

einer generellen, auf das Intercompany-Transaktionsvolumen bezogenen Volumengrenze in § 8 Abs. 2 VPDG empfohlen (siehe in diesem Sinne etwa auch § 6 der deutschen GAufzV).

1.3 § 4 VPDG – Pflicht zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung

Es wird empfohlen, auch direkt in § 4 Z 2 VPDG den in § 2 Z 10 VPDG definierten **Begriff der „vertretenden Muttergesellschaft“** ausdrücklich zu verwenden: „2. eine vertretende Muttergesellschaft (§ 2 Z 10 VPDG), wenn diese in Österreich ansässig ist“.

Aus § 4 Z 2 VPDG geht nicht klar hervor, **ob die hier geregelte Meldung jedes Jahr bis zum letzten Tag des Wirtschaftsjahres zu erfolgen hat oder nur im ersten Jahr und wenn sich eine Änderung ergibt**. Eine Klarstellung wäre wünschenswert.

Klarstellend könnte weiters festgehalten werden, dass die Mitteilungspflicht gem. § 4 letzter Satz VPDG sich wohl nur darauf beziehen kann, dass die jeweilige Geschäftseinheit mitteilt, dass sie gem. § 4 VPDG **konkret zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr** (und nicht etwa zur Mitteilung darüber, dass sie bloß generell oberste Muttergesellschaft oder vertretende Muttergesellschaft ist) verpflichtet ist. Der inhaltliche Bezug in § 4 letzter Satz VPDG („... hat dies ... mitzuteilen“) lässt in dieser Hinsicht unter Umständen die notwendige Klarheit vermissen. Klarheit könnte insoweit dadurch geschaffen werden, als dieser Passus wie folgt formuliert wird: „... des Wirtschaftsjahres, für das gemäß § 3 Abs. 1 berichtet werden muss, mitzuteilen“. Damit wäre klargestellt, dass es sich hier **nicht um eine abstrakte Mitteilungspflicht über die generelle Eigenschaft als oberste bzw. vertretende Muttergesellschaft** handelt, sondern die Mitteilungspflicht **nur dann besteht, wenn für das konkret in Frage stehende Berichtsjahr auch tatsächlich eine Berichtspflicht nach VPDG gegeben ist**.

Es wird dringend angeraten, die konkrete Form bzw. das konkrete Verfahren zur Wahrnehmung dieser Mitteilungspflicht ebenfalls zu **standardisieren** (eventuell über FinanzOnline). Analoges gilt für die Mitteilungspflicht gem. § 5 Abs. 3 Z 5 VPDG.

1.3.1 Anlagen 1 und 2

Bei Analyse der „meldepflichtigen Punkte“, die in den **Anlagen 1 und 2** geregelt sind, lässt sich festhalten, dass einzelne Angaben der Anlagen keinen klaren Inhalt haben und auch in einzelnen Staaten unterschiedlich ausgelegt werden können, zumal zB. schon die Ermittlung des jeweiligen nationalen Gewinnes nach unterschiedlichen Regeln erfolgt oder der Begriff des verbundenen/nahestehenden Unternehmens unterschiedlich ausgelegt werden kann. Im Hinblick auf dieses **Defizit an ausreichender strafrechtlicher Bestimmtheit** erschiene es **sachgerecht, lediglich die vorsätzliche Übermittlungspflicht gem. § 11 Abs. 1 Z 1 unter Strafe zu stellen**.

Die in der **Anlage 1 und 2** verwendeten Begriffe **stimmen zudem nicht mit den im Entwurf der Amtshilferichtlinie verwendeten überein** und sind diese zudem **in sich inkonsistent** verwendet. Die verwendeten Begriffe erscheinen im Steuerrecht Großteils nicht herkömmlich verwendet:

- In Spalte 1 von Anlage 1 und 2 wird der Begriff „**Staaten oder Gebiete**“ verwendet. In der Richtlinie jedoch „**Steuerhoheitsgebiet**“. Der Begriff „**Staaten oder Gebiete**“ wird auch jeweils in der Überschrift über der Tabelle verwendet; auch dieser wäre durch „**Steuerhoheitsgebiete**“ zu ersetzen.
- Im deutschen Arbeitsergebnis 2014 zum Aktionspunkt 13 der OECD/G20 wurde der englische Begriff „**Revenues**“ als „**Einkünfte**“ übersetzt. In der gegenständlichen Übersetzung des Gesetzesentwurfs wird in Anlage 1 der Begriff „**Erträge**“ verwendet. Um eine einheitliche Anwendung von BEPS Action 13 zu gewährleisten erscheint der Begriff „**Einkünfte**“ geeigneter, weshalb wir eine diesbezügliche Änderung anregen.
- Der Begriff „**fremde Unternehmen**“ in Spalte 2 von Anlage 1 ließe sich besser mit „**Unabhängige dritte Unternehmen**“ übersetzen. Dies würde mehr den im Steuerrecht sonst verwendeten Begrifflichkeiten entsprechen.
- In Spalte 3 von Anlage 1 wird der Begriff „**verbundene Unternehmen**“ verwendet. In der Richtlinie jedoch „**Nahestehende Unternehmen**“. Wir empfehlen, den Begriff „**nahestehende Unternehmen**“ zu verwenden, da „**verbundene Unternehmen**“ eine unternehmensrechtliche Definition darstellt. Die gewählte Übersetzung „**verbundenes Unternehmen**“ weist grundsätzlich auf Mehrheitsbeteiligungen hin, ein „**nahestehendes Unternehmen**“ kann auch schon bei einem Beteiligungs/Beherrschungsausmaß von unter 50% vorliegen kann. Soll als „**related party**“ nur ein „**verbundenes Unternehmen**“ (dh. Mehrheitsbeteiligung) gemeint sein, was wünschenswert wäre, dann ersuchen wir um Präzisierung des Begriffes.
- Weitere Abweichungen gibt es noch bei „**Berichtetes Wirtschaftsjahr**“ in beiden Anlagen im Vergleich zur RL „**Betrachtetes Steuerjahr**“.
- Im englischen Text von Anlage 1 findet sich zudem ein Tippfehler: „**Income Tax Accured**“ sollte „**Income Tax Accrued**“ heißen.
- Der Verweis in den EB zum VPDG auf die Definitionen in der RL gehen somit teilweise ins „**Leere**“. Da die verwendeten Begriffe einerseits als nicht passend erscheinen (zB. „**Staaten**“ oder „**Gebiete**“ im Vergleich zu „**Steuerhoheitsgebiete**“) und auch im VPDG nicht definiert sind, regen wir an diese ident von der RL zu übernehmen.

