



INTERNATIONALES STEUERRECHT

Redaktion:

MR i.R. Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Das internationale Ertragsteuerrecht der EU

Wo stehen wir, wohin gehen wir?

» ÖStZ 2020/254

Der Einfluss der Europäischen Union (EU) auf das nationale Steuerrecht hat eine neue Dynamik gewonnen. Die durch das BEPS-Projekt von G20 und OECD ausgelöste Ansage, Steuerumgehung und Gewinnverlagerung auf international akkordierter Ebene zu verhindern, hat auch die EU-Kommission zu raschen Reaktionen veranlasst. In kürzester Zeit wurden in nationales Recht umzusetzende EU-Richtlinien (RL) verabschiedet. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit dem Verhältnis der Rechtsordnungen und unterzieht die zunehmende Relevanz von EU-Recht für die Anwendung und Auslegung des innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Ertragsteuerrechts einer kritischen Würdigung.

1. Grundprinzipien des Unionsrechts im Bereich der direkten Steuern

Die primärrechtliche Grundlage für das Tätigwerden der EU im Bereich des Steuerrechts findet sich im Wesentlichen im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)¹ und den darin vorgesehenen Grundfreiheiten in Form der *Warenverkehrsfreiheit* (Art 34 AEUV), der *Arbeitnehmerfreizügigkeit* (Art 45 AEUV), der *Niederlassungsfreiheit* (Art 49 AEUV), der *Dienstleistungsfreiheit* (Art 56 AEUV) und der *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art 63 AEUV). Den Mitgliedstaaten der EU (MS) wird dadurch untersagt, Angehörige eines MS in ihren Aktivitäten in anderen MS schlechter zu behandeln als Angehörige des eigenen Staates (*Diskriminierungsverbot*) bzw die Inanspruchnahme dieser Grundfreiheiten durch nationale Vorschriften unangemessen zu behindern (*Beschränkungsverbot*). Vergleichbares gilt im Anwendungsbereich des EWR-Abkommens² und – sachlich eingeschränkter – im Verhältnis zur Schweiz auf Grundlage des zwischen der EU und der Schweiz³ abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens.⁴

Über die Einhaltung dieser Grundprinzipien des Unionsrechts wacht der EuGH. Steuerrechtlich relevante Vorschriften finden sich auch in Art 110 AEUV, der es den MS verbietet, auf Waren aus anderen MS höhere Abgaben zu erheben als das für inländische Waren vorgesehen ist. Art 111 AEUV, lässt es nicht zu, durch Rückvergütung von Abgaben die Ausfuhr von Waren in andere MS zu begünstigen, bzw eine inländische Abgabe auf Waren, die in einen anderen MS ausgeführt werden, rückzuerzügen (vorbehaltlich einer Genehmigung gem Art 112 AEUV). Anders als im Bereich der *indirekten Steuern*, für die in Art 113 AEUV ein Harmonisierungsgebot vorgesehen ist, findet sich die Kompetenzgrundlage für RL im Bereich der direkten Steuern in den *nicht steuerspezifischen Rechtsangleichungsnormen* der Art 115 AEUV, Art 116 AEUV und Art 352 AEUV. So heißt es in Art 115 AEUV, dass der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren *einstimmig* und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses, RL für die Angleichung jener Rechts- und Verwaltungsvorschriften der MS erlassen kann, die sich *unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken*. Einer der Gründe für den trägen Prozess der EU-Gesetzgebung im Bereich des Steuerrechts ist das in Art 114 Abs 2 AEUV vorgesehene *Einstimmigkeitsprinzip*, wonach Bestimmungen über die Steuern *nicht im Wege der Mehrheitsentscheidung* ergehen dürfen. Deshalb strebt die neu gewählte EU-Kommission unter Ursula von der Leyen an, das Einstimmigkeitserfordernis abzumildern, um den Einfluss der EU-Kommission im Bereich der direkten Steuern zu verstärken.⁵

In Art 116 AEUV ist eine subsidiäre Handlungsermächtigung der Kommission vorgesehen, wenn es den MS nicht gelingt, Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu beseitigen, die den *Wettbewerb im Binnenmarkt verfälschen und verzerren*. Art 352 AEUV ermöglicht es dem Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Zustimmung des europäischen Parlaments die dazu geeigneten Vorschriften zu erlassen. Im Übrigen gilt das in Art 5 Abs 3 AEUV vorgesehene *Subsidiaritätsprinzip* als Maßstab zur Regelung der Ausübung der nicht ausschließlichen Zuständigkeit der EU. Ein Tätigwerden der EU wird jedoch

¹ ABl C 83/47 v 30. 3. 2010.

