

RuSt 2014: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

Auf der „RuSt 2014“, dem 18. Jahresforum für Recht und Steuern, findet wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops werden – ua – Schwerpunkte auf die Neuerungen im Außensteuerrecht durch das AbgÄG 2014, die jüngsten Entwicklungen beim abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff und deren Bedeutung für die kurzfristige Arbeitskräfteüberlassung und die Änderungen des Amtshilfe-Durchführungsgesetz durch das BudBG 2014 gelegt. Darüber hinaus wird auch ein kurzer Blick auf den EU-Aktionsplan und die OECD-Arbeiten im Bereich „Base Erosion and Profit Shifting“ geworfen und natürlich werden die aktuellen „Highlights“ aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diskutiert. Der folgende Beitrag soll einige dieser Themen kurz ansprechen.

I. Neuerungen im Außensteuerrecht durch das AbgÄG 2014

Einige der zum Teil sehr konkreten steuerlichen Punkte des Arbeitsprogrammes „Erfolgreich. Österreich.“ der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018¹⁾ wurden in kürzester Zeit durch das AbgÄG 2014²⁾ legislativ umgesetzt. Diese Umsetzung enthält auch tief greifende Änderungen des österreichischen Außensteuerrechts im Hinblick auf die Verwertung und Nachversteuerung ausländischer Verluste, die Abzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzgebühreneinzahlungen und die beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, die im Rahmen der „RuSt 2014“ diskutiert werden.

A. Verwertung und Nachversteuerung von Auslandsverlusten

Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es bekanntlich, sowohl Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten³⁾ (§ 2 Abs 8 EStG) als auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) bereits in der Verlustentstehungsperiode in Österreich unter Nachversteuerungsvorbehalt gewinnmindernd zu verwerten, sofern im Ausland keine Berücksichtigung erfolgt. Diese Verlustereinnahme erfolgt seit dem 1. StabG 2012⁴⁾ unter Berücksichtigung einer doppelten, nach inländischem und ausländischem Steuerrecht zu ermittelnden Deckelung.⁵⁾ Mit dem AbgÄG 2014 wurden nun sowohl durch § 2 Abs 8 Z 4 EStG als auch durch § 9 Abs 2 KStG konkrete Rechtsfolgen an das Bestehen einer „umfassenden Amtshilfe“

geknüpft.⁶⁾ Damit „sollen die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung erhöht werden“.⁷⁾ Konkret sieht das AbgÄG 2014 Folgendes vor:

- Besteht mit dem Betriebsstättenstaat keine „umfassende“ Amtshilfemöglichkeit, kommt es ab der Veranlagung 2015 spätestens im dritten Jahr nach der Verlustereinnahme zu einer automatischen Nachversteuerung (§ 2 Abs 8 Z 4 EStG).⁸⁾ Nach dem komplexen Übergangsrecht des § 124b Z 249 lit b EStG ist diese Neuregelung grundsätzlich erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2015 anzuwenden. Für bis zur Veranlagung 2014 berücksichtigte „Altverluste“ besteht eine Übergangsbestimmung, die einerseits eine gespreizte Nachversteuerung zu je mindestens einem Drittel in den Jahren 2016 bis 2018 vorsieht (soweit sie nicht bei der Veranlagung 2016 bereits nach § 2 Abs 8 Z 4 erster Satz EStG nachzuversteuern sind). Zur Vermeidung von Härtefällen ist überdies für Verluste, die in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor dem 1. 3. 2014 enden, eine Ausnahme von der zwingenden Nachversteuerung vorgesehen, sofern die Verluste im Ausland nicht mehr verwertet werden können und aus spätestens Ende 2016 aufgegebenen oder veräußerten Betrieben oder Betriebsstätten stammen.
- Im Bereich der Gruppenbesteuerung hat der Gesetzgeber jedoch keine „Nachversteuerungsautomatik“ vorgesehen, sondern überhaupt eine tatbestandliche Einschränkung vorgenommen, indem ab 1. 3. 2014 bereits die Gruppenmitgliedschaft auf Staaten mit „umfassender“ Amtshilfe eingeschränkt wurde.⁹⁾ Bei davor bereits bestehenden Unterneh-

1) Für einen Überblick siehe *Schuster*, Steuerliche Implikationen des Regierungsprogramms der 25. Gesetzgebungsperiode, SWK 2014, 1 ff.
2) BGBl I 2014/13.
3) Zu bemerken ist allerdings, dass § 2 Abs 8 Z 3 EStG nicht nur Betriebsstättenverluste betrifft, sondern etwa auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (zB aus Vermietung und Verpachtung); siehe zB Rz 192 EStR 2000.
4) BGBl I 2012/22.
5) Siehe dazu mwN *Haslehner/Kofler*, Auslandsverluste und ausländisches Steuerrecht: Neuregelung durch das 1. StabG 2012, GES 2012, 350 (350 ff); *Bendlinger/Kofler*, RuSt 2012: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2012/658, 615 (615 ff).

6) Zum Begriff der umfassenden Amtshilfe siehe unten Kapitel III.
7) ERI RV 24 BlgNR 25. GP 1 (zu Betriebsstätten) und 11 (zur Gruppenbesteuerung). Dazu *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (65 ff); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (70 ff); *Kofler/Marschner*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im Außensteuerrecht, SWK 2014, 455 (457 ff); *Mayr/Titz*, AbgÄG 2014: Verlustberücksichtigung bei ausländischen Gruppenmitgliedern und Betriebsstätten eingeschränkt, RdW 2014/244, 221 ff. Zur Frage der Abkommenskonformität einer solchen Nachversteuerung siehe bejahend *Hohenwarter-Mayr*, Die Nachversteuerung ausländischer Verluste im Lichte des DBA-Rechts, RdW 2014/333, 295 ff.
9) Dazu *Schlager/Titz*, RWZ 2014/18, 65 (70); *Amberger/Petutschnig*, ÖStZ 2014/110, 70 (76 ff); *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (459 ff); *Schim-*

mensgruppen bleiben nicht mehr qualifizierte ausländische Gruppenmitglieder nur mehr bis 31. 12. 2014 in der Gruppe und auch finanzielle Verbindungen, die diese ausländischen Gruppenmitglieder vermitteln, bleiben nur bis dahin aufrecht.¹⁰⁾ Das AbgÄG 2014 belässt es somit nicht etwa dabei, die Einbeziehbarkeit von Körperschaften in Staaten ohne umfassende Amtshilfe pro futuro zu unterbinden, sondern greift im Übergangsrecht des § 26c Z 45 KStG auch in bestehende Unternehmensgruppen ein, indem das automatische Ausscheiden nicht qualifizierter Gruppenmitglieder per 1. 1. 2015 unter 3-Jahres-Verteilung der Nachversteuerungsbeträge erzwungen wird (§ 9 Abs 2 iVm § 26c Z 45 KStG).¹¹⁾

