

Betriebsstättensachverhalte nach dem EU-Meldepflichtgesetz

Mit dem EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG) wurde die Richtlinie (EU) 2018/82 des Rates vom 25.5.2018 (DAC 6)¹ in österreichisches Recht übernommen. Das Gesetz verpflichtet Intermediäre oder den Nutzer bestimmter gesetzlich definierter grenzüberschreitender Steuergestaltungen, sofern sie ein Risiko der Steuermeidung aufweisen, der Umgehung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (GMS) dienen oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers verhindern, diese Gestaltungen innerhalb gesetzlich vorgesehener Fristen, die in Österreich COVID-19-bedingt um drei Monate verlängert worden sind, an das BMF zu melden. Wenngleich einzelne Kennzeichen vor allem Gewinnverlagerungen zwischen rechtlich selbständigen Konzernunternehmen im Visier haben, zeigt der folgende Beitrag, dass auch auf den ersten Blick unbedenkliche Betriebsstättensachverhalte eine Meldepflicht auslösen können.

Deskriptoren: Anrechnungsmethode, Befreiungsmethode, Betriebsstätte, Meldepflicht, Personengesellschaft.
Normen: BAO, DAC 6, DBA, EStG, EU-MPFG, KStG.

Von Stefan Bendlinger und Robert Hofmann

1. Das EU-MPFG im Überblick

Im Oktober 2015 wurde im Rahmen des BEPS-Projektes im Auftrag der G20 von der OECD in Action 12² eine Empfehlung veröffentlicht, in den nationalen Rechtsordnungen eine Verpflichtung zur Meldung bestimmter Steuergestaltungen vorzusehen. Solche innerstaatlichen Regelungen bestanden bereits in *Großbritannien, Irland, Kanada, Portugal*, und in den *USA*, wobei sich die OECD im Wesentlichen die *britischen „Disclosure of Tax Avoidance Schemes“* (DOTAS) zum Vorbild genommen hatte. Auf BEPS Action 12 und die Vorschläge der OECD zur Schaffung entsprechender nationaler Regelungen³ aufbauend hat die EU-Kommission Mitte 2018 auf Grundlage ihrer Gesetzgebungskompetenz für direkte Steuern⁴ auf Grundlage des Art 115 AEUV die als „DAC 6“ bezeichnete sechste Fassung der EU-Amtshilferichtlinie⁵ verabschiedet und die Mitgliedstaaten

verpflichtet, diese bis spätestens 31.12.2019 in nationales Recht zu transformieren.⁶ Österreich ist dieser Vorgabe durch Veröffentlichung des EU-MPFG gefolgt, das mit 1.7.2020 in Kraft getreten ist (§ 27 EU-MPFG). DAC 6 verfolgt das Ziel, den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen zugänglich zu machen, um diesen zu ermöglichen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und gesetzliche Schlupflöcher durch Risikoabschätzungen und Steuerprüfungen zu schließen.⁷ In einem zweiten Schritt werden die in den einzelnen Mitgliedstaaten gesammelten Meldungen über ein Zentralverzeichnis der EU mit anderen Mitgliedstaaten automatisch ausgetauscht.⁸ Primärer Adressat der Meldepflicht sind die sog. „Intermediäre“ (§ 7 ff EU-MPFG). Das sind (natürliche oder juristische) Personen iSd § 2 Abs 1 Z 12 EU-AHG, die Steuergestaltungen konzipieren, vermarkten, organisieren, zur Umsetzung bereitstellen oder eine solche Gestaltung verwalten (Hauptintermediäre iSd § 3 Z 3 lit a EU-MPFG) oder die in diesem Zusammenhang unmittelbar oder mittelbar Hilfe, Unterstützung oder Beratung leisten und das wissen oder vernünftigerweise wissen müssten (*Hilfsintermediäre* iSd § 3 Z 3 lit b EU-MPFG).⁹ Als Intermediäre gelten vorwiegend Steuerberater, Wirt-

1 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139/1 v. 5.6.2018.
2 OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris.
3 OECD (2018), Model Mandatory disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD-Paris.
4 Fischer/Riedlinger, Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, IWB 2018, 416 (420).
5 Richtlinie „0211/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 64/1 v. 11.3.2011.

6 Ballancin/Cannas, The „DAC6“ and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s), EC TAX REVIEW 2020, 117 (118 f).
7 Erwägungsgründe DAC 6, Rz 2.
8 Jerabek/Schellander, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 2): Meldeverpflichtung – wer hat wann, was zu melden?, RWZ 2000, 41 (45); Jochimsen/Dietrich, Die deutsche Umsetzung der „DAC 6“, Teil 1, IStR 2020, 241 (242).
9 Konrad/Schimek, Banken als Hilfsintermediäre gemäß EU-Meldepflichtgesetz?, AVR 2020 69 (69 f); Krüger/Welling, Ausgewählte Auslegungsfragen zum Intermediär nach nationaler DAC 6-Umsetzungsgesetzgebung – wer und wenn ja, wie viel?, DB 2020, 1190 (1192). Spanblöchl, Der Hilfsintermediär im Sinne des EU-Meldepflichtgesetzes, SWK 2020, 603 (603 ff).

schaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare, Banken und andere beratende Berufe. Das kommt auch in den Erwägungsgründen zu DAC 6 zum Ausdruck, worin „...darauf hingewiesen [wird], wie bestimmte Finanzintermediäre und andere Steuerberater ihren Kunden offensichtlich dabei geholfen [hätten]...Geld auf Offshore-Konten zu verstecken.“ Um Konflikte mit gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten zu vermeiden, ist in § 11 EU-MPFG eine Befreiungsmöglichkeit für den Intermediär und eine subsidiäre Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen als Nutzer der Gestaltung, auf den die Meldepflicht folglich übergeht, vorgesehen (§ 12 ff EU-MPFG).¹⁰

Nachdem an einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung mehrere Intermediäre und relevante Steuerpflichtige beteiligt sein können, ein und derselbe Sachverhalt aber nur ein einziges Mal gemeldet werden soll, sind in den §§ 9, 10, 14 und 15 EU-MPFG *Kollisionsnormen* vorgesehen. Die für 30-tägige Meldefrist fristauslösenden Ereignisse sind in den §§ 8 und 13 EU-MPFG definiert. Österreich hat die durch die Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24.6.2020¹¹ ermöglichte sechsmonatige *Fristverlängerung*¹² als einer der wenigen EU-Mitgliedstaaten *nicht in Anspruch genommen*. Allerdings wurde in einer BMF-Info¹³ die Frist für die elektronische Übermittlung der Erstmeldung einer meldepflichtigen Gestaltung faktisch bis zum 31.10.2020 verlängert und angekündigt, die Übermittlung einer erstmaligen Meldung in elektronischer Form nach dem 1.7.2020 bis zum 31.10.2020 finanzstrafrechtlich nicht zu sanktionieren.¹⁴ Gemäß § 49c Abs 4 FinStrG sind Pflichtverletzungen nach dem FinStrG einer *Selbstanzeige nicht zugänglich*. Inhalt und Form der Meldung ist in den §§ 16 ff EU-MPFG geregelt, die Verarbeitung der gemeldeten Informationen und der Informationsaustausch in den §§ 19 ff EU-MPFG.