² BGBl 1993/909.

³ Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2019) 22 f.

⁴ BGBl III 2002/133.

⁵ Cloer/van Lück, Entwicklungen im Europäischen Steuerrecht im zweiten Halbjahr 2019, IWB 2020, 237 (242).

versagt, soweit eine Angelegenheit auf nationaler, regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden kann. Umgekehrt wird die EU dazu ermächtigt, ihre Befugnisse auszuüben, wenn die Ziele der in Erwägung gezogenen Maßnahme von den MS nicht ausreichend verwirklicht werden können, sondern wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu realisieren sind.

2. Die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Im Lichte der oben dargestellten Grundfreiheiten hatte sich die Frage gestellt, ob die *unterschiedliche Behandlung unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Personen* unionsrechtlich gerechtfertigt werden kann. Diesbezüglich ging der EuGH davon aus, dass das *Nebeneinander von Welteinkommens- und Territorialprinzip* sehr wohl mit Unionsrecht im Einklang steht, solange eine nicht zu rechtfertigende diskriminierende Besteuerung zwischen einer grenzüberschreitenden und einer rein innerstaatlichen Tätigkeit sichergestellt ist. Dabei geht der EuGH davon aus, dass in jedem Einzelfall zu überprüfen ist, ob der grenzüberschreitende gegenüber dem vergleichbaren inländischen Vorgang benachteiligt wird und eine solche Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann. Die Grundfreiheiten würden eine *unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte* verbieten, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv *gerechtfertigt* werden kann und diese Unterscheidung dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entspricht.

Als Rechtfertigungsgründe kommen die *Kohärenz des Steuersystems*, die *ausgewogene Aufteilung von Besteuerungshoheiten*, die *Vermeidung der Steuerumgehung oder -hinterziehung*, die *Wirksamkeit der Steueraufsicht* und die *Effizienz der Steuererhebung* in Betracht.

Die EuGH-Rechtsprechung zur Zulässigkeit der unterschiedlichen abgabenrechtlichen Behandlung beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtiger Personen hat in den letzten 25 Jahren wesentliche Anpassungen des österreichischen Steuerrechts erforderlich gemacht. So wurde zB In Reaktion auf das Urteil „*Avoir Fiscal*“⁶ auch Inlandsbetriebsstätten von EU-Gesellschaften die Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 KStG) zugestanden (§ 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG), „*Schumacker*“⁷ hat es natürlichen Personen ermöglicht, auf unbeschränkte Steuerpflicht zu optieren, um die nur diesen zustehenden Steuervorteile geltend machen zu können (§ 1 Abs 4 EStG). „*Gerritse*“⁸ hat die Ausdehnung der Veranlagungsoption auf alle beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte bewirkt, und „*Scorpio*“⁹ ermöglichte beschränkt Steuerpflichtigen die Option zur Nettosteuerung (§§ 70 Abs 2 Z 2 EStG und

99 Abs 2 Z 2 EStG). Und „*Denkavit*“¹⁰ und „*Amurta*“¹¹ haben die Vollentlastung von KEST auf Dividenden ermöglicht, wenn es nicht möglich ist, die KEST auf Dividenden von einem im EU/EWR-Raum ansässigen Gesellschafter auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) anzurechnen (§ 21 Abs 1 Z 1a KStG). Erst vor Kurzem hat das BFG¹² diese Rückzahlungsverpflichtung aufgrund der auch iVz Drittstaaten wirksamen *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art 23 AEUV) sogar für in Drittstaaten ansässige Gesellschafter als notwendig angesehen.

3. Kein Gebot zur Beseitigung von Doppelbesteuerung

Der AEUV enthält *kein ausdrückliches Gebot, Doppelbesteuerung zu beseitigen*.¹³ Juristische Doppelbesteuerung wurde sogar als grundfreiheitsrechtlich unbedenklich eingestuft.¹⁴ Deshalb bleiben in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmaßnahmen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH¹⁵ die Mitgliedstaaten befugt, zwecks Beseitigung von Doppelbesteuerung die *Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen*.¹⁶ Ein RL-Vorschlag aus 1986 mit einem Vorentwurf eines *multilateralen DBA* zwischen den MS ist über das Entwurfsstadium leider nicht hinausgekommen.¹⁷ Dennoch hat sich die Kommission in verschiedenen Arbeitspapieren regelmäßig mit Fragen der Doppelbesteuerung innerhalb der EU beschäftigt.¹⁸

Nach derzeitigem Stand des EU-Rechts sind die MS also in der Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse frei,¹⁹ wobei es nach den Ausführungen des EuGH für die MS nicht sachfremd ist, „*sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und insbesondere den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren*.“²⁰ Eine „*Meistbe-*

10 EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

11 EuGH 8. 11. 2007, C-C379/05, *Amurta*.

12 BFG 21. 11. 2019, RV/7102891/2012 (Amtsrevision wurde eingebracht).

13 EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*; EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block*; EuGH 16. 7. 2009, C-112/08, *Demasaux*.

