

Update aus dem internationalen Steuerrecht

Aktuelles auf einen Blick

FLORIAN ROSENBERGER / STEFAN BENDLINGER*)



„Was gibt es Neues?“ – Dieser Nachrichtenüberblick bietet kurz und bündig alles Wissenswerte rund um das internationale Steuerrecht für den Unternehmensalltag und die Beratungspraxis.

1. OECD/EU: Weiterentwicklung der globalen Mindestbesteuerung

Die Umsetzung einer Mindestbesteuerung im Rahmen von Pillar Two des Zwei-Säulen-Modells zur Bekämpfung unerwünschter Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (BEPS) nimmt Formen an. Zunächst hat die OECD am 20. 12. 2021 umfangreiche Empfehlungen für die „*Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules*“ veröffentlicht.¹⁾ Dies stellt insoweit einen wesentlichen Schritt dar, als die Wirksamkeit der internationalen Steuerreform nicht zuletzt davon abhängen wird, wie konsistent die nationalen Regelungen jeweils umgesetzt werden. Zwei Tage später hat auch die Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen veröffentlicht.²⁾ Ergänzend wurden seitens der OECD am 14. 3. 2022 umfangreiche Begleitmaterialien zur Verfügung gestellt, einerseits ein Kommentar³⁾ zur konkreten Anwendung bzw. Administration der GloBE-Regelungen und andererseits eine Sammlung⁴⁾ mit zahlreichen Anwendungsbeispielen. Darüber hinaus läuft aktuell ein öffentlicher Konsultationsprozess zur bestmöglichen administrativen Bewältigung von Pillar Two.⁵⁾

Der ursprünglich äußerst ambitionierte Umsetzungsplan⁶⁾ hat sich in zeitlicher Hinsicht mittlerweile etwas relativiert: Insbesondere ist der – in Steuersachen notwendigerweise einstimmige – Beschluss im ECOFIN trotz Kompromissverhandlungen bis dato zweimal, am 15. 3. 2022⁷⁾ sowie am 5. 4. 2022⁸⁾, ua an der seitens Polen verweigerten Zu-

*) Mag. Florian Rosenberger, Partner der KPMG, und Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, haben es übernommen, in der SWK regelmäßig kurz und prägnant über Aktuelles und Relevantes aus dem internationalen Steuerrecht zu berichten.

1) Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2021), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

2) Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM(2021) 823 final (22. 12. 2021), abrufbar unter https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0022.02/DOC_1&format=PDF (Zugriff am 14. 4. 2022).

3) Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

4) Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

5) Öffentliche Kommentierung bis 11. 4. 2022, öffentliches Konsultationsmeeting am 25. 4. 2022.

6) Im Richtlinienvorschlag (COM[2021] 823 final) war eine Anwendbarkeit ab 1. 1. 2023 (Ausnahme: *undertaxed payments rule* [UTPR] ab 1. 1. 2024) vorgesehen.

7) Vgl. den Kompromissvorschlag vom 12. 3. 2022, abrufbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_6975_2022_INIT&from=EN (Zugriff am 14. 4. 2022).

8) Vgl. den Kompromissvorschlag vom 28. 3. 2022, abrufbar unter <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7495-2022-INIT/en/pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

stimmung, gescheitert. Zur Debatte stehen dabei nicht nur das zeitlich enge Korsett zur Richtlinienumsetzung (aktueller Kompromissvorschlag = Umsetzung bis 31. 12. 2023), sondern auch eine Option zur mehrjährigen Verschiebung für Mitgliedstaaten mit weniger als zehn obersten Konzerngesellschaften bzw eine Junktimierung mit der Umsetzung von Pillar One. Die französische Ratspräsidentenschaft möchte am 24. 5. 2022 einen weiteren Versuch zur Beschlussfassung im ECOFIN unternehmen.

Literaturhinweis: Zöchling/Dziurdź/Marchgraber, *Globale Mindestbesteuerung: Welche Unternehmen sind betroffen?* SWK 11/2022, 508 ff.