Das AbgÄG 2014 änderte aber darüber hinaus noch zwei weitere außensteuerrechtliche Aspekte im Hinblick auf grenzüberschreitende Unternehmensgruppen und Auslandsbetriebsstätten: So wurde erstens die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder in § 9 Abs 6 Z 6 KStG ab der Veranlagung 2015¹²⁾ auf 75 % des eigenen Einkommens der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers eingeschränkt (der nicht verwertete Teil bleibt weiter vortragsfähig).¹³⁾ Zweitens, und das ist positiv hervorzuheben, findet nach der Neufassung des § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 5 KStG die 75%-Grenze der Verwertbarkeit des Verlustvortrages¹⁴⁾ ab der Veranlagung 2015¹⁵⁾ keine Anwendung auf Nachversteuerungsbeträge nach § 2 Abs 8 Z 4 EStG und § 9 Abs 6 Z 7 KStG. Dadurch soll – den Anregungen im Schrifttum folgend¹⁶⁾ – verhindert werden, dass eine Nachversteuerung bereits erfolgt, bevor der Auslandsverlust überhaupt verwertet werden konnte.

B. Abzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzgebühreneinzahlungen

Durch das AbgÄG 2014 wurde auch die Abzugsfähigkeit konzerninterner Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen in Niedrigsteuerländer mit Schranken belegt.¹⁷⁾ So greift nunmehr nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG für sämtliche Zinsen und Lizenzgebüh-

mer, AbgÄG 2014: Änderungen der Berücksichtigung ausländischer Verluste im Rahmen der Unternehmensgruppe gem § 9 KStG, ÖStZ 2014/196, 140 (140 ff); *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 ff; *Loidl*, AbgÄG 2014: Einschränkung des Gruppenbesteuerungsregimes im Hinblick auf drittsaatsansässige Körperschaften, ÖStZ 2014/195, 135 ff; *Heffermann*, Neuerliche Einschränkungen bei der Gruppenbesteuerung, GES 2014, 127 ff; *Schilcher*, Neuerungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, SWK 2014, 626 ff.

- 10) Siehe auch ErlRV 24 BlgNR 25. GP 11 (zum AbgÄG 2014).
- 11) Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken *Papst*, Gruppenbesteuerung: Nachversteuerung mangels Amtshilfe verfassungsrechtlich bedenklich, ÖStZ 2014/313, 220 ff.
- 12) § 26c Z 46 KStG.
- 13) Dazu *Schlager/Titz*, RWZ 2014/18, 65 (70); *Amberger/Petuschnig*, ÖStZ 2014/110, 70 (76 ff); *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (459 ff); *Schimmer*, ÖStZ 2014/196, 140 (140 ff); *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 ff; *Heffermann*, GES 2014, 127 ff; *Schilcher*, SWK 2014, 626 ff.
- 14) Die 75%-Verwertungs Grenze des bisherigen § 2 Abs 2b EStG wurde mit dem AbgÄG 2014 ab einschließlich der Veranlagung 2014 im Einkommensteuerrecht abgeschafft (§ 124b Z 248 EStG), für den Bereich der Körperschaftsteuer aber in § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG explizit beibehalten; dazu ErlRV 24 BlgNR 25. GP 11 (zum AbgÄG 2014).
- 15) § 26c Z 44 zweiter Satz KStG.
- 16) ZB *Aigner/Kofler/Tumpel*, „Verlustspreizung“ und Nachversteuerung von Auslandsverlusten, GES 2013, 306 (306 ff mwN).
- 17) Dazu ausführlich *Schlager/Titz*, RWZ 2014/18, 65 (71 ff); *Amberger/Petuschnig*, ÖStZ 2014/110, 70 (77 ff); *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (461 ff); *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig? SWI 2014, 220 ff; *Polivanova-Rosenauer*, taxlex 2014, 105 ff; *Zöchling/Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014/243, 215 ff; *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014/314, 223 ff; *Jerabek/Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? SWI 2014, 369 ff; *Dziurdz/Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für „niedrig besteuerte“ Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 2014/599, 378 ff.

ren, die nach dem 28. 2. 2014 anfallen,¹⁸⁾ ein Abzugsverbot,¹⁹⁾ wenn kumulativ

- die Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Körperschaft privaten Rechts oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet werden;²⁰⁾
- die empfangende Körperschaft unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig ist oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters steht, und
- die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft „niedrigstbesteuert“ sind, also entweder aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder einer nominellen oder effektiven Besteuerung von weniger als 10 % unterliegen (zB wegen teilweiser sachlicher Befreiungen oder fiktiver Betriebsausgaben).²¹⁾

Wenngleich die Neuregelung der Zinsen-Lizenzgebühren-RL entsprechen dürfte,²²⁾ verbleiben doch verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf das Nettoprinzip²³⁾ und – trotz der formalen Einbeziehung auch empfangender inländischer Konzerngesellschaften – auch Zweifel, ob die Abzugsverbote speziell innerhalb der EU und des EWR dem grundfreiheitsrechtlichen Diskriminierungsverbot entsprechen.²⁴⁾ Jedenfalls hinterlässt die Regelung aus steuerpolitischer Sicht den Eindruck, es handle sich um ein voreiliges Manöver: Denn derzeit arbeitet die OECD im Rahmen ihres Projekts zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS)²⁵⁾ intensiv an Fragen des Zinsen- und Lizenzgebührenabzugs und einer darauf basierenden international akkordierten Lösung. Vor diesem Hintergrund will daher zB der deutsche Koalitionsvertrag in diesem Bereich die Ergebnisse der OECD abwarten, bevor in Deutschland (zusätzlich zur bestehenden Zinsschranke nach § 8a dKStG) unilaterale Maßnahmen erwogen werden.²⁶⁾

C. Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen

Schließlich erweitert das AbgÄG 2014 ab dem Jahr 2015 auch die beschränkte Steuerpflicht für Zinsen nach § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG, was wohl primär budgetär, weniger aber systematisch oder wirtschaftspolitisch²⁷⁾ erklärbar ist.²⁸⁾ Während nach

18) Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage erblicken darin – wohl zu Recht (VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012 = GES 2012, 249 [Lehner]) – eine verfassungskonforme unechte Rückwirkung (ErlRV 24 BlgNR 25. GP 14), obwohl von der Änderung natürlich auch bestehende Darlehens- oder Lizenzvereinbarungen betroffen sind.

19) Eine Ausnahme vom Abzugsverbot besteht, „wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt“.

20) Nicht also zB Körperschaften öffentlichen Rechts iSd § 1 Abs 3 KStG, aber zB eine österreichische Kapitalgesellschaft, die Zinsen von einer Konzerngesellschaft über eine befreite schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte bezieht.

21) Dazu wird bereits die Ansicht vertreten, dass auch Zinszahlungen auf hybride Finanzinstrumente (zB Genussrechte) erfasst sind, wenn sie im Ausland als Gewinnausschüttung befreit werden; so *Laibacher*, Aus für das Steuersparmodell nach dem DBA Brasilien? SWI 2014, 311 (311 ff).