14 EuGH 14. 11. 2006, C-413/04, *Kerckhaert und Morres*; EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Block*; EuGH 16. 7. 2009, C-128/08, *Demasaux*; EuGH 15. 4. 2010, C-96/08, *CIBA*; EUGH 19. 9. 2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*.

15 EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*.

16 EuGH 23. 2. 2006, C-513/05, *van Hilten*; EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*; EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *FE Familienprivatstiftung Eisenstadt*.

17 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Generaldirektion XIV Steuerrichtung, Arbeitsgruppe V Internationale Steuerfragen, Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern), EG-DOK 11.414/XIV/68-D v 1. 7. 1968.

18 *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA, Kommentar² (2019) Einleitung, Rz 131.

19 EuGH 3. 10. 2006, C-290/04; EuGH 17. 9. 2015, C-589/13, *FE Familienprivatstiftung Eisenstadt*; EuGH 24. 10. 2018, C-602/17, *Sauvage und Lejeune. Bendlinger*, Doppelbesteuerungsabkommen und das Recht der EU, WT 2/2020 (in Druck).

20 EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*, Rn 22.

6 EuGH 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission/Frankreich (Avoir Fiscal)*.

7 EuGH 14. 12. 1995, C-279/93, *Schumacker*.

8 EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*.

9 EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.



„günstigung“ ist dabei nicht geboten.²¹ Die von den MS freiwillig vereinbarte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist jedoch folgerichtig umzusetzen („*pacta sunt servanda*“). Der EuGH kann jedoch bei der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse die Einhaltung der Grundfreiheiten überwachen, hat jedoch *nicht über die Einhaltung bzw Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu entscheiden*.²² In einem deutsch-österreichischen Streit über die Zuteilung des Besteuerungsrechts an Vergütungen aus Genussrechten hat sich der EuGH²³ auf Grundlage des Art 25 Abs 5 des deutsch-österreichischen DBA²⁴ jedoch als Schiedsgericht gem Art 239 EGV (Art 273 AEUV) für zuständig erklärt. Nach dieser Bestimmung kann der EuGH bezüglich jeder mit dem Gegenstand der Verträge in Zusammenhang stehenden Streitigkeit zwischen den MS angerufen werden, wenn diese bei ihm aufgrund eines Schiedsvertrags anhängig gemacht wird. Wenngleich es nach Unionsrecht kein „Gebot“ zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gibt, ist eine konsistente Einmalerfassung von Gewinnen für eine freie Entfaltung der Grundfreiheiten unumgänglich.

4. Das Verbot staatlicher Beihilfen

Ausgelöst durch die auf Vorabbescheiden beruhenden steuerlichen Begünstigungen multinationaler Konzerne hat innerhalb der EU das in Art 107 ff AEUV geregelte *Beihilfenverbot* Bedeutung erlangt. Dieses Verbot soll bewirken, den Wettbewerb im Binnenmarkt vor Verfälschung zu schützen. Besondere Beachtung hat das von der Kommission auf dieser Grundlage eingeleitete Verfahren gegen Irland und Apple erlangt, in dem Irland aufgefordert wurde, wegen selektiver steuerlicher Behandlung des US-Konzerns für die Jahre 2003 bis 2014 Ertragsteuern von EUR 13 Mrd zuzüglich Zinsen zurückzufordern (vor dem EuG²⁵ anhängig).²⁶ In den Fokus der Öffentlichkeit geraten sind auch die von der EU-Kommission eingeleiteten Verfahren gegen Starbucks, Amazon,²⁷ FIAT und IKEA, denen von der luxemburgischen und niederlän-

dischen Finanzverwaltung im Wege von Steuervorbescheiden der wirtschaftlichen Realität widersprechende, fremdunübliche Gewinnermittlungsmethoden zugestanden worden sind. Inzwischen hat der EuG die Fälle „Starbucks“ und „Fiat“ entschieden. Während es im Fall „Starbucks“²⁸ der EU-Kommission nicht gelang, die Fremdunüblichkeit der von Starbucks Manufacturing Emea BV für den Zukauf von Kaffeebohnen geleisteten Zahlungen nachzuweisen, konnte sich Fiat Chrysler Finance Europe²⁹ iZm konzerninternen Finanztransaktionen nicht durchsetzen. Der unterschiedliche Ausgang der beiden Verfahren zeigt, dass es der EU-Kommission nicht leicht fällt nachzuweisen, dass Vorabbescheide zu Verrechnungspreisen fremdunüblich sind, um die sich daraus ergebenden Folgen als verbotene staatliche Beihilfe qualifizieren zu können.³⁰