2. OECD/EU: Anwendung von „Amount A“ bei Pillar One

Mit Pillar One strebt das *Inclusive Framework on BEPS* eine Umverteilung von Besteuerungsrechten an den Gewinnen internationaler Großkonzerne an. Dabei besteht die Grundidee darin, einen Teil des Übergewinns hochprofitabler Konzerne (Gewinnmarge > 10 %) mit einem konsolidierten Umsatz von mehr als 20 Mrd Euro als sogenannten „Amount A“ an die Marktstaaten zu verteilen. Im Kern entspricht dies einer – bisher an sich verpönten – formelhaften Gewinnaufteilung. Da es auch hier zur bestmöglichen Zielerreichung der internationalen Steuerreform einer konsistenten Umsetzung in allen teilnehmenden Staaten bedarf, werden auf OECD-Ebene Musterregelungen entwickelt und nach und nach (in sogenannten „building blocks“⁹⁾ der Öffentlichkeit zur Konsultation zugänglich gemacht.

Das erste Konsultationspapier wurde am 4. 2. 2022 veröffentlicht und beinhaltet „Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing“.¹⁰⁾ Zwei Wochen später wurde ein weiteres Konsultationsdokument mit „Draft Model Rules for Tax Base Determinations“ veröffentlicht, womit insbesondere eine weitgehende Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen angestrebt wird.¹¹⁾ Demnach soll der konsolidierte Konzernabschluss nach ausdrücklich qualifizierten Rechnungslegungsstandards als Ausgangsbasis dienen und durch verschiedene *book-to-tax adjustments* (vergleichbar einer Mehr-Weniger-Rechnung) zur Ermittlung von *Amount A* adaptiert werden. Der dritte *building block*, veröffentlicht am 4. 4. 2022, enthält einen Entwurf von Musterregelungen für nationale *scope rules*, mit welchen die von Pillar One erfassten Konzerne abgegrenzt werden sollen.¹²⁾ Zuletzt wurde am 14. 4. 2022 ein "Public Consultation Document" zu den Ausnahmeregelungen für Unternehmen, die in der Rohstoffgewinnung tätig sind, veröffentlicht.¹³⁾

Mit dem Input aus der öffentlichen Begutachtung sollen die Regelungen durch das *Inclusive Framework* bzw dessen *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) verfeinert und schließlich finalisiert werden. Allerdings werden mittlerweile Stimmen laut, dass die eingeschlagene schrittweise Entwicklung (über Entwürfe einzelner „building blocks“) suboptimal sein könnte. Nicht zuletzt war die Ungewissheit über Pillar One bzw die Notwendigkeit einer klaren rechtlichen Verknüpfung der beiden Säulen mit ein Grund dafür, dass auch Pillar Two im ECOFIN nach wie vor auf Eis liegt.

⁹⁾ Diese „building blocks“ bilden noch keine endgültige Konsenslösung des *Inclusive Framework* ab.

¹⁰⁾ Vgl OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 4 February 2022 – 18 February 2022 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

¹¹⁾ Vgl OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, 18 February 2022 – 4 March 2022 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-base-determinations.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

¹²⁾ Vgl OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, 4 April 2022 – 20 April 2022 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

¹³⁾ Vgl OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, 14 April 2022 – 29 April 2022 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

3. OECD: Update der OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Am 20. 1. 2022 wurde die aktuelle Ausgabe der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL 2022) veröffentlicht.¹⁴⁾ Die Neuerungen gegenüber der Vorversion aus dem Jahr 2017 waren im Wesentlichen bereits bekannt und wurden mit dem Update lediglich in eine konsolidierte Gesamtfassung gegossen. Insbesondere wurden nun das revidierte Unterkapitel zur Anwendung der transaktionsbezogenen Profit-Split-Methode (TPSM),¹⁵⁾ neue Leitlinien zur Anwendung des HTVI-Ansatzes¹⁶⁾ für schwer zu bewertende immaterielle Werte¹⁷⁾ sowie das gänzlich neue Kapitel X zu den Verrechnungspreisaspekten von Finanztransaktionen berücksichtigt. Außerdem findet sich in Kapitel I eine neue Guidance zur Ermittlung risikofreier bzw. risikobereinigter Renditen,¹⁸⁾ was nicht zuletzt auch für die Anwendung der Kapitel VI (*intangibles*) und X (*financial transactions*) relevant ist.