2. Meldepflichtige Gestaltungen

2.1. Grenzüberschreitende Gestaltung

§ 4 EU-MPFG ist die zentrale Bestimmung des EU-MPFG. Demnach ist eine „...*marktfähige oder maßgeschneiderte grenzüberschreitende Gestaltung gemäß § 5*

oder § 6 EU-MPFG meldepflichtig, sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung oder der Umsetzung der Meldepflicht des Gemeinsamen Meldestandards (§ 5 Z 5) oder der Verhinderung des wirtschaftlichen Eigentümers aufweist...“ In § 5 Z 1 bis 9 EU-MPFG sind jene Gestaltungen (taxativ) aufgelistet, die *unbedingt meldepflichtig* sind, ohne dass es einer weiteren *Bedingung* bedarf. Hingegen sind in § 6 EU-MPFG jene Gestaltungen (taxativ) aufgelistet, die nur unter der Bedingung meldepflichtig sind, „...*dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist...“*¹⁵ Die in § 5 als auch § 6 EU-MPFG taxativ aufgelisteten Kennzeichen stehen jedoch – soweit es nicht um die Beeinträchtigung des GMSG (§ 5 Z 5 EU-MPFG) oder die Verhinderung der Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers (§ 5 Z 6 EU-MPFG) geht – unter dem Vorbehalt, dass die Gestaltung ein *Risiko der Steuervermeidung* aufweist.¹⁶

§ 3 Z 2 EU-MPFG definiert den Begriff der „*grenzüberschreitenden Gestaltung*“ als eine solche, die entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder mindestens einen Mitgliedstaat und mindestens ein Drittland betrifft und eine der darin genannten Bedingungen erfüllt ist, wie zB in § 3 Z 2 lit c EU-MPFG, dass „...*eine oder mehrere an der Gestaltung beteiligten Personen...in einem anderen Hoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausüben und die Gestaltung ganz oder teilweise die durch die Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit darstellt.*“

Im Ausland ansässige Steuerpflichtige mit österreichischen Betriebsstätten können gem § 14 Abs 1 EU-MPFG nur dann meldepflichtig sein, wenn sie *in keinem anderen EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässig* sind. Eine innerhalb der EU ansässige Person kann mit seiner Inlandsbetriebsstätte deshalb in Österreich nicht meldepflichtig werden.¹⁷

Dem Begriff der Betriebsstätte kommt im Anwendungsbereich des EU-MPFG somit mehrfach besondere Bedeutung zu. Durch eine Betriebsstätte kann der für die Anwendbarkeit des EU-MPFG erforderliche grenzüber-

10 *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil II), IStR 2020, 157 (164 f).

11 Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24.6.2020 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, um der dringenden Notwendigkeit einer Verlängerung bestimmter Fristen für die Vorlage und den Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung infolge der COVID-19-Pandemie Rechnung zu tragen, ABl L 204/46 v. 26.6.2020.

12 *Bendlinger*, EU-Meldepflichtgesetz – Optionales Sechsmonatiges Moratorium durch DAC 7, SWK 2020, 1009 (1009 ff).

13 Informationsschreibens zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG) vom 21.10.2020, 2020-0.675.748 (BMF-Info).

14 BMF-Info, Pkt 1, 2.

15 Eine Übersicht zu den unbedingt und bedingt meldepflichtigen Gestaltungen findet sich bei *Bernwieser/Wagner*, Die neue Meldepflicht für Steuergestaltungen im Überblick, ÖStZ 2019, 287 (291 ff) und bei *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 3): Meldeverpflichtung – welche Gestaltungen lösen potenziell eine Meldepflicht aus?, RWZ 2020, 295 (296 ff).

16 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ, 295 (295).

17 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 1): Der Intermediär, der relevante Steuerpflichtige und ihre Meldepflicht, RWZ 2019, 347 (354); *Klokar/Langer*, Die territoriale Anknüpfung relevanter Steuerpflichtiger nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 106 (107).

schreitende Bezug (§ 3 Z 2 EU-MPFG) hergestellt werden, der Ort der Meldung (§ 14 EU-MPFG) in Österreich gelegen sein und vor allem auch ein oder mehrere „Hallmarks“ (§ 5 und § 6 EU-MPFG) erfüllt werden.

2.2. Der Begriff „Betriebsstätte“

Was als „Betriebsstätte“ iSd § 3 Z 2 lit c EU-MPFG gilt, ist weder dem EU-MPFG noch DAC 6 zu entnehmen. Im Schrifttum wird vertreten, dass der Begriff iSd § 29 BAO auszulegen ist.¹⁸ Der Umstand, dass der Begriff aus Art 3 Abs 9 Z 18 lit c EU-AHR idF DAC 6 übernommen worden ist, würde dafür sprechen, diesen nach *internationalen Grundsätzen* auszulegen und die *engere Betriebsstättendefinition* des Art 5 OECD-MA¹⁹ heranzuziehen. Anders die deutsche Rechtsmeinung, wo DAC 6 nicht in ein eigenes Gesetz gegossen wurde, sondern in §§ 138d ff der Abgabenordnung (dAO) übernommen worden ist. Nach dem Entwurf eines Schreibens des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) zur Anwendung der Vorschriften über die Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (dBMF-Info)²⁰, soll der Begriff sowohl Betriebsstätten nach innerstaatlichem Steuerrecht iSd § 12 AO als auch solche im Sinne eines im konkreten Fall anzuwendenden DBA umfassen. Damit sollen auch jene Fälle abgedeckt werden, in denen eine Steuergestaltung auf der Nutzung von Unterschieden zwischen dem DBA-rechtlichen und dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff beruht. In der überwiegenden Zahl der Fälle werden aber wohl nur DBA-rechtliche Betriebsstätten eine Meldepflicht auslösen, zumal nur bei Bestand einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte iSv Art 5 OECD-MA iVm Art 23A oder Art 23B OECD-MA der Ansässigkeitsstaat des relevanten Steuerpflichtigen Besteuerungsrechte verlieren kann. Unterschiede zwischen der Betriebsstätte nach nationalem Recht (§ 26 BAO) und dem Abkommensrecht (Art 5 OECD-MA) ergeben sich insbesondere bei sog „Hilfstätigkeiten“ also Tätigkeiten vorbereitender Art, die nach dem Abkommensrecht – trotz Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung – für steuerliche Zwecke unbeachtlich sind. Anders als im Abkommensrecht findet sich nämlich in der BAO keine derartige Ausnahmegestaltung. Für eine Auslegung des Betriebsstättenbegriffs nach nationalem (und DBA-Recht) könnte allerdings der Umstand sprechen, dass es die BMF-Verordnung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (§ 48 BAO-VO)²¹ in § 1 Abs 2 lit b und c § 48-BAO-VO dem relevanten Steuerpflichtigen ermög-

