

Prof. Dr. Stefan Bendlinger, StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH/  
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) • Linz/JKU Linz

**RuSt 2016**

20. Jahresforum für Recht und Steuern

## RuSt 2016: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

» RdW 2016/578

Auf der „RuSt 2016“, dem 20. Jahresforum für Recht und Steuern, fand wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops wurden – ua – Schwerpunkte auf die Anti-BEPS-Richtlinie und sonstige aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (zB Betriebsstätten und Gewinnzuordnung, automatischer Informationsaustausch, Beihilfenrecht) gelegt. Darüber hinaus wurden verschiedene Fallstudien zu aktuellen Fragen des internationalen Steuerrechts (zB Quellensteuerkonflikte, Arbeitskräfteüberlassung) präsentiert und natürlich die aktuellen „Highlights“ aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diskutiert.

### 1. BEPS und EU-Maßnahmenpaket

Der „Kampf“ gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist in aller Munde. Vor etwa einem Jahr, am 5. 10. 2015, hat die OECD ihre insgesamt rund 2.000 Seiten umfassenden Abschlussberichte zum großen „Base Erosion and Profit Shifting“ Project (BEPS) abgegeben. Am 15. und 16. 11. 2015 wurde das Maßnahmenpaket der OECD auch von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligt.<sup>1</sup> Das Projekt ist damit in die Implementationsphase eingetreten. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass auch auf Ebene der EU seit Ende 2012 erheblicher Fokus auf Fragen der Steuerhinterziehung und der aggressiven Steuerplanung gelegt wird: Ausgehend vom 2012 veröffentlichten „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“<sup>2</sup> und weiteren Mitteilungen in den nachfolgenden Jahren<sup>3</sup> wurden bspw der automatische Austausch von Finanzinformationen<sup>4</sup> und Infor-

mationen über „Rulings“<sup>5</sup> verabschiedet, die Mutter-Tochter-RL durch Vorschriften im Hinblick auf hybride Finanzinstrumente<sup>6</sup> und einen verpflichtenden Minimalstandard für die Missbrauchsabwehr<sup>7</sup> ergänzt und Empfehlungen zur aggressiven Steuerplanung<sup>8</sup> abgegeben. Darüber hinaus setzt die Kommission in der jüngeren Vergangenheit ganz aktiv das Beihilferecht gem Art 107 f AEUV ein, um begünstigende nationale Steuervorschriften und „Rulings“ der Mitgliedstaaten vor den Vorhang zu zeren.<sup>9</sup> In diese breiteren Überlegungen bettet sich auch die 2015 von der Kommission vorgelegte Mitteilung „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“<sup>10</sup> ein, die ua einen „Relaunch“ der bereits 2011<sup>11</sup> vorgeschlagenen und nunmehr seit mehreren Jahren im Rat diskutierten gemein-

Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 359/1 (16. 12. 2014).

- 1 Siehe die Pressemitteilung „G20 leaders endorse OECD measures to crack down on tax loopholes, reaffirm its role in ensuring strong, sustainable and inclusive growth“, abrufbar unter <http://www.oecd.org>.
- 2 Mitteilung der Kommission „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM(2012)722 (6. 12. 2012). Für einen Überblick siehe Kofler, Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, IFF Forum für Steuerrecht 2015, 44 (44 ff), und zB auch Leitgeb, Zwischenbilanz zum Aktionsplan der Kommission zur Verbesserung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, SWI 2014, 264 (264 ff).
- 3 Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136 (18. 3. 2015); Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, COM(2015)302 (17. 6. 2015).
- 4 Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen

- 5 Eingeführt durch die Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 332/1 (18. 12. 2015). Siehe vorgehend zB auch die Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136, 5, und aus dem Schrifttum zB Grotherr, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1. 1. 2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff).
- 6 Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219/40 (25. 7. 2014).
- 7 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 21/1 (28. 1. 2015).
- 8 Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD(2012)403 final (6. 12. 2012); dazu ausführlich und kritisch Lang, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).
- 9 Siehe insb Tz 169 ff der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs 1 AEUV, ABl C 262/1 (19. 7. 2016), und DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings (3. 6. 2016).
- 10 Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“, KOM(2015)302 (17. 6. 2015); siehe auch den Annex zur Mitteilung SWD(2015)121 sowie die Fragen-/Antwortliste über die Neuauflage der GKKB, MEMO/15/5174 (17. 6. 2015), und das Factsheet „Fragen und Antworten zum Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“, MEMO/15/5175 (17. 6. 2015).
- 11 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011)121 endg.

samen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) noch für das heurige Jahr ankündigt.