4. UN: Update des UN-Musterabkommens

Die *United Nations* (UN) haben das Update 2021 ihres Musterabkommens (UN-MA) samt Kommentar (UN-MK) online zur Verfügung gestellt.¹⁹⁾ Damit wird insbesondere den Bedürfnissen und Forderungen von Entwicklungsländern Rechnung getragen.

Die wohl wesentlichste Neuerung besteht in einem neuen Art 12B UN-MA, welcher eine der Höhe nach beschränkte Quellenbesteuerung ausländischer Unternehmen, die „*automated digital services*“ (ADS) erbringen, sichern soll. Damit sollen grundsätzlich alle via Internet oder andere elektronische Netzwerke, ohne wesentlichen Personaleinsatz erbrachten Dienstleistungen (zB Online-Werbung, Suchmaschinen, Tauschplattformen, Social Media, Streaming-Dienste, Online-Gaming, Cloud Computing, standardisiertes Online-Teaching) erfasst werden. Diese neue Verteilungsnorm soll allerdings lediglich subsidiär zu Art 12 UN-MA (Lizenzgebühren) und zu Art 12A UN-MA (Vergütungen für technische Dienstleistungen) zur Anwendung kommen. Zumindest dem Grunde nach positiv fällt auf, dass Art 12B Abs 3 UN-MA eine Option für eine „pauschalierte“ Nettobesteuerung zur Vermeidung einer Überbesteuerung im Quellenstaat einräumt, wonach diesem 30 % der mit solchen Leistungen erwirtschafteten Gewinne zur Besteuerung überlassen werden sollen.

5. EU: Anti-Missbrauchs-Paket gegen Briefkastenfirmen

Die Europäische Kommission hat am 22. 12. 2021 einen Richtlinienentwurf „zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke“ (ATAD III)²⁰⁾ veröffentlicht.²¹⁾

Damit sollen ab 1. 1. 2024 Überwachungs- und Berichterstattungspflichten für substanzlose bzw. -schwache EU-Unternehmen („*shell companies*“) implementiert werden, um unfaire Steuervorteile zu vermeiden. Dabei werden in einem ersten Schritt bestimmte Unter-

¹⁴⁾ Vgl. OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 (2022), abrufbar unter https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multi-national-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1 (Zugriff am 14. 4. 2022).

¹⁵⁾ Vgl. Tz 2.114 ff. OECD-VPL 2022.

¹⁶⁾ Als HTVI (*hard-to-value intangibles*) werden schwer zu bewertende immaterielle Werte bezeichnet (vgl. Tz 6.186 ff. OECD-VPL 2022).

¹⁷⁾ Vgl. den neuen Anhang II zu Kapitel VI OECD-VPL 2022.

¹⁸⁾ Vgl. Tz 1.107 bis 1.126 OECD-VPL 2022.

¹⁹⁾ Vgl. *United Nations*, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021 (2021), abrufbar unter https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (Zugriff am 14. 4. 2022).

²⁰⁾ Die vorgeschlagene Richtlinie ist die dritte „*Anti-Tax Avoidance Directive*“ (ATAD) der EU.

²¹⁾ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565 final (22. 12. 2021), abrufbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0565&from=DE> (Zugriff am 14. 4. 2022).

nehmen vom Anwendungsbereich der „Unshell Directive“ gänzlich ausgeklammert (zB börsennotierte Unternehmen, regulierte Finanzunternehmen, bestimmte nationale Holdinggesellschaften sowie Unternehmen mit ausreichenden Personalressourcen, dh insbesondere mit mindestens fünf eigenen Vollzeitbeschäftigten).

