

Stefan Bendlinger\*)

# Einheitlicher Standard der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung für KMU in der Europäischen Union

## ESTABLISHING A HEAD OFFICE TAX SYSTEM FOR SMES IN THE EUROPEAN UNION

Cross-border activities of micro, small, and medium enterprises (SMEs) may create permanent establishments with the effect that (corporate) income taxation is triggered in the source state. The current system of business taxation in the EU is more than complex. Particularly SMEs face high tax compliance costs and risk double or over taxation and time-consuming legal disputes. This is why it is proportionally more difficult for SMEs to deal with the different set of the EU member state's tax rules as compared to large groups. A new proposal for a council directive, which was released on September 12<sup>th</sup>, 2023, alongside a council directive on a framework for income taxation (BEFIT) for large business groups and on EU transfer pricing, should give standalone SMEs having permanent establishments (instead of subsidiaries) in the EU the option to interact with the tax administration in the head office residence state only instead of having to comply with 27 different tax systems. SMEs could opt to calculate the tax base of their permanent establishments according to the tax rules of their head office residence state, file one single tax return with the competent tax authority that would collect taxes, share this return with the source states where the SMEs have permanent establishments and transfer the tax amount due in the source state. In this article, *Stefan Bendlinger* gives a critical overview of the Commission's new proposal on a council directive on a head office tax system for cross-border activities of SMEs.

### I. Das „Richtlinien-Dreierpaket“ aus September 2023

#### 1. EU-weit einheitliche Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Die Kommission hat am 12. 9. 2023 mehrere Initiativen ergriffen, um die Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU zu vereinheitlichen, die Befolgungskosten grenzüberschreitender Unternehmen zu reduzieren, bürokratische Hürden abzubauen, die steuerliche Rechtssicherheit zu erhöhen und vor allem die Bedürfnisse von Kleinunternehmen, kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) zu berücksichtigen, die 99 % der innerhalb der EU tätigen Unternehmen stellen. Die Initiative beruht auf einer Mitteilung der Kommission zur Schaffung einer Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert,<sup>1)</sup> worin betont wird, dass der EU-Steuerrahmen so gestaltet werden muss, dass die Befolgungskosten für Unternehmen reduziert, grenzüberschreitende Investitionen erleichtert und die richtigen Voraussetzungen geschaffen werden, um auch KMU zu ermöglichen, in einem grünen und digitalen Europa zu florieren.

Im Zentrum der Initiative der Kommission steht der Vorschlag einer Richtlinie „on Business in Europe: Framework for Income Taxation“ – kurz: BEFIT<sup>2)</sup> –, der die damit zurückgenommenen Vorschläge einer „Common Consolidated Corporate Tax Base“ (CCCTB) aus 2011<sup>3)</sup> und 2016<sup>4)</sup> zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Kör-

\*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und Wien.

1) Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final (18. 5. 2021).

2) European Commission, Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), COM(2023) 532 final (12. 9. 2023)

3) Europäische Kommission, Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig (16. 3. 2011); Bendlinger, Maßnahmen der EU zur Trockenlegung von Steueroasen, in Fraberger/Plott/Walter, FS Zöchling (2022) 341 (351 f).

4) Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 683 final (25. 10. 2016) und COM(2016) 685 final (25. 10. 2016).

perschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für multinationale Unternehmen ersetzen soll. BEFIT orientiert sich eng an der Richtlinie zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung<sup>5)</sup> und soll für große inländische oder multinationale Unternehmensgruppen verpflichtend anwendbar sein, die in zwei der vorangegangenen vier Steuerjahre einen konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 750 Mio Euro ausgewiesen haben. Auf Unternehmensgruppen mit Sitz außerhalb der EU soll BEFIT nur anwendbar sein, wenn die innerhalb der EU erzielten Umsätze 5 % des konsolidierten Gruppenumsatzes oder 50 Mio Euro in mindestens zwei der vorangegangenen vier Steuerjahre überschreiten. Dabei gelten nur jene EU-Gesellschaften als gruppenzugehörig, an denen die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt zu mindestens 75 % beteiligt ist. Kleinere Unternehmensgruppen sollen BEFIT optional anwenden können, sofern sie einen Konzernabschluss erstellen.

Die Ermittlung der für die Gewinnaufteilung relevanten Bemessungsgrundlage soll demnach auf der Basis einheitlicher EU-Regeln anhand des – durch nur wenige Korrekturen angepassten – handelsrechtlichen Jahresabschlusses (IFRS oder anerkannter Rechnungslegungsstandard) erfolgen, wobei bezüglich der Gewinnermittlung auf die Mindestbesteuerungsrichtlinie Bezug genommen werden soll. Durch die Zusammenführung der Bemessungsgrundlagen der einzelnen Gruppenmitglieder würde ein grenzüberschreitender Verlustausgleich ermöglicht. Auch Quellensteuern auf konzerninterne Zahlungen innerhalb der BEFIT-Gruppe sollen abgeschafft werden. Im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen, die nicht in die BEFIT-Gruppe einbezogen werden können, wäre ein Verlustausgleich nicht möglich. Für Geschäftsbeziehungen zwischen Mitgliedern der BEFIT-Gruppe und solchen, die dieser nicht angehören, sollen vereinfachte, risikobasierte Verrechnungspreisregelungen geschaffen werden. Der für die Besteuerung im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaften relevante Anteil an der Bemessungsgrundlage soll sich nach dem Durchschnitt seiner steuerlichen Ergebnisse der vorangegangenen drei Jahre richten.

Nur die oberste Muttergesellschaft oder ein dazu ermächtigtes Gruppenmitglied soll in ihrem Ansässigkeitsstaat zur Abgabe einer einzigen Körperschaftsteuererklärung („*BEFIT information return*“) für die gesamte Unternehmensgruppe verpflichtet sein. Diese Steuererklärung ist mit den anderen Mitgliedstaaten zu teilen, wobei auch die Gruppenmitglieder in ihren Staaten „*individual tax returns*“ abgeben müssen, woraus Details zu den steuerlichen Ergebnissen der BEFIT-Gruppe und dem auf das einzelne Gruppenmitglied entfallenden Anteil ableitbar sein sollten. Nach den Vorstellungen der Kommission soll BEFIT von den Mitgliedstaaten bis zum 1. 1. 2028 in nationales Recht übernommen werden und mit 1. 7. 2028 in Kraft treten.