22) Siehe EuGH 21. 7. 2011, C-397/09, Slg 2011, I-6455, *Scheuten Solar Technology*; ebenso *Peyerl*, ÖStZ 2014/314, 223 (226); *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (371 ff); angesichts der EuGH-Rechtsprechung wohl irrtümlich aA *Wimpissinger*, SWI 2014, 220 (226 ff).

23) Zu diesen, wenngleich selbst eher ablehnend, *Zöchling/Plott*, RdW 2014/243, 215 (219 ff).

24) *Wimpissinger*, SWI 2014, 220 (220 ff); *Zöchling/Plott*, RdW 2014/243, 215 (220); *Peyerl*, ÖStZ 2014/314, 223 (226); *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (371 ff).

25) OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (19. 7. 2013).

26) Siehe „Deutschlands Zukunft gestalten“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode 65.

27) Kritisch auch *Lechner*, Zur Sinnhaftigkeit mancher Steuergesetze, GES 2014, 273.

28) Zur Kritik an der Begründung der Regierungsvorlage – Beseitigung der unterschiedliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Mitgliedstaaten, die der EU-QuESt unterliegen, im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten – *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (465 m FN 67).

bisherigem, bis 2015 anwendbaren Recht Zinsen im Wesentlichen nur bei hypothekarischer Besicherung der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wird ab 2015²⁹⁾ mit dem AbgÄG 2014 der Kreis der beschränkt steuerpflichtigen Zinsen erheblich ausgedehnt: Einbezogen sind – ungeachtet einer hypothekarischen Besicherung – grundsätzlich alle an natürliche oder juristische Personen³⁰⁾ fließenden, kapitalertragsteuerpflichtigen Zinsen iSd EU-QuStG.³¹⁾ Zur Begründung der Steuerpflicht müssen somit kumulativ

- erstens die Kapitalerträge Zinsen iSd EU-QuStG³²⁾ sein. Erfasst sollen demnach Einkünfte iSd § 27 EStG werden, „wenn und soweit es sich um ‚Zinsen‘ im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt“, ³³⁾ womit wohl auf § 6 EU-QuStG rekurriert wird:³⁴⁾ Darunter fallen insb Zinsen, die – unabhängig von einer hypothekarischen Besicherung oder einer Gewinnbeteiligung – mit „Forderungen jeglicher Art zusammenhängen“ (§ 6 Abs 1 Z 1 EU-QuStG), also etwa Geldeinlagen bei Banken, Forderungswertpapiere und obligationenähnliche Genussrechte.³⁵⁾ Erfasst sind zudem aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen bei Abtretung, Rückzahlung oder Einlösung solcher Forderungen (§ 6 Abs 1 Z 2 EU-QuStG), wodurch etwa auch Nullkuponanleihen einbezogen sind. Schließlich fallen unter den Zinsbegriff zB auch die von Investmentfonds ausgeschütteten Zinsen (§ 6 Abs 1 Z 3 EU-QuStG);³⁶⁾
- zweitens die Zinsen dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen („Kapitalertragsteuer einzubehalten war“). Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich daher insb auf „inländische“ kapitalertragsteuerpflichtige Zinsen aus Forderungswertpapieren und Geldeinlagen bei Banken. Damit würden prinzipiell aber die „Gross-up“-Klauseln („Tax Indemnities“-Regelungen) inländischer Emittenten für ihre Anleihen (einschließlich der Bundesanleihen)³⁷⁾ schlagend werden, wonach der Emittent die Steuerlast zu tragen und damit höhere Finanzierungskosten hat. Dieses Problem ist jedoch in weiten Bereichen entschärft: So besteht die beschränkte Steuerpflicht bei öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren (zB Anleihen) idR ohnehin nur dann, wenn diese auf einem inländischen Depot liegen.³⁸⁾ Zudem

liegen Zinsen institutioneller Investoren idR schon deshalb außerhalb der beschränkten Steuerpflicht, weil hier meist eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 94 EStG greift (zB im Interbankengeschäft, bei Investmentfonds und EU-Pensionskassen und im Falle von Befreiungserklärungen).³⁹⁾ Nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen schließlich zB Zinsen aus Privat- oder Konzerndarlehen (und zwar auch bei hypothekarischer Besicherung), aus nicht öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren, aus nicht verbrieften Derivaten etc.⁴⁰⁾

Die Erläuterungen zum AbgÄG 2014 machen auch deutlich, dass mit der Neuregelung kein Treaty Override geschaffen werden sollte, also die abkommensrechtlichen Besteuerungsschranken weiterhin greifen.⁴¹⁾ Aus innerstaatlicher Sicht sind von der Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht – neben Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch⁴²⁾ eingetragen sind – aber nur zwei Ausnahmen im letzten Satz des § 98 Abs 1 Z 5 EStG vorgesehen, und zwar für natürliche Personen, die vom Anwendungsbereich des EU-QuStG erfasst sind, und für Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines inländischen Kreditinstitutes ist.

II. Grenzüberschreitende Arbeitskräftegestaltung

Im Erlass vom 12. 6. 2014⁴³⁾ ist das BMF der jüngsten Rsp des VwGH gefolgt und legt in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung (AÜ) bzw Arbeitskräftegestaltung den in Art 15 Abs 2 lit b und c OECD-MA verwendeten Arbeitgeberbegriff im Sinne des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ aus. Die Arbeitgeberbereitschaft soll sonach dem Beschäftiger (Gestellungsnehmer) zukommen. Mit der Folge, dass für überlassene Arbeitnehmer die 183-Tage-Klausel keine Anwendung findet. Dieser DBA-rechtliche Arbeitgeberwechsel soll nur für Fälle einer (echten) Arbeitskräfteüberlassung („Passivleistung“) gelten, nicht jedoch für „Aktivleistungen“ (zB Beratungs-, Schulungs-, Überwachungs- oder Assistenzleistungen) des entsendenden Unternehmens (Beispiele zur Abgrenzung finden sich in Anhang 1 des Erlasses). Für rein innerstaatliche Zwecke hält der Erlass jedoch daran fest, dass dem Überlasser nach wie vor die Arbeitgeberbereitschaft zukommt.⁴⁴⁾

Werden in Österreich ansässige Arbeitnehmer an im DBA-Ausland ansässige Beschäftiger überlassen („Outbound-Überlassun-

29) Konkret für Zinsen, die nach dem 31. 12. 2014 angefallen sind; siehe zum Übergangsrecht § 124b Z 258 EStG und dazu ErlRV 24 BlgNR 25. GP 10. Die Legiskavanz bis 2015 wird in den Materialien damit begründet, dass „ausreichend Zeit für die technische Umsetzung“ und für „eine entsprechende Anpassung der DBA-Entlastungsverordnung für die DBA-konforme Entlastung an der Quelle“ zur Verfügung gestellt werden solle; siehe wiederum ErlRV 24 BlgNR 25. GP 10 (zum AbgÄG 2014).