licht, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte (iSd § 29 BAO) oder aus einer im Ausland unternommenen Bauausführung oder Montage stammen, ab einer der österreichischen ESt oder KSt vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung von mehr als 15 % steuerfrei zu stellen. Damit kann auch eine in einem Nicht-DBA-Staat gelegene Betriebsstätte iSd § 29 BAO ein Risiko der Steuer-Vermeidung in sich bergen und eine der in den §§ 5 und 6 EU-MPFG genannten Kennzeichen („Hallmarks“) erfüllen. § 3 Z 2 lit c EU-MPFG setzt außerdem voraus, dass „... die Gestaltung...ganz oder teilweise die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit dar[stellt].“ Diese aus der deutschen DAC 6 Fassung übernommene Wortwahl ist einer holprigen Übersetzung aus dem Englischen geschuldet, worin es heißt „...and the arrangement forms part of the whole of the business of that permanent establishment.“ Insofern ist die in § 138d Abs 2 lit c dAO gewählte Formulierung etwas klarer, wonach eine grenzüberschreitende Gestaltung eine solche ist, bei der „einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten...in einem anderen Steuerhohheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte einer Geschäftstätigkeit nach[gehen] und die Gestaltung Teil der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte ist oder deren gesamte Geschäftstätigkeit ausmacht.“ Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass Einkünfte (zB auf Grundlage des „functionally separate entity approach“ iSd Art 7 OECD-MA²²) auch *tatsächlich einer Betriebsstätte zuordenbar* sein müssen, um bei Betriebsstättensachverhalten einer Grenzüberschreitung auszulösen.

2.3. Betriebsstättenrelevante allgemeine Kennzeichen

Die eine Meldepflicht auslösenden Kennzeichen („Hallmarks“) können in „allgemeine“ („generic hallmarks“) und „spezifische“ Kennzeichen („specific hallmarks“) gegliedert werden. Allgemeine Kennzeichen knüpfen an die *äußere Form einer Gestaltung* an, spezifische Kennzeichen an den *Regelungsinhalt*.²³ Zur ersten Gruppe zählen zB Gestaltungen bei denen *Vertraulichkeitsklauseln* genutzt werden (§ 6 Z 1 EU-MPFG), ein Intermediär Anspruch auf *erfolgsabhängige Vergütungen* hat (§ 6 Z 2 EU-MPFG) oder *standardisierte Dokumentationen oder Strukturen* vorliegen (§ 6 Z 3 EU-MPFG). Diese Kennzeichen können auf jegliche Gestaltung Anwendung finden, unabhängig davon, ob diese das Verhältnis *zwischen*

18 *Spanblöchl*, Der Hilfsintermediär iSd EU-Meldepflichtgesetzes, SWK 603 (606).

19 *OECD (2017)*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (as it read on 21 November 2017).

20 Entwurf eines Schreibens des (deutschen) Bundesministeriums der Finanzen, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 –

S 0304/19/10006 :008 v. 14.7.2020, abrufbar unter www.bzst.de/dBMF-Schreiben, Rz 35.

21 BGBl II 2002/474.

22 *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler, Rosenberger, Internationales Steuerrecht*² (2019), XIII/303 ff.

23 *Reiter*, „Vergessene“ Kennzeichen im Rahmen der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, *ISr* 2020, 481 (482).

verbundenen Unternehmen oder eines zwischen Stammhaus und Betriebsstätte betreffen.

Die in § 6 Z 1 EU-MPFG (Vertraulichkeitsklauseln), § 6 Z 2 EU-MPFG (erfolgsabhängige Vergütung) und § 6 Z 3 EU-MPFG (standardisierte Dokumentation oder Struktur) genannten Kennzeichen können *durch jegliche grenzüberschreitende Gestaltung* erfüllt werden, vorausgesetzt der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist.²⁴ § 6 Z 1 EU-MPFG wird aus österreichischer Sicht nur selten Anwendung finden, zumal standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten (zB § 38 Abs 1 WTBG, § 37 Abs 1 NO, § 9 Abs 2 RAO, § 80 Abs 1 WTBG)²⁵ vom Anwendungsbereich der Regelung ausgenommen sind.²⁶ Auch § 6 Z 2 EU-MPFG sollte aufgrund des in Österreich geltenden *Quota-litis-Verbots* iSd § 879 Abs 2 Z 2 ABGB keinen Anwendungsbereich haben.²⁷

Einen weiten Anwendungsbereich hat § 6 Z 3 EU-MPFG, der für standardisierte Dokumentationen oder Strukturen eine Meldepflicht vorsehen, worunter auch steuerschonende Betriebsstätten- bzw Personengesellschafts-Modelle subsumiert werden können. Beispiele wären Gestaltungen, die hybride Gesellschaften nutzen, wie zB das *slowakische „K.S.-Modell“*²⁸, das von verschiedenen Anbietern im Internet beworbene *zypriotische „Organschaftsmodell“*, das deutsche *„Mittelstandsmodell“*²⁹, das deutsche *„Goldfinger“-Modell*,³⁰ *Betriebsstättenstrukturen* iVz niedrig besteuerten Staaten (zB Finanzierungsbetriebsstätten in der Schweiz oder in Malta) oder *Schiffsbeteiligungsmodelle* unter Nutzung der deutschen Tonnagebesteuerung. Voraussetzung ist, dass diese Modelle keiner wesentlichen Individualisierung bedürfen, um vom relevanten Steuerpflichtigen genutzt werden zu können.

2.4. Betriebsstättenrelevante spezifische Kennzeichen

2.4.1. Grenzüberschreitende Transaktionen

Gemäß § 5 Z 1 EU-MPFG sind Gestaltungen unbedingt meldepflichtig, die abzugsfähige grenzüberschreitende

Zahlungen zwischen zwei oder mehreren *verbundenen Unternehmen* umfassen, die an steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässige Empfänger („ghost companies“) *gezahlt* werden, oder deren Empfänger in einem Drittland ansässig ist, das von der EU oder der OECD als nicht kooperativ eingestuft worden ist.

Das erste Tatbestandsmerkmal setzt voraus, dass die Zahlung zwischen „verbundenen Unternehmen“ iSd § 3 Z 11 EU-MPFG erfolgen muss. Stammhaus und Betriebsstätte sind keine „verbundenen Unternehmen“, sondern *ein- und dasselbe Unternehmen*. So auch die BMF-Info zu § 5 Z 8 EU-MPFG, worin es heißt, dass die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten zwischen Stammhaus und Betriebsstätte von dem Kennzeichen nicht erfasst ist.³¹ Nachdem § 5 Z 1 EU-MPFG außerdem auf „...*abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen...*“ abstellt, eine Betriebsstätte aber ein rechtlich unselbständiger Bestandteil des Gesamtunternehmens ist und innerhalb des Einheitsunternehmens keine „Zahlungen“ (für „In-sich-Geschäfte“) erfolgen können, ist dieses Kennzeichen auf Betriebsstättensachverhalte nicht anwendbar. Unternehmensinterne „Zahlungen“ (Dotationen) an ausländische Betriebsstätten sind deshalb von diesem Kennzeichen nicht erfasst.³²

In Zusammenhang mit § 5 Z 1 MPFG und § 6 Z 3 EU-MPFG gilt als „Empfänger“ derjenige, dem nach den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die korrespondierenden Einkünfte aus den im Inland abzugsfähigen Zahlungen zuzurechnen sind. Ausländische Personengesellschaften oder andere Gebilde (zB Investmentfonds) sind in diesem Zusammenhang dann als Empfänger zu behandeln, wenn diese nach ausländischem Steuerrecht als Steuersubjekt behandelt werden.³³

§ 5 Z 2 EU-MPFG soll die *Doppelabschreibung von Vermögenswerten* in mehr als einem Hoheitsgebiet verhindern. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum EU-MPFG (EB)³⁴ sollen damit vor allem *hybride Gestaltungen* erfasst werden, deren steuerliche Vorteilhaftigkeit allerdings bereits durch die Richtlinien (EU) 2016/1164 (ATAD I)³⁵ idF

24 *Spanblöchl*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen – Verhältnis zwischen DAC 6 und § 22 BAO, SWI 2018, 597 (597 ff).