Der vorläufige Höhepunkt dieser – vielfach mit dem OECD BEPS-Projekt verflochtenen<sup>12</sup> – EU-Entwicklungen wurde mit dem von der Kommission am 28. 1. 2016 vorgestellten „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung“ erreicht, das weit über die von den Mitgliedstaaten (und auch Österreich) im Rahmen des OECD BEPS-Projektes eingegangenen politischen Verpflichtungen hinausgeht. Das Maßnahmenpaket („Anti Tax Avoidance Package“) enthält zunächst eine allgemeine Mitteilung („Chapeau“-Mitteilung),<sup>13</sup> die den politischen, wirtschaftlichen und internationalen Hintergrund des Maßnahmenpakets zur Bekämpfung von Steuervermeidung erläutert und einen Überblick über die verschiedenen Bestandteile gibt:

- Erstens soll durch den Vorschlag einer Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken („Anti-BEPS-Richtlinie“) und eine Empfehlung zu Doppelbesteuerungsabkommen<sup>14</sup> ein Mindeststandard zum Schutz gegen Steuervermeidung im Unternehmensbereich auf EU-Ebene eingeführt werden. Der Vorschlag der Anti-BEPS-Richtlinie wurde im Rat rasch diskutiert, in modifizierter Form bereits am 17. 6. 2016 politisch angenommen und schon im Juli 2016 im ABl veröffentlicht;<sup>16</sup> ihre Regelungen sind grundsätzlich bis 2019 von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen.
- Zweitens soll durch den Vorschlag einer Änderung der AmtshilfeRL erreicht werden, dass einerseits die Mitgliedstaaten die Muttergesellschaften gewisser multinationaler Unternehmensgruppen dazu verpflichten, eine länderspezifische Verrechnungspreisberichterstattung („Country-by-Country“-Report) zu erstellen, andererseits diese Informationen zwischen den Mitgliedstaaten automatisch ausgetauscht werden.<sup>17</sup> Mit dieser Initiative soll eine gewisse Einheitlichkeit bei der Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 in der EU erreicht werden.<sup>18</sup> Der Kommissionsvorschlag wurde äußerst rasch vom

Rat angenommen; die entsprechende Änderung der Amtshilfe wurde im Juni 2016 im ABl veröffentlicht<sup>19</sup> und ist ab 2017 anwendbar (in Österreich bereits durch das VerrechnungspreisdokumentationsG<sup>20</sup> umgesetzt).

- Drittens wird in einer Mitteilung die externe Strategie der EU zur Zusammenarbeit mit Drittstaaten bezüglich verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich dargelegt;<sup>21</sup> sie beschreibt zB auch den Ansatz für die Erstellung einer gemeinsamen „Schwarzen Liste“ von Drittstaaten für Steuerzwecke, an deren Erstellung gegenwärtig intensiv gearbeitet wird.<sup>22</sup>
- Der Kommissionsvorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie steht sowohl im Kontext des G20/OECD BEPS-Projekts als auch der Arbeiten an der europäischen „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ („GKKB“ bzw. – in der englischen Abkürzung – „CCCTB“) sowie dem Aktionsplan der Kommission zur Körperschaftsbesteuerung.<sup>24</sup> Er greift dabei auch die Überlegung der Luxemburgischen Ratspräsidentenschaft auf, BEPS-relevante Themen der GKKB in einer eigenständigen Richtlinie zu regeln,<sup>25</sup> und kommt der Entschließung des Europäischen Parlaments zur aggressiven Steuerplanung

<sup>12</sup> Siehe dazu die Übersicht im Anhang zu diesem Beitrag.

<sup>13</sup> Mitteilung der Kommission „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU“, COM(2016)23 final (28. 1. 2016), begleitet von einem Commission Staff Working Document (SWD(2016) 6/2) und einer „Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators“ (Taxation Paper No 61, 2015).

