

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

wir haben das hundertjährige Ende des ersten Weltkrieges gefeiert. Staatsmänner aus der ganzen Welt sind nach Prag und Paris gekommen, um gemeinsame Werte und den Zusammenhalt in Europa zu demonstrieren. In den letzten zwanzig Jahren hat die Europäische Union dasselbe auch auf dem Steuergelände aufgebaut, d.h. sie hat versucht, Hindernisse im gegenseitigen Handel, in der Arbeitskraftmobilität, der Verlagerung von Gesellschaften innerhalb der Mitgliedsstaaten zu beschränken oder ganz zu eliminieren. Außerdem wurde damit begonnen, die direkten Steuern in den einzelnen Mitgliedsländern anzunähern, und zwar mit der Anwendung der Grundfreiheiten durch Judikate und Verordnungen. In den letzten paar Jahren ist es jedoch aus Steuersicht zur Abwendung dieses Prinzips gekommen. Bereits bald können Unternehmer nicht mehr frei mit ihren Aktiva innerhalb der Europäischen Union ohne Besteuerung umgehen. Steuerpflichtige in der EU haben grundsätzlich nur ein Jahr Zeit, um von ihren Freiheiten (namentlich Niederlassungsfreiheit) Gebrauch zu machen. Beispielsweise wird es in Tschechien ab den 01.01.2020, in anderen Ländern auch schon früher, nicht mehr möglich sein, Aktiva innerhalb der EU ohne Besteuerung zu verlagern und ohne Besteuerung sind keine Investitionen in Ländern außerhalb der EU erlaubt.

Es liegt an Ihnen, sich auf die geänderten Bedingungen vorzubereiten: **Diese sind ab dem Geschäftsjahr 01.01.2019 angezeigt.** Wir werden auch sehen, ob Steuerpflichtige die ATAD-Richtlinie beim Europäischen Gerichtshof anfechten werden. Die Gründe für die Verlagerung der Steuerpflichten sind nicht immer ausschließlich steuerlicher Natur, sondern dienen auch der Risikoeliminierung, dem Investitionsschutz, dem internationalen Prestige usw.



Martin Houska

Partner, Moore Stephens Tschechien

Österreichische Implementierung der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken

Als die ATAD veröffentlicht wurde, galten in Österreich bereits Gesetzesnormen, die in der ATAD enthaltene Maßnahmen zum Gegenstand hatten. Deshalb mussten nicht alle Punkte von Grund auf neu umgesetzt werden: Manche konnten adaptiert oder sogar beibehalten werden.

[mehr auf Seite 2](#)

Tschechische Republik: Missbrauch im (Steuer)Recht – Phänomen der modernen Gesellschaft?

In den letzten Jahren (vielleicht Jahrzehnten) steht das Steuerrecht als ein spezifischer und fiskalisch sehr wichtiger Teil des öffentlichen Rechts unter starkem legislativen Druck von außen. Es handelt sich vorwiegend um die Initiative der EU-Organe bzw. der OECD, deren Bestrebungen die Richtung der Steuerrechtsregelungen nicht nur in der Tschechischen Republik, sondern auch mindestens in allen weiteren EU-Mitgliedsstaaten bestimmen.

[mehr auf Seite 3](#)

Slowakei

Die neue Richtlinie der Europäischen Union, die ATAD-Richtlinie (Anti Tax Avoidance Directive), gewährleistet, dass die Steuer dort bezahlt wird, wo Gewinne und Werte geschaffen werden. Sie enthält verbindliche Maßnahmen, die die Slowakische Republik zur Verhinderung von aggressiver Steuerplanung implementieren muss.

[mehr auf Seite 4](#)

Umsetzung in Frankreich

Diese sehr allgemein gehaltene Klausel wird es der Steuerverwaltung ermöglichen, steuerliche Gestaltungen, deren wesentliches Ziel in der Erlangung eines Steuervorteils besteht, im Rahmen eines allgemeinen Rechtsverfahrens anzufechten, ohne ein Verfahren zum Rechtsmissbrauchs anwenden zu müssen. Da der Begriff des „wesentlichen Zwecks“ auch weiter gefasst ist als der bisherige Begriff des „ausschließlich steuerlichen Zwecks“ sollte dieser Mechanismus von der Steuerverwaltung leichter umzusetzen sein.