Danach wird zur Identifizierung potenziell verdächtiger Unternehmen ein stufenweises Filtersystem mit drei „gateways“ aktiviert. Als Indikatoren werden dabei wesentliche Passiveinkünfte bzw sonstige „relevante Einkünfte“ (gateway 1), eine grenzüberschreitende Tätigkeit (gateway 2) sowie das allfällige Outsourcing von Leistungen der Unternehmensführung und -verwaltung (gateway 3) herangezogen. Passiert ein Unternehmen alle drei gateways, muss es in seiner Steuererklärung mehrere Kernindikatoren (zB Informationen über Bankkonten, Räumlichkeiten, Geschäftsführer, Beschäftigte) offenlegen bzw belegen. Gelingt am Ende auch der wirtschaftliche Gegenbeweis nicht, kann sich das Unternehmen nicht mehr auf steuerliche Vorteile, etwa durch die Anwendung von DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie bzw der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie berufen. Dementsprechend werden auch keine Ansässigkeitsbescheinigungen für Briefkastenfirmen erteilt bzw werden diese um einen entsprechenden Vermerk ergänzt. Die erhobenen Daten sollen über einen automatischen Informationsaustausch im Kreis der Mitgliedstaaten geteilt werden.

In Summe ein weiterer Schritt in Richtung mehr Transparenz, der zweifellos aber auch mit einer weiteren Erhöhung der Compliance-Last für die Steuerpflichtigen einhergehen wird. Werden die Berichtspflichten nicht fristgerecht bzw nicht korrekt wahrgenommen, drohen „abschreckende“ Sanktionen (Geldbußen iHv mindestens 5 % des jeweiligen Jahresumsatzes).

Literaturhinweis: Bendlinger, Die „Unshell-Richtlinie“ gegen die missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen in der Europäischen Union (ATAD III), SWI 2022, 83 ff; Brugger/Dziurdz, Entwurf einer EU-Richtlinie gegen Briefkastengesellschaften, SWK 6/2022, 327 ff.

6. EU: Aktualisierung der EU-Blacklist

Die jüngste Überarbeitung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete („EU-Blacklist“) vom 24. 2. 2022²²⁾ hat kein neues Listing bzw Delisting mit sich gebracht.²³⁾ Dementsprechend finden sich nach wie vor Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln sowie Vanuatu auf der EU-Blacklist. Relevant ist ein Listing etwa für das Vorliegen einer Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs 11 KStG, für die Meldepflicht bei grenzüberschreitenden Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen gemäß § 5 Z 1 lit b EUMPFG sowie für die Beurteilung des steuerlichen Wohlverhaltens²⁴⁾ iZm COVID-19-Förderungen des Bundes.

7. Revidiertes DBA VAE

Im Juli 2021 wurde das Protokoll zur Revision des zwischen Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA VAE) unterzeichnet. Das für die Umsetzung auf österreichischer Seite erforderliche parlamentarische Verfahren wurde im Dezember 2021 abgeschlossen. Dementsprechend ist aus heutiger Sicht durchaus damit zu rechnen, dass das Revisionsprotokoll nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden ab 2023 anwendbar sein wird.

²²⁾ Vgl Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ST 6437 2022 INIT (24. 2. 2022), abrufbar unter <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/de/pdf> (Zugriff am 14. 4. 2022).

²³⁾ Zur Vorversion siehe Rosenberger/Bendlinger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 29/30/2021, 1298 (1299 f).

²⁴⁾ Vgl § 3 Z 3 Wohlverhaltensgesetz, BGBl I 2021/11.