25 BMF-Info, Pkt 6b, 16.

26 BMF-Info, Pkt 6b, 16 und dBMF-Schreiben, Rz 118.

27 *Bendlinger*, Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen – Offenbarungseid für Steuerberater und Mandanten, in Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied, Gedenkschrift Herbert Kofler (2020), 211 (240).

28 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016), 498.

29 *Blumers*, Das Mittelstandsmodell: Berechtigte Kritik am falschen Objekt, DB 2019, 1164 (1164 ff).

30 dBMF-Schreiben, Rz 129.

31 BMF-Info, Pkt 5i, 15.

32 *Perl* in Bergmann/Pinetz/Spies, EU-Meldepflichtgesetz, § 5, Rz 15 (in Druck).

33 BMF-Info, Pkt 5a, 10 f; *Spanblöchl/Wagner*, Das BMF-Infoschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes – Segen oder Fluch?

34 Erl 983/A 26. GP 32.

35 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl L 193/1 v. 19.7.2016. (ATAD I).

der Richtlinie (EU) 2017/952 (ATAD II)³⁶, die durch das StRefG 2020³⁷ mit Wirkung ab 1.1.2020 in § 14 KStG umgesetzt worden sind, beschnitten worden ist.³⁸ Auch Gestaltungen bei denen es zu *Qualifikationskonflikten* hinsichtlich der *Zuordnung von Wirtschaftsgütern* kommt, sollen darunter subsumiert werden. Soweit ein Abzugsverbot gem § 14 KStG greift und damit auf österreichischer Seite doppelte Abschreibung verhindert wird, kann das Kennzeichen nicht erfüllt werden. Ergibt sich eine Doppelabschreibung *aus systematischen Gründen*, weil zB in einem DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen einer Betriebsstätte die *Anrechnungsmethode* iSd Art 23B OECD-MA oder gem § 1 Abs 2 der § 48-BAO-VO vorgesehen ist, liegt keine meldepflichtige Doppelabschreibung vor, weil es diesfalls zu einer Verrechnung mit doppelt berücksichtigten Einnahmen kommt³⁹ und die im Ausland vorgenommene Abschreibung den Anrechnungshöchstbetrag kürzt.⁴⁰ Auch die Berücksichtigung ausländischer *Betriebsstättenergebnisse* gem § 2 Abs 8 Z 3 EStG, die zwar im ersten Schritt zu einer doppelten Berücksichtigung von Abschreibungen führt, die durch das Gebot der Nachversteuerung in § 2 Abs 8 Z 4 EStG aber wieder beseitigt wird, ist unschädlich.

§ 5 Z 3 EU-MPFG erfasst Gestaltungen, die dazu dienen eine *Befreiung von der Doppelbesteuerung* für *dieselben Einkünfte* oder dasselbe Vermögen in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen. Der Steuerpflichtige muss also durch Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte bewirken, dass durch doppelte Befreiung, Entlastung oder Steueranrechnung⁴¹ im Ergebnis „*weiße Einkünfte*“ erzielt werden.⁴² In Zusammenhang mit Betriebsstätten relevante Sachverhalte sind in den folgenden Beispielen dargestellt:

Beispiel:⁴³

Das im Staat A ansässige Unternehmen unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Außerdem erzielt das Unternehmen Lizenzgebühren aus dem Staat B. Staat A und Staat B haben ein dem OECD-MA entsprechendes DBA abgeschlossen. In Staat B beantragt das Unternehmen auf Grundlage des Art 12 OECD-MA,

die Lizenzgebühren im Staat B steuerfrei zu stellen. In Staat A stellt das Unternehmen in seiner Körperschaftsteuererklärung die Lizenzgebühren als Teil der Betriebsstätteneinkünfte auf Grundlage des Art 7 iVm Art 23A OECD-MA steuerfrei. Im Ergebnis nimmt weder Staat A noch Staat B ein Besteuerungsrecht wahr, sodass § 5 Z 3 EU-MPFG erfüllt ist.

Auch *Drei-Staaten-Konstellationen* können § 5 Z 4 EU-MPFG erfüllen:

Beispiel:

Das in Staat A ansässige Unternehmen, das im Staat C eine Betriebsstätte unterhält, bezieht aus Staat B Lizenzgebühren. Zwischen den Staaten A-B und B-C bestehen jeweils dem OECD-MA entsprechende DBA. Gemäß Art 12 DBA-A-B darf Staat B auf die Lizenzgebühren keine Quellensteuern erheben. Das im Staat A ansässige Unternehmen ordnet jedoch die Lizenzgebühren ihrer Betriebsstätte im Staat C zu, die gem Art 23A DBA B-C im Staat B steuerfrei gestellt werden und im Staat C keiner Besteuerung unterliegen. Es liegt eine grenzüberschreitende Gestaltung iSd § 5 Z 3 EU-MPFG vor, die dazu dient, eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte in mehr als einem Hoheitsgebiet herbeizuführen.

Es sei darauf hingewiesen, dass die OECD in BEPS Action 6⁴⁴ und Art 10 Abs 1 bis 3 MLI⁴⁵ vorgeschlagen hat, eine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegenen Betriebsstätten in die DBA aufzunehmen, die den Quellenstaat von seiner Verpflichtung zur Steuerfreistellung entbinden soll, wenn Staat C weniger als 60 % der Steuer erhebt, die im Staat B erhoben worden wäre.⁴⁶ Findet sich eine solche Regelung in einem DBA, wie das derzeit in den österreichischen DBA mit *Indien, Israel, den Niederlanden, der Slowakei und Slowenien* der Fall ist und iVz Deutschland, Mexiko, Rumänien, Russland und Spanien geplant ist, und erfolgt deshalb in Österreich keine Quellensteuerentlastung, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Z 3 EU-MPFG nicht erfüllt.

36 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl L 144/1 v. 7.6.2017 (ATAD II).

37 BGBl I 2019/103.

38 *Bermwieser/Wagner*, Die neue Meldepflicht für Steuergestaltungen im Überblick, ÖStZ 2019, 291; *Spanblöchl*, Hybride Gestaltungen im Lichte des EU-Meldepflichtgesetzes, SWI 2020, 186.

39 BMF-Info, Pkt 5c, 12.

40 So auch dBMF-Info, Rz 46.

41 *Reither/Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz zur Umsetzung der DAC 6, SWI 2019, 272.

42 *Bendlinger/Hofmann*, Meldepflicht von Steuergestaltungen nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 4 (6).

43 In Anlehnung an *Perl*, Meldepflicht für Berater grenzüberschreitender Steuergestaltungen, SWK 2019, 5 (5 ff).

44 *OECD (2015)*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

45 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93.