[mehr auf Seite 5](#)

Österreichische Implementierung der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken

Die europäische Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, kurz „ATAD“ nach der englischen Bezeichnung „Anti Tax Avoidance Directive“, wurde 2016 veröffentlicht. Die Richtlinie greift einige Aktionspunkte auf, welche aus dem OECD BEPS Aktionsplan stammen. Im Allgemeinen sind die Mitgliedsstaaten verpflichtet, die ATAD bis zum 01. Januar 2019 umzusetzen. Eine weitere Entwicklung ist die ATAD II, welche 2017 veröffentlicht wurde und Änderungen der Vorschriften in ATAD umfasst. Die meisten Maßnahmen der ATAD II müssen bis zum 01. Januar 2020 umgesetzt werden.

Als die ATAD veröffentlicht wurde, galten in Österreich bereits Gesetzesnormen, die in der ATAD enthaltene Maßnahmen zum Gegenstand hatten. Deshalb mussten nicht alle Punkte von Grund auf neu umgesetzt werden, sondern es konnten manche nur adaptiert oder sogar beibehalten werden.

Zinsabzugsbeschränkung

Österreich führte im Jahr 2014 eine Zinsabzugsbeschränkung ein, welche Bezug nehmend auf Artikel 11 der ATAD beibehalten wurde und nicht durch eine Bestimmung ersetzt wurde, die mit Artikel 4 der ATAD übereinstimmt. Unter der österreichischen Beschränkungsregel sind Zinsaufwendungen, die an verbundene Unternehmen bezahlt werden, nur abzugsfähig, wenn die Zinseinkünfte bei der empfangenden Körperschaft einem Körperschaftssteuersatz von mindestens 10% unterliegen. Im Übrigen gelten diese Bestimmungen auch für konzerninterne Lizenzgebühren. Es muss abgewartet werden, ob und wann Österreich diese Bestimmung ersetzen wird, um dem Regulatorstandard des Artikel 4 der ATAD zu entsprechen.

Wegzugsbesteuerung

Österreich hat vor einigen Jahren Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung von Betriebsvermögen eingeführt. Diese blieben größtenteils unverändert, aber es wurden manche fachliche Kriterien angepasst. Darüber hinaus wurde die Möglichkeit der Ratenzahlung von auf Anlagevermögen entfallende Steuern in Übereinstimmung mit Artikel 5 der ATAD auf 5 Jahre reduziert.

Allgemeine Missbrauchsabwehr – GAAR (General Anti-Abuse Rule)

Österreich hatte seit langer Zeit Bestimmungen zur allgemeinen Missbrauchsabwehr im nationalen Steuerrecht. Da diese

waren, wurde die bisherige Formulierung angepasst, damit sie dem Wortlaut und den Kriterien der ATAD entspricht. Es bleibt abzuwarten, wie signifikant die Auswirkung dieser Änderungen in der Praxis und der Rechtsprechung der für Steuern zuständigen Gerichte sein wird.

Hinzurechnungsbesteuerung – CFC (Controlled Foreign Company) Rule

Das österreichische nationale Steuerrecht beinhaltet vor Artikel 7 der ATAD keine Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Es wurden also erstmalig Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung in das österreichische Körperschaftsteuergesetz aufgenommen. Diese sind anwendbar auf Gewinne, die ab dem 01. Jänner 2019 realisiert werden. Österreich entschied, Unternehmen mit einem Passiveinkommen von nicht mehr als einem Drittel Ihres steuerbaren Einkommens von der Anwendung der Bestimmungen betreffend Hinzurechnungsbesteuerung auszunehmen. Es gibt jedoch Bagatellgrenze für Unternehmen mit geringen Gewinnen. Die Hinzurechnungs-

besteuerung kommt zur Anwendung, sofern die Besteuerung von Passiveinkommen unter 12,5% liegt. Daher könnte die Hinzurechnungsbesteuerung sogar auf Unternehmen in bestimmten EU-Mitgliedsstaaten zur Anwendung kommen (z.B. Bulgarien, Zypern, Ungarn).

Hybride Gestaltungen

Österreich hatte bereits eine Bestimmung hinsichtlich der beschränkten Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzaufwendungen, wenn diese beim Empfänger keiner Besteuerung von mindestens 10% unterlagen. Außerdem untersagt Österreich die Anwendung der Steuerbefreiung auf Dividenden, sofern die Dividendenzahlung bei der Tochtergesellschaft eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt. Bis jetzt wurden diese Bestimmungen auf Basis des Artikel 9 der ATAD nicht verändert.