Wesentlicher Auslöser für die Verhandlungen war es, das DBA VAE „BEPS-fit“ zu machen und an den aktuellen OECD-Standard in Sachen Informationsaustausch heranzuführen. Außerdem wechselt Österreich als Ansässigkeitsstaat von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode, womit ausländische Einkünfte generell (etwa aus einer VAE-Betriebsstätte oder einer Arbeitnehmerentsendung) auf das österreichische Besteuerungsniveau hochgeschleust werden. Darüber hinaus wird nunmehr ein allgemeines Quellenbesteuerungsrecht auf Dividenden (bis zu 10 %) vorgesehen; lediglich Konzerndividenden (sowie Dividenden aus bestimmten staatsnahen Beteiligungen) sollen ab einem unmittelbaren Beteiligungsausmaß von 10 % weiterhin quellensteuer- bzw KEST-frei bleiben.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die VAE auch innerstaatlich deutliche Signale zur Übernahme internationaler Besteuerungsstandards senden. Insbesondere soll für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 1. 6. 2023 beginnen, eine Körperschaftsteuer iHv 9 % (bzw 15 % für Pillar-Two-erfasste Großkonzerne) eingeführt werden – zweifellos eine Reaktion auf die globalen Mindestbesteuerungspläne des *Inclusive Framework*.²⁵⁾ Allerdings sollen zahlreiche Ausnahmen von der Besteuerung (zB für die Rohstoffindustrie, Freihandelszonen sowie Kleinunternehmen) aufrecht bleiben.

Literaturhinweis: Schmidjell-Dommes, *Das Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, SWI 2022, 63 ff.*

8. DBA Argentinien und Wegzugsbesteuerung

Nachdem Argentinien das alte DBA mit Österreich per Ende 2008 gekündigt hatte, wurden im Dezember 2019 die Verhandlungen über ein neues DBA Argentinien erfolgreich abgeschlossen. Österreich hat den parlamentarischen Prozess zur innerstaatlichen Umsetzung bereits im Dezember 2020 durchlaufen, während das gesetzliche Verfahren in Argentinien noch offen ist. Ist auch dies erfolgt, werden entsprechende Mitteilungen auf diplomatischem Weg vorgenommen, und das neue DBA Argentinien wird dann gemäß dessen Art 31 mit dem Folgejahr anwendbar sein. Damit wird Österreich etwa einen Teil seiner Besteuerungsansprüche auf stille Reserven in Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften, die von Gesellschaftern mit argentinischer Ansässigkeit gehalten werden, verlieren.²⁶⁾ Da sich diese Sperrwirkung allerdings nur auf jene stillen Reserven bezieht, die ab Wirksamkeitsbeginn entstehen werden, kommt es allein durch das Wirksamwerden des DBA zu keiner Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts an dem bis dahin eingetretenen Wertzuwachs. Dementsprechend wird das neue DBA Argentinien in diesen Fällen laut BMF²⁷⁾ *per se* auch keine Wegzugsbesteuerung auf österreichischer Seite auslösen.

9. Auslaufen der COVID-19-Konsultationsvereinbarung mit Deutschland

Die zuständigen Behörden Österreichs und Deutschlands hatten sich recht zeitnah nach dem ersten Lockdown (März 2020) darüber verständigt, welche Auswirkungen die COVID-19-Pandemie auf die Auslegung und Anwendung des gemeinsamen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA Deutschland) haben würde. Im Fokus der ersten Konsultationsvereinbarung²⁸⁾ stand vor allem die Besteuerung von Arbeitnehmern (zB das Tätigkeitsortprinzip und die Grenzgängerregelung im Hinblick auf notwendige Homeoffice-Arbeitstage). Diese Konsultationsvereinbarung wurde seither mehrfach ergänzt (zB um Aussagen zur Homeoffice-Betriebsstätte) und verlängert.²⁹⁾ Mit dem jüngsten

²⁵⁾ Die VAE sind Mitglied des *Inclusive Framework on BEPS* von OECD/G20.