<sup>14</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (28. 1. 2016).

<sup>15</sup> Empfehlung der Kommission vom 28. 1. 2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final (28. 1. 2016).

<sup>16</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 (19. 7. 2016).

<sup>17</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, COM(2016)25 final (28. 1. 2016).

<sup>18</sup> Dies ist übrigens die vierte massive Ausdehnung des Informationsaustausches in der EU: So wurde durch eine Richtlinienänderung im Jahr 2011 für gewisse Einkünftekategorien (zB Aufsichtsratsvergütungen, Ruhegehälter und Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) ein – wenngleich bedingter – automatischer Informationsaustausch vorgesehen (Richtlinie 2011/16/

EU, ABl L 64/1 [11. 3. 2011], in Österreich umgesetzt durch die Verordnung BGBl II 2014/380), der sodann – verpflichtend – auf alle Finanzinformationen (zB Dividenden, Zinsen, Kontostände; Richtlinie 2014/107/EU, ABl L 359/1 [16. 12. 2014], in Österreich umgesetzt durch das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz BGBl I 2015/116) und schließlich auf Vorabauskünfte („Rulings“; Richtlinie [EU] 2015/2376, ABl L 332/1 [18. 12. 2015]) ausgedehnt wurde (in Österreich umgesetzt im Rahmen des EU-AbgÄG 2016 BGBl I 2016/77).

<sup>19</sup> Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 146/8 (3. 6. 2016).

<sup>20</sup> BGBl I 2016/77.

<sup>21</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24 (28. 1. 2016). Siehe vorgehend bereits die Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012)8805 (begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD[2012]403) und die Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302 (17. 6. 2015) 14 f und Anhang (Kompilation einer EU-Liste auf Basis der schwarzen Listen der Mitgliedstaaten).

<sup>22</sup> Siehe zB die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 (5. 7. 2016) 8 f, und für weitere Details zur geplanten EU-Liste und zur Methodologie siehe [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list). Siehe aus dem Schrifttum zB Pagels, Schwarze Listen im internationalen Steuerwettbewerb, SWI 2016, 256 (256 ff).

<sup>23</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011) 121 final (16. 3. 2011).

<sup>24</sup> Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte“, COM(2015)302 (17. 6. 2015).

<sup>25</sup> Siehe die Darlegung des seinerzeitigen Verhandlungsstandes im Rat in Doc 14509/15 FISC 169 ECOFIN 916 (1. 12. 2015), den Richtlinientextvorschlag in Doc 14544/15 FISC 171 (2. 12. 2015), die Erläuterungen in Doc 14544/15 ADD 1 FISC 171 (2. 12. 2015).

nach.<sup>26</sup> Die letztlich vom Rat verabschiedete „Anti-BEPS-Richtlinie“ beinhaltet fünf rechtlich verpflichtende Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung von Körperschaften:<sup>27</sup>

- Eine „Zinsschranke“, die die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands grundsätzlich mit 30 % der Erträge des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) deckelt („Fixed Ratio Rule“; Art 4), den Mitgliedstaaten aber eine Reihe von Optionen einräumt, Ausnahmen vom Abzugsverbot vorzusehen (zB Freigrenze, Eigenkapitalescape, „Group Ratio Rule“).<sup>28</sup>
- Eine umfassende „Wegzugsbesteuerung“ für die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die Verlegung von Betriebsstätten und Sitzverlegungen mit der – offenbar an *DMC*<sup>29</sup> und *Verder LabTec*<sup>30</sup> orientierten – Möglichkeit, im EU- und EWR-Raum bei bestehender Vollstreckungshilfe die Zahlung auf zumindest fünf jährliche Raten aufzuteilen (Art 5); umgekehrt sieht die Richtlinie aber auch eine Aufwertung auf den Marktwert im Zuzugsstaat vor.
- Eine generelle Anti-Missbrauchsbestimmung, die Gestaltungen die Anerkennung versagt, deren wesentlicher Zweck im Erlangen eines steuerlichen Vorteils besteht, der Ziel oder Zweck der ansonsten geltenden Steuerbestimmungen zuwiderläuft, sofern „sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“ (Art 6).
- Ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime („Controlled Foreign Company“- bzw CFC-Regeln; Art 6 und 7), wobei für Tochtergesellschaften im EU- und EWR-Raum – wohl in Anlehnung an die grundfreiheitsrechtlichen Anforderungen in *Cadbury Schweppes*<sup>31</sup> – gewisse Einschränkungen vorgesehen sind.
- Eine „Anti-Hybridregelung“, wodurch der doppelte Abzug von Ausgaben oder der Abzug ohne korrespondierende steuerliche Erfassung der Erträge verhindert werden soll (Art 9).