Tschechische Republik: Missbrauch im (Steuer-)Recht – Phänomen der modernen Gesellschaft?

In den letzten Jahren, vielleicht sogar Jahrzehnten, steht das Steuerrecht als ein spezifischer und fiskalisch ausgesprochen wichtiger Teil des öffentlichen Rechts unter starkem legislativen Druck von außen. Es handelt sich vorwiegend um die Initiative der EU-Organen bzw. der OECD, deren Bestrebungen die Richtung der Rechtsregelungen der Steuersysteme nicht nur in der Tschechischen Republik, sondern auch mindestens in allen weiteren EU-Mitgliedsstaaten bestimmen. Gegenstand deren Interesse ist hauptsächlich die Bekämpfung der aggressiven Steuerpraktiken einiger Subjekte auf diesem Gebiet.

Zu einer der letzten Maßnahmen mit dem Ziel, steuerliche Vorteile aus unlauterem Handeln von Unternehmen ganz oder zumindest zum Teil zu eliminieren, gehört der legislative Entwurf der Änderung des Artikels der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates mit **Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts** (nachfolgend auch "ATAD-Richtlinie" genannt). Wie bereits aus der Bezeichnung des Artikels hervorgeht, handelt es sich um die **Implementierung des Prinzips des Rechtsmissbrauchs** in die tschechische Rechtsordnung.

Vorschlag der Kodifizierung in das tschechische Steuerrecht

1. Status des legislativen Prozesses

Der legislative Entwurf des Gesetzes, der das Verbot des Rechtsmissbrauchs in das tschechische Recht implementiert, befindet sich jetzt in der Abgeordnetenversammlung und wartet dort auf die zweite Lesung. Das Abgeordnetenversammlungblatt Nr. 206 beinhaltet neben der erwähnten Missbrauchsabwehr im Steuerrecht ebenfalls die Novellen weiterer Steuergesetze (z.B. Einkommensteuergesetz, Umsatzsteuergesetz). Das vorgeschlagene Inkrafttreten ab 01.01.2019 scheint in Hinblick auf den aktuellen Status des legislativen Prozesses bedroht zu sein. Jedenfalls bin ich nicht der Meinung, dass das „Steuerpaket“ samt der Missbrauchsabwehr im Steuerrecht im Endeffekt nicht vom tschechischen Parlament bzw. Präsidenten verabschiedet wird. Das Inkrafttreten des Gesetzes kann höchstens aufgeschoben werden.

2. Wohin wird das Prinzip der Rechtsmissbrauchsabwehr im Steuerrecht implementiert?

Der Vorlegende der neu entworfenen Rechtsregelung (tschechische Regierung bzw. das Finanzministerium der Tschechischen Republik) sieht die Implementierung des Grundsatzes der Missbrauchsabwehr im Steuerrecht in die **allgemeine Prozessvorschrift**, die die Steuerverwaltung regelt – **Steuerordnung** (neue Bestimmung § 8 Abs. 4) vor. Die Gründe für die Wahl gerade dieser Vorgehensweise

führte der Gesetzgeber in der Gesetzesnovellenbegründung aus: *„...die entworfene Bestimmung § 8 Abs. 4 Steuerordnung ist nicht nur auf den Bereich der Einkommensteuer gerichtet, sondern ist so konzipiert, dass die Missbrauchsabwehr im Steuerrecht grundsätzlich bei allen Steuerarten angewendet wird. Aus diesem Grund ist die Ergänzung der allgemeinen Vorschrift für alle diese Geldleistungen entworfen, und zwar zwecks der Einheitlichkeit und internen Widerspruchlosigkeit der Rechtsordnung und ferner zwecks der Sicherheitserhaltung.“* Der Vorlegende ist sich dessen bewusst, dass die Verankerung des Prinzips der Missbrauchsabwehr im Steuerrecht in die allgemeine Vorschrift die **Erweiterung des Geltungsbereiches** dieses Prinzips über den Rahmen des implementierungspflichtigen Art. 6 Richtlinie ATAD bedeutet, die lediglich die Körperschaftsteuer betrifft. Neben den o.a. Gründen fügt der Vorlegende hinzu, dass in Hinblick auf die bisherige Verwaltungs- und Gerichtspraxis, über die ich bereits oben berichtete, es grundsätzlich lediglich um einen legislativen Ausdruck des bisherigen Ist-Zustands dieser Praxis geht. Laut mir zugänglichen Informationen ist die Einsicht auf diese Problematik in den EU-Staaten uneinheitlich. Die gegenseitige Zusammenarbeit wird sicherlich interessant und bereichernd sein.