5. Richtlinien der EU im Bereich der direkten Steuern

Der Bereich der direkten Steuern ist in der EU derzeit nicht harmonisiert, sodass die MS selbst für die Ertragsbesteuerung zuständig sind. Diese müssen allerdings bei der Ausübung ihrer Befugnisse die Grundfreiheiten wahren, die von Finanzverwaltung und Gerichten unmittelbar zu beachten sind und Vorrang vor entgegenstehendem nationalem Steuerrecht haben. Die EU hatte in der Vergangenheit durch ertragsteuerlich relevante RL-Vorgaben *nur wenige Harmonisierungsmaßnahmen* gesetzt, die vom Erstentwurf bis zur Finalisierung 20 Jahre (!) benötigt hatten. Die Mutter-Tochter-Richtlinie,³¹ umgesetzt in § 94 Z 2 EStG bzw § 10 KStG bewirkt die Einmalbesteuerung von Dividendenflüssen innerhalb der EU, die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie,³² umgesetzt in § 99a EStG vermeidet Quellensteuer auf solche Zahlungen im Konzernverbund und die in das UmgrStG übernommene Fusions-Richtlinie³³ stellt grenzüberschreitende Umgründungen steuerneutral. Hinsichtlich der Vermeidung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren gibt es vergleichbare Regelungen iVz Schweiz.³⁴

Bedingt durch das BEPS-Projekt und der inzwischen engen Zusammenarbeit zwischen EU und OECD hat das Engagement der EU-Kommission im Steuerbereich deutlich zugenommen. Innerhalb kürzester Zeit wurden zwei RL mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes verabschiedet (ATAD I³⁵ und ATAD II),³⁶ die grundsätzlich bis zum

21 EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D.

22 EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Rn 46 f.

23 EuGH 12. 9. 2017, C-648/15, *Österreich/Deutschland*.

24 BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

25 Das Gericht der EU (EuG) – früher „Europäisches Gericht erster Instanz“ – hat seinen Sitz in Luxemburg und hat die Aufgabe – zusammen mit dem EuGH – das Recht bei Auslegung und Anwendung der Gründungsverträge durch die Gemeinschaftsorgane und die Mitgliedstaaten zu wahren. Das EuG ist für Klagen von natürlichen und juristischen Personen gegen Gemeinschaftsorgane sowie für Rechtsmittel gegen Entscheidungen des Gerichts für den öffentlichen Dienst zuständig.

26 Klage, eingereicht am 9. 11. 2016 – *Irland/Kommission*, T-778/16 (2017/C 038/48), ABl C 38/55 gegen den Beschluss der Europäischen Kommission K (2016) 5605 endg v 30. 8. 2016 über die Beihilfenregelung SA.38373 (2014/C) Irlands zugunsten von Apple, den die Kommission an Irland gerichtet hat. Klage, eingereicht am 19. 12. 20026 – *Apple Sales International und Apple Operations Europe/Kommission*, T 892/16 (2017/C 053/46) gegen den Beschluss K(2016) 5605 endg v 30. 8. 2016 über die Beihilferregelung SA.38373 (2014/C) Irlands zugunsten von Apple, den die Kommission an Irland gerichtet hat.

27 Beschluss (EU) 2018/859 der Kommission v 8. 10. 2017 über die staatliche Beihilfe Luxemburgs SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Amazon, C(2017), 6740, ABl 153/1 v 15. 6. 2018.

28 EuG 760/715 und T 636/16 v 24. 9. 2019, *Starbucks*.

29 EuG T 755/15 und T-759/15, *Fiat*.

30 *Verhagen*, Enforcement of EU State Aid Provisions and Transfer Pricing – Round 2, TPI 2019, 367 (370).

31 RL 2011/96/EU, ABl L 345/8 idF RL 2013/13/EU, ABl L 141/30, RL 2014/86/EU, ABl L 2019/40 und RL (EU) 2015/21, ABl L 21/1.