²⁶⁾ Der innerstaatliche Besteuerungsanspruch gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG wird durch Art 13 Abs 5 des neuen DBA Argentinien zwar – entgegen dem OECD-MA – nicht vollständig gesperrt, wohl aber der Höhe nach (mit 5 %, 10 % bzw 15 %) begrenzt.

²⁷⁾ EAS 3434 vom 24. 1. 2022.

²⁸⁾ Vgl Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, 2020-0.239.636, BMF-AV 2020/55.

²⁹⁾ Vgl zuletzt Erlass des BMF vom 21. 12. 2021, 2021-0.877.188, BMF-AV 2021/173.

Update im März 2022³⁰⁾ wurde nun klargestellt, dass „vor dem Hintergrund der nunmehr weitgehend auslaufenden Eindämmungsmaßnahmen bezüglich des COVID-19-Pandemiegeschehens“ die Konsultationsvereinbarung nur mehr bis 30. 6. 2022 gültig sein wird und eine Verlängerung über diesen Zeitraum hinaus nicht stattfindet. Dabei wurde aufgrund des unterjährigen Auslaufens in Abs 10 der aktuellen Vereinbarung eine spezifische Übergangsregelung zur Ermittlung der unschädlichen Nichtrückkehrtage für Grenzgänger ergänzt.

10. Konsultationsvereinbarung zu Schweizerischen AHV-Renten

Österreich und die Schweiz haben sich kürzlich im Interesse der Vermeidung von Qualifikationskonflikten über die steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) verständigt.³¹⁾ Demnach sollen Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus AHV-Renten unter Art 21 DBA Schweiz („Andere Einkünfte“) fallen. Damit dürfen derartige Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden, und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war. Diese Konsultationsvereinbarung ist am 8. 4. 2022 in Kraft getreten und auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden.

11. Ansässigkeitsbestätigungen im Verhältnis zu Portugal

Eine österreichische Quellen- bzw. Abzugsteuerentlastung bedarf nach den Vorgaben der DBA-Entlastungsverordnung – abgesehen von Bagatellfällen – grundsätzlich der Verwendung der dafür vorgesehenen österreichischen Formulare (ZS-QU1 bzw ZS-QU2). In der Praxis wird freilich die Ausstellung ausländischer Ansässigkeitsbestätigungen auf diesen Formularen, mangels bilateraler Abstimmung, von zahlreichen Staaten verwehrt.³²⁾ In diesem Sinne wurde nun auch eine Konsultationsvereinbarung mit Portugal³³⁾ getroffen, wonach Ansässigkeitsbestätigungen auf originär portugiesischen (elektronischen) Formularen ausdrücklich anerkannt werden. Umgekehrt sind auch österreichische Ansässigkeitsbestätigungen auf den Formularen ZS-AD bzw ZS-AE seitens Portugals nicht zu beanstanden.

12. Aktualisierte BMF-Liste zur umfassenden Amtshilfe

Das BMF hat ein per 1. 1. 2022 gültiges Update der Liste jener Staaten und Territorien veröffentlicht, mit denen Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe bestehen.³⁴⁾ Steuerrechtlich relevant ist diese Liste etwa für die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 KStG), die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste (§ 2 Abs 8 Z 4 EStG), die Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliodividenden (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG), die Absetzbarkeit bestimmter Spenden (§ 4a Abs 3, 4 und 4a EStG), den Gewinnfreibetrag (§ 10 Abs 3 Z 2 lit b EStG) sowie den Sonderausgabenabzug für Eigenheime oder Eigentumswohnungen (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG).

13. Nochmals: Die britische Limited nach dem Brexit

Wie bereits in unserem letzten Update³⁵⁾ berichtet, haben britische *limited liability companies* („UK Ltd.“) einer Entscheidung des OLG München zufolge ihre Rechts- und Parteifähigkeit als juristische Person mit dem endgültigen Vollzug des Brexits per Ende

³⁰⁾ Vgl Erlass des BMF vom 30. 3. 2022, 2022-0.232.980, BMF-AV 2022/41.