3. Legislativer Entwurf des Wortlauts der Missbrauchsabwehr im Steuerrecht

Der Entwurf der Novelle der Steuerordnung lautet: *„Bei der Steuerverwaltung werden das Rechtshandeln und andere Tatsachen, die für die Steuerverwaltung maßgebend sind, nicht berücksichtigt, deren vorwiegender Zweck die Gewinnung eines Steuervorteils im Widerspruch zum Sinn und Zweck der Steuerrechtsvorschrift ist“*. Die Tschechische Republik befolgt in ihrem Entwurf die Ausgangspunkte des Art. 6 ATAD-Richtlinie (subjektives und objektives Kriterium). Geringe Unterschiedlichkeiten gibt es in der Spezifikation des subjektiven Kriteriums – „Zweck“ des Handels. Die ATAD-Richtlinie spricht über „wesentlichen oder einen der wesentlichen Zwecke“ (den steuerlichen Vorteil zu gewinnen), während der tschechische Entwurf das Wort „überwiegender Zweck“ verwendet. Laut Worten des tschechischen Gesetzgebers wurde der „überwiegende Zweck“ daher gewählt, damit der Gesetzesentwurf der Judikatur entspricht, die ihn ohne weitere Zusätze so verwendet. Es wird daher bestrebt, die **Kontinuität der in der Judikatur verwendeten Terminologie einzuhalten**, denn bei jedem neuen Versuch die jeweilige Regel mit anderen Worten auszudrücken, besteht die Gefahr einer abweichenden Auslegung. [Lesen Sie mehr.](#)

Slowakei

Die neue Richtlinie der Europäischen Union – die ATAD-Richtlinie (Anti Tax Avoidance Directive) gewährleistet, dass die Steuer dort bezahlt wird, wo Gewinne und Werte geschaffen werden. Sie enthält verbindliche Maßnahmen, die die Slowakische Republik zwecks Verhinderung von aggressiver Steuerplanung implementieren muss.

Ziel dieser Richtlinie ist es gleichzeitig, den Austausch von Informationen zwischen den Finanzberichtseinheiten bei der Identifizierung und Überwachung verdächtiger Transaktionen zu vereinfachen.

Das slowakische Einkommenssteuergesetz enthält bereits gegenwärtig bestimmte Maßnahmen zum Schutz vor Steuerbetrug und legt weitere Regelungen mit dem Ziel der Erhöhung des Niveaus des Schutzes vor aggressiver Steuerplanung und Regelungen gegen die Beeinträchtigung der Besteuerungsgrundlage und die Verlagerung von Gewinnen außerhalb des Gebietes der Slowakischen Republik fest.

Durch die Implementierung der Regelungen der ATAD-Richtlinie wird abgesehen vom slowakischen Einkommenssteuergesetz auch das slowakische Gesetz über Steuerverwaltung (Steuerordnung) geändert und ergänzt. Die Änderung der Steuerordnung wird durch die Einführung einer neuen Form der Befreiung für die kommerzielle Nutzung der immateriellen Aktiva durch das Einkommenssteuergesetz hervorgerufen, wobei der Finanzdirektion der Slowakischen Republik die Pflicht der Veröffentlichung des Verzeichnisses der Steuerzahler auferlegt wird, die eine Befreiung dieser Art geltend machen.