30) Zur Erfassung auch von Körperschaften über den Verweis auf § 98 EStG in § 21 Abs 1 KStG siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP 10 (zum AbgÄG 2014); dazu zB auch *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (466).

31) Dazu ausführlich *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (464 ff); *Lang/Seilern-Aspang*, Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, in *Gröhs/Kovar/Lang/Wiplinger* (Hrsg), Abgabenänderungsgesetz 2014 (2014) 59 (59 ff); *Petritz-Klar*, AbgÄG 2014: Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Zinsen bei KapGes, taxlex 2014, 101 (101 ff); *Amberger/Petutschnig*, ÖStZ 2014/110, 70 (74 ff); *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, RdW 2014/187, 163 (163 ff); *Schlager/Titz*, RWZ 2014/18, 65 (69).

32) BGBl I 2004/33.

33) ErlRV 24 BlgNR 25. GP 10 (zum AbgÄG 2014).

34) Ausführlich zum – auf Art 11 Abs 3 OECD MA – basierenden Zinsbegriff sowohl der SparzinsenRL als auch des EU-QuStG zB *Gläser*, Handbuch der EU-Quellensteuer (2006) 88 ff; siehe auch Rz 41 ff EU-QuStRL, BMF-010221/0370-IV/8/2005.

35) Siehe die umfassende Übersicht in Rz 55 EU-QuStRL, BMF-010221/0370-IV/8/2005.

36) Ausführlich dazu *Polivanova-Rosenauer*, RdW 2014/187, 163 (165 f).

37) Siehe zB § 10 der Allgemeinen Bedingungen für die Ausstattung von Bundesanleihen, deren ursprüngliche Tranche ab dem 1. 1. 2013 begeben wurde, abrufbar unter <http://www.oekb.at/de/kapitalmarkt/bundesanleihen/bedingungen>.

38) Zahlt ein Emittent Wertpapierzinsen direkt an den Kuponinhaber aus, so ist er nach § 95 Abs 2 Z 2 TS 2 EStG selbst zum Steuerabzug verpflichtet

(Rz 7754 EStR 2000). Den Emittenten trifft aber keine Abzugspflicht, wenn die Auszahlung nicht direkt, sondern über eine in- oder ausländische kuponauszahlende Stelle erfolgt, und zwar auch dann nicht, wenn die ausländische kuponauszahlende Stelle nicht zum inländischen Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet werden kann (EAS 2774, SWI 2007, 30).

39) Ausführlich insb zu § 94 Z 5 EStG (Befreiungserklärung) und § 94 Z 10 EStG (Zahlungen an Investmentfonds und Immobilienfonds) *Polivanova-Rosenauer*, RdW 2014/187, 163 (164 ff); siehe auch *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (464 ff); *Petritz-Klar*, taxlex 2014, 101 (102).

40) *Petritz-Klar*, taxlex 2014, 101 (102 f); *Schlager/Titz*, RWZ 2014/18, 65 (69).

41) ErlRV 24 BlgNR 25. GP 10 (zum AbgÄG 2014).

42) Der Verweis auf öffentliche Schuldbücher ist ein Relikt der Rechtsentwicklung und wohl heute ohne praktische Bedeutung. Die Bestimmung hatte offenbar die früheren Bundesschuldbuchforderungen im Auge, bei denen die Sammelurkunde durch die Eintragung im Bundesschuldbuch ersetzt wurde. Allerdings wurde schon durch Art I § 5 Abs 1 Z 2 des BudBG 2001 BGBl I 2000/72 die gesetzliche Grundlage der Bundesschuldbuchverordnung, BGBl 1948/162, aufgehoben, sodass auch die Verordnung gegenstandslos geworden ist.

43) BMF-Erlass 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014; *Haas*, Der neue Erlass zur grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestaltung – drohende Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Deutschland, SWI 2014, 354 ff; *Haas*, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltungen, SWK 2014, 983 ff; *Vrignaud*, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltungen, PVIInfo 2014, 7 (7 ff).

44) Siehe Rz 923 LStR 2002.

gen“), darf der Tätigkeitsstaat auch dann besteuern, wenn die Entsendung die 183-Tage-Frist nicht überschreitet. In Österreich sind die Einkünfte je nach DBA nach der Anrechnungsmethode oder nach der Befreiungsmethode (unter Progressionsvorbehalt) zu entlasten, wenn auch der Tätigkeitsstaat den Beschäftigten als Arbeitgeber iSd Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA qualifiziert. Diese Voraussetzung ist nach Ansicht des BMF dann erfüllt, wenn die steuerliche Erfassung im Tätigkeitsstaat durch einen ausländischen Besteuernachweis dokumentiert ist. Erfolgt tatsächlich keine Besteuerung im Tätigkeitsstaat, geht das BMF von der (widerlegbaren) Vermutung aus, dass die Voraussetzungen für eine DBA-rechtliche Entlastung in Österreich nicht gegeben sind. Auf die bislang vom BMF erhobene Forderung einer diskriminierungsfreien Behandlung überlassener österreichischer Arbeitnehmer im Quellenstaat wird verzichtet.⁴⁵⁾

Werden im DBA-Ausland ansässige Arbeitnehmer zur Arbeitsausübung nach Österreich überlassen („Inbound-Überlassungen“), wird korrespondierend zu Outbound-Fällen davon ausgegangen, dass Österreich als Tätigkeitsstaat die Bezüge des ausländischen Arbeitnehmers ungeachtet der 183-tägigen Schonfrist besteuern darf. Die Besteuerung kann vollzogen werden, indem

- der Beschäftigte von den an den Überlasser zu zahlenden Vergütungen den Steuereinbehalt gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG vornimmt, der auch die Lohnsteuer der ausländischen Arbeitnehmer abdeckt (§ 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG), oder

- durch Option auf freiwilligen Lohnsteuerabzug,⁴⁶⁾ wobei das dabei anzuwendende Verfahren weiterhin unter Einbindung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (FA B-E-O) entsprechend dem BMF-Erlass vom 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006⁴⁷⁾ in der durch den Erlass vom 12. 6. 2014 geänderten Fassung abzuwickeln ist. Wird kein Lohnsteuerabzug vorgenommen, ist das inländische Besteuerungsrecht durch Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG wahrzunehmen. Anders als bei der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung, die stets eines vom FA B-E-O auszustellenden Befreiungsbescheides bedarf,⁴⁸⁾ kann bei der Arbeitnehmerüberlassung im Konzern eine Entlastung weiterhin unmittelbar an der Quelle herbeigeführt werden, wenn die ausländische Konzerngesellschaft oder alternativ der inländische Beschäftigte (im Wege einer „shadow payroll“) den freiwilligen Lohnsteuerabzug vornimmt (Vertrauensvorschuss für Konzerne). Findet ein solcher nicht statt, kann nur der unter Art 7 OECD-MA fallende Teil der Gestellungsvergütung (insb Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) des gestellenden ausländischen Konzernunternehmens aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG ausgeschieden werden, da mangels inländischer Betriebsstätte des überlassenden Konzernunternehmens die Unternehmensgewinne in Österreich nicht besteuert werden dürfen.⁴⁹⁾