32 RL 2003/49/EG, ABl L 157/49 ff idF RL 2013/13/EU, ABl L 141/30.

33 RL 2009/133/EG, ABl L 310/34 idF RL 2013/13/EU, ABl L 141/30.

34 Informationsaustauschabkommen zwischen der EU und der Schweiz. Art 9, ABl L 333/12.

35 RL (EU) 2016/1164, ABl L 193/1 v 19. 7. 2016.

36 RL (EU) 2017/952, ABl L 144/1 v 7. 6. 2017.

31. 12. 2018 umzusetzen waren und in das JStG 2018 übernommen worden sind. Notwendig waren Anpassungen im Bereich der *Wegzugsbesteuerung* (Art 5 ATAD I bzw § 6 Z 6 lit d) und e) EStG und § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG), die Schaffung eines neuen *Missbrauchstatbestandes* (Art 6 ATAD I bzw § 22 Abs 1 bis 3 BAO), die Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung (Art 7 und 8 ATAD I bzw § 10a KStG) und Maßnahmen gegen die Steuerumgehung bzw -vermeidung durch *hybride Gestaltungen* (Art 9 ATAD I iVm ATAD II bzw § 14 KStG). Nur die *Zinsschrankenregelung* in Art 4 ATAD I wurde unter Berufung auf die Übergangsregelung in Art 11 Abs 6 ATAD I von Österreich bislang nicht umgesetzt. Nach dieser Übergangsregelung dürfen die MS, die zum 8. 8. 2016 über nationale Vorschriften verfügt haben, die zur Verhinderung von BEPS *gleichermaßen wirksam* sind wie diese Zinsschranke, die nationalen Regeln bis zum 1. 1. 2024 weiter anwenden. Das BMF hat in § 12 Abs 1 Z 9 und Z 10 EStG eine gleichsam wirksame Maßnahme gesehen, weshalb von Österreich ein entsprechender Ausnahmeantrag gestellt worden ist. Die österreichische Einschätzung wurde von der EU-Kommission jedoch nicht geteilt.³⁷ Diese hat deshalb am 25. 7. 2019 der österreichischen Regierung eine mit Gründen versehene Stellungnahme übermittelt, mit der Aufforderung, *die Zinsschranke richtlinienkonform umzusetzen*. Damit wurde förmlich ein *Vertragsverletzungsverfahren* eingeleitet. Kommt Österreich dieser Aufforderung nicht nach, hat die Kommission die Möglichkeit, den Fall an den EuGH verweisen.

Wenngleich der Vorschlag einer „*Whistleblower-Richtlinie*“³⁸ zum Schutz von Personen (Hinweisgebern), die Verstöße gegen EU-Recht melden, nicht primär steuerspezifisch ausgerichtet ist, kann sie auch in diesem Bereich relevant werden. Denn gem Art 2 Abs 1 lit c ist die RL unter anderem auf Verstöße gegen die Binnenmarktvorschriften iSv Art 26 Abs 2 AEUV anwendbar, „...sowie Verstöße gegen die Binnenmarktvorschriften in Bezug auf Handlungen, die die Körperschaftsteuer-Vorschriften verletzen oder in Bezug auf Vereinbarungen, die darauf abzielen, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, der dem Ziel und Zweck des geltenden Körperschaftsteuerrechts zuwiderläuft.“ Die „*Whistleblower-RL*“ ist von den MS grundsätzlich bis 17. 12. 2021 bzw für juristische Personen des privaten Sektors mit mehr als 50 und maximal 249 Mitarbeitern bis 17. 12. 2023 umzusetzen.

Die EU-Kommission hat auch erkannt, dass die *Gefahr von Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlicher DBA-Auslegung oder innerstaatlicher Maßnahmen* ständig zunimmt. Die BEPS-bedingten Anpassungen des DBA-Rechts haben dieses Problem verschärft. Deshalb wurde im Oktober 2017 eine RL über Verfahren zur *Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU*³⁹ (EU-Streitbeilegungsrichtlinie) verabschiedet, die alternativ zum

nach wie vor bestehenden EU-Schiedsübereinkommen⁴⁰ und zu DBA-rechtlichen Verständigungs- oder Schiedsverfahren (allenfalls idF Art 16 ff MLI)⁴¹ zur Konfliktbeilegung zur Verfügung steht. Entscheidet sich der Steuerpflichtige allerdings für die Anwendung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie – was bei Besteuerungskonflikten innerhalb der EU für Steuerjahre ab 1. 1.2018 zu empfehlen sein wird – werden mit dem Einreichen der Beschwerde sämtliche anderen anhängigen Verfahren beendet.⁴² In Österreich erfolgte die Umsetzung durch das *EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz*, das sich in Art 1 des EU-FinAnpG 2019 findet.⁴³

In Anlehnung an BEPS Action 12⁴⁴ wurde Mitte 2018 als fünfte Änderung der EU-Amtshilferichtlinie die Richtlinie bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über *meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen*⁴⁵ verabschiedet (kurz „DAC6“), die in Form des *EU-Meldepflichtgesetzes* (EU-MPFg) als Bestandteil des AbgÄG 2020⁴⁶ in österreichisches Recht transformiert worden ist. Das EU-MPFg tritt mit 1. 7. 2020 in Kraft, sieht aber eine faktische Rückwirkung vor, zumal auch Gestaltungen zu melden sind, deren erster Schritt zwischen 25. 6.2018 und 30. 6.2020 umgesetzt worden ist.