## 2. EU-weit einheitliche Verrechnungspreisregeln

Zweiter Bestandteil des „September-2023-Richtlinienpakets“ ist der Entwurf einer Richtlinie „*on Transfer Pricing*“.<sup>6)</sup> Der Richtlinienvorschlag ist eine Reaktion auf den von der Kommission beim EuGH<sup>7)</sup> verlorenen Fall, in dem der Gerichtshof einen Steuervorbescheid zur Festsetzung von Verrechnungspreisen einer in Luxemburg ansässigen Tochtergesellschaft des FIAT-Konzerns nicht als mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe iSd Art 107 AEUV qualifiziert hat.<sup>8)</sup> Die Kommission schlägt in Anlehnung an die

<sup>5)</sup> Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. 12. 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABI L 328 vom 22. 12. 2022, S 1.

<sup>6)</sup> *European Commission*, Proposal for a Council Directive on transfer pricing, COM(2023) 529 final (12. 9. 2023).

<sup>7)</sup> EuGH 8. 11. 2022, *Fiat Chrysler Finance Group ua gegen Kommission*, C-885/19 P und C-898/19 P.

<sup>8)</sup> *Holzer/Neumüller*, Tagungsbericht zum gemeinsamen Seminar der IFA Bayern und der IFA Österreich am 23. und 24. 6. 2023 an der WU Wien, ÖStZ 2023, 471 (476).

Verrechnungspreisleitlinien der OECD (OECD-VPL)<sup>9)</sup> vor, den Fremdvergleichsgrundsatz zu kodifizieren und eine EU-weit einheitliche Definition des Begriffs der „*verbundenen Unternehmen*“ einzuführen, die für Verrechnungspreiskorrekturen aufgrund der Richtlinie in Frage kommen. Bezüglich der Beschreibung der wirtschaftlichen und finanziellen Beziehungen, der Verrechnungspreismethoden (Anlehnung an Kapitel 2 OECD-VPL), der Anwendung der geeignetsten Methode, der Vergleichbarkeitsanalyse, der Bandbreite angemessener Verrechnungspreise und der Dokumentation sollen durch die Richtlinie innerhalb der EU einheitliche Regelungen geschaffen werden, indem die OECD-VPL in verbindliches EU-Recht übernommen werden. Betreffend die Suche nach Vergleichsdaten („*uncontrolled comparables*“) wird auf den Bericht des *EU Joint Transfer Pricing Forum* aus 2016<sup>10)</sup> verwiesen. Außerdem soll Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch korrespondierende Gegenberichtigungen zu beschleunigen, ohne Verständigungs- oder Schiedsverfahren einleiten zu müssen. Mitgliedstaaten sollen verpflichtet sein, innerhalb von 30 Tagen nach Antragstellung dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, ob die für eine Gegenberichtigung erforderlichen Nachweise vorliegen oder der Steuerpflichtige innerhalb einer Fristsetzung von 30 Tagen nachbessern muss. Liegen der Finanzverwaltung des zur Gegenberichtigung angehaltenen Mitgliedstaates alle nötigen Informationen vor, muss diese innerhalb von 180 Tagen über den Antrag entscheiden. Nach den Vorstellungen der Kommission sollen die Mitgliedstaaten die Richtlinie bis zum 31. 12. 2025 in innerstaatliches Recht transformieren und ab 1. 1. 2026 anwenden.<sup>11)</sup> Zusammen mit den beiden Richtlinienvorschlägen hat die Kommission eine 136 Seiten lange Wirkungsanalyse („*Impact Assessment*“) veröffentlicht.<sup>12)</sup>

### **3. Einführung eines „Head Office Tax System“ für KMU**

Im dritten Richtlinienentwurf schlägt die Kommission die Einführung eines „*head office tax system*“<sup>13)</sup> vor, das es – in Ergänzung zu BEFIT – Kleinst-, Klein- und mittleren Unternehmen, die im EU-Ausland ausschließlich mittels Betriebsstätten tätig sind, ermöglichen soll, die Einkünfte ihrer in verschiedenen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten nach einer einzigen Steuerbemessungsgrundlage zu berechnen und bezüglich der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung nur mit der Steuerverwaltung ihres Ansässigkeitsstaates agieren zu müssen. Anders als für BEFIT vorgesehen soll diese Richtlinie ab 1. 6. 2026 wirksam werden. In der Folge werden die Inhalte der Richtlinie zur Einführung eines „*head office tax system for micro, small and medium sized enterprises*“ (im Folgenden: HOT) im Überblick dargestellt.

## **II. Ansässigkeitsstaat des Stammhauses als „One-Stop-Shop“**

### **1. Beweggründe für die Etablierung eines „Head Office Tax System“**

Der Richtlinienvorschlag zur Schaffung eines unionsweit einheitlichen Besteuerungssystems für Betriebsstätten von KMU ist Teil des am gleichen Tag von der Kommission verabschiedeten und von Kommissionspräsidentin *Ursula von der Leyen* in ihrer Rede

---

<sup>9)</sup> *OECD*, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (23. 9. 2022).

<sup>10)</sup> *European Commission*, EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on the Use of Comparables in the EU, DOC: JTPF/007/2016/Final/EN (October 2016).

<sup>11)</sup> *Geberth*, Europäische Kommission veröffentlicht Entwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung des Verrechnungspreissystems innerhalb der EU, DStR 2023, 190 (190).

<sup>12)</sup> *European Commission*, Commission Staff Working Document – Impact Assessment Report, Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, SWD(2023) 308 final (12. 9. 2023).