45) So zB EAS 3108, SWI 2010, 50 und Salzburger Steuerdialog 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2012. Ein diskriminierender, rechtlich nicht vertretbarer Rückgriff auf nationales Recht wäre nach Ansicht des BMF dann vorgelegen, wenn der Quellenstaat infolge einer Diskriminierung der Personalüberlassung aus Österreich gegenüber einer vergleichbaren landesinternen Personalüberlassung unionsrechtlich unzulässig nationales Recht anwendet, weil ein solcher Rückgriff durch Art 3 Abs 2 DBA nicht gedeckt wäre. Diese Voraussetzung einer diskriminierungsfreien Behandlung ausländischer Arbeitskräfteüberlassener war in der Praxis aber nicht erfüllbar. Dem Verfasser ist kein Staat bekannt, der einen Arbeitgeberwechsel auch im Fall vergleichbarer landesinterner AÜ vorsehen würde.

46) Rz 927 LStR 2002.

47) AÖF 2006/127.

48) Muster in Anhang 2 Pkt C des Erlasses.

49) Die reine Überlassung von Arbeitskräften begründet als „Passivleistung“ keine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA. So zB EAS 2682, SWI 2006, 54.

Art 15 Abs 3 DBA-DE sieht für deutsch-österreichische Überlassungsfälle eine Sonderregelung vor, wonach auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung Art 15 Abs 2 lit b DBA-DE keine Anwendung finden soll.⁵⁰⁾ Dh, überlassene Arbeitskräfte sind nur dann im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig, wenn ihr Aufenthalt die in Art 15 Abs 2 lit a DBA-DE vorgesehene 183-tägige Schonfrist im Kalenderjahr überschreitet. Allerdings hat Deutschland diese Regel bislang nur auf die gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung angewandt, nicht jedoch auf jene im Konzern. Im Hinblick auf die Entscheidung des VwGH vom 22. 5. 2013, 2009/13/0031,⁵¹⁾ will das BMF künftig der deutschen Rechtsauffassung folgen und bei Konzernüberlassungen iVz Deutschland das beschäftigende Konzernunternehmen als DBA-rechtlichen Arbeitgeber qualifizieren.

Der Erlass zu den Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. Vom FA B-E-O gem Abs 3 des BMF-Erlasses vom 10. 3. 2006 erteilte Freistellungsbescheide bleiben unberührt. In Fällen der Konzernentsendungen iSd Abs 29 des Erlasses vom 10. 3. 2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses vom 12. 6. 2014 bereits bestanden haben, kann die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers vorübergehend weiterhin beibehalten werden, wenn die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers der Besteuerung unterliegen.

Der Umstand, dass viele Staaten, mit denen Österreich ein DBA abgeschlossen hat, bei der internationalen Arbeitskräftegestellung schon bisher von einem „wirtschaftlichen“ Arbeitgeberbegriff ausgegangen sind,⁵²⁾ während Österreich an einer „rechtlichen“ Beurteilung festgehalten hatte, hat in der Praxis regelmäßig Doppelbesteuerung und Verständigungsverfahren iSd Art 25 Abs 1 OECD-MA ausgelöst. Insofern ist es zu begrüßen, dass Österreich mit der internationalen Praxis „gleichzieht“ und in Fällen „echter“ Arbeitskräfteüberlassung auf den wirtschaftlichen Arbeitgeber (= Beschäftigte) abstellt.⁵³⁾ In der Praxis problematisch sind nur sehr kurzfristige Überlassungen, da gem Art 15 Abs 2 OECD-MA nach dieser Neuauslegung des Arbeitgeberbegriffs auch kurzfristigste, nur wenige Tage dauernde

50) Gem Art 15 Abs 3 DBA-DE findet Art 15 Abs 2 lit b DBA-DE (entspricht Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA) keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

51) VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031, ÖStZB 2014/146, 260; ebenso nachfolgend VwGH 31. 7. 2013, 2010/13/0003, und 26. 3. 2014, 2010/13/0089, ÖStZB 2014/197, 366; dazu ausführlich zB *Kofler/Rosenberger*, RuSt 2013: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2013/618, 632 (633 ff); *Bendlinger*, Der Beschäftigte als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2013, 432 (432 ff) *Jirousek/Loukota*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013/796, 435 (435 ff); *Steiner*, VwGH zum Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht – alle Unklarheiten beseitigt? taxlex 2013, 420 (420 ff); *Schmidjell-Dommes*, VwGH: Arbeitgeber iSd Art 15 DBA ist derjenige, der die Vergütungen „wirtschaftlich“ trägt, SWI 2013, 510 (510 ff); *Dziurdz*, 183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, IStR 2013, 939 (939 ff); *Pinetz/Zeiler*, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 18 (18 ff); *Dziurdz*, Arbeitgeber-eigenschaft und Betriebsstättenrisiko bei der Arbeitnehmerüberlassung, ÖStZ 2014/188, 121 (121 ff).

52) *Bendlinger*, Der Beschäftigte als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2013, 432 (432 ff).

53) So auch *Loidl/Moshammer*, Be-/Entlastung ausländischer Gesteller: Arbeitskräftegesteller als Blitzableiter der Finanzverwaltung, SWI 2013, 402.

Entsendungen Steuerpflicht der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat auslösen, wenn es sich um eine Arbeitskräfteüberlassung handelt. Der Abgrenzung zwischen Werkvertrag („Aktivleistung“) und Arbeitskräfteüberlassung („Passivleistung“) wird deshalb in Zukunft besonderes Augenmerk geschenkt werden müssen.

Sollte der ausländische Arbeitskräfteüberlasser in Österreich eine Zweigniederlassung (= Betriebsstätte) unterhalten, ist im Lichte des EuGH-Urteils in den verbundenen Rs *Strojírny Prostejov a.s.* und *ACO Industries Tábor*⁵⁴⁾ fraglich, ob die Verpflichtung des österreichischen Beschäftigers zum Steuer einbehalt mit der unionsrechtlichen Dienstleistungsfreiheit (Art 56 AEUV) vereinbar ist.