46 *Bendlinger*, Missbrauchsabwehr im Zusammenhang mit Betriebsstätten in Drittstaaten, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg)*, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018), 71 (73).

Ergibt sich die Rechtsfolge einer doppelten Entlastung aus dem jeweiligen DBA selbst und ist diese von beiden Vertragspartnern *intendiert*⁴⁷ und macht sich der Steuerpflichtige daher keine unbeabsichtigte Lücke in Form DBA-rechtlicher Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte zunutze⁴⁸, ist das Kennzeichen des § 5 Z 3 EU-MPFG nicht anwendbar.⁴⁹ Wenn zB ein DBA mit einem Null- oder Niedrigsteuerland für Betriebsstätteneinkünfte die Befreiungsmethode vorsieht (zB Art 24 Abs 2 VAE⁵⁰), sollte das Kennzeichen nicht erfüllt sein.⁵¹

§ 5 Z 4 EU-MPFG fordert die Meldung von Gestaltungen, die die Übertragung (oder Änderung der Zurechnung⁵²) von Vermögenswerten vorsehen und bei denen es einen *wesentlichen Unterschied* hinsichtlich des in den betreffenden Hoheitsgebieten für den Vermögenswert *anzusetzenden Wertes* gibt. Wesentlichkeit soll in einer Einzelfallbetrachtung unter Berücksichtigung der für den Betroffenen gegebenen Relevanz in Anlehnung an § 189a Z 10 UGB gemessen werden.⁵³ Bei der Übertragung von Vermögenswerten ins Ausland wird kein Risiko der Steuervermeidung gegeben sein, wenn die Wegzugsbesteuerung gem § 6 Z 6 EStG oder § 27 Abs 6 EStG zur Anwendung kommt und im anderen Staat ein korrespondierender Wertansatz erfolgt. Innerhalb der EU wird aufgrund der Vorgaben in Art 5 der RL (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 (ATAD I) bei der Übertragung von Vermögenswerten zwischen Kapitalgesellschaften im In- und Outbound-Fall von korrespondierenden Wertansätzen auszugehen sein.

Ein Anwendungsfall dieses Kennzeichens könnte gegeben sein, wenn zB eine in einem Staat unterhaltene *Forschungsbetriebstätte* ein von ihr entwickeltes immaterielles Wirtschaftsgut an das österreichische Stammhaus überträgt und der Betriebsstättenstaat auf eine Realisierung der stillen Reserven verzichtet, während Österreich gem § 6 Z 6 lit f EStG einen „*step-up*“ auf den fremdüblichen Wert zulässt. Das dBMF-Schreiben weist darauf hin, dass von dem Kennzeichen *auch inländische Überführungen oder Übertragungen* betroffen sein können: Das kann

iZm grenzüberschreitenden Betriebsstätten-Sachverhalten bei Umwandlung oder Einbringung eines Teilbetriebes in eine Kapital- oder Personengesellschaft der Fall sein, wobei die Bewertungsunterschiede sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene vorliegen können.⁵⁴

2.4.2. Behinderung des Informationsaustauschs

§ 5 Z 5 lit a bis f EU-MPFG soll verhindern, dass durch grenzüberschreitende Gestaltungen die unionsrechtlich vorgegebene Meldeverpflichtungen⁵⁵ oder solche aufgrund *gleichwertiger Abkommen* über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (GMSG⁵⁶) umgangen werden. Ob damit ein Steuervorteil bewirkt wird („*Main Benefit Tests*“), oder der oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines Steuervorteils ist, ist für dieses Kennzeichen irrelevant.

Als „gleichwertiges Abkommen“ gilt zB die dem „*OECD-Model Competent Authority Agreement*“ (OECD-MCAA)⁵⁷ nachgebildete Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten. Nach den Erläuterungen ist die Meldepflicht von einem *rein objektiven Standpunkt* unter Einbeziehung aller relevanten Fakten und Umstände vorzunehmen.⁵⁸ Die deutsche Finanzverwaltung lässt allerdings auch ein subjektives Element zu, indem die Ausnutzung oder Vermeidung des entsprechenden Regelwerks insbesondere nicht vorliegt, *wenn im Vordergrund der Gestaltung nachvollziehbare wirtschaftliche Erwägungen stehen*, die reflexhaft zur Folge haben, dass auch eine Meldung oder ein Informationsaustausch nach dem gemeinsamen Meldestandard unterbleibt.⁵⁹

In Zusammenhang mit Betriebsstätten kann dieses Kennzeichen relevant sein, wenn österreichische Unternehmen für ihre Auslandsbetriebsstätten nicht meldepflichtige *Finanzkonten in Staaten eröffnen*⁶⁰, mit denen es *keine Rechtsgrundlage für den automatischen Austausch von Finanzkonten* gibt. Dient der Unterhalt solcher Kon-

47 BMF-Info Pkt 4a und d, 8 und 13.

48 *Jerabek/Schellander/Neubauer*, RWZ 295 (297).

49 BMF-Info, Pkt 5d, 13. *Bendlinger*, Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen – Offenbarungseid für Steuerberater und deren Mandanten, in Gedenkschrift Herbert Kofler (2020), 211 (229).

50 BGBl III 2004/88.

51 BMF-Info, Pkt 5d, 13.

52 BMF-Info, Pkt 5e, 13.

53 Erl 983/A 26.GP 32. Während die Erläuterungen die Festlegung fixer Prozentsätze für die Beurteilung der Wesentlichkeit ablehnen, ist nach der dBMF-Info, Rz 169 eine solche gegeben, wenn der Unterschied im Wertansatz des übertragenen oder überführten Vermögensgegenstandes mehr als 10 % des bei der Übertragung bzw Überführung für Besteuerungszwecke zugrunde gelegten Wertes oder mindestens EUR 100.000 beträgt oder der Unterschied des Wertansatzes EUR 500.000 übersteigt.

54 dBMF-Schreiben, Rz 167.

55 Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl Nr L 395/1 v. 16.12.2014.

56 In Österreich umgesetzt durch das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, BGBl I 2015/116.

57 Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, BGBl III 2017/182.

58 Erl 983/A 26.GP 33.

59 dBMF-Schreiben, Rz 174.

60 *Spanblöchl/Wilplinger*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen, RdW 2019, 854 (855).

ten allerdings der operativen Geschäftstätigkeit, weil in diesem Staat zB Projekte zu realisieren sind, deren Abwicklung solcher lokaler Konten bedarf, wird – auch im Lichte der deutschen Interpretation – aufgrund der *nachvollziehbaren wirtschaftlichen Erwägungen* keine Meldepflicht bestehen.

2.4.3. Verschleierung des wirtschaftlichen Eigentümers

§ 5 Z 6 EU-MPFG fordert die unbedingte Meldung von Gestaltungen, die durch die Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen den rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümer verschleiern, wobei die in § 5 Z 6 lit a bis c EU-MPFG genannten Tatbestandsmerkmale *kumulativ* erfüllt sein müssen. So fordert lit a, dass die Person, Rechtsvereinbarung oder Struktur keine *„wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“* nach Maßgabe der Verordnung zu § 10a KStG⁶¹ ausübt und lit b, dass sich diese in einem anderen Staat ansässig oder niedergelassen oder verwaltet oder kontrolliert werden, als in dem, in dem der wirtschaftliche Eigentümer der Vermögenswerte ansässig ist. Zusätzlich erfordert lit c, dass der *wirtschaftliche Eigentümer* nach unionsrechtlichen Regelungen *nicht identifizierbar* ist. Eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ist beim Halten und Veräußern von Beteiligungen, beim Durchleiten von Vermögenswerten (Darlehen) oder beim Bündeln von immateriellen Wirtschaftsgütern (Software, Patente, Lizenzen) nicht gegeben. Das Kennzeichen stellt im Wesentlichen auf *vermögensverwaltende, substanzlose Holdinggesellschaften* oder *Finanzierungsgesellschaften* mit sehr eingeschränkten Funktionen und Risiken ab.