<sup>13)</sup> *European Commission*, Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises and amending Directive 2011/16/EU, COM(2023) 528 final (12. 9. 2023).

zur Lage der Union bereits im Herbst 2022<sup>14)</sup>) angekündigten KMU-Entlastungspaketes („SME Relief Package“).<sup>15)</sup> Dieses Paket enthält ua Vorschläge zum Erlass einer Verordnung zur Verbesserung der Zahlungsdisziplin<sup>16)</sup> sowie eine Reihe von Maßnahmen, die KMU über den Lebenszyklus des Unternehmens den Zugang zu Finanzierungen und zu Fachkräften erleichtern soll. Im Rahmen des Projekts „Single Digital Gateway“ auf Grundlage der VO (EU) 1018/1724<sup>17)</sup> soll der unionsweite Informationszugang – ua zu steuerlich relevanten Informationen – weiter verbessert werden. Die Kommission will damit das Wachstum kleiner Unternehmen zu solchen mittlerer Größe unterstützen, damit diese ihr volles wirtschaftliches Potenzial ausschöpfen können.<sup>18)</sup>

Innerhalb der EU gibt es derzeit *kein einheitliches System der Unternehmensbesteuerung*. Grenzüberschreitend tätige Unternehmer müssen sich mit 27 unterschiedlichen Steuersystemen beschäftigen. Insbesondere für KMU hat das einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand zur Folge und behindert das Funktionieren des Binnenmarkts. Die HOT-RL soll der Notwendigkeit Rechnung tragen, die steuerlichen Befolgungskosten von innerhalb der EU tätigen KMU zu senken. Diese würden bei KMU im EU-Schnitt 2,5 % des Umsatzes, bei großen Unternehmen jedoch nur 0,7 % ausmachen, weil es für KMU wesentlich schwieriger sei, die verschiedenen Steuerregeln in den einzelnen Mitgliedstaaten zu befolgen.<sup>19)</sup> Innerhalb der Union seien Unternehmen mit „*corporate income tax related compliance costs*“ von bis zu 54 Mrd Euro belastet, wovon 90 % auf KMU mit weniger als zehn Arbeitnehmern entfallen.<sup>20)</sup>

Die Kommission geht davon aus, dass KMU in der Anfangsphase ihrer Expansion in anderen Mitgliedstaaten in einem ersten Schritt überwiegend durch Betriebsstätten tätig werden, ohne den aufwändigeren Weg der Gründung rechtlich selbständiger Tochtergesellschaften zu gehen. Deshalb soll es bestimmten KMU unter den im Richtlinienvorschlag definierten Voraussetzungen ermöglicht werden, die Einkünfte ihrer in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten ausschließlich auf Grundlage der im Ansässigkeitsstaat des „*Hauptsitzes*“ (im Folgenden als „*Stammhaus*“ bezeichnet) geltenden Gewinnermittlungsvorschriften („*head office taxation rules*“ iSd Art 3 Abs 4 HOT-RL) zu berechnen und bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten somit mit nur einer einzigen Finanzverwaltung interagieren zu müssen. Der HOT-RL liegt die Vorstellung einer freiwilligen gegenseitigen Anerkennung und Akzeptanz der steuerlichen Regelungen anderer Mitgliedstaaten zugrunde. Befolgungskosten für Steuerpflichtige und die Finanzverwaltungen sollen gesenkt werden, das Risiko von Doppel- und Überbesteuerungen reduziert, bürokratischer Aufwand vermieden und zeitaufwändige Steuerstreitigkeiten minimiert werden, indem KMU optional eine zentralisierte Gewinnermittlung, Veranlagung und Steuereinhebung durch den Ansässigkeitsstaat des Stammhauses als „*One-Stop-Shop*“ ermöglicht werden soll. Der Stammhausstaat wäre in der Folge verpflichtet, die den Betriebsstätten zuzuordnenden Steuern an den Betriebsstättenstaat (Quellenstaat) zu transferieren. Der geringere Verwaltungsaufwand soll Investitionen und die internationale Expansion von KMU fördern.

<sup>14)</sup> Europäische Kommission, Rede von Präsidentin von der Leyen zur Lage der Union 2022 (14. 9. 2022).

<sup>15)</sup> European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – SME Relief Package, COM(2023) 535 final (12. 9. 2023).

<sup>16)</sup> European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on combating late payment in commercial transactions, COM(2023) 533 final (12. 9. 2023).

<sup>17)</sup> Verordnung (EU) 2018/1724 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 2. 10. 2018 über die Einrichtung eines einheitlichen digitalen Zugangstors zu Informationen, Verfahren, Hilfs- und Problemlösungsdiensten und zur Änderung der VO (EU) 1024/2012, ABI L 295 vom 21. 11. 2018, S 1.

<sup>18)</sup> European Commission, Championing Europe's SMEs: Commission provides new relief to boost the competitiveness and resilience of SMEs, Press Release IP/23/4409 (12. 9. 2023).

<sup>19)</sup> European Commission, COM(2023) 528 final, Explanatory Memorandum, 1.

<sup>20)</sup> European Commission, Questions and Answers on establishing a Head Office Tax System for SMEs (HOT) (12. 9. 2023) 1.

Die HOT-RL soll nur jenen KMU zugänglich sein, die über keine rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften verfügen, sondern im Ausland ausschließlich durch Betriebsstätten geschäftlich tätig sind. Soweit ein KMU eine gewisse Expansionsschwelle überschritten hat, sollen nach Ablauf einer Fünfjahresfrist die durch die Richtlinie ermöglichten Vereinfachungen nicht mehr angewandt werden können. In diesem Fall bestünde für KMU ein Wahlrecht, BEFIT optional anzuwenden. Mit den Worten der Kommission: „*Smaller businesses will be able to choose the best option for their own needs throughout their lifecycle.*“<sup>21)</sup>