Die **Erläuterungen zu Anlage 1 und Anlage 2** sind ähnlich jenen Inhalten, die für die Verordnungen betreffend Stammdokumentation und landesspezifischer Dokumentation zu erwarten sind. Sie sollten daher besser auch einer Verordnung vorbehalten werden.

Anzumerken ist, dass die unrichtige Übermittlung von meldepflichtigen Daten in den Anlagen 1 bis 3 mit der Strafdrohung von 80.000 bzw. 25.000 EUR belegt ist, obwohl die verwendeten Begriffe unseres Erachtens derzeit **überwiegend unbestimmt** sind. So werden die Begriffe in den Anlagen 1 und 2 nicht im Detail erläutert, sondern sind unter Rückgriff auf die spezifischen Erläuterungen im OECD-Bericht zu interpretieren. Angesichts dieser Unbestimmtheit scheint die Strafdrohung unseres Erachtens sachlich nicht geboten. Eine **Begriffsbestimmung im Verordnungsweg** erscheint damit verfassungsrechtlich erforderlich.

1.4 § 5 VPDG – Eintritt in die Verpflichtung zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung

Für den Fall eines **systemischen Versagens** iSd **§ 5 Abs. 1 Z 3 VPDG** sollte - wie auch in anderen Ländern vorgesehen - eine Regelung geschaffen werden, dass „*oberste Muttergesellschaften*“ bei Vorliegen eines systemischen Versagens ihres Ansässigkeitsstaates **von der Finanzverwaltung informiert werden** um bereits vorsorglich eine andere Geschäftseinheit mit der Übermittlung des CbC-Reporting betrauen zu können. Dies sollte dann auch für in Österreich steuerlich ansässige Geschäftseinheiten gelten können. Das **BMF sollte also eine regelmäßig zu aktualisierende Liste veröffentlichen** (zB. auf der BMF Homepage oder über FinDok), und darin jene Länder anführen, bei welchen aus österreichischer Sicht ein systemisches Versagen vorliegt. Es muss gewährleistet sein, dass diese **Information für jedermann zugänglich** und auch in einem **zeitlichen Vorlauf** verlautbart wird, damit die betroffene Geschäftseinheit auch Zeit hat den Anforderungen zu entsprechen und nötige Dispositionen zu treffen.

Zu § 5 Abs. 2 VPDG ist uE **offen, wie das Finanzamt Kenntnis davon erlangt, dass eine Voraussetzung des § 5 Abs. 1 VPDG vorliegt**. Der zeitliche Ablauf erscheint überdies offen und bedarf einer gesetzlichen Präzisierung bzw. Überarbeitung. Eine zeitliche Erleichterung normiert § 17 VPDG für das erste Jahr der Geltung des VPDG (2016). Falls die Verpflichtung der multinationalen Unternehmensgruppe, eine länderbezogene Berichterstattung vorzunehmen, erst später eintritt (zB. weil die Größenkriterien erst später erfüllt werden), ist offen, von welcher zeitlichen Abfolge das VPDG ausgeht. Außerdem sieht § 5 Abs. 2 VPDG derzeit vor, dass das zuständige Finanzamt eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe mit Bescheid zum Eintritt in die Verpflichtungen einer ausländischen obersten Muttergesellschaft zu verpflichten hat, wenn eine der Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt ist und **spätestens bis zum letzten Tag des Wirtschaftsjahres**, für das berichtet werden soll, keine andere österreichische Geschäftseinheit als vertretende Muttergesellschaft in die Verpflichtung der obersten Muttergesellschaft eingetreten ist. Gleichzeitig ist in Abs. 3 vorgesehen, dass (wohl vom Ansässigkeitsstaat der vertretenden Muttergesellschaft) dem zuständigen Finanzamt (Z 5) **spätestens am letzten Tag des Wirtschaftsjahres**, für das berichtet werden soll, mitgeteilt wird, dass diese die vertretende Muttergesellschaft ist. Da es hier zu **Überschneidungen** kommen kann, sollte der letzte Zeitpunkt für den Eintritt in die Berichtspflicht gemäß § 5 Abs. 3 VPDG kürzer geregelt sein als der Zeitpunkt der Bescheiderlassung nach § 5 Abs. 2 VPDG.

Jedenfalls ist festzuhalten, mit welcher Frist das Finanzamt die Mitteilungspflicht an eine Geschäftseinheit übertragen kann. Wir weisen darauf hin, dass gem. § 8 VPDG die **Fristen zur Übermittlung je nach Bericht unterschiedlich sind** und dies bei einem Delegationsbescheid berücksichtigt werden muss. Auch ist eine **entsprechende Nachfrist**, in dem die Beibringung der Dokumentation möglich und zumutbar ist, zu setzen. Bei ausländischen obersten Muttergesellschaften kann es uU schwierig sein, die Dokumentation zeitnah zu erhalten.

In diesem Zusammenhang ist derzeit unklar, wie vorzugehen ist, wenn die in Österreich ansässigen Geschäftseinheit faktisch **nicht über die für die Erstellung der länderbezogenen Dokumentation erforderlichen Informationen verfügt**.

Aus § 5 Abs. 3 Z 5 VPDG geht nicht klar hervor, ob die hier geregelte Meldung jedes Jahr bis zum letzten Tag des Wirtschaftsjahres zu erfolgen hat oder nur im ersten Jahr und wenn sich eine Änderung ergibt. Eine Klarstellung wäre wünschenswert.