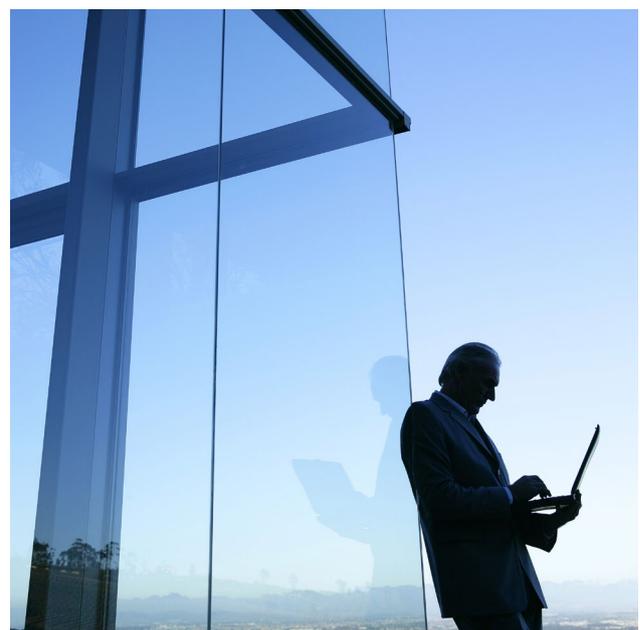
Ab 01. Januar 2018 wurde in das slowakische Einkommenssteuergesetz eine individuelle Steuerregelung für die kommerzielle Nutzung immaterieller Aktiva eingeführt. Es handelt sich um die Befreiung der Einnahmen (Erträge) vom Entgelt für die Gewährung des Nutzungsrechts oder für die Nutzung von erteilten und registrierten Patenten und Gebrauchsmustern, aber auch aus der Nutzung oder für die Nutzung von Computerprogrammen (Software).

Durch die Einführung einer individuellen Steuerregelung für die kommerzielle Nutzung immaterieller Aktiva (sog. Patentbox) wird eine Motivation für Steuersubjekte geschaffen, sich bei ihrer Unternehmenstätigkeit auch Forschung und Entwicklung zu widmen, da die Ergebnisse der Forschung und Entwicklung und ihre kommerzielle Nutzung einer günstigeren Besteuerung als die übrige Unternehmenstätigkeit unterliegen wird. Gleichzeitig wird eine Motivation geschaffen, die Ergebnisse der Forschungs- und

Entwicklungstätigkeit beim Amt für Industrieigentum der Slowakischen Republik zu registrieren. Ähnlich wie bei der Erhöhung der Abschreibung der Kosten für Forschung und Entwicklung kann auch in diesem Fall die Einführung dieser individuellen Steuerregelung zu einer Erhöhung der Beschäftigung in der Slowakischen Republik beitragen.

Zwecks der Erhöhung der Steuertransparenz wird ab **1. Januar 2019** durch eine Novelle der Steuerordnung die Veröffentlichung der Steuersubjekte um neue Verzeichnisse der Steuersubjekte im Zusammenhang mit ihren Abgabepflichten erweitert. Es handelt sich um die Veröffentlichung ausgewählter Finanzinstitute (Banken, Zweigstellen ausländischer Banken) über die Bezahlung einer individuellen Abgabe an diese Finanzinstitute gemäß der individuellen Vorschrift für das Kalenderjahr sowie auch die Veröffentlichung von Steuersubjekten (natürlichen oder juristischen Personen), die die Position einer regulierten Person gemäß der individuellen Vorschrift haben.

Die Erweiterung der Anzahl der veröffentlichten Verzeichnisse der Steuersubjekte um ihre Steuerpflichten sowie auch um die Bezahlung der individuellen Abgaben von ausgewählten Steuersubjekten ist ebenfalls eines der Mittel zur Bekämpfung von Steuerflucht. Alle Verzeichnisse von Steuersubjekten veröffentlicht die Finanzdirektion der Slowakischen Republik auf ihrer [Internetseite](#).



Umsetzung in Frankreich

Am 24. September 2018 legte die französische Regierung den Entwurf des Finanzgesetzes für 2019 vor. Dieser Entwurf wird in den nächsten Wochen im französischen Parlament diskutiert und kann geändert werden. Die endgültige Fassung wird vor Ende 2018 verabschiedet.

Regeln zur Begrenzung des Zinsabzugs

Artikel 13 des Entwurfs des Finanzgesetzes für 2019 setzt die Regeln der am 12. Juli 2016 verabschiedeten Richtlinie „Anti-Steuerhinterziehung“ („ATAD“) in französisches Recht um. Es sind im Wesentlichen die folgenden Änderungen an den derzeitigen französischen Vorschriften zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen geplant:

- **Obergrenze für den Abzug des „Netto-Finanzaufwands“:** Der Netto-Zinsaufwand wäre vom steuerpflichtigen Einkommen einer Gesellschaft nur insoweit abzugsfähig, als er den höheren der beiden folgenden Schwellenwerte nicht überschreitet: (i) 3 Mio. € oder (ii) 30% des bereinigten zu versteuernden Ergebnisses der Gesellschaft („EBITDA“, d.h. das zu versteuernde Ergebnis vor Verlustausgleich und ohne Berücksichtigung der Nettofinanzaufwendungen, Abschreibungen, Rückstellungen und Kapitalgewinne/-verluste). Die Obergrenze von 3 Mio. € ist pro Geschäftsjahr, d.h. für einen Zeitraum von zwölf Monaten, zu verstehen.
- **Safe-Harbor-Regelung:** 75% des die vorgenannte Obergrenze übersteigenden Nettofinanzaufwands wäre weiterhin steuerlich absetzbar, sofern die Eigenkapitalquote der Gesellschaft gleich oder höher ist als die Eigenkapitalquote der konsolidierten Gruppe, zu dem sie gehört. Das Verhältnis zwischen dem Eigenkapital und der Bilanzsumme der Gesellschaft entspricht dem entsprechenden Verhältnis der konsolidierten Gruppe, wenn die erste Quote um nicht mehr als zwei Prozentpunkte niedriger ist als die zweite Quote. Der Konsolidierungskreis umfasst alle in- und ausländischen Unternehmen, deren Abschlüsse für die Erstellung des Konzernabschlusses vollkonsolidiert werden.
- **Neue Regel zur Unterkapitalisierung:** Übersteigt der von verbundenen Unternehmen gewährte Fremdkapitalbetrag zu Beginn oder am Ende des Geschäftsjahres das 1,5-fache des Eigenkapitals der Gesellschaft, dürfen die Netto-Finanzaufwendungen der Gesellschaft nur bis zum höheren der beiden Grenzen von maximal 10% des „EBITDA“ oder 1 Mio. € abgezogen werden.
- **Vortrag von Zinsaufwendungen:** Finanzaufwendungen, die nach den oben dargestellten Regeln nicht abzugsfähig sind, können auf unbestimmte Zeit für eine mögliche zukünftige Verrechnung vorgetragen werden, sofern die Kapazität des Unternehmens für den Abzug von Finanzaufwendungen nicht bereits vollständig durch die in diesen Geschäftsjahren entstandenen finanziellen Belastungen verbraucht wird.
- **Vortrag von Abzugskapazitäten:** Wenn ein Unternehmen seine Abzugskapazität nicht vollständig ausnutzt (d.h. die Höhe des Nettozinsaufwands liegt unter den oben genannten Schwellenwerten von 30% des EBITDA oder 3 Mio. €), kann der nicht genutzte Teil der Abzugskapazität auf die fünf folgenden Jahre vorgetragen werden.
- **Steuerliche Organschaft:** Die oben genannten neuen Regeln zur Begrenzung des Zinsabzugs gelten unter bestimmten Bedingungen auch auf der Ebene der französischen steuerlichen Organschaft.

[Lesen Sie mehr.](#)

MOORE STEPHENS in Central Europe

ist ein Teil des internationalen MOORE STEPHENS Netzwerkes. Der Newsletter wird von MOORE STEPHENS Kanzleien in Salzburg (MOORE STEPHENS Salzburg / MOORE STEPHENS Interaudit), in Wien (MOORE STEPHENS City Treuhand), in München (MOORE STEPHENS KPWT), in Prag (MOORE STEPHENS s.r.o.), in Bratislava (BDR, spol. s.r.o.) und in Paris (Coffra) länderübergreifend zu einem gemeinsamen Thema erstellt.

Er ist ein Beispiel für die funktionierende internationale Zusammenarbeit innerhalb des Netzwerkes: Davon können auch Sie profitieren. Ihre Partner bei MOORE STEPHENS in Salzburg überzeugen Sie gerne von der internationalen Kompetenz.

MOORE STEPHENS in Salzburg:

MOORE STEPHENS Salzburg GmbH

MOORE STEPHENS INTERAUDIT Wirtschaftsprüfung GmbH

Christine Eder-Wildpaner
christine.eder@moorestephens.at

Florian Eder
florian.eder@moorestephens.at

Stefan Farnleitner
stefan.farnleitner@moorestephens.at

Herbert Huber
herbert.huber@moorestephens.at

Patrick Vilsecker
patrick.vilsecker@moorestephens.at

Peter Werner
peter.werner@moorestephens.at

Alexander Wunderlich
alexander.wunderlich@moorestephens.at