## 2. Der persönliche Anwendungsbereich des „Home Office Tax System“

Gemäß Art 2 HOT-RL haben nur jene KMU Zugang zur sogenannten „*head office taxation*“ (Art 1 HOT-RL), welche die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- a. Die KMU sind nach dem Recht eines Mitgliedstaates errichtet worden und weisen eine der in den Anlagen I und II HOT-RL genannten Rechtsformen auf.<sup>22)</sup> Die Auflistung in Anlage I HOT-RL enthält eine Aufzählung jener Körperschaften, die auch in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und welche die in Art 2 Mutter-Tochter-Richtlinie der EU<sup>23)</sup> vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen.<sup>24)</sup> Anlage II HOT-RL zählt jene Gesellschaften auf, deren Gewinne nach dem Transparenzprinzip auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden. In Österreich sind in Anlage II lit t HOT-RL die Offene Gesellschaft und die Kommanditgesellschaft genannt.
- b. Die KMU sind für steuerliche Zwecke nach dem Recht eines Mitgliedstaates unter Berücksichtigung bilateraler DBA dort steuerlich ansässig.
- c. Die KMU unterliegen direkt oder auf Ebene ihrer Gesellschafter einer der in den Anlagen III und IV HOT-RL genannten Unternehmenssteuern („*tax on profits*“) oder einer vergleichbaren Abgabe. Die Auflistung in Anlage III HOT-RL enthält nur Körperschaftsteuern. Im Fall einer transparenten Besteuerung der von der HOT-RL erfassten Rechtsformen fällt gemäß Anlage IV HOT-RL auch eine auf Ebene der Gesellschafter erhobene Einkommensteuer („*personal income tax*“) oder eine dieser vergleichbare Unternehmenssteuer in den Anwendungsbereich der HOT-RL.
- d. Die KMU erfüllen die Voraussetzungen eines Kleinstunternehmens, eines kleinen oder mittleren Unternehmens (KMU) iSd RL 2013/34/EU (Bilanz-RL).<sup>25)</sup> Gemäß Art 3 Abs 1 bis 3 Bilanz-RL sind die Voraussetzungen für die Einordnung in eine der jeweiligen Kategorien erfüllt, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die Grenze von mindestens zwei der drei in der Bilanz-RL genannten Größenmerkmale nicht überschreitet (wenn also ein Unternehmen zwei der für mittlere Unternehmen relevanten Kriterien überschreitet, kann das Wahlrecht, die HOT-RL anzuwenden, nicht ausgeübt werden):

---

<sup>21)</sup> *European Commission, Questions and Answers, 2.*

<sup>22)</sup> *European Commission, COM(2023) 528 final, Annexes to the Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises and amending Directive 2011/16/EU.*

<sup>23)</sup> Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 vom 29. 12. 2011, S 8.

<sup>24)</sup> In Österreich fallen gemäß Anlage I lit t die folgenden Rechtsformen darunter: die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Sparkassen und andere nach österreichischem Recht gegründete Gesellschaften, die der österreichischen Körperschaftsteuer unterliegen.

<sup>25)</sup> Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl L 182 vom 29. 6. 2013, S 19.

	Bilanzsumme in Euro	Nettoumsatz- erlöse in Euro	durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjah- res Beschäftigten
Kleinst- unternehmen	350.000	700.000	10
Kleinunternehmen	700.000	8.000.000	50
mittlere Unternehmen	20.000.000	40.000.000	250

- e. Die KMU sind in anderen Mitgliedstaaten *ausschließlich durch eine oder mehrere Betriebsstätten tätig*. Der Begriff der „Betriebsstätte“ iSd HOT-RL ist in Art 3 Abs 1 HOT-RL definiert und bedeutet eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene feste Geschäftseinrichtung iSd jeweils anzuwendenden DBA. Sollte kein DBA bestehen, ist der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff des Quellenstaates heranzuziehen.
- f. Die KMU sind für Rechnungslegungszwecke nicht Teil einer konsolidierten Gruppe iSd Bilanz-RL und erfüllen als selbständige Unternehmen („*autonomous enterprise*“) eine der beiden Voraussetzungen: Das Unternehmen ist kein „*assoziiertes Unternehmen*“ („*associated enterprise*“) iSd Art 2 Z 13 Bilanz-RL<sup>26)</sup> und kein „*verbundenes Unternehmen*“ („*linked enterprise*“) iSd Art 3 Abs 3 der Empfehlung der Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen.<sup>27)</sup>

Art 2 Abs 2 HOT-RL ermächtigt die Kommission, im Wege delegierter Rechtsakte (Art 16 HOT-RL) die in den Anlagen I bis IV HOT-RL genannten Kriterien (Rechtsformen, erfasste Steuern) an eine sich verändernde Rechtslage der Mitgliedstaaten anzupassen.

Die HOT-RL soll weder Auswirkungen auf den im jeweiligen Betriebsstättenstaat („*host member state*“) iSd Art 3 Abs 5 HOT-RL erhobenen Steuersatz noch auf die Anwendung der von den Mitgliedstaaten abgeschlossenen bilateralen DBA oder den sozialen Schutz von im Betriebsstättenstaat tätigen Arbeitnehmern haben (Art 2 Abs 3 HOT-RL).

### 3. Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des „Head Office Tax System“

In Art 4 Abs 1 HOT-RL sind die Voraussetzungen genannt, unter denen ein Stammhaus berechtigt ist, im Hinblick auf ihre in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten die Option zur Anwendung von HOT auszuüben. Gemäß Art 3 Abs 2 HOT-RL gilt als „*Hauptsitz*“ bzw. „*Stammhaus*“ („*head office*“) ein KMU, das in anderen Mitgliedstaaten ausschließlich durch eine oder mehrere Betriebsstätten tätig ist. Als „*Stammhausstaat*“ („*head office member state*“) gilt gemäß Art 3 Abs 3 HOT-RL jener Staat, in dem das KMU steuerlich ansässig ist. Ein Stammhaus kann in Bezug auf seine in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten die Option nur dann ausüben, wenn die folgenden

<sup>26)</sup> Als „*assoziiertes Unternehmen*“ gilt gemäß Art 2 Abs 13 Bilanz-RL „[...] ein Unternehmen, an dem ein anderes Unternehmen eine Beteiligung hält und dessen Geschäfts- und Finanzpolitik durch dieses andere Unternehmen maßgeblich beeinflusst wird. Es wird vermutet, dass ein Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausübt, wenn es 20 % oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses anderen Unternehmens besitzt.“

<sup>27)</sup> Empfehlung der Kommission vom 6. 5. 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG), ABI L 124 vom 20. 5. 2003, S 35. Demnach gelten als „*verbundene Unternehmen*“ solche, die im Verhältnis zueinander durch die Mehrheit der Stimmrechte verflochten sind, die Möglichkeit haben, die Mehrheit der Mitglieder der Gesellschaftsorgane zu bestimmen, auf vertraglicher Grundlage berechtigt sind, einen beherrschenden Einfluss auf ein Unternehmen auszuüben, oder die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte ausüben können.

Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a. Der Gesamtumsatz der Betriebsstätten hat in den letzten zwei Steuerjahren das Doppelte des vom Stammhaus erwirtschafteten Umsatzes nicht überschritten.
- b. Das Unternehmen war innerhalb der letzten beiden Steuerjahre im Stammhausstaat ansässig.
- c. Die in Art 2 Abs 1 lit d HOT-RL genannten Voraussetzungen der Qualifikation als KMU waren in den letzten beiden Steuerjahren erfüllt.

Entscheidet sich ein Stammhaus für die Anwendung der HOT-RL, ist dieses System der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung auf alle Betriebsstätten anzuwenden, die innerhalb der EU gelegen sind. Für neu etablierte Betriebsstätten gelten die Regelungen ab ihrer Gründung (Art 4 Abs 2 HOT-RL). Sofern ein Stammhaus Einkünfte aus der Schifffahrt bezieht, die im Stammhausstaat einer Tonnagebesteuerung unterliegen, wäre die Anwendung der HOT-RL ausgeschlossen (Art 5 HOT-RL).

Das Stammhaus muss die Ausübung des Wahlrechts zur Anwendung dieses Besteuerungssystems der sogenannten „*filing authority*“ – das ist gemäß Art 3 Abs 7 HOT-RL die für das KMU im Stammhausstaat zuständige Behörde – zusammen mit den Namen der Betriebsstättenstaaten spätestens drei Monate vor Ende jenes Steuerjahres mitteilen, das dem Jahr vorausgeht, in dem die Regelungen angewandt werden sollen (Art 6 Abs 1 HOT-RL). Innerhalb von zwei Monaten hat die zuständige Behörde dem KMU die Anwendbarkeit der Regelungen zu bestätigen (Art 6 Abs 2 HOT-RL). Gegen einen abweisenden Bescheid soll ein Rechtsmittel zulässig sein. Innerhalb von zwei Monaten sind auch die betroffenen Mitgliedstaaten darüber zu informieren, dass das steuerliche Betriebsstättenergebnis des Unternehmens für das Folgejahr nach den im Stammhausstaat geltenden Gewinnermittlungsvorschriften berechnet wird. Der Betriebsstättenstaat hat der zuständigen Behörde des Stammhausstaates den auf das Betriebsstättenergebnis („*taxable result of the permanent establishment*“ iSd Art 3 Abs 6 HOT-RL) anzuwendenden Steuersatz im Wege des automatischen Informationsaustauschs gemäß Art 8a e EU-Amtshilferichtlinie<sup>28)</sup> bekanntzugeben. Der Betriebsstättenstaat kann der Entscheidung der zuständigen Behörde des Stammhausstaates auf Anwendung der HOT-RL widersprechen (Art 13 HOT-RL). Ungeachtet dessen ist das KMU nicht daran gehindert, mit der Anwendung dieses Besteuerungssystems zu beginnen. Stellt das zuständige Finanzamt fest, dass die Anwendungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind, ist das Stammhaus des KMU innerhalb von zwei Monaten nach Beantragung darüber zu informieren. Gegen die Entscheidung kann ein Rechtsmittel, das nach innerstaatlichem Recht des Stammhausstaates zu führen ist, ergriffen werden (Art 6 Abs 3 HOT-RL). Stellt ein Mitgliedstaat den Bestand einer Betriebsstätte fest, ist die zuständige Behörde des Stammhausstaates darüber zu informieren, die ihrerseits den Betriebsstättenstaat über die Anwendung von HOT auf die (neue) Betriebsstätte in Kenntnis setzen muss (Art 6 Abs 4 HOT-RL).

#### **4. Zeitliche Bindungswirkung der Option**

Die einmal vom Stammhaus ausgeübte und von der zuständigen Behörde bestätigte Option ist über einen *Zeitraum von fünf Steuerjahren beizubehalten* (Art 7 Abs 1 HOT-RL). Die Besteuerung nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Stammhausstaates kann vor Ablauf der Fünfjahresfrist beendet werden, wenn das KMU iSd Art 2 Abs 1 HOT-RL seine Ansässigkeit aus dem Stammhausstaat verlegt oder in den letzten beiden Steuerjahren der Gesamtumsatz der Betriebsstätten den Umsatz des Stammhaus-

---

<sup>28)</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI L 64 vom 11. 3. 2011, S 1, in aktueller Fassung.

ses um ein Dreifaches überstiegen hat (Art 8 Abs 1 HOT-RL). In diesem Fall soll die HOT-RL von dem KMU ab dem Steuerjahr nicht mehr anwendbar sein, das jenem folgt, in dem eines der Merkmale erfüllt ist (Art 8 Abs 2 HOT-RL). Die Betriebsstättenstaaten sind durch die „filing authority“ von diesem Umstand vor Ende des Steuerjahres, in dem die Ausschlusskriterien eingetreten sind, zu informieren (Art 8 Abs 3 HOT-RL). Der verpflichtende Austritt aus dem System soll Steuerpflichtigen vor potenziellen Steuerplanungspraktiken abschrecken, insbesondere von einer gezielten Verlagerung des Stammhauses in ein Niedrigsteuerland.<sup>29)</sup> Sofern die Ansässigkeit des Stammhauses in einen anderen Mitgliedstaat verlagert wird, soll es den KMU freistehen, in dem anderen Mitgliedstaat die Anwendung von HOT zu beantragen.