6. Legistische Vorhaben der EU

Wenig erfolgreich war die EU bislang in der Umsetzung von Vorgaben zur *Besteuerung der digitalen Wirtschaft*. Den von der EU-Kommission am 21. 3. 2018 präsentierten Richtlinienvorschlägen eine „*digitale*“ („*virtuelle*“) *Betriebsstätte* als neuen steuerlichen *Nexus* zu schaffen⁴⁷ oder alternativ dazu eine *Ausgleichssteuer* einzuführen, die auf Online-Werbung, digitale-Vermittlungsleistungen oder den Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden, erhoben werden sollte,⁴⁸ blieb bislang die Zustimmung der Mitgliedstaaten versagt.

37 Mitteilung der Kommission, Maßnahmen die gleichermaßen wirksam sind wie Artikel 4 der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (2018/C 441/01), ABl C 441/1; *Mitterlehner/Panholzer*, Zinsschranke – vorzeitige Umsetzung auch in Österreich? SWK 2019, 108 (111).

38 RL (EU) 2019/1937 v 23. 10. 2019, ABl L 305/17 v 26. 11. 2019.

39 RL (EU) 2017/1852 v 10. 10. 2017, ABl L 265/1 v 14. 10. 2017.

40 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl L 225/10 v 20. 8. 1990.

41 Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93 idF BGBl III 2019/164.

42 *Hochreiter/Steiner*, Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU und der OECD, TPI 2018, 198 (201).

43 BGBl I 2019/62. *Kubik*, Das neue Verfahren zur Beilegung von grenzüberschreitenden Steuerstreitigkeiten innerhalb der EU, SWK 2019, 1018.

44 *OECD (2015)*, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris.

45 RL (EU) 2018/822 v 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139/1.

46 Art 2 AbgÄG 2020, Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung, BGBl I 2019/91.

47 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, 21. 3. 2018 COM(2018) 147 final.

48 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, 21. 3. 2018, COM(2018) 148 final.



Auch ein RL-Vorschlag vom 8. 3. 2019 zur Einführung einer *Digitalsteuer* mit deutlich engerem Anwendungsbereich durch Einschränkung auf *digitale Werbeleistungen*⁴⁹ scheiterte an der Zustimmung im ECOFIN. Mit der Folge, dass einzelne Staaten, wie Frankreich, Italien, Spanien, aber auch Österreich nationale Maßnahmen ergriffen haben.⁵⁰ So hat Österreich (als Bestandteil des AbgÄG 2020) das mit 1. 1. 2020 wirksam gewordene *Digitalsteuergesetz 2020* (DiStG 2020) eingeführt.⁵¹

Der nächste Vorstoß der EU zur Besteuerung der „*digital economy*“ wird zu erwarten sein, nachdem die OECD den Abschlussbericht zu ihrem „*Two Pillar Approach*“ präsentiert hat, was nach derzeitigem Informationsstand Ende 2020 erfolgen soll.⁵² Im Raum steht auch eine RL, die Unternehmen der „*sharing economy*“ zur Berichterstattung verpflichten soll, wie etwa die Betreiber digitaler Plattformen in Bereichen wie der Beherbergung (zB airbnb), des Transports (zB UBER), dem Online-Catering und ähnlichen Vermittlungsleistungen. In Österreich wurde im Zuge des AbgÄG 2020 zur Durchsetzung der korrekten Besteuerung eine solche Aufzeichnungs- und Berichtspflicht für elektronische Schnittstellen, die Lieferungen oder sonstige Leistungen im Inland unterstützen, in § 18 Abs 11 f. UStG vorgesehen. Ergänzt um eine *Haftungsregelung* (§ 27 Abs 1 UStG), sollte der liefernde oder leistende Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachkommen.⁵³