III. Highlights aus Verwaltungspraxis und Rechtsprechung

A. Begriff der „umfassenden Amtshilfe“

Im österreichischen Steuerrecht wurde in den vergangenen Jahren vielfach tatbestandlich an das Vorliegen einer „umfassenden“ Amtshilfe (Informationsaustausch) mit dem jeweiligen ausländischen Staat angeknüpft,⁵⁵⁾ etwa bei der Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG,⁵⁶⁾ der Spendenbegünstigung nach § 4a Abs 4 lit g EStG und der Aufschuboption bei der Entstrickungsbesteuerung im Hinblick auf EWR-Staaten (zB § 6 Z 6, § 27 Abs 6 EStG). Mit dem AbgÄG 2014⁵⁷⁾ wurde schließlich – offenbar inspiriert von der Kritik des Rechnungshofes⁵⁸⁾ – auch die Verwertung bzw Nachversteuerung ausländischer Verluste mit dem Bestehen einer „umfassenden“ Amtshilfe verknüpft.⁵⁹⁾ Vor diesem Hintergrund bestand freilich der Wunsch der Praxis, vom BMF eine „gesicherte“ Information zu erhalten, mit welchen Staaten denn nun konkret „umfassende Amtshilfe“ besteht. Das BMF ist diesem Anliegen unlängst durch die Information „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen“⁶⁰⁾ nachgekommen und hat eine Liste von 68 Staaten mit „umfassender Amtshilfe“ veröffentlicht.⁶¹⁾

Neben den ohnehin durch die EU-AmtshilfeRL⁶²⁾ erfassten EU-Mitgliedstaaten⁶³⁾ finden sich auf dieser Liste auch jene

Staaten, mit denen abkommensrechtlich eine „große Auskunfts-klausel“ nach dem Muster des Art 26 OECD-MA besteht (darunter auch zwei der drei EWR-Staaten, Norwegen⁶⁴⁾ und Liechtenstein⁶⁵⁾).⁶⁶⁾ Eine solche Klausel sieht definitionsgemäß den Informationsaustausch nicht nur – wie eine „kleine Auskunfts-klausel“ – zur Durchführung des Abkommens, sondern auch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten vor.⁶⁷⁾ Zugleich bestätigt das BMF damit auch die schon bisher hA,⁶⁸⁾ dass es für das Vorliegen einer „umfassenden Amtshilfe“ nicht erforderlich ist, dass auch der neue OECD-Transparenzstandard im Hinblick auf Bankinformationen umgesetzt wurde. Weiters kommen als Rechtsquelle einer umfassenden Amtshilfe auch sogenannte „Tax Information Exchange Agreements“ (TIEA)⁶⁹⁾ in Betracht; solche Informationsaustauschabkommen bestehen derzeit mit Andorra, Gibraltar, Jersey, Monaco und St. Vincent & den Grenadinen. Keine umfassende Amtshilfe besteht hingegen generell in jenen Abkommen, die lediglich eine „kleine“ Auskunfts-klausel enthalten (zB mit China, Indien und Russland).⁷⁰⁾ Zugleich klärt das BMF aber auch bejahend die Frage, ob eine umfassende Amtshilfe mit Ägypten, Indonesien und Japan besteht: Die entsprechenden Abkommen sehen zwar über den „kleinen“ Auskunftsverkehr hinausgehende Amtshilfemöglichkeiten vor, abweichend von Art 26 Abs 1 OECD-MA wird die Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts allerdings nur insoweit gewährt, als dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder von Gesetzes- und Steuerumgehungen erforderlich ist. Dies genügt aber nach Ansicht des BMF für das Vorliegen einer umfassenden Amtshilfe.⁷¹⁾

Zukünftig könnte aber auch das Multilaterale OECD-Amtshilfeabkommen („OECD-AHA“)⁷²⁾ eine große Rolle spielen, das für Österreich für Veranlagungszeiträume ab 1. 1. 2015 wirksam wird (Art 28 Abs 6 OECD-AHA). Das OECD-AHA würde sodann auch eine Reihe wichtiger Drittstaaten wie etwa China und Russland erfassen, mit denen derzeit keine „große“ Amtshilfe besteht, sofern auch diese Staaten das Abkommen ratifizieren. Die besondere Bedeutung des Wirksamwerdens des OECD-AHA für Österreich liegt aber angesichts der auf eine „umfassende“ Amtshilfe abstellenden Neuregelung der Gruppenmitgliedschaft durch das AbgÄG 2014⁷³⁾ darin, dass nach hA⁷⁴⁾ Gruppenmitglieder in Drittstaaten, für die das OECD-

54) EuGH 19. 6. 2014, verb Rs C-53/13 und C-80/13; *Waser*, Zulässigkeit des Steuerabzugs bei der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung, SWI 2014, 428 (431 ff).

55) Dies erklärt sich zT daraus, dass die grundfreiheitsrechtliche Judikatur des EuGH das Nichtbestehen einer solchen Amtshilfe als Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlung in- und ausländischer Situationen anerkannt hat; siehe zB EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A.

56) *Kofler/Prechtl-Aigner*, Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo und Salinen*, GES 2011, 175 (175 ff).

57) BGBl I 2014/13.

58) „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“, Reihe Bund 6/2013; kritisch dazu *Kofler*, Kampf um den Gruppenerhalt, GES 2013, 377 (377 ff).

59) Dazu oben Kapitel I.

60) Info des BMF vom 2. 4. 2014, BMF-010221/0169-VI/8/2014; dazu auch *Jirousek*, Begriff der „umfassenden Amtshilfe“ im österreichischen Steuerrecht, ÖStZ 2014/277, 187 (187 ff); *Kofler*, Da werden Sie geholfen! GES 2014, 217 (217 ff).

61) Folgende Staaten sind erfasst: Ägypten, Albanien, Algerien, Andorra, Armenien, Australien, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bosnien-Herzegowina, Brasilien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Gibraltar, Griechenland, Großbritannien, Hongkong, Indonesien, Irland, Israel, Italien, Japan, Jersey, Kanada, Katar, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Monaco, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Serbien, Singapur, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tadschikistan, Thailand, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, USA, Venezuela, Vietnam und Zypern. Siehe auch die ältere Liste bei *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 175 (197).

62) Siehe die RL 2011/16/EU bzw das EU-AHG BGBl I 2012/112.

63) Für die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen ist die AmtshilfeRL nicht anwendbar.

64) Art 27 DBA-Norwegen, BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

65) Siehe für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2014 begonnen haben, Art 25a des DBA-Liechtenstein idF des Protokolls vom 29. 1. 2013 BGBl III 2013/302; diese Regelungen entsprechen „vollinhaltlich dem Begriff der umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe des österreichischen Rechts“; so ausdrücklich Art II Pkt 3 des Protokolls BGBl III 2013/302.

66) Ebenso bisher zB *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Tz 90; ausführlich und mwN *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 175 (175 ff).

67) Dies zeigt sich auch an der Judikatur des EuGH, wonach zB im Kontext der Dividendenbesteuerung die Amtshilfe es ermöglichen muss, „den Umfang der tatsächlichen Besteuerung der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft zu überprüfen“; siehe EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Tz 73.

68) *Kofler/Prechtl-Aigner*, GES 2011, 175 (190); *Jirousek*, ÖStZ 2014/277, 187 (187).

69) Siehe zu diesen Abkommen zB *Kofler/Tumpel*, Tax Information Exchange Agreements, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 181 (181 ff).

70) Siehe auch EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Slg 2007, I-11531, A, Tz 66.