1.5 § 6 VPDG – Stammdokumentation

Allgemein zu bedenken geben wollen wir, dass aufgrund der Definition der „*multinationalen Unternehmensgruppe*“ das Ziel der Verrechnungspreisinformation bei, zB., sehr diversifizierten Unternehmensgruppen, von denen lediglich ein Geschäftsbereich Geschäftseinheiten im Ausland umfasst, stark beeinträchtigt sein kann, wenn in die Stammdokumentation dennoch die Gesamtbeschreibung aller und damit auch der allenfalls nur national tätigen Geschäftsbereichen zu umfassen hat. Wir würden daher anregen die **Darstellungen in der Stammdokumentation auf jene Geschäftsbereiche des multinationalen Konzerns einzuschränken, in denen es auch grenzüberschreitende konzerninterne Transaktionen gibt.**

1.6 § 7 VPDG – Landesspezifische Dokumentation

Es erscheint unklar, was § 7 Abs. 1 VPDG mit dem Hinweis auf „*Informationen zu Finanztransaktionen*“ meint bzw. bezweckt. Vermutlich sind damit nicht etwa „*Finanzdienstleistungen*“ iSd Rz 87 ff VPR 2010 gemeint, sodass gegebenenfalls eine andere Begriffswahl zur Vermeidung von Missverständnissen zweckdienlich sein könnte.

1.7 §6, 7 und 8 VPDG - Verordnungs-Ermächtigung

Die in § 6 VPDG vorgesehene **VO-Ermächtigung** zu Festlegung des Inhalts der Stamm- bzw. Länderdokumentation sollte **im Einklang mit den im OECD-Bericht** vorgegebenen Inhalten stehen. In diesem Zusammenhang ist auf die im Detail unterschiedliche Gliederungstiefe von Stamm- bzw. Länderdokumentation gemäß EU-Verhaltenskodex und OECD-Bericht zu verweisen. Zu präferieren wäre dabei jedenfalls die Arbeit der OECD, zumal dieser Standard weltweit Anwendung finden wird und damit die größtmögliche Akzeptanz, auch in Drittländern, gewährleistet.

Leider ist/sind die **Verordnung(en) nicht gleichzeitig veröffentlicht und in Begutachtung gegangen**. Da bereits der Gesetzgebungsprozess mehrere Monate verzögert wurde bestehen begründet Bedenken, dass die VO ebenso verspätet erlassen werden. Ohne einheitliche Vorgehensweise ist jedoch das VPDG nicht umsetzbar. Wir sprechen uns daher dafür aus, dass die VO-Ermächtigung in eine **VO-Pflicht** zu ändern ist, ohne deren Vorliegen das Gesetz nicht in Kraft treten kann.

1.8 § 8 VPDG - Übermittlung der Dokumentation

Angesichts der in § 48a BAO festgeschriebenen abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht und der Tatsache, dass auch der G20/OECD Abschlussbericht zu BEPS-Action 13 den Themen

„**Vertraulichkeit**“ und „**Datenschutz**“² einen hohen Stellenwert beimisst, muss die österreichische Finanzverwaltung dafür sorgen, dass das für den Steuerpflichtigen essentielle Steuergeheimnis nicht nur in Österreich, sondern **auch in den Empfängerstaaten** beachtet wird.

Die Frist zur Übermittlung der **länderbezogenen Berichterstattung gemäß § 8 Abs. 1 VPDG** ist spätestens zwölf Monate nach dem letzten Tag des betreffenden Wirtschaftsjahres. Da im Fall der Vertretung durch einen Steuerberater die **Frist für die Einreichung der Steuererklärung bis zu 15 Monate** nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahres verlängert werden kann, sollte die Frist zur Übermittlung der länderspezifischen Dokumentation **entsprechend angeglichen werden**.

Auch hier erscheint es sinnvoll, statt dem Ausdruck „eingetretene Geschäftseinheit“ in § 8 Abs. 1 VPDG ausdrücklich den einheitlichen bestimmten Begriff „**vertretende Muttergesellschaft**“ unter Verweis auf § 2 Z 10 VPDG zu verwenden (siehe schon oben zu § 4 Z 2 VPDG).

In § 8 Abs. 2 VPDG ist vorgesehen, dass Stammdokumentation und landesspezifische Dokumentation auf Ersuchen des zuständigen Finanzamtes innerhalb von **30 Tagen ab dem Zeitpunkt der Abgabe der KöSt-Erklärung übermittelt werden**. Aus unserer Sicht sollte diese Frist auf zumindest 60 Tage, besser noch **auf 90 Tage verlängert** werden. Da aufgrund des gem. § 3 Abs. 2 VPDG österreichische Geschäftseinheiten zur Einreichung einer Stammdokumentation verpflichtet werden können und die Beschaffung der hierfür notwendigen Informationen aufwändig sein kann, wäre eine längere Frist jedenfalls zu begrüßen. Um mit dieser Regelung nicht eine taktisch späte Einreichung der Steuererklärungen zu bewirken, könnte alternativ eine **fixe Frist**, zB. die generelle Pflicht zur Einreichung der Steuererklärungen bei Vertretung durch eine steuerlichen Vertreterin/einem steuerlichen Vertreter (31. März des übernächsten Jahres) angedacht werden.

Es wird darauf hingewiesen, dass aufgrund **unterschiedlicher Stichtage und/oder unterschiedlicher Abgabetermine für die Steuererklärungen** auf Ebene der österreichischen Geschäftseinheit und auf Ebene der - vielfach ausländischen - Geschäftseinheit, welche de facto die Stammdokumentation erstellt (siehe dazu bereits oben zu § 3 Abs. 2 und 3 VPDG), die **Frist des § 8 Abs. 2 VPDG möglicherweise nicht einzuhalten** sein wird. Dies gilt etwa dann, wenn die Stammdokumentation tatsächlich erstellende (zB. ausländische) Geschäftseinheit ihre Steuererklärung **nach** jener der österreichischen Geschäftseinheit abgibt und somit - eine analoge Rechtslage vorausgesetzt – im Zeitpunkt der Abgabe der österreichischen Steuererklärung (bzw. gegebenenfalls auch 30 Tage danach) noch gar keine Stammdokumentation vorliegt.