KMU können das Wahlrecht, die HOT-RL anzuwenden, zeitlich uneingeschränkt alle fünf Jahre verlängern, solange die Anwendungsvoraussetzungen dafür erfüllt sind (Art 7 Abs 2 HOT-RL). In diesem Fall hat das Stammhaus die im Stammhausstaat zuständige Behörde zumindest sechs Monate vor Ablauf des fünften Jahres von der beabsichtigten Verlängerung zu informieren und die Betriebsstättenstaaten zu nennen (Art 9 Abs 1 HOT-RL). Nach Prüfung der Voraussetzungen hat die zuständige Behörde innerhalb von zwei Monaten die neuerliche Anwendung der HOT-RL zu bestätigen oder (mit Begründung) abzulehnen und innerhalb von vier Monaten die Betriebsstättenstaaten darüber zu informieren. Eine Verlängerung soll allerdings ausgeschlossen sein, wenn innerhalb des Fünfjahreszeitraums, in dem die HOT-RL angewandt worden ist, eines der folgenden Ereignisse eingetreten ist (Art 10 HOT-RL):

- a. In zwei gesondert zu beurteilenden Geschäftsjahren hat der Gesamtumsatz der Betriebsstätten den Umsatz des Stammhauses um das Doppelte überschritten.
- b. Das KMU hat innerhalb oder außerhalb der EU eine oder mehrere Tochtergesellschaften gegründet.
- c. Die Qualifikation als Kleinstunternehmen, als kleines oder mittleres Unternehmen iSd Art 2 Abs 1 lit d HOT-RL ist innerhalb von zwei aufeinanderfolgenden Steuerjahren nicht erfüllt worden.

Während sich BEFIT in erster Linie an große, in der EU tätige Unternehmensgruppen richtet, soll die HOT-RL die steuerliche Gewinnermittlung für innerhalb der EU tätige KMU vereinfachen. Wenn im Zuge der Expansion die Voraussetzungen für die Anwendung der HOT-RL nicht mehr erfüllt werden, besteht für das Unternehmen die Möglichkeit, BEFIT anzuwenden. Insoweit ergänzen sich die beiden Richtlinienansätze.

## 5. Steuererklärungen, Veranlagung und Koordination zwischen den Behörden

Zentrales Element der HOT-RL ist es, KMU mit Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten zu ermöglichen, eine einzige Steuererklärung („head office tax return“) bei der im Stammhausstaat für das Unternehmen zuständigen Behörde abzugeben (Art 11 Abs 1 HOT-RL). Zu erklären ist darin ua die auf das Ergebnis des Stammhauses entfallende Steuerschuld und jene, die auf die einzelnen Betriebsstätten entfällt, unter Anwendung des nationalen Steuersatzes des jeweiligen Betriebsstättenstaates auf das nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Stammhauses ermittelte Ergebnis (Art 11 Abs 2 f HOT-RL). Soweit keine gesonderte Betriebsstättenbuchführung vorhanden ist, sind der Steuererklärung Informationen über die den Betriebsstätten zuzuordnenden Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten, Gewinne oder Verluste beizufügen (Art 11 Abs 3 HOT-RL).

Die zuständige Behörde des Stammhausstaates hat Bescheide über die Steuerfestsetzung des Stammhauses („tax assessment notice“) und vorläufige Bescheide für Be-

<sup>29)</sup> Europäische Kommission, Fragen und Antworten zur Einrichtung eines hauptsitzbasierten Steuersystems für KMU (12. 9. 2022).



etriebsstätten („*draft tax assessment notice*“) zu erlassen (Art 11 Abs 4 HOT-RL) und den Betriebsstättenstaaten die in Art 11 Abs 5 HOT-RL genannten Informationen im Wege des automatischen Informationsaustauschs iSd Art 8ae EU-Amtshilferichtlinie zu übermitteln. Innerhalb von zwei Monaten müssen die Betriebsstättenstaaten dem Stammhausstaat bekanntgeben, ob die Bescheide akzeptiert oder zurückgewiesen werden (Art 11 Abs 6 HOT-RL). Akzeptiert der jeweilige Betriebsstättenstaat die Bescheide oder erfolgt keine Reaktion, erwachsen die vorläufigen Bescheide in Rechtskraft und können durch Rechtsmittel bekämpft werden, die nach nationalem Recht des Stammhausstaates einzubringen sind (Art 11 Abs 7 HOT-RL). Soweit der Betriebsstättenstaat einen vorläufigen Bescheid nicht anerkennt, kann er diesen auf Basis der im konkret anzuwendenden DBA enthaltenen Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne korrigieren. Nach entsprechender Mitteilung ist von der für das Stammhaus zuständigen Behörde ein neuer Bescheid zu erlassen, wogegen das KMU in seinem Stammhausstaat ein Rechtsmittel ergreifen kann.

Bilaterale Konflikte über die Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Stammhaus und ihren Betriebsstätten sollen auf Grundlage der EU-Streitbeilegungsrichtlinie<sup>30)</sup> geführt werden (Art 11 Abs 8 HOT-RL). Falls der Betriebsstättenstaat die Abzugsfähigkeit der einer Betriebsstätte zuzuordnenden Lohn- und Gehaltsaufwendungen von deren steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Erfassung in diesem Staat abhängig macht, im Stammhausstaat jedoch keine korrespondierende Regelung besteht, sollen die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen zur Beseitigung solcher Diskrepanzen ergreifen (Art 11 Abs 9 HOT-RL).

Das Stammhaus hat sowohl seine eigene Steuerschuld als auch jene seiner Betriebsstätten im Stammhausstaat zu entrichten (Art 12 Abs 1 HOT-RL). Die „*filing authority*“ – also die im Stammhausstaat zuständige Behörde – hat die auf das Stammhaus und auf die Betriebsstätten entfallenden Steuern unter Anwendung des in den Betriebsstättenstaaten geltenden Steuersatzes zu erheben und hat den Betriebsstättenanteil an die Betriebsstättenstaaten zu überweisen (Art 12 Abs 2 HOT-RL). Die iZm der grenzüberschreitenden Überweisung zwischen den Mitgliedstaaten notwendigen Vereinbarungen sind von der Kommission auf Grundlage der in Art 15 HOT-RL vorgesehenen Regelungen festzulegen (Art 12 Abs 3 HOT-RL).

## **6. Betriebsprüfungen, Rechtsmittel und Streitbeilegung**

Die innerstaatlichen Regelungen der Mitgliedstaaten zu steuerlichen Betriebsprüfungen, das Rechtsmittelverfahren oder Streitbeilegungsmechanismen (zB Verständigungs- und Schiedsverfahren), die innerhalb der EU zur Verfügung stehen oder in bilateralen DBA vorgesehen sind, werden durch den Richtlinienvorschlag nicht berührt (Art 13 Abs 1 HOT-RL). Die Steuerbehörden des Betriebsstättenstaates können vom Stammhausstaat die Durchführung einer gemeinsamen Betriebsprüfung nach Maßgabe der EU-Amtshilferichtlinie verlangen, um die Ermittlung der steuerlichen Betriebsstättenergebnisse entsprechend den Gewinnermittlungsvorschriften des Stammhausstaates, die Aufteilung der Einkünfte zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und/oder den auf den Betriebsstättengewinn angewandten Steuersatz zu überprüfen (Art 13 Abs 2 HOT-RL).