71) Dazu auch *Jirousek*, ÖStZ 2014/277, 187 (188); von einer „großen“ Amtshilfe ausgehend bereits bisher etwa *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 91 (91 ff); anders aber *Mayr*, § 10 KStG: Portfolio-dividenden aus Drittstaaten ebenfalls befreit, RdW 2011/533, 501 (503), und auch noch *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 (222).

72) Zum gegenwärtigen Status der Unterzeichnungen und Ratifikationen siehe www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

73) Dazu oben Kapitel I.

74) So *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 (223); *Schilcher*, SWK 2014, 626 ff; ähnlich *Loidl*, ÖStZ 2014/195, 135 (138).

AHA ebenfalls ab spätestens 1. 1. 2015 wirksam ist, nicht nach § 26c Z 45 KStG zwangsweise aus der Gruppe ausscheiden.

B. Rechtsprechungsrundschau zum Internationalen Steuerrecht

Wie jedes Jahr wird auch bei der „RuSt 2014“ der aktuellen Rechtsprechung breiter Raum gewidmet sein. Besonders hervorzuheben sind hier

- das Erkenntnis des VfGH, dass die gleichheitsrechtlichen Bedenken des VwGH⁷⁵⁾ hinsichtlich der Methodenkombination im DBA Liechtenstein – Freistellungsmethode für selbstständige Einkünfte (Art 14) und Anrechnungsmethode für gewerbliche Einkünfte (Art 7) – nicht durchgreifen, weil sich hinsichtlich der Zielsetzung dieser Methodendivergenz (Missbrauchsvermeidung, Verhinderung der Einkünfteverlagerung) selbstständige Einkünfte von den gewerblichen Einkünften zumindest in einer Durchschnittsbetrachtung relevant unterscheiden.⁷⁶⁾
- die Vorlage des VwGH an den EuGH, ob die Inlandsbeschränkung der – durch das AbgÄG 2014 abgeschafften – Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG mit dem unionsrechtlichen Beihilfenrecht bzw der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist,⁷⁷⁾ nachdem zuvor der UFS bereits einen Grundfreiheitsverstoß erkannt und eine Ausdehnung der Firmenwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen judiziert hat.⁷⁸⁾
- das Urteil des BFG, wonach – entgegen der Verwaltungspraxis⁷⁹⁾ – eine Zurechnung von Verlusten eines ausländisches Gruppenmitglieds jedenfalls vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 auch dann erfolgen kann, wenn das betreffende Gruppenmitglied im Ausland keiner Ertragsbesteuerung (zB wegen eines Tax Holidays) unterliegt.⁸⁰⁾
- die Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs zu Unzulässigkeit der Entstrickung der Anteile der Gesellschafter bei grenz-

überschreitender Verschmelzung aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit, sofern bei Inlandsverschmelzungen keine Entstrickung erfolgt.⁸¹⁾

- das Urteil des EuGH zur grundfreiheitsrechtlichen Zulässigkeit einer auf fünf Jahre gestaffelten Erhebung der „Wegzugssteuer“ (allenfalls iVm Verzinsung und Bankgarantie) anstatt eines – auch im österreichischen Steuerrecht vorgesehenen (zB § 6 Z 6 EStG) – Besteuerungsaufschubes bis zur Realisierung.⁸²⁾
- die Entscheidung der Großen Kammer des EuGH, dass – ungeachtet der Frage der Verlustfinalität – die Nachversteuerung von Auslandsverlusten („auf Null-Stellen“) bei Veräußerung einer Auslandsbetriebsstätte im Falle der Anrechnungsmethode grundfreiheitswidrig ist.⁸³⁾
- der Vorabentscheidungsantrag des VwGH zur möglichen Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, da Zuwendungen an ausländische Begünstigte die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer nicht vermindern, wenn die auf die Zuwendung entfallende KEST auf abkommensrechtlicher Grundlage rückerstattet wird.⁸⁴⁾

IV. Änderungen des Amtshilfe-Durchführungsg durch das BudBG 2014

Im Rahmen des BudBG 2014⁸⁵⁾ hat das BMF auf die Beanstandungen des vom Global Forum der OECD vorgenommenen „Peer Review“ reagiert, im Rahmen dessen Staaten im Hinblick auf Transparenz und Amtshilfebereitschaft überprüft werden.⁸⁶⁾ Kritisiert wurde in erster Linie die im ADG idF aus 2009⁸⁷⁾ vorgesehene Notifikationspflicht der aus der Geschäftsverbindung mit einem Kreditinstitut verfügbarsberechtigten Person, wenn ein ausländischer Fiskus im Wege der Amtshilfe die Herausgabe von Bankinformationen von Österreich forderte. Durch ein Feststellungsverfahren mit anschließender Rechtsmittelmöglichkeit konnte die Weiterleitung der für den ausländischen Fiskus relevanten Informationen bis zur Entscheidung von VwGH oder VfGH verzögert werden. Ausnahmen (zB in dringenden Fällen) waren nicht vorgesehen.⁸⁸⁾ Zusätzlich ergab sich das Erfordernis, der Neuentwicklung des OECD-Standards betreffend Transparenz und Amtshilfebereitschaft zu entsprechen und „Gruppenanfragen“ zuzulassen.⁸⁹⁾ Gruppenanfragen sind solche, die sich nicht auf einen einzelnen, sondern auf eine Gruppe von Steuerpflichtigen beziehen.⁹⁰⁾

75) VwGH 24. 10. 2013, A 2013/0010 (2010/15/0039). Ausführlich zur Vorlage des VwGH *Sutter*, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode in einem DBA? SWI 2013, 514 (514 ff); *Loukota, H.*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, SWI 2014, (2) 2 ff; *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freibefürdern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (10 ff); *Aigner, D./Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW 2014, 1 (1 ff); *Jirousek*, Ist Art 14 DBA-Liechtenstein verfassungswidrig? ÖStZ 2014/108, 64 (64 ff); *Beiser*, Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode im Licht des Gleichheitssatzes, SWI 2014, 52 (52 ff); *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (58); *Staringer*, DBA-Politik und Verfassungsrecht, SWI 2014, 90 (90 ff).

76) VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013-14; siehe dazu bereits *Lang*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 ff.

77) VwGH 30. 1. 2014, 2013/15/0186 (EU 2014/0001), GES 2014, 201 [Kofler]; beim EuGH anhängig als Rs C-66/14, *Finanzamt Linz v Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz*. Ausführlich zu den beihilfenrechtlichen Aspekten *Lang*, Die Firmenwertabschreibung als selektive Beihilfe? ÖStZ 2014/445, 277 ff.

78) UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11; siehe dazu *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? RdW 2013/566, 321 (321 ff); *Beiser*, Die Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, SWK 2013, 923 ff; *Haslehner*, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358 (358 ff); *Dziurdz*, Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder steuernneutral? ÖStZ 2013/845, 461 ff; *Marchgraber/Pinetz*, Firmenwertabschreibung auf beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften? RdW 2013/686, 701 ff; *Kühbacher*, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013/577, 349 (349 ff); *Blum/Wenzl*, SWI-Jahrestagung: Unionsrechtskonformität des Ausschlusses der Firmenwertabschreibung auf ein ausländisches Gruppenmitglied, SWI 2014, 75 ff.