1.9 § 10 VPDG - Dokumentationssprache

Gem. § 10 Abs. 1 VPDG ist die gesamte Dokumentation in einer im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache zu führen, wobei in § 10 Abs. 2 VPDG von einer fristgerechten Übermittlung auch dann ausgegangen wird, wenn die Dokumente in **englischer Sprache** übermittelt werden. Allerdings kann nach § 10 Abs. 3 VPDG die **Beibringung einer beglaubigten Übersetzung verlangt werden**. Die Erläuterungen liefern keine näheren Informationen, wie diese Ermessensentscheidung gelebt werden

² Rz 44 und 57 des G20/OECD-Abschlussberichts zu BEPS-Action 13.

soll und unter welchen Umständen bzw. mit welchem Umfang eine beglaubigte Übersetzung gefordert werden kann. Es besteht auch keine Verordnungsermächtigung, die eine Präzisierung im Verordnungswege ermöglichen würde.

Angesichts des Umstandes, dass viele international tätige Unternehmen **generell die englische Sprache** als Korrespondenzsprache verwenden und Verrechnungspreisdokumentationen daher im Sinne internationaler Verständlichkeit meistens in dieser Sprache verfassen, sowie im Hinblick auf die ohnehin erheblichen administrativen Belastungen, die mit der verpflichtenden Dokumentation von Verrechnungspreisen verbunden sind (laut Vorblatt: EURO 200.000 bis EURO 400.000), sollte auf die **Notwendigkeit einer Beglaubigung** einer englischsprachigen Dokumentation **verzichtet** werden. Die beglaubigte Übersetzung ist mit **erheblichem Zeit- und Kostenaufwand verbunden** und bedarf angesichts des **fachspezifischen Charakters** der Verrechnungspreisdokumentation, **spezieller Sprach-, Terminologiekenntnisse und entsprechender Erfahrung**. Wir sind der Auffassung, dass auch eine beglaubigte Übersetzung eine hinreichende Qualität der Übersetzungsarbeit nicht zwangsweise sicherstellt.

Die OECD legt den Staaten in BEPS Action 13 nahe, die Einreichung von Verrechnungspreisunterlagen in weit verbreiteten Sprachen zuzulassen, sofern dies den Nutzen der Unterlagen nicht beeinträchtigt. Nur dann, wenn die Steuerverwaltungen der Ansicht sind, dass eine Übersetzung der Unterlagen erforderlich ist, sollte eine solche Übersetzung angefordert werden und für ihre Bereitstellung ausreichend Zeit eingeräumt werden, damit sie eine möglichst geringe Belastung darstellt (die englische Formulierung lautet: „*as comfortable a burden as possible*“). Eine beglaubigte Übersetzung wird von der OECD nicht gefordert. Weiters sieht das VPDG keine adäquate **Einschränkung der Übersetzungsarbeit auf für den jeweiligen Sachverhalt relevante Passagen vor**, wie dies auch in BEPS Action 13 gefordert wird (die englische Formulierung lautet: „*Where tax administrations believe that translation of documents is necessary, they should make specific requests for translation*“). Der jetzige Gesetzeswortlaut lässt also eine **undifferenzierte Übersetzung der gesamten Stamm- und länderspezifischen Dokumentation** zu, auch wenn weite Teile der Übersetzung für die korrekte Beurteilung des Sachverhalts nicht nötig sind.

Derzeit ist die **Ermessensübung** lediglich durch die Grundsätze des § 20 BAO eingeschränkt. Es wäre daher dringend nötig eine Einschränkung des derzeitigen Ermessensspielraums direkt im Gesetz vorzusehen. Alternativ könnte dem Problem durch Aufnahme einer **Verordnungsermächtigung** und anschließender Präzisierung des derzeitigen § 10 VPDG begegnet werden.

Wir erlauben uns an dieser Stelle auch auf den BMF-Erlass zur Entlastung steuerpflichtiger Auslandseinkünfte in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger auf Grund von DBA³ zu verweisen, worin in Abs. 4 eine finanzamtliche Verpflichtung zur Bestätigung ausländischer Ansässigkeitsbescheinigung auch dann vorgesehen ist, wenn „...*die Ansässigkeitsbescheinigung in englischer oder französischer Sprache vorgedruckt sein sollte und keine deutsche Übersetzung beiliegt.*“ Außerdem darf auf die **bisherige Verwaltungspraxis in EAS 3294 zur Akzeptanz einer Stammdokumentation in englischer Sprache** verwiesen werden. Die Finanzverwaltung verlangt in dieser

³ AÖF 2004/230 idF 2006/62, 2007/125 und 2013/188.

EAS auch für die landesspezifische Dokumentation keine „*beglaubigte*“ Übersetzung, wobei die Übersetzung nur bei unbedingter Notwendigkeit verlangt werden soll.⁴

Unsere Erfahrungen zeigen, dass österreichischen Betriebsprüfer auch mit englischen Fassungen von Verrechnungspreisdokumentationen umgehen können. Wir regen daher Folgendes an:

- Die **ersatzlose Streichung von § 10 Abs. 3**. Dies entspricht auch den Vorgaben der OECD, die eine Übersetzung in die Landessprache auf das unabdingbar nötige Ausmaß reduziert sehen möchte.

Wenn eine völlige Streichung dieses Absatzes nicht erfolgt, dann regen wir Folgendes an:

- **Entfall des Erfordernisses der beglaubigten und der vollständigen Übersetzung;**
- Für die **Stammdokumentation** sollte jedenfalls die Möglichkeit bestehen, diese in **englischer Sprache vorzulegen** (Fortführung der **bisherigen Verwaltungspraxis** entsprechend EAS 3294);
- Verknüpfung der Anforderung einer (nicht beglaubigten) Übersetzung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit etc. Die Notwendigkeit der Übersetzung sollte zudem auf die für den konkreten Sachverhalt relevanten Passagen der landesspezifischen Dokumentation eingeschränkt sein.

1.10. § 11 und 12 VPDG - Strafbestimmungen

Strafbestimmungen mit ähnlichem Fokus wurden bislang regelmäßig als Finanzordnungswidrigkeiten in § 49a FinStrG eingegliedert (Verletzung der Meldepflicht lt. § 121 BAO bzw. Mitteilung nach § 109b EStG). Aus systematischen Überlegungen wäre auch die Strafbestimmung des VPDG in § 49a FinStrG anzusiedeln.