Die Bestimmungen der Richtlinie sind grundsätzlich bis 31. 12. 2018 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen und ab dem 1. 1. 2019 anzuwenden (Art 11 Abs 1). Ausnahmen bestehen, insb die Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung (ab

dem 1. 1. 2020; Art 11 Abs 5) und hinsichtlich der Zinsschranke in jenen Fällen, in denen „nationale gezielte Vorschriften zur Verhütung von BEPS“ bestehen, „die gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach dieser Richtlinie“ (Art 11 Abs 6); diesfalls dürfen die gezielten Vorschriften bis zu einer Einigung auf OECD-Ebene bzw spätestens bis 1. 1. 2024 angewendet werden. Das österreichische Abzugsverbot für Zinszahlungen an niedrig besteuerte Konzernunternehmen gem § 12 Abs 1 Z 10 KStG erfüllt uE diese Voraussetzungen und kann daher vorerst und bis längstens 1. 1. 2024 beibehalten werden.<sup>32</sup> Für Österreich wird die Umsetzung der Richtlinie aber wohl insgesamt zu einem gewissen „Umdenkbedarf“ führen, wurden doch etwa in der Vergangenheit zB Hinzurechnungsbesteuerungsregeln<sup>33</sup> oder eine Zinsschranke<sup>34</sup> auch steuerpolitisch als wenig sinnvoll erachtet.

Allerdings wirft die Anti-BEPS-Richtlinie nicht nur Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten auf, sondern geht aus politischer Sicht auch deutlich über das G20/OECD BEPS-Projekt hinaus: So wurde zB in dessen Rahmen weder die Wegzugsbesteuerung noch eine generelle Anti-Missbrauchsbestimmung diskutiert; die Hinzurechnungsbesteuerung (BEPS Action 3) und die Zinsschranke (BEPS Action 4) wurden wohl behandelt, aber keine politischen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten eingegangen. Überdies sind die Regelungen der Richtlinie allesamt als „Mindestschutzniveau“ ausgestaltet, dh, die Richtlinie „verhindert nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen“ (Art 3). Die Mitgliedstaaten müssen also zwar zumindest die genannten Regelungen umsetzen, können aber – im Rahmen insb der Grundfreiheiten – auch darüber hinausgehen. Dies erscheint wenig überzeugend: Soll nämlich die Richtlinie, wie die Kommission betont, durch einen gemeinsamen Rahmen „eine Fragmentierung des Marktes verhindern und bezüglich der derzeitigen Inkongruenzen und Verzerrungen Abhilfe schaffen“,<sup>35</sup> wird dieses Ziel jedenfalls dann nicht erreicht, wenn es den Mitgliedstaaten weiterhin offensteht, eigene Regelungen vorzusehen und damit die Gefahr der Fragmentierung im Grunde unverändert weiterbesteht.<sup>36</sup> Dies wirft durchaus die Frage auf, ob eine solche Richtlinie zulässigerweise auf die Binnenmarktcompetenz (Art 115 AEUV) gestützt werden kann bzw den Grundsätzen der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit (Art 5 EUV) entspricht.<sup>37</sup>

26 Entschließung des Europäischen Parlaments vom 16. Dezember 2015 mit Empfehlungen an die Kommission zur transparenteren Gestaltung, Koordinierung und Harmonisierung der Politik im Bereich der Körperschaftsteuer in der Union (2015/2010[INL]), P8\_TA(2015)0457.

27 Für erste Analysen siehe zB *Becker/Loose*, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, IStR 2016, 153 (153 ff); *Kahlenberg*, Die Anti-BEPS-Richtlinie als wesentlicher Bestandteil des EU Anti Tax Avoidance Package, SWI 2016, 206 (206 ff); *Eilers/Oppel*, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, 312 (312 ff); *Hafner/Stiastny*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie, SWK 2016, 1162 (1162 ff); *Oppel*, BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 797 (797 ff).