79) Rz 211 EStR 2000 (auch für Veranlagungen vor 2011) und Salzburger Steuerdialog 2011 KStU/UmgrStR (Erlass des BMF vom 6. 10. 2011, BMF-010216/0040-VI/6/2011).

80) BFG 25. 2. 2014, RV/7100658/2011, GES 2014, 360 [Haslehner] (Amtsrevision beim VwGH anhängig); *Bendlinger*, Gruppenbesteuerung, Auslandsverluste aus Steueroasen sind abzugsfähig, WT 2014, 60 ff.

81) EFTA-Gerichtshof 2. 12. 2013, E-14/13, *EFTA Surveillance Authority/Iceland*.

82) EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20; dazu *Mair/Nekrasov*, Kurswechsel in der „Wegzugsbesteuerung“? taxlex 2014, 144 ff; *Wurm*, Rs DMC – EuGH zur Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen, GES 2014, 246 ff; *Wurm*, Rs DMC: Unionsrechtskonformität der Entstrickungsregelung in § 16 UmgrStG bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen? GES 2014, 291 (291 ff).

83) EuGH 17. 7. 2014, C-48/13, *Nordea Bank Danmark A/S*, ECLI:EU:C:2014:2087.

84) VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0130.

85) BGBl I 2014/40.

86) Peer Review Report, Phase II, Implementation of the Standard in Practice, abrufbar unter www.eoi-tax.org/jurisdictions/AT.

87) BGBl I 2009/102; *Nolz/Jirousek*, Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz – Neuerungen beim Bankgeheimnis, ÖStZ 2009, 430 ff; *Jirousek*, Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich – Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz, SWI 2009, 488 (488 ff).

88) *Unger*, Umfang und Grenzen der internationalen Amtshilfe, taxlex 2014, 266 (267).

89) *OECD*, Update to Art 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary (2012) Rz 5.2.

90) *Jirousek*, Die Revision des Amtshilfe-Durchführungsgesetzes, SWI 2014, 298 (300 ff).

Mit der Neufassung des ADG⁹¹⁾ (in Kraft seit 13. 6. 2014) wurde in § 4 Abs 1 ADG das Notifikationsverfahren der betroffenen Personen mit anschließender Möglichkeit des Feststellungsverfahrens aufgegeben und in § 4 Abs 2 ADG wurde das zum OECD-Stan-

91) Dazu *Jirousek*, SWI 2014, 298 ff; *ders.*, Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz, ÖStZ 2014/601, 393 ff.

dard betreffend Transparenz und Amtshilfebereitschaft zählende Werkzeug der Gruppenanfrage ausdrücklich für zulässig erklärt. Und in § 4 Abs 3 ADG wurde klargestellt, dass die Voraussetzungen für die Erteilung von Bankinformationen auch dann erfüllt sind, „wenn in dem Ersuchen die Identität der Person nicht durch den Namen, sondern lediglich durch ein anderes Identifikationsmerkmal, wie zB eine Kontonummer, bekannt gegeben wird“.

Der Autor:

Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.

Kontakt: stefan.bendlinger@icon.at

Der Autor:

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz. Er ist Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des D-A-CH-Steuerausschusses sowie Leiter der ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE).

Kontakt: georg.kofler@jku.at

Publikation der Autoren:

Bendlinger/Kanduth-Kristen/
Kofler/Rosenberger

Handbuch Internationales Steuerrecht

erscheint ca im November 2014,
ca 900 Seiten

Preis: ca € 165,-

ISBN: 9-783-7007-5951-5



■ RdW 2014/670, 613

VwGH zu „Directive Shopping“

Wird zwischen einem Drittlandinvestor und einer EU-Gesellschaft eine EU-Holding zwischengeschaltet, um die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie zu erlangen, ist diese Vorgangsweise nur dann nicht anzuerkennen, wenn die Voraussetzungen für Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegen.

Ein Investor aus einem Drittland („BE bzw BE-Konzern“) will eine wesentliche Beteiligung an einer österreichischen AG erwerben. Um für die ausgeschütteten Dividenden die Vorteile der Richtlinie 90/435/EWG (Mutter-Tochter-Richtlinie, kurz MTR) zu erlangen, erwirbt er die Aktien über eine zwischengeschaltete Holdinggesellschaft in einem solchen EU-Staat (hier: Zypern), das ein günstiges DBA mit dem Drittland geschlossen hat.

Ist nun die Gewinnausschüttung der österreichischen AG aufgrund der MTR KESt-frei, oder kann unter bestimmten Umständen die Pflicht zur Einbehaltung von KESt bestehen bleiben?

Zu einer solchen Konstellation hat sich der VwGH im Erk 26. 6. 2014, 2011/15/0080, geäußert. Nur wenn die Voraussetzungen für Missbrauch erweislich wären, könnte von einem Directive-Shopping ausgegangen werden. Dann müsste für die Besteuerung davon ausgegangen werden, dass die Kapitalgesellschaft im Drittland (oder eine dahinterstehende natürliche Person) der Investor ist. In rechtlicher Hinsicht wäre dann zu prüfen, in welchem Ausmaß in unmittelbarer Anwendung des DBA mit dem Drittstaat in Österreich eine (allenfalls niedriger als 25%ige) Abzugssteuerpflichtung auf die Dividenden verbleibt (zB KESt von maximal 15 % nach dem DBA). Der VwGH schreibt:

„Die Ansässigkeit des letztlich Berechtigten („ultimate shareholder“) ist für sich genommen kein Grund, Richtlinienvorteile zu versagen. Wäre hingegen die zwischengeschaltete EU-Gesellschaft lediglich ein Briefkasten, kann aus der Mutter/Tochter-Richtlinie keine Verpflichtung zur Erstattung der Quellensteuer abgeleitet werden (vgl. *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, Kommentar, Artikel 1 Tz 83).

Beim so genannten ‚Directive Shopping‘ geht es um Gestaltungen, bei denen sich ein in einem Drittstaat ansässiger Gesellschafter der Zwischenschaltung einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedsstaat bedient, um beispielsweise in den Genuss der Quellensteuerbefreiung nach der Mutter/Tochter-Richtlinie zu gelangen. ...

Die MTR stellt die Gewährung von Vergünstigungen wie gegenständlich die Entlastung von der Quellensteuer unter einen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt, indem Art. 1 Abs. 2 bestimmt:

„Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.“

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl. VwGH vom 9. 12. 2004, 2002/14/0074, sowie mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH *Stoll*, BAO Kommentar, 248). ...

Im Beschwerdefall gibt es keine Hinweise, dass die [Holding in Zypern] über das bloße Halten der Beteiligungen hinaus die ihr durch den Syndikatsvertrag zusätzlich eingeräumten Aufgaben ausgeübt hätte. Unstrittig verfügte die [Holding in