Damit würde sichergestellt, dass der Beginn der absoluten Verjährungsfrist nach § 31 Abs. 5 Satz 2 FinStrG eine sachgerechte Regelung erfährt; dementsprechend wäre § 31 Abs. 5 Satz 2 FinStrG um das Fristende nach § 8 Abs. 1, 2 VPDG zu ergänzen.

Für die Umgliederung in das FinStrG spricht uE auch der Umstand, dass die neue Strafbestimmung lediglich die vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der Verpflichtung zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung iS des § 3 Abs. 1 VPDG des Entwurfes erfassen soll (§ 8 Abs. 1).

Verletzungen der Verpflichtungen nach § 8 Abs. 2 VPDG zur Übermittlung der Stammdokumentation und länderspezifischen Dokumentation auf Ersuchen sind davon nach dem klaren Wortlaut des Entwurfes (§ 11) nicht umfasst. Sie werden aber bei Vorsatz wohl Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 FinStrG darstellen können bzw. wird die vorsätzliche Verletzung der Dokumentationspflicht ebenfalls darunter zu subsumieren sein (wohl § 51 Abs. 1 lit c FinStrG).

⁴ EAS 3294 v 24.8.2012.

So gesehen wären nach dem derzeitigen Entwurf die anwendbaren Strafbestimmungen bei Verletzung dieser Meldepflichten in zwei unterschiedlichen Gesetzen geregelt.

§ 11 Abs. 1 Z 2 sollte sprachlich verbessert werden: Strafbar sollte nicht die unrichtige Übermittlung sein, sondern die Übermittlung unrichtiger Daten.

Bei Analyse der „meldepflichtigen Punkte“, die in den Anlagen 1 und 2 geregelt sind, lässt sich festhalten, dass einzelne Angaben der Anlagen keinen klaren Inhalt haben und auch in einzelnen Staaten unterschiedlich ausgelegt werden können, zumal zB. schon die Ermittlung des jeweiligen nationalen Gewinnes nach unterschiedlichen Regeln erfolgt oder der Begriff des verbundenen/nahestehenden Unternehmens unterschiedlich ausgelegt werden kann. Im Hinblick auf dieses Defizit an ausreichender strafrechtlicher Bestimmtheit erschiene es sachgerecht, lediglich die vorsätzliche Übermittlungspflicht unter Strafe zu stellen.

§ 11 sollte wohl auch nur dann zur Anwendung gelangen, wenn mit dieser Tat nicht der Tatbestand eines anderen Finanzvergehens erfüllt wird (ausdrückliche Subsidiaritätsanordnung).

Die in § 11 Abs. 1 Z 2 VPDG angeführte Strafe iHv bis zu 80.000 Euro bzw. bis zu EUR 25.000 bei grober Fahrlässigkeit erscheint unverhältnismäßig hoch und sollte daher reduziert werden.

Um die Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer Dokumentationspflichten „anzuregen“ sieht BEPS Action 13 als Alternative zu Strafen die Möglichkeit der Entwicklung von Befolgungsanreizen vor. Genannt werden beispielhaft Strafbefreiungen oder eine Beweislastumkehr. Wenn die Dokumentation den Anforderungen entspricht und rechtzeitig eingereicht wird, könnte der Steuerpflichtige von Steuerstrafen befreit oder in den Genuss eines niedrigeren Strafsatzes kommen, falls trotz der Bereitstellung von Dokumentation eine Verrechnungspreisanpassung vorgenommen und aufrechterhalten wird. Diese Vorgehensweise erscheint zielführender, weshalb eine Überarbeitung des § 11 sinnvoll erscheint.

Alternativ regen wir an den Begriff „unrichtig“ gesetzlich zu definieren und mittels einer Wesentlichkeitsgrenze zu entschärfen. Der derzeitige Gesetzeswortlaut lässt theoretisch auch Bestrafungen zu, sofern geringfügige Abweichungen im Centbereich vorliegen, was exzessiv erscheint.

Auch die Strafandrohung bei verspäteter Abgabe der länderbezogenen Berichterstattung erscheint überschießend, weshalb zB. die gesetzliche Gewährung einer Nachfrist – zum Beispiel von einem Monat - jedenfalls angeregt wird.

1.11 § 13 VPDG – Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung an ausländische Behörden

Zum Schutz der österreichischen Unternehmen ist es unabdingbar nötig, dass eine Übermittlung der Daten nur erfolgt, **wenn sichergestellt ist, dass die andern Länder die Vertraulichkeit gewährleisten**. Eine Übermittlung der Daten darf daher nur an Länder erfolgen, die das **Multilateral**

Competent Authority Agreement on Country by Country Reporting (MCAACCR) unterzeichnet haben.

In § 13 muss daher ein 3. Absatz eingefügt werden, der wie folgt lauten kann:

(3) *Eine Übermittlung im Sinne des Abs. 1 hat jedoch insoweit zu unterbleiben, als die Staaten oder Gebiete der Geschäftseinheiten, die in der länderbezogenen Berichterstattung aufscheinen, das Multilateral Competent Authority Agreement on Country by Country Reporting (MCAACCR) unterzeichnet haben.*

1.12 § 15 VPDG – Verweise auf andere Bundesgesetze

Dynamische Verweise sind rechtssystematisch bedenklich. Wir regen daher an den **§ 15 ersatzlos zu streichen**.

1.13 § 17 VPDG – Zeitlicher Anwendungsbereich

Es wird vorgeschlagen, den zeitlichen Anwendungsbereich zu präzisieren:

- a) Einerseits **zeitlich** dahin gehend, dass jeweils **Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2016 (bzw. 2017) beginnen**, erfasst werden. Die zweifach verwendete Formulierung „Wirtschaftsjahre ab dem 1. Jänner ...“ erscheint in dieser Hinsicht unpräzise.
- b) Andererseits gegebenenfalls auch **inhaltlich**: „Die Dokumentationspflicht gem. § 3 dieses Gesetzes gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2016 beginnen.“
- c) Aufgrund der wesentlichen Verzögerung bis zur Veröffentlichung des Begutachtungsentwurfes und damit auch bis zur Kundmachung des VPDG wird angeraten, zumindest für die **erstmalige Anwendung des CbCR („länderbezogene Berichterstattung“)** ein **generelles (!) Wahlrecht zwischen 2016 und 2017 zu belassen** (wie dies dem Vernehmen nach ursprünglich auch einmal in Diskussion gestanden sein dürfte). Soweit dieser Empfehlung nicht wird, regen wir an, im gesamten VPDG zumindest ein einheitliches Wording für den „Eintritt in die Pflicht zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung“ zu verwenden und in diesem Sinne daher etwa auch in § 2 Z 10 VPDG (sowie in weiterer Folge dann auch in § 4, § 5 Abs. 2 und 3 VPDG) den Begriff der „*eintretenden Mutter-gesellschaft*“ zu verwenden, um Missverständnissen und Begriffsverwirrungen möglichst vorzubeugen.