³¹⁾ Vgl Erlass des BMF vom 8. 4. 2022, 2022-0.262.779, BMF-AV 2022/50.

³²⁾ Siehe dazu bereits Pkt 5. unseres Updates in *Rosenberger/Bendlinger*, SWK 29/30/2021, 1298 (1300).

³³⁾ Vgl Erlass des BMF vom 15. 3. 2022, 2022-0.171.130, BMF-AV 2022/31.

³⁴⁾ Vgl Info des BMF vom 13. 12. 2021, 2021-0.451.594.

³⁵⁾ *Bendlinger/Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 36/2021, 1512 (1516).

2020 verloren. Diese deutsche Rechtsprechung wurde zwischenzeitig auch auf österreichischer Seite nachvollzogen.³⁶⁾ Konkret spricht sich der OGH für einen Übergang sämtlicher Rechte und Pflichten der UK Ltd. auf den Allein- oder die (nunmehrigen) GesbR-Gesellschafter im Wege einer Analogie zu § 142 UGB per Gesamtrechtsnachfolge aus. Darüber hinaus soll nach einer Entscheidung des BFG³⁷⁾ damit auch der Verlust der Körperschaftsteuersubjektivität der UK Ltd. einhergehen. Dem wäre freilich entgegenzuhalten, dass die Körperschaftsteuersubjektivität nicht aus der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit im Inland, sondern aus einem Typenvergleich³⁸⁾ abzuleiten wäre, welcher auf gesellschaftsrechtliche Merkmale (ua eine eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht) abstellt.³⁹⁾

³⁶⁾ Vgl OGH 27. 1. 2022, 9 Ob 74/21d.

³⁷⁾ BFG 30. 12. 2021, RV/2100708/2019.

³⁸⁾ Vgl Rz 134 KStR.

³⁹⁾ So auch BFH 13. 10. 2021, I B 31/21.

Gruppenbesteuerung

Horizontaler Ergebnisausgleich inländischer Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft

BFG 31. 3. 2022, RV/7104573/2020

GERALD EHGARTNER*)



Inländischen Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft ohne inländische eingetragene Zweigniederlassung, der die Beteiligung an den inländischen Tochtergesellschaften zugerechnet werden kann, ist die Gründung einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG und die damit verbundene steuerliche Verlustausgleichsmöglichkeit verwehrt.

Das BFG hatte sich damit zu befassen, ob die Norm einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit begründet und der diesbezügliche Ausschluss von der Gruppengründung damit unionsrechtswidrig ist.

1. Der Fall

Die steuerlich in Deutschland ansässige beschwerdeführende Mutter-GmbH¹⁾ beantragte die Bildung einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG mit ihr als Gruppenträgerin und ihren beiden steuerlich in Österreich ansässigen Tochtergesellschaften²⁾ (Schwestergesellschaften), an denen sie unmittelbar 100 % bzw 99,8 % des Stammkapitals und der Stimmrechte hielt, als Gruppenmitglieder. Der Gruppenantrag zielte darauf ab, den steuerlichen Ergebnisausgleich der beiden inländischen Tochtergesellschaften zuzulassen.³⁾

Nach der nationalen Regelung des § 9 Abs 3 KStG wird es neben gesetzlich angeführten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ua auch beschränkt steuerpflichtigen

*) MMag. Gerald Ehgartner ist Richter des Bundesfinanzgerichts.

1) GmbH deutschen Rechts, die sowohl ihre Geschäftsleitung als auch ihren Sitz (ausschließlich) in Deutschland hat, somit in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig ist; der Geschäftsgegenstand liegt in der Bündelung und einheitlichen Leitung der Auslandsaktivitäten des Familienunternehmens.

2) Operativ tätige GmbHs österreichischen Rechts mit Geschäftsleitung und Sitz in Österreich.

3) Klarstellend sei darauf hingewiesen, dass das Begehren nicht darauf gerichtet war, der deutschen Gruppenträgerin steuerliche Ergebnisse zuzurechnen.