Auch die Zwischenschaltung von ausländischen *Personengesellschafts-(betriebsstätten)* zwischen einen in Österreich ansässigen wirtschaftlichen Eigentümer und diesen zuzurechnenden Vermögenswerten könnte dessen Identifizierbarkeit verhindern. Und zwar dann, wenn die Gesellschaft in ihrem Sitzstaat als *steuerlich intransparent* behandelt wird und die dahinterstehenden Gesellschafter deshalb nicht identifizierbar sind.

2.4.4. Verrechnungspreisgestaltungen

§ 5 Z 7 bis 9 EU-MPFG beschäftigt sich mit unbedingt meldepflichtigen *„Verrechnungspreisgestaltungen“*. Ob

darunter auch Betriebsstättensachverhalte zu subsumieren sind, lässt sich weder den Erwägungsgründen zu DAC 6 noch den Erläuterungen zum EU-MPFG entnehmen. Nach internationalem Verständnis bezieht sich der Begriff der *„Verrechnungspreisgestaltung“* nur auf die Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen iSd Art 9 OECD-MA. Stammhaus und Betriebsstätte sind aber *keine „verbundenen“ Unternehmen*. Für ein weites Begriffsverständnis spricht allerdings der Umstand, dass die OECD davon ausgeht, dass die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (OECD-VPR)⁶² sehr wohl auch auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung finden sollen.⁶³ Auch der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA verweist darauf, dass die OECD-VPR *„...are applied by analogy to dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprise of which it is a part.“*⁶⁴ Für eine weite Fassung des Begriffs spricht auch der Umstand, dass sich die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010)⁶⁵ in umfassender Weise multinationalen Betriebsstättenstrukturen⁶⁶ und der Betriebsstättengewinnzurechnung widmen⁶⁷ und Betriebsstätten als *„Geschäftseinheit“* qualifiziert werden und damit in den Anwendungsbereich des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG)⁶⁸ fallen.⁶⁹ Nach Ansicht des BMF bezieht sich deshalb der Begriff *„Verrechnungspreise“* *iSd EU-MPFG sowohl auf Beziehungen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen als auch auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte*.

Legt man dem Begriff *„Verrechnungspreise“* diese weite Auslegung zugrunde, erfüllt auch die *Nutzung unilateraler Safe-Harbor-Regeln* iSd § 5 Z 7 EU-MPFG durch eine Betriebsstätte dieses Merkmal. Soweit allerdings ein Kennzeichen ausdrücklich auf *„verbundene Unternehmen“* Bezug nimmt, wie zB in § 5 Z 8 EU-MPFG und der entsprechenden Vorlage in DAC 6 iZm der Übertragung schwer zu bewertender immaterieller Wirtschaftsgüter, geht das BMF davon aus, dass von diesem Kennzeichen die Übertragung von *„hard to value intangibles“* zwischen Stammhaus und Betriebsstätte *nicht erfasst* ist.⁷⁰ Anders jedoch die deutsche Finanzverwaltung, die in § 138e Abs 2 Z 4 lit b Übertragungen zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte ausdrücklich in dieses

61 BGBl II 2019/21.

62 OECD, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (2018).

63 OECD-VPR, Preface, Rz 11: “The issues discussed in these Guidelines also arise in the treatment of permanent establishments as discussed in the Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.”

64 Tz 22 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA. Bendlinger, Ergebnisabgrenzung bei Betriebsstätten in der Krise, TPI 2020,130 (131 f).

65 AÖF 221/2010.

66 VPR 2010, Rz 161 ff.

67 VPR 2010, Rz 179 ff.

68 BGBl 2016/77.

69 Info Verrechnungspreisdokumentation v. 17.12.2019, BMF-010221/0295-IV/8/2018, Rz 2.

70 BMF-Info, Pkt 5i, 15. Anderer Ansicht Holzinger in Bergmann/Pinetz/Spies, EU-Meldepflichtgesetz, § 5 Rz 10 (in Druck).

Kennzeichen übernommen haben.⁷¹ Dies erscheint uE auch sachgerecht, da es nicht nachvollziehbar wäre, dass etwa die Übertragung von Patenten oder Lizenzen auf eine ausländische Konzernkapitalgesellschaft potentiell meldepflichtig wäre, die Übertragung auf eine ausländische (Personengesellschafts-)betriebsstätte jedoch nicht, obwohl in beiden Fällen in gleicher Weise ein Risiko der Steuervermeidung bestehen kann.⁷²

§ 5 Z 9 EU-MPFG stellt „*Verrechnungspreisgestaltungen*“ unter eine Meldepflicht, bei denen eine *konzerninterne* grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten stattfindet, die über einen Zeitraum von drei Jahren zu einem 50 %igen Absinken des jährlichen EBIT führt, ohne dass auf „verbundene Unternehmen“ verwiesen wird. Es wird davon auszugehen sein, dass der Begriff „konzernintern“ – DAC 6 verwendet in Anlage IV E Z 3 den Begriff „gruppenintern“⁷³ – auch *Funktionsverlagerungen zu ausländischen Betriebsstätten* erfasst. Das ist auch die Meinung des BMF, das davon ausgeht, dass der Begriff „konzernintern“ nicht mit dem Begriff „verbundene Unternehmen“ oder „Unternehmensgruppe“ (§ 9 KStG) ident ist sondern es dabei auf den Konsolidierungskreis ankommen soll.⁷⁴ Auch § 138e Abs 2 Z 4 lit c letzter Satz dAO weist ausdrücklich darauf hin, dass diese Regelung sinngemäß auch für Betriebsstätten gilt. Dagegen könnte allerdings der Umstand sprechen, dass das EBIT, worauf der Wortlaut des § 5 Z 9 EU-MPFG abstellt, auch die Gewinne ausländischer Betriebsstätten enthält, sodass durch Funktionsverlagerungen an Betriebsstätten § 5 Z 9 EU-MPFG gar nicht erfüllen könnte. Allerdings soll sich nach den Erläuterungen die Voraussetzung der Änderung des EBIT um mehr als 50 % auf das unternehmensrechtliche Ergebnis im Inland⁷⁵ beziehen, sodass davon ausgegangen werden muss, dass auch Funktionsverlagerungen im Verhältnis zwischen Stammhaus und seinen Betriebsstätten davon umfasst sind,⁷⁶ wovon sowohl die deutsche als auch die österreichische Finanzverwaltung in der Endfassung der BMF-Info ausgehen.⁷⁷