Darüber hinaus erachten wir die in § 17 VPDG verankerte **Rückwirkung** der zu erstellenden Dokumentation als problematisch, zumal bisher keine ausdrückliche gesetzliche Dokumentationspflicht in Österreich bestand, mit der Gesetzwerdung frühestens Mitte des Jahres 2016 zu rechnen ist und auch die Änderung der EU-Richtlinie 2011/16/EU („*Amtshilferichtlinie*“) bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung noch nicht finalisiert ist.

1.14 Keine Rechtsgrundlage für korrespondierende Gegenberichtigungen

Nach Maßgabe der OECD/G20 sollen die Daten aus dem CbC-Reporting nicht als (unmittelbare) Grundlage für Gewinnberichtigungen herangezogen werden („**bestimmungsgemäße Verwendung**“). Nach den Erläuterungen soll die länderbezogene Berichterstattung jedoch zur „...Durchführung von Risikoabschätzungen und Prüfungen in Verrechnungspreisfragen...“ vorgelegt werden.⁵ Es wird jedoch davon ausgegangen werden müssen, dass die den Finanzverwaltungen übermittelten Datensätze sehr wohl zum Anlass genommen werden, Verrechnungspreise zu prüfen und Gewinne zu korrigieren. Verrechnungspreiskorrekturen und die damit verbundene Notwendigkeit **korrespondierender Gewinnberichtigungen** werden zwangsläufig die Folge sein. Wir haben diesbezüglich schon mehrmals vorgebracht, dass das österreichische Abgabenrecht derzeit **keine klare gesetzliche Regelung**⁶ für korrespondierende Gegenberichtigungen vorsieht, wenn ausländische Finanzverwaltungen Verrechnungspreiskorrekturen vornehmen. Insbesondere dann, wenn eine „Gegenberichtigung im kurzem Wege“ vorgenommen werden soll und die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheide bereits rechtskräftig sind.

Es ist daher dringend notwendig, dass **innerstaatlich klargestellt wird, auf welcher Rechtsgrundlage** rechtskräftige Bescheide, die wegen notwendiger korrespondierender Gewinnberichtigungen geändert werden müssen, geändert werden können. Das EU-AbgÄG 2016 wäre eine gute Gelegenheit dafür.

2 Zu Art 2 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

2.1 Allgemein zu § 98 Abs. 1 Z 5 lit b EStG, § 124b Z 308 EStG

In den Erläuterungen wird erwähnt, dass durch inhaltliche Vereinfachungen die laufende Umsetzung der Kapitalertragsteuer für beschränkt Steuerpflichtige vereinfacht werden soll. Anhand der unten angeführten Anmerkungen wird klar, dass das System **nochmals an Komplexität zugenommen hat**. Aufgrund des **bereits in der Vergangenheit geringen Steueraufkommens** (7 Mio. EUR im Jahr 2015 vor Rückerstattung), des hohen administrativen Aufwands in der Umsetzung, der nachteiligen Folgen für den Wirtschaftsstandort Österreich und des in der Zukunft wohl noch geringeren Steueraufwands (zB. aufgrund des Herausfallens aus der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen von Investoren aus zahlreichen Drittländern, die am automatischen Informationsaustausch teilnehmen) **sollte generell der Fortbestand des KESt-Abzugs für beschränkt Steuerpflichtige hinterfragt werden**.

⁵ Rz 59 des G20/OECD-Abschlussberichts zu BEPS-Action 13.

⁶ Erfahrungsgemäß kommen dazu derzeit folgende Bestimmungen zur Anwendung: § 299 BAO, § 295 Abs. 3 BAO, § 303 BAO, § 293b BAO, § 295a Abs. 1 BAO, § 236 BAO, direkte Anwendung von DBA (Art 9 Abs. 1 und 2 OECD-MA bzw. Art 7 iVm Art 23 A und B OECD-MA).

2.2 Ad Stückzinsbegriff

In § 98 Abs. 1 Z 5 lit b EStG wird nunmehr auf die inländischen Zinsen gem. § 27 Abs. 2 Z 2 EStG bzw. die inländischen Stückzinsen gem. § 27 Abs. 6 Z 5 EStG verwiesen. Hier ist anzumerken, dass nunmehr - **vermutlich ungewollt** - etwa **Wertzuwächse von Nullkuponanleihen** (siehe § 27 Abs. 3 EStG) bzw. **Zertifikate** (siehe § 27 Abs. 4 EStG) die bisher (teilweise) der EU-QuSt bzw. der beschränkten Steuerpflicht unterlegen sind, nicht mehr beschränkt steuerpflichtig wären. Insoweit wäre der Stückzinsbegriff entsprechend weiter zu formulieren. Ebenso wäre die **Rückzahlung bzw. Tilgung von Nullkuponanleihen und Zertifikaten** etc. entsprechend zu regeln.

Es wäre diesbezüglich in der Folge auch klarzustellen, ob **das Herausfallen von Produkten aus der beschränkten Steuerpflicht** in der bisherigen Fassung zu einem zwingenden KEST-Abzug führen muss, da scheinbar nicht alle Produkte, die bisher der beschränkten Steuerpflicht unterlegen sind, auch in das neue System der beschränkten Steuerpflicht überführt werden. Weiters stellt sich die Frage, ob es ggf. eine Übergangsregel bzw. Abgrenzung für Produkte geben wird, welche bisher nicht, aber in Zukunft eventuell doch der beschränkten Steuerpflicht unterlegen sind (zB. bestimmte nicht der EU-QuSt unterliegende Indexzertifikate).