## **III. Änderung der EU-Amtshilferichtlinie**

Durch eine Ergänzung der EU-Amtshilferichtlinie um Art 8ae EU-Amtshilferichtlinie (Art 14 HOT-RL) soll der iZm einer Umsetzung des neuen Besteuerungssystems für KMU notwendige verpflichtende automatische Informationsaustausch geregelt wer-

---

<sup>30)</sup> Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. 2. 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABI L 265 vom 14. 10. 2017, S 1.

den. Gemäß Art 8ae Abs 4 EU-Amtshilferichtlinie haben die Mitgliedstaaten die folgenden Informationen miteinander auszutauschen:

- Steuererklärung des Stammhauses („*head office taxation tax return*“; gemäß Art 3 Abs 8 HOT-RL ist das die Steuererklärung, die ein KMU iSd Art 2 Abs 1 HOT-RL abzugeben hat, worin das steuerliche Ergebnisse des Stammhauses und jene der in den Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten enthalten ist, berechnet nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Stammhauses);
- Kopien des Jahresabschlusses und anderer relevanter Dokumente, die nach dem Recht des Stammhausstaates erforderlich sind;
- vorläufige Bescheide für die jeweiligen Betriebsstätten;
- andere Informationen, soweit diese erforderlich sind, um zusätzliche nationale oder regionale einkommensabhängige oder -unabhängige Steuern oder Zuschläge erheben zu können oder andere aus steuerlicher Sicht des Stammhausstaates damit in Zusammenhang stehende Informationen. Die folgende Tabelle enthält die für diesen Informationsaustausch einzuhaltenden Fristen:

EU-Amtshilferichtlinie	meldepflichtiges Ereignis	Frist
Art 8ae Abs 1	Information des Betriebsstättenstaates durch den Stammhausstaat über die Ausübung der Option durch das KMU	innerhalb von zwei Monaten nach Antrag des KMU
Art 8ae Abs 2	Bekanntgabe des im Betriebsstättenstaat anzuwendenden Steuersatzes an die zuständige Behörde des Stammhausstaates	innerhalb von drei Monaten nach HOT-Genehmigung durch den Stammhausstaat
Art 8ae Abs 5	Information des Betriebsstättenstaates über den vom Stammhausstaat ausgestellten vorläufigen Bescheid	unverzüglich, jedoch nicht später als einen Monat nach Erlass des Bescheides
Art 8ae Abs 6	Information des Betriebsstättenstaates an den Stammhausstaat über die Änderung des vorläufigen Bescheides betreffend die Zuordnung der Einkünfte zu der Betriebsstätte auf DBA-rechtlicher Grundlage	innerhalb eines Monats nach Ausstellung des vorläufigen Bescheides, Neuberechnung des Betriebstättenergebnisses, Ausstellung eines neuen Bescheides und Steuereinhebung

Um eine funktionierende Kommunikation zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten sicherzustellen, sind von der Kommission die dazu notwendigen „*practical arrangements*“ festzulegen, indem ua der Informationsaustausch unter Nutzung des „*EU Common Communication Network*“ (CCN) standardisiert werden soll (Art 8ae Abs 7 EU-Amtshilferichtlinie).

#### IV. Bewertung des Richtlinienvorschlags

Es steht außer Zweifel, dass grenzüberschreitende Tätigkeiten von KMU aufgrund der fehlenden Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU im Verhältnis zu größeren Unternehmen überproportionale steuerliche Befolgungskosten verursachen, die deren Expansion behindern und – insbesondere im Vergleich zu rein national tätigen Unternehmen – deren Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigen. Die Kom-

mission geht in ihrer Folgenabschätzung davon aus, dass durch die Einführung eines „*head office tax system*“ in der EU die steuerlichen Befolgungskosten für KMU in einer Bandbreite zwischen 1,3 Mrd Euro (16 %) und 3,4 Mrd Euro (32 %) reduziert werden könnten, was 5 % bzw 10 % der bislang rein national tätigen Unternehmen dazu bewegen könnte, innerhalb der EU zu expandieren, mit positiven Auswirkungen auf das Bruttoinlandsprodukt und das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten.<sup>31)</sup> Mit dieser Initiative betritt die Kommission Neuland, indem nur ein Mitgliedstaat als One-Stop-Shop agieren soll, der die Gewinnermittlung für Stammhaus und deren Betriebsstätten nach nationalem Recht vornimmt und sich zentral mit den Steuererklärungen des KMU und ihren in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten auseinandersetzt.

Die HOT-RL stützt sich – wie bei Richtlinienvorschlägen im Bereich der direkten Steuern üblich – auf Art 115 AEUV, wonach der Rat unbeschadet des Art 114 AEUV gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen kann, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Die Kommission geht davon aus, dass der Richtlinienvorschlag weder gegen das in Art 5 Abs 3 AEUV verankerte Subsidiaritätsprinzip noch gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt.<sup>32)</sup> Gemäß Art 19 HOT-RL wird die Kommission fünf Jahre nach deren Anwendungsbeginn die Richtlinie überprüfen und bewerten und das Europäische Parlament und den Rat über deren Wirksamkeit informieren.

Auf den ersten Blick wirkt der Vorstoß der Kommission, die Gewinne der in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten eines in Österreich ansässigen KMU nur noch auf Grundlage der vertrauten Gewinnermittlungsvorschriften des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts vornehmen zu müssen und nur noch in einem einzigen Staat eine einzige Steuererklärung („*head office tax return*“) für alle in der EU gelegenen Betriebsstätten abgeben zu müssen, bestechend. Die Notwendigkeit, sich mit ausländischen Steuerrechtsordnungen zu beschäftigen, hätte damit ein Ende, und die bei Zuwiderhandelnden pönalisierenden Schätzungen des Betriebsstättengewinns würden der Vergangenheit angehören.