2.4.5. Internationale Verlustverwertung

Der in § 6 Z 4 EU-MPFG verankerte – als bedingt meldepflichtige Gestaltung ausgewiesene – „Mantelkauf-

tatbestand“, bei dem es darum geht, dass eine an einer Gestaltung beteiligte Person Schritte unternimmt, um ein *verlustbringendes Unternehmen zu erwerben*, dessen Haupttätigkeit zu beenden und dessen *Verluste zur Verringerung der Steuerbelastung zu nutzen* bzw diese Verluste in ein anderes Hoheitsgebiet zu übertragen oder rascher zu nutzen, kann auch für Betriebsstätten relevant sein, falls die Verlustnutzung nicht ohnehin gesetzlich versagt wird (§ 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG) oder spezielle Verlustabzugsbeschränkungen (zB §§ 4, 10, 35 UmGrStG) die Nichtanwendung des § 6 Z 4 EU-MPFG bewirken. Eine grenzüberschreitende Verlustverwertung ist nicht erforderlich, es ist ausreichend, wenn die an der Gestaltung beteiligten Personen (Käufer und Verkäufer) das grenzüberschreitende Element erfüllen. Das Zielobjekt ist keine an der Gestaltung beteiligte Person.⁷⁸

Vom Begriff des „*verlustbringenden Unternehmens*“ sind (rechtsformunabhängig) auch *Einzelunternehmen*, *Teilbetriebe einer Kapitalgesellschaft* und *Personengesellschaften* umfasst.⁷⁹ Der Unternehmenserwerb kann zwischen fremden Dritten oder im Konzern erfolgen.⁸⁰ Nachdem bei einem Betriebserwerb nach österreichischem Recht Verluste nicht auf den Erwerber übergehen, wird ein *Asset Deal* keine Meldepflicht gem § 6 Z 4 EU-MPFG auslösen können.⁸¹ Der Erwerb eines österreichischen Unternehmens im Rahmen eines *Asset Deals* könnte ausnahmsweise nur dann relevant sein, wenn die Transaktion als Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung oder Spaltung nach UmgrStG strukturiert ist und die Verlustabzugsbeschränkungen des UmgrStG trotz Einstellung des Betriebs nicht greifen.

Der Erwerb eines ausländischen Betriebes könnte dann eine Meldepflicht auslösen, wenn der Erwerber *nach ausländischem Recht* trotz Betriebseinstellung die Verluste nutzen kann.⁸² Das könnte zB beim Kauf eines verlustbringenden ausländischen Unternehmens (dessen Haupttätigkeit eingestellt wird) mit nachfolgender *Einbringung einer im selben Staat gelegenen, ertragreichen Betriebsstätte* der Fall sein. Auch die Übertragung der Verluste des erworbenen Unternehmens in ein anderes Hoheitsgebiet oder die raschere Nutzung dieser Verluste kann das Kennzeichen des § 6 Z 4 EU-MPFG erfüllen.

71 § 138 Abs 2 Z 4 lit b dAO. „*Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen...immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten an ein verbundenes Unternehmen übertragen oder zwischen dem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte überführt werden...*“. dBMF-Schreiben, Rz 189.

72 Jerabek/Schellander/Naubauer, RWZ 2020, 295 (302).

73 DAC 6 Anlage IV, Teil II lit E Z 3.

74 BMF-Info, Pkt 5j, 16.

75 Erl I A 983/A GP XXVI, 34.

76 Jerabek/Schellander/Naubauer, RWZ 2020, 295 (303).

77 BMF-Info, Pkt 5j, 16; dBMF-Schreiben, Rz 190.

78 BMF-Info, Pkt 6e, 17 f.

79 Spies/Wöhler in Bergmann/Pinetz/Spies, EU-Meldepflichtgesetz, § 6 Z 4, Rz 22.

80 Korving/Verbaarschot, ET 2019, 465.

81 Peyerl in Jakom EStG¹² § 18 Tz 176.

82 Spies/Wöhler, SWI 2020, 295.

§ 2 Abs 8 Z 3 EStG ermöglicht zwar den Ansatz im Ausland nicht berücksichtigter Verluste. Das gilt jedoch nur für laufende Verluste, nicht aber für Verlustvorträge, die vor Erwerb des Unternehmens in einer ausländischen Betriebsstätte angesammelt worden sind. § 6 Z 4 EU-MPFG stellt aber auf vergangene Verluste ab, sodass die Nutzung von laufenden bzw. zukünftigen Auslandsverlusten gem § 2 Abs 8 Z 3 EStG keine Meldepflicht auslösen kann.

2.4.6. Umwandlung von Einkünften

Gestaltungen, bei denen *Einkünfte* in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von *Einnahmen* umgewandelt werden, sind gem § 6 Z 5 EU-MPFG bedingt meldepflichtig. Aufgrund der weiten Fassung dieses Kennzeichens, kann eine Vielzahl von Transaktionen darunter fallen. Wenngleich das BMF darunter jene Gestaltungen subsumiert, die zu einer *Umqualifizierung* der Art der Einkünfte führt (Zinsen in Dividenden)⁸³, lässt sich die Notwendigkeit der Umqualifizierung in eine andere Einkunftsart aus dem Wortlaut, der von einer Umwandlung in „*Einnahmen*“ ausgeht, nicht ableiten. § 6 Z 5 EU-MPFG stellt also nicht auf eine konkrete Qualifikation der Einkunftsarten ab, sondern umfasst sämtliche Gestaltungen, die eine niedrige (oder keine) Besteuerung zur Folge haben.⁸⁴ Das lässt sich auch daraus ableiten, dass anderenfalls das Kennzeichen auf Körperschaften nicht anwendbar wäre, die gem § 7 Abs 3 KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

Beispiel:

Die in Österreich ansässige A-GmbH überträgt eine Forderung, aus der im Inland steuerpflichtige Zinsen erzielt werden, auf eine ausländische, gewerblich tätige Personengesellschaft mit Sitz im Staat B, an der die A-GmbH als Mitunternehmer beteiligt ist. Die Forderung und somit die daraus erzielten Gewinne sind fortan der ausländischen (Personengesellschafts-) Betriebsstätte der A-GmbH zuzurechnen. Staat B erhebt nur eine vergleichsweise geringe Steuer. Nach dem DBA zwischen Österreich und dem Staat B sind die Betriebsätteneinkünfte und somit die darin enthaltenen Zinseinkünfte in Österreich von der Besteuerung freizustellen (Befreiungsmethode).

Nachdem eine grenzüberschreitende Gestaltung auch mehrere der in den §§ 5 und 6 EU-MPFG genannten Hallmarks erfüllen kann, könnten die oben dargestell-

ten standardisierten Betriebsstättenmodelle als *maßgeschneiderte Gestaltung* iSd § 3 Z 5 EU-MPFG auch unter § 6 Z 5 EU-MPFG subsumiert werden.