7. Besondere Herausforderung: Die richtlinienkonforme Auslegung

Art 4 Abs 3 EUV⁵⁴ gebietet, dass sich die Union und die MS bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich in den Unionsverträgen finden, gegenseitig unterstützen. Die MS sind angehalten, alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zu ergreifen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der EU ergeben. Gleichzeitig sind Maßnahmen zu unterlassen, die eine Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten. Der aus Art 4 Abs 3 AEUV abgeleitete „*effet utile-Grundsatz*“ macht es notwendig, eine Norm so auszulegen und anzuwenden, dass das Vertragsziel am besten und einfachsten erreicht werden kann. Rechtsakte der Union können in Form von *Verordnungen, Richtlinien, Beschlüssen* und *Empfehlungen* ergehen (Art 288 AEUV). Anders als *Verordnungen*, die in jedem MS unmittelbar anwendbar sind, sind *RL* hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbind-

lich, den MS ist jedoch die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung überlassen. *Beschlüsse* sind in all ihren Teilen verbindlich. Soweit sie an bestimmte Adressaten gerichtet sind, sind sie nur für diese verbindlich. Aus Art 4 Abs 3 EUV iVm Art 288 AEUV leitet sich auch das Gebot ab, *nationale Umsetzungsakte richtlinienkonform auszulegen*, wobei der Sinn und Zweck einer RL nicht außer Acht gelassen werden darf. Gleichzeitig darf bei der Anwendung der auf einer RL aufbauenden nationalen Rechtsakte, keine Maßnahme getroffen werden, die einer RL entgegenstehen könnte. Das bedeutet, dass die nationalen Stellen die Anwendung und Auslegung von innerstaatlichem Recht, das durch unionsrechtliche Vorschriften überlagert wird, am *Wortlaut und Zweck des EU-Rechts* auszurichten haben.⁵⁵

Die zunehmende Anzahl der im Steuerbereich umzusetzenden RL stellt Finanzverwaltungen, Gerichte, den Steuerpflichtigen und dessen Steuerberater vor die Herausforderung, neben der im nationalen Steuerrecht bekannten *grammatikalischen, systematischen, teleologischen, historischen* und der *verfassungskonformen* Auslegung,⁵⁶ Normen, die in den Regelungsbereich einer RL fallen, auch *richtlinienkonform* auszulegen. Gerichte haben sich bei der Interpretation der nationalen Vorschrift so weit wie möglich an Wortlaut und Zweck der jeweiligen RL zu orientieren und Rechtsbegriffe, die in der RL und im innerstaatlichen Recht übereinstimmen, *gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen auszulegen*.⁵⁷ Wie schwierig die richtige Anwendung dieser Auslegungsgrundsätze sein kann, zeigt zB die EuGH-Rechtsprechung zum Verhältnis des Art 1 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR), zu innerstaatlichem *Missbrauchsabwehrrecht*. Nach der Rechtsprechung des EuGH zur MTR sind innerstaatliche Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung nur dann anwendbar, wenn diese der Verhinderung von Verhaltensweisen dienen, die darin bestehen, *rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen*.⁵⁸ Allgemeine Missbrauchsvermutungen können demnach die gem Art 1 Abs 5 MTR gebotene KEST-Entlastung nicht beeinträchtigen.⁵⁹ Andererseits kann das Fehlen von einzelstaatlichen oder vertraglichen Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug nichts an der Verpflichtung nationaler Behörden ändern, die Rechte aus der MTR bei betrügerischer oder missbräuchlicher Geltendmachung zu verwehren.⁶⁰ Denn im Unionsrecht gilt der allgemeine Grundsatz, dass man sich nicht betrügerisch oder missbräuchlich darauf berufen kann.⁶¹

⁴⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalwerbesteuer auf Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen, 2018/0073(CNS).

⁵⁰ Appel/Barth, Überblick zu unilateralen Maßnahmen einzelner Staaten als Folge von BEPS Aktionspunkt 1.

⁵¹ BGBl I 2019/91.

⁵² OECD/G20 BEPS-Project, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020.

⁵³ Siehe dazu: Sorgfaltspflichten-Umsatzsteuerverordnung, BGBl II 2019/315.

⁵⁴ Vertrag über die Europäische Union, BGBl III 1999/85 i d F BGBl III 2009/132.

⁵⁵ Borchardt in Lenz/Borchardt, Art 19 EUV Rz 34.

⁵⁶ Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz 97 und 83 ff.

⁵⁷ OGH 9. 5. 1995, RS007866.

⁵⁸ EuGH 7. 9. 2017, C-6/16, *Eqiom und Enka*, Rz 30; EuGH 20. 12. 2017, C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding AG* und *Juhler Holding A/S*, Rn 60.

⁵⁹ EuGH 20. 12. 2017, C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding AG* und *Juhler Holding A/S*, Rn 61.