Allerdings regelt der Richtlinienvorschlag nur den Modus der Gewinnermittlung, die bisher nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der Betriebsstättenstaaten vorgenommen werden musste.<sup>33)</sup> Die Frage, welcher Gewinnanteil dem Stammhaus und welcher den Betriebsstättenstaaten zuzuordnen ist, muss jedoch nach wie vor bilateral entsprechend den Bestimmungen der zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA beurteilt werden. Grundlage dafür ist die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne, die in der Fassung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) vor dem Update 2010 (die derzeit noch in allen österreichischen DBA enthalten ist), regelt, dass Gewinne eines Unternehmens nur insoweit im Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen, als sie dieser Betriebsstätte zugeordnet werden können. Enthält ein DBA eine dem Art 7 OECD-MA idF seit dem Update 2010 entsprechende Verteilungsnorm, soll der Betriebsstätte jener Anteil am Gewinn des Gesamtunternehmens zustehen, der einem unabhängigen Unternehmen, das eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, zuzurechnen wäre, wobei die von den einzelnen Unternehmensteilen ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und die

---

<sup>31)</sup> *European Commission*, Commission Staff Working Document, Executive Summary of the Impact Assessment Report, Accompanying the document Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for small and medium-sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU, SWD(2023) 303 final (12. 9. 2023).

<sup>32)</sup> *European Commission*, COM(2023) 528 final, Explanatory Memorandum, 3 f.

<sup>33)</sup> Rz 33 EStR; VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051.

übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind. Trotz der vorhandenen Materialien zur Auslegung dieses eingeschränkten bzw. uneingeschränkten abkommensrechtlichen Fremdverhaltensgrundsatzes, zB dem Kommentar zum OECD-MA, dem Betriebsstättenbericht der OECD<sup>34)</sup> oder den OECD-VPL, zählt die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung zu den strittigsten Themen des internationalen Steuerrechts und steht an oberster Stelle bilateraler Verständigungsverfahren. Daran wird auch HOT nichts ändern.

Die Kommission geht davon aus, dass KMU in der Anfangsphase ihrer Expansion überwiegend in Form von Betriebsstätten grenzüberschreitend tätig sind, ohne in anderen Mitgliedstaaten selbständige Tochtergesellschaften zu gründen, und schränkt die Anwendung der HOT-RL auf jene Unternehmen ein, die in- oder außerhalb der EU ausschließlich durch Betriebsstätten tätig sind. Die Praxis zeigt aber, dass selbst KMU in der Anfangsphase ihrer Internationalisierung im Ausland häufig durch Tochtergesellschaften tätig werden, sei es aus Gründen des erleichterten Außenauftritts, durch sichtbare Marktpräsenz, aus arbeitsrechtlichen Gründen oder nicht zuletzt aufgrund des Umstands, dass die steuerliche Ergebnisabgrenzung auf Grundlage der zwischen verbundenen Unternehmen möglichen – zu fremdüblichen Preisen abgeschlossenen – Rechtsgeschäfte leichter fällt als das nur aus steuerlicher Sicht notwendige Herausschälen von Betriebsstättengewinnen aus der Einkommensermittlung des Stammhauses. Die von der Kommission ursprünglich als „Option 2“ in Erwägung gezogene Anwendung des vereinfachten Besteuerungssystems auf KMU mit Betriebsstätten und Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten wurde von der Kommission nicht weiterverfolgt.<sup>35)</sup>

Nach Vorliegen der letzten Übersetzung des Richtlinienentwurfs wird ein achtwöchiges Konsultationsverfahren eröffnet, im Rahmen dessen die interessierte Öffentlichkeit zu dem Richtlinienentwurf Stellung nehmen kann. Auch das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuss werden ihren (unverbindlichen) Kommentar dazu abgeben, der zu Anpassungen des Vorschlags führen kann. Nach den Vorstellungen der Kommission soll die Richtlinie – ebenso wie die Verrechnungspreisrichtlinie – 20 Tage nach Veröffentlichung im Amtsblatt der EU (ABl) in Kraft treten, bis 31. 12. 2025 von den Mitgliedstaaten umgesetzt und schon ab 1. 1. 2026 angewandt werden (Art 20 HOT-RL). BEFIT soll erst am 1. 7. 2028 in Kraft treten. Da die HOT-RL BEFIT ergänzt, ist unverständlich, warum der Wirksamkeitsbeginn der beiden Richtlinienvorschläge nicht gleichgezogen worden ist.

Ob es gelingen wird, im Rat die für die Verabschiedung der Richtlinie in Art 115 AEUV vorgesehene Einstimmigkeit zu erwirken und sich die als Voraussetzung für die Anwendung der HOT-RL notwendige „voluntary mutual recognition and acceptance of tax rules by EU Member States“<sup>36)</sup> tatsächlich durchsetzt, bleibt offen. Die Mitgliedstaaten werden jedenfalls prüfen, welche Auswirkungen die Anerkennung der Gewinnermittlungsvorschriften eines anderen Mitgliedstaates auf das eigene Steueraufkommen haben wird, insbesondere wenn diese im Stammhausstaat „großzügiger“ sind. Erfahrungen mit anderen Richtlinienvorschlägen im Bereich der Unternehmensbesteuerung zeigen, dass deren einstimmige Verabschiedung im Rat angesichts der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten politisch sensibel ist, von außersteuerlichen Erwägungen beeinflusst sein kann und von Mitgliedstaaten deshalb – auch angesichts der Europawahl 2024 – verzögert werden könnte. Erste Reaktionen der Mitgliedstaaten lassen schon erkennen, dass Bedenken in Bezug auf den Vereinfachungseffekt und die Machbarkeit der von der Kommission vorgeschlagenen Regelungen bestehen.<sup>37)</sup>

<sup>34)</sup> OECD, Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010 (22. 7. 2010).

<sup>35)</sup> European Commission, COM(2023) 528 final, Explanatory Memorandum, 5.

<sup>36)</sup> European Commission, COM(2023) 528 final, Explanatory Memorandum, 5.

<sup>37)</sup> Geberth, Neuer Vorstoß der Europäischen Kommission zur Einführung einer einheitlichen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, DStR-Aktuell 2023, 191 (191).