Aufgrund der weiten Fassung des § 6 Z 5 EU-MPFG könnte auch das Abwarten gesetzlicher Behaltdauern (zB § 31 EStG) oder die Aufstockung von Beteiligungen, um steuerfreie Dividenden oder Veräußerungsgewinne zu bewirken, dieses Kennzeichen erfüllen. Wenn ein Steuerpflichtiger nur den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraumes abwartet, um eine Transaktion steuergünstig realisieren zu können, ist aber das Tatbestandsmerkmal der „Gestaltung“ wohl nicht erfüllt.⁸⁵ Dementsprechend sollte die Nutzung gesetzlich zulässiger Gestaltungsspielräume keine Meldepflicht nach dem EU-MPFG auslösen. Auch aus deutscher Sicht sollen aber Auf- und Abstockungen von Beteiligungen nicht von der Mitteilungspflicht ausgenommen sein, wenn bereits im Zeitpunkt der Veränderung der Beteiligungsverhältnisse beabsichtigt war, die Beteiligung nach Erlangung des steuerlichen Vorteils wieder ab- bzw. aufzustocken. Nach den Ausführungen in der BMF-Info löst das Erreichen von Mindestgrenzen iZm internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 10 KStG) jedenfalls keine Meldepflicht aus.⁸⁶

Auch die „bloße“ *Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen* sollte keine Meldepflicht auslösen. So lässt es etwa das DBA-VAE⁸⁷ zu, durch die Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 DBA-VAE in den VAE gem Art 7 DBA-VAE iVm Art 24 Abs 2 DBA-VAE wegen des Fehlens einer Unternehmensbesteuerung in den VAE steuerfreie Einnahmen zu erzielen.⁸⁸ Sind Steuervorteile *gesetzlich intendiert* und die sich aus einem DBA ergebenden Folgen ausdrücklich so gewollt, sollte kein Risiko der Steuervermeidung iSd § 4 EU-MPFG gegeben sein.⁸⁹

2.4.7. Zirkuläre Vermögensverschiebungen

Das Kennzeichen in § 6 Z 6 EU-MPFG stellt darauf ab, dass mithilfe von zwischengeschalteten Unternehmen *ohne wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen*, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder ähnliche Merkmale aufweisen, zirkuläre Vermögensverschiebungen vorgenommen werden. Eine *Vermögensverschiebung* liegt insb beim *Übergang des wirtschaftlichen Eigentums* vor. *Zirkulär* ist diese dann, wenn mindestens zwei Transaktionen getätigt werden und das Vermögen letztlich zum übertragenden Steuerpflichtigen zurückkehrt.

83 BMF-Info, Pkt 6f, 18. dBMF-Schreiben, Rz 143.

84 *Bernwieser/Wagner*, ÖStZ 2019, 290.

85 dBMF-Schreiben, Rz 10.

86 BMF-Info, Pkt 4a, 9; dBMF-Schreiben, Anlage.

87 BGBl III 2004/88.

88 Art 24 Abs 2 DBA AT-DE sieht für die Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vor.

89 dBMF-Schreiben, Anlage; *Bendlinger/Hofmann*, Meldepflicht von Steuergestaltungen nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 4 (5).

Als *zwischeneschaltete Unternehmen ohne wirtschaftliche Funktion* nennen die Erläuterungen insb *Konzernfinanzierungsgesellschaften* und *Finanzholding-Gesellschaften*.⁹⁰ Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben sind solche, bei denen das betroffene Vermögen nach Abschluss der Transaktion *wertmäßig wieder zum ursprünglichen Steuerpflichtigen zurückkehrt*.⁹¹ Als *Transaktion* gilt die gegenseitige, allenfalls mehrteilige Übertragung von Gütern oder Rechten zwischen *zwei juristischen oder natürlichen Personen, Rechtsträgern* oder *Vermögensmassen*.⁹² Nachdem der Unternehmensbegriff nicht auf juristische Personen beschränkt ist, können unter dieses Kennzeichen auch (*Personengesellschafts-*)*Betriebsstätten* ohne primäre wirtschaftliche Funktionen fallen. Die Einrichtung einer (Konzern-)Finanzierungsbetriebsstätte in einem Niedrigsteuerland, deren Ergebnisse abkommensrechtlich in Österreich steuerfrei gestellt werden können (Main Benefit Test erfüllt), könnte unter § 6 Z 6 EU-MPFG subsumiert werden, zumal die der Betriebsstätte (rein steuerrechtlich) zugeordneten Vermögenswerte

(Kapital) letztlich wiederum den Finanzierungsaktivitäten des Stammhauses zur Verfügung stehen. Gleiches könnte iVz *Forschungseinrichtungen* gelten, die in Form einer Betriebsstätte geführt werden und deren Entwicklungsergebnisse letztlich stets dem Stammhaus zur Verfügung stehen. Eine Meldepflicht kann sich jedoch nur dann ergeben, wenn diese Einrichtung auch tatsächlich – über die Vermögensverwaltung hinausgehende – „Geschäftstätigkeiten“ iSd Art 7 iVm Art 5 OECD-MA ausüben und damit der Ansässigkeitsstaat zu einer Entlastungsmaßnahme iSd Art 23 A oder Art 23 B OECD-MA verpflichtet ist.⁹³

2.4.7. Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen

Nachdem sich § 6 Z 7 EU-MPFG auf „...*abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen*...“ bezieht und Betriebsstätten nicht als „verbundene Unternehmen“ iSd § 3 Z 11 EU-MPFG gelten, ist dieses Kennzeichen auf Betriebsstättensachverhalte nicht anwendbar.

3. Ergebnis

Die von der EU-Kommission durch DAC 6 verfolgte Zielsetzung, durch eine Meldepflicht bestimmter Steuergestaltungen und den darauf aufbauenden Informationsaustausch auf Besteuerungslücken reagieren zu können, punktgenaue Betriebsprüfungen anzusetzen und Steuerpflichtige davon abzuhalten, sich aggressiver Steuerplanungsmodelle zu bedienen, ist nachvollziehbar. Der sehr weit reichende Wortlaut der unbedingt (§ 5 EU-MPFG) und bedingt (§ 6 EU-MPFG) meldepflichtigen Gestaltungen und die bestehenden Unschärfen des noch nicht praxiserprobten EU-MPFG führt dazu, dass auch wirtschaftlich begründbare jenseits jeglicher „Aggressivität“ liegende „harmlose“ Gestaltungen⁹⁴ eine Meldepflicht auslösen können.⁹⁵ Das

zeigt sich daran, dass auch das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, die angesichts der ständigen Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs durch die OECD für den Unternehmer (unerwartet) begründet werden können, die Verpflichtung zu einer *steuerlichen Offenbarungseid* auslösen können. Man könnte aber auch die Meinung vertreten, das mit DAC 6 auch verfolgte Ziel der Abschreckung von Steuerpflichtigen, sich ungewollter Steuerstrategien zu bedienen, die Kapitulation des Rechtsstaates vor der Komplexität des Steuerrechts bedeutet.⁹⁶

Korrespondenz: Prof. Dr. Stefan Bendlinger, stefan.bendlinger@icon.at; Robert Hofmann, LL.M., robert.hofmann@icon.at

90 Erl I A 983/A GP XXVI, 35.

91 dBMF-Schreiben, Rz 144.

92 dBMF-Schreiben, Rz 145.

93 Bendlinger, Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht (2016), 99 f.

94 Pfleger/Plansky, Meldepflichtige Steuergestaltungen nach dem EU-Meldepflichtgesetz, taxlex 2020, 67 (72).

95 Bendlinger, FS Kofler, 211 (261); Eberhardt, Die Reichweite der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – dargestellt anhand von Praxisfällen, IStR 697 (697).

96 Fischer/Ridinger, IWB 2018, 416 (416).