2.3 Ad Abgrenzung bei Realisation

Gesetzlich erwähnt ist nunmehr auch, dass inländische Stückzinsen, die bei Realisation erzielt werden, der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Als Realisation werden wohl sämtliche Fälle des Depotübertrags/-entnahme, als auch der Austritt von der beschränkten Steuerpflicht (zB. Zuzug nach Österreich, oder in einen Staat mit dem ein automatischer Informationsaustausch besteht) gelten. In § 94 EStG ist die bisherige Regelung „...eine dem § 7 Abs. 3 EU-Quellensteuergesetz entsprechende Gutschrift von Kapitalertragsteuer ist nicht möglich“ entfallen. Den Übergangsbestimmungen (§ 124b Z 308 EStG) ist bloß zu entnehmen, dass wohl zum 1.1.2017 keine Zins-abgrenzung vorzunehmen ist. Anzumerken ist, dass die diesbezüglichen Aussagen in den Erläuterungen auf Zinsen vor dem 31. Dezember 2014 verweisen – **gemeint ist wohl vor dem 1.1.2017**. Derzeit ist noch nicht klar geregelt, dass es im neuen System der beschränkten Steuerpflicht **keine KEST-Gutschriften oder eine Zinsabgrenzung** etwa iSd § 95 Abs. 3 Z 2 EStG seitens des Abzugsverpflichteten für Stückzinsen geben soll – zumindest ist die Möglichkeit im Entwurf nicht explizit ausgeschlossen. Diesbezüglich wäre eine Klarstellung wünschenswert.

Die Notwendigkeit der Abgrenzung der beschränkten Steuerpflicht könnte es beispielsweise im Falle des Depotübertrags, beim **Wegzug in einen Staat ohne umfassende Amtshilfe** oder ab Inkrafttreten des automatischen Informationsaustausch mit einem Staat in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, geben.

2.4 Ad betroffener Personenkreis

Die geplanten Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 Schlussteil sollten **hinsichtlich des Personenkreises zumindest in den Erläuterungen klarer geregelt werden** – insbesondere ob die Aussagen „...von Personen erzielt...“ bzw. „...Ansässigkeit...“ im

steuertechnischen Sinn des wirtschaftlichen Eigentümers bzw. der Ansässigkeit etwa iSd Doppelbesteuerungsabkommen zu verstehen sind.

Sollte dies der Fall sein, würden **Zinszahlungen insbesondere an Personengesellschaften** dann nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn die Gesellschafter (natürliche Personen) in einem Staat mit automatischem Informationsaustausch ansässig sind. Bisher waren ausländische Personengesellschaften hinsichtlich der in § 98 Abs. 1 Z 5 lit b EStG idgF genannten Zinseinkünfte jedoch beschränkt steuerpflichtig, (unabhängig davon, wo die ausländischen natürlichen Personen als Gesellschafter im Ausland ansässig waren), da diese nicht in den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes gefallen sind. Es sollte generell klargestellt werden, ob für **jene Personen die idgF beschränkt steuerpflichtig sind und ab dem 1.1.2017 nicht mehr beschränkt steuerpflichtig sein werden** (siehe Personengesellschaften, oder natürliche Personen die in einem Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig sind) ebenfalls **eine KEST-Abgrenzung vorzunehmen ist.**

2.5 Ad Ansässigkeitsbescheinigung

§ 98 Abs. 1 Z 5 Schlussteil, zweiter Teilstrich lautet:

„- (Stück)Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in einem Staat ansässig sind, mit dem ein automatischer Informationsaustausch besteht, wobei die Begründung der Ansässigkeit in einem solchen Staat dem Abzugsverpflichteten durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen ist;“

Es sollte klargestellt werden, ob auch jene natürlichen Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens (1.1.2017) **in einem Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig sind, den Nachweis durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung erbringen müssen.** Aus dem Gesetzeswortlaut kann herausgelesen werden, dass dies vielleicht nur für jene natürlichen Personen gilt, die ab dem 1.1.2017 ihre Ansässigkeit in einem Staat mit umfassender Amtshilfe begründen. Es sollte auch geregelt werden, ob die Ansässigkeit auf österreichischen oder ausländischen Formularen erbracht werden muss (darf) bzw. für welchen Zeitraum diese Ansässigkeitsbescheinigungen gültig sind oder seitens des Abzugsverpflichteten neu eingefordert werden müssen. Dabei ist anzumerken, dass es bei Nichtvorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung dazu käme, dass eine Person sowohl der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, als auch gemäß GMSG gemeldet wird.

2.6 Ad Zusammenspiel GMSG Neukonten mit beschränkter Steuerpflicht auf Zinsen

In § 14 Abs. 4 EU-QuStG wird folgendes geregelt:

(4) Abweichend von Abs. 3 und § 1 findet ab 1. Oktober 2016 dieses Bundesgesetz auf Zinsen keine Anwendung, die eine inländische Zahlstelle nach dem 30. September 2016 an einen wirtschaftlichen Eigentümer mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union in Bezug auf Konten zahlt oder einzieht, auf die die betreffende Zahlstelle die Bestimmungen des Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (GMSG), BGBl. I Nr. 116/2015

in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XXX/2016, anwendet, wenn die Zinsen ein Neukonto im Sinne des § 82 GMSG betreffen und der andere Mitgliedstaat über die betreffende Zahlung nach den Bestimmungen des GMSG und des EU-Amtshilfegesetzes, BGBl. I Nr. 102/2009 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XXX/2016 in Kenntnis zu setzen ist oder eine Ausnahme von der Meldepflicht nach GMSG zur Anwendung gelangt.

Unklar ist wie hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht **auf Zinsen mit Neukonten gemäß GMSG nach dem 30. September 2016 vorzugehen ist**. Diese sollen entsprechend dem Entwurf § 14 Abs. 4 EU-Quellensteuergesetz nicht mehr der EU-Quellensteuer unterliegen. Die bisherigen Regeln der beschränkten Steuerpflicht laufen jedoch bis zum 31. Dezember 2016 weiter. Da diese Neukonten iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit e EStG idgF nicht (mehr) in den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes fallen und somit nicht von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind, wäre für diese Neukonten **für 3 Monate trotz Meldung KESt einzubehalten**. Die geplante Inkrafttretensbestimmung des § 124 b Z 308 EStG sollte dahingehend angepasst werden und klargestellt werden, dass es sich um eine iSd § 10 EU-QuStG idgF entsprechende Offenlegung handelt.