28 Siehe dazu im Detail *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052 (1052 ff), und zum Kommissionsvorschlag bereits *Matkovits/Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsabzugsbeschränkung – Auswirkungen auf Österreich, SWI 2016, 2 (2 ff).

29 EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, EU:C:2014:20.

30 EuGH 21. 5. 2015, C-657/13, *Verder LabTec*, EU:C:2015:331.

31 Siehe zu den grundfreiheitsrechtlichen Anforderungen an ein solches Regime insb EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544; EFTA-GH 9. 7. 2014, E-3/13 und E-20/13, *Fred. Olson*; EuGH 13. 11. 2014, C-112/14, *Kommission/UK*, EU:C:2014:2369.

32 So auch *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052 (1063 f).

33 Zu einem letztlich nicht umgesetzten Entwurf in Österreich siehe die Beiträge in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001).

34 Für eine ausführliche kritische Analyse siehe zB *Mamut/Plansky* „Zinsschranke“ auch für Österreich? ÖStZ 2007/818, 298 (298 ff), und ÖStZ 2007/887, 425 (425 ff).

35 So Punkt 2 der Präambel des Richtlinienvorschlags.

36 Siehe auch *Haslehner*, The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Comments (5. 2. 2016), abrufbar unter *kluwertaxblog.com*.

37 Siehe zur Kritik zB *Oppel*, BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 797 (798 f).



## 2. Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht

Eines der zentralen Vorhaben des BEPS-Projektes ist es, die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten zu verhindern.<sup>38</sup> Neben der Beschränkung der in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen Betriebsstättenausnahmen<sup>39</sup> und einer subjektübergreifenden Betrachtungsweise zur Verhinderung eines Betriebsstätten vermeidenden „Contract Split“<sup>40</sup> bei Bauausführungen und Montagen (Art 5 Abs 3 OECD-MA) stehen vor allem Kommissions-Strukturen im Fokus von BEPS Action 7. Durch den Vorschlag einer Neuformulierung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 OECD-MA soll sichergestellt werden, dass Gewinne dort versteuert werden, wo auch die entsprechende Wertschöpfung geschaffen worden ist. Während die aktuelle Fassung des Art 5 Abs 5 OECD-MA voraussetzt, dass eine Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht gewöhnlich ausübt, soll es nach Art 5 Abs 5 OECD-MA idF BEPS Action 7 für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte ausreichen, dass diese Person eine wesentliche Rolle spielt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen abgeschlossen werden, wenn diese Verträge

- a) im Namen des Unternehmens (= Vertreter) oder
- b) zur Übertragung des Eigentums oder des Rechts zur Nutzung von Wirtschaftsgütern, die das Unternehmen besitzt oder zu nutzen berechtigt ist (= Kommissionär), oder
- c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

geschlossen werden. Der Bestand einer formalen Abschlussvollmacht soll damit für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte nicht mehr entscheidend sein, vielmehr soll die Einbindung des Vertreters (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) genügen.<sup>41</sup>

Während gem Art 5 Abs 6 OECD-MA in derzeitiger Fassung ein Makler, Kommissionär oder ein anderer unabhängiger Vertreter, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, nicht zur Betriebsstätte seines Geschäftsherrn wird, schließt Art 5 Abs 6 OECD-MA idF BEPS Action 7 die Unabhängigkeit aus, wenn eine Person ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder für mehrere eng zusammengehörige Unternehmen tätig ist. Als „eng zusammengehörig“ gilt eine Gesellschaft bei mindestens 50%iger