⁶⁰ EuGH 26. 2. 2019, C-116/16 (*T Danmark*) und C 117/16 (*Y Denmark*), Rn 83.

⁶¹ EuGH 26. 2. 2019, C-115/16 (*N Luxembourg 1*), C-118/16 (*X Denmark*), C-119/16 (*C Danmark I*), C-299/16 (*Z Denmark*), Rn 96.

Auch das mit 1. 7. 2020 in Kraft tretende *EU-Meldepflichtgesetz*, womit die fünfte Änderung der Amtshilferichtlinie⁶² in nationales Recht umgesetzt wurde, wird Rechtsanwender, Finanzverwaltung und Gerichte vor besondere Herausforderungen stellen. Vor allem aufgrund des Umstandes, dass sich darin unverhältnismäßig viele *unbestimmte Rechtsbegriffe* finden, die aufgrund des Postulats der richtlinienkonformen Auslegung zwecks Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung unionsrechtlicher Vorgaben in allen 27 MS der EU rein innerstaatlichen Interpretationen nicht zugänglich sind.

62 RL (EU) 2011/16/EU, ABl L 139/1 v 5. 6. 2018.



Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist Fachautor, Vortragender und Uni-Lektor. Er leitet stellvertretend die Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der KSW und ist Mitglied fach einschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

Aktuelle Publikation:

Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl.

lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan

Foto: ICON

a.Univ.-Prof. Dr. Matthias Petutschnig/Kristin Resenig, LL.M. (WU) • WU Wien

Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht

» ÖStZ 2020/255

Die Ausführung der Tätigkeiten von Arbeitnehmern aus dem Homeoffice ist in Zeiten der Digitalisierung und auch im Zusammenhang mit der Corona-Krise von großer Bedeutung. Im folgenden Beitrag wird ein Überblick über die abkommensrechtlichen Voraussetzungen zur Erfüllung des Betriebsstättenbegriffs gegeben und die Besonderheiten im Zusammenhang mit einer Homeoffice-Tätigkeit werden dargelegt.

1. Einleitung

Die durch die Digitalisierung und fortschreitende Technologien ermöglichte Flexibilität und Mobilität bietet auch für Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein attraktives Gestaltungspotenzial. So ist bereits in vielen Branchen den Arbeitnehmern eine Ausführung der Tätigkeiten von zu Hause aus (Homeoffice) gestattet. Während der Arbeitgeber insb Kosten für die Raummiete spart, vermeidet der Arbeitnehmer durch die Arbeit im Homeoffice den Weg ins Büro. Aber auch aktuelle Maßnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Krise erfordern von zahlreichen Unternehmen eine Umstellung zum Betrieb aus dem Homeoffice.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist in diesem Zusammenhang fraglich, ob bzw wann ein inländisches Homeoffice eine Betriebsstätte und somit eine Steuerpflicht für den ausländischen Arbeitgeber begründet. Diese Frage ist aus steuerlicher Sicht nicht nur für die ertragsteuerliche Behandlung von Relevanz, sondern auch in Bezug auf die Lohnsteuer oder die Umsatzsteuer ist das Vorliegen einer Betriebsstätte von Bedeutung.

Der folgende Beitrag soll die abkommensrechtlichen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte beschreiben und

auf Besonderheiten im Zusammenhang mit einer Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern eingehen.

2. Betriebsstätte iSd § 29 BAO

Nach nationalem Recht ist gem § 29 BAO eine Betriebsstätte als „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient“, definiert. Zur Erfüllung des nationalen Betriebsstättenbegriffs iSd § 29 BAO müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein.¹

- So muss, um von einer festen örtlichen Anlage oder Einrichtung ausgehen zu können, eine dauernde Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche bestehen.² Außerdem ist eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmers über die Anlage oder Einrichtung erforderlich, wobei kein Eigentum und alleinige Verfügungsmacht notwendig ist.³ In Bezug auf eine Homeoffice-Tätigkeit wird dem Arbeitgeber nach Ansicht des BMF eine Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung faktisch im Wege der betrieblichen Nutzung verschafft (siehe unten).⁴
- Die Anlage oder Einrichtung darf nicht nur von vorübergehender Dauer sein. Hinsichtlich der notwendigen Dauer für die Begründung einer Betriebsstätte wird eine 6-Monatsfrist als

1 Daurer/Ursprung-Steindl in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS, Hilfsbetriebsstätten – „vor BEPS“ ist „nach BEPS“? (2017) 209; Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Handbuch (2015) 136 mwN.

2 Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 2; Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Handbuch 136.

3 Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 7; siehe auch zB VwGH 24. 11. 1999, 97/13/0137; 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

4 BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018.