3 Zu Art 3 – Änderung des Finanzstrafgesetzes

3.1 Zu Z 2 (§ 77 Abs. 1)

Den Ausschluss des Verteidigers wegen Beteiligung an der Tat der zu verteidigenden Person regelt seit 2008 § 60 Abs. 1 1. Satz StPO. Dort wird für den Ausschluss des Verteidigers verlangt, dass deswegen gegen ihn bereits das Strafverfahren „*anhängig*“ ist. Nach § 77 Abs. 1 letzter Satz ME soll schon der „*Verdacht*“ der Tatbeteiligung für den Ausschluss genügen. Das geht entschieden zu weit. **Wie im gerichtlichen (Finanz)Strafverfahren soll erst die „Anhängigkeit“ des Verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens wegen Tatbeteiligung zum Ausschluss des Verteidigers führen, wozu wenigstens eine Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3 FinStrG) gegen ihn erforderlich ist.**

3.2 Zu Z 8 (§ 146 Abs. 3)

Angesichts der auch bei einer vereinfachten Strafverfügung möglichen Sanktionen (Geldstrafe bis EUR 2.000, bis EUR 3.000 in den in Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki, Finanzstrafgesetz 4. Auflage Band 2 § 146 Rz 3a geschilderten Fällen; plus Verfall von Gegenständen) kann entgegen den Erläuternden Bemerkungen des ME, nach denen die „*Verpflichtung*“ der Zollämter zur Beiziehung eines Verteidigers generell „*entfallen*“ soll, **nicht von „geringfügigen Zuwiderhandlungen“ im Sinne des Art 2 Abs. 4 der Richtlinie 2013/48/EU gesprochen werden**, nach dem die Anwendung dieser Richtlinie in solchen Fällen auf Verfahren vor den Strafgerichten eingeschränkt werden darf.

Der ME räumt außerdem, so jedenfalls der vorgeschlagene Gesetzestext – und das steht auch im Widerspruch zu den Erläuternden Bemerkungen –, den Zollämtern freies Ermessen ein („... *können die Zollämter von der Beiziehung eines Verteidigers [§ 77 Abs. 1] absehen.*“), ob sie den Beschuldigten vor der Erlassung der Strafverfügung einen Verteidiger beiziehen lassen oder nicht, der ihm mit Rat und Tat beistehen könnte. **Ein Zollamt über das Recht auf Beiziehung eines Verteidigers durch den Beschuldigten frei disponieren zu lassen** und – weil ihm der Sachverstand zum Erkennen der Tragweite seiner Entscheidung möglicherweise fehlt – auf seine nach der Rechtsprechung auch nicht widerrufbare Einwilligung in die in Aussicht gestellten Sanktionen zu spekulieren, **ist mit einem der Achtung der Grundrechte verpflichteten Finanzstrafverfahren schlecht vereinbar.**

4 Zu Art 7 – Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Der automatische Informationsaustausch ist im EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG) verankert. Infolge der EU-Richtlinie 2015/2376 zur Änderung der Amtshilferichtlinie sind neben **Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden auch Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung** erfasst. Aufgrund der Änderung der Amtshilferichtlinie ist eine entsprechend Novellierung des nationalen EU-Amtshilfegesetzes erforderlich.

§ 7a Abs. 2 EU-AHG sieht eine **Rückwirkung** dergestalt vor, dass Informationen über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung bis zum Jahre 2012 automatisch übermittelt werden müssen. Aus unserer Sicht wäre ein automatischer **Informationsaustausch für künftige Sachverhalte ausreichend**.

5 Zu Art 9 – Aufhebung des EU-Quellensteuergesetzes

Die Aufhebung der EU-Quellensteuer wurde aufgrund der Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs in Österreich durch das GMSG notwendig und wurde auch in der EU mittels Aufhebung der Zinsbesteuerungsrichtlinie beschlossen. Diese sieht grundsätzlich für Österreich einen gesonderten Umsetzungszeitplan vor, sodass Neukonten ab 1. Oktober 2016 nicht mehr dem EU-Quellensteuerabzug unterliegen. Für Bestandskonten wird der EU-Quellensteuerabzug bis 31. Dezember 2016 fortgeführt. Wir dürfen auf folgende Punkt in der nationalen Umsetzung aufmerksam machen:

§ 14 Abs. 4 zur Aufhebung der EU-Quellensteuergesetzes sieht vor, dass Neukonten iSd § 82 GMSG nicht der EU-Quellensteuer unterliegen dürfen. Wird hingegen die Sonderbestimmung des § 79 Z 2 GMSG angewendet erfolgt keine Meldung iSd GMSG, jedoch unterliegt dieses nach dem 01. Oktober 2016 eröffnete Konto dem EU-QuSt-Abzug. Dies ergibt sich aus § 80 GMSG „Der Ausdruck „Neukonto“ bedeutet ein von einem meldenden Finanzinstitut geführtes Finanzkonto, das am oder nach dem 1. Oktober 2016 eröffnet wird, sofern es nicht als bestehendes Konto gemäß § 79 Z 2 behandelt wird.“ Wir ersuchen sicherheitshalber dies als Klarstellung in den Erläuterungen aufzunehmen.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen bei der Endfassung des EU-AbgÄG 2016 zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwald, LL.M. e.h.
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof. Dr. Stefan Bendlinger
Mag. Sabine Bernegger
Dr. Florian Brugger
Mag. Iris Burgstaller
Mag. Alexandra Dolezel
MMag. Dr. Herbert Greinecker
Mag. Bernd Hofmann
Mag. Dr. Martin Jann
Mag. Dr. Olliver Kempf

MMag. Dr. Andrea Lahodny-Bauer
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner
Mag. Hannes Rasner
Mag. Florian Rosenberger
Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil
Mag. Norbert Schrottmeyer
Mag. Stefan Schuster
Mag. Andreas Stefaner, LL.M.
Dr. Markus Stefaner
Mag. Thomas Strobach
Mag. DDr. Hans Zöchling