Verflechtung. Nach dem in BEPS Action 15<sup>42</sup> dargelegten Plan soll die Übernahme der in BEPS Action 7 vorgeschlagenen Änderungen durch ein multilaterales Instrument erfolgen, das kurzfristig – quasi „mit einem Aufwischen“ – die bestehenden DBA an die BEPS-Vorschläge anpassen und langwierige bilaterale DBA-Verhandlungen vermeiden soll. Die OECD hatte vor, das multilaterale Abkommen bis Ende 2016 zur Unterschrift auflegen zu können, realistisch ist aber dessen Finalisierung im ersten Halbjahr 2017. Es ist allerdings nicht zu erwarten, dass die einzelnen Signaturstaaten alle von der OECD vorgeschlagenen DBA-rechtlichen Änderungen akzeptieren werden, sondern vielmehr zu einzelnen Bestimmungen, die nicht in ihre DBA-Politik passen, Vorbehalte anbringen werden.<sup>43</sup> Deshalb wird auch das multilaterale Instrument zwischenstaatliche Vereinbarungen wohl nicht zur Gänze ersetzen können. Wie aus dem BMF zu vernehmen ist, werden die in BEPS Action 7 vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs erstmals in das derzeit neu verhandelten DBA mit Japan Eingang finden.

Die in BEPS Action 7 vorgeschlagenen Änderungen werden durch die Absenkung der Betriebsstättenschwelle zweifellos zur Vervielfachung von Vertreterbetriebsstätten führen und damit zur Notwendigkeit, eine dem „Authorized OECD-Approach“ (AOA) entsprechende Ergebnisabgrenzung vorzunehmen. Deshalb hat die OECD im Juli 2016 einen Public Discussion Draft<sup>44</sup> zur Begutachtung veröffentlicht, der sich spezifischen Fragen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei Parallelbestand einer rechtlich unabhängigen Vertriebsgesellschaft und einer Vertreterbetriebsstätte widmet. Die in den BEPS Actions 8 bis 10 vorgenommenen Änderungsvorschläge im Bereich der Verrechnungspreise wurden dabei berücksichtigt.<sup>45</sup> Anhand von vier Beispielen werden auf Basis einer Funktions- und Sachverhaltsanalyse die relevanten betrieblichen Bereiche Vertrieb, Marketing und Werbung, Warenbewirtschaftung und Forderungsverwaltung im Hinblick auf die damit verbundenen Funktionen, die Zuordnung von Vermögensgegenständen und der damit verbundenen Risiken dem Geschäftsherrn, der Vertriebsgesellschaft bzw der durch die Aktivitäten der Vertriebsgesellschaft für den Geschäftsherrn begründeten Vertreterbetriebsstätte zugeordnet.

## 3. Fallstudien zum Internationalen Steuerrecht

Auf der RuSt 2016 wurde anhand von insgesamt drei deutsch-österreichischen Beispielfällen gezeigt, dass es leider nicht immer gelingt, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies gilt vor allem bei bilateralen Zurechnungskonflikten, wie das bei Gewinnausschüt-

<sup>38</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report („BEPS Action 7“).

<sup>39</sup> *Ban/Niehus/Pestl*, BEPS-Aktionspunkt 7: Auswirkungen auf die unternehmerische Tätigkeit international agierender Unternehmen, DB 2016, 2138 (2136 ff); *Bendlinger*, Hilfsbetriebsstätten in BEPS Action 7, SWI 2016, 188 (188 ff).

<sup>40</sup> *Schmidt-Heß*, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 165 (165 ff).

<sup>41</sup> *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016) 252; *ders*, Die neue Vertreterbetriebsstätte, WT 4/2016, 236 (236 ff); *Waldens/Sprenger*, BEPS 7: Hat der Kommissionär/Handelsvertreter im Konzern ausgedient? DB 2016, 2125 (2125 ff).

<sup>42</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report.

<sup>43</sup> OECD/G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report.

<sup>44</sup> Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, 4 July–5 September 2016. *Bendlinger*, Die „neue Vertreterbetriebsstätte“, IStR 2016 (in Druck).

<sup>45</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Reports.

tungen einer deutschen Kapitalgesellschaft an eine in Österreich ansässige Holdinggesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern der Fall ist. Deutschland verweigert nämlich auf Grundlage des § 50d Abs 3 dEStG die KEST-Entlastung bei Gewinnausschüttungen an reine EU-Holdinggesellschaften und rechnet die Dividenden dem dahinterstehenden Gesellschafter zu,<sup>46</sup> während Österreich die Holdinggesellschaft als Zurechnungssubjekt der Dividenden anerkennt, diese gem § 10 Abs 2 KStG (vorbehaltlich des § 10 Abs 4 bzw § 10 Abs 5 KStG) steuerfrei behandelt und damit keine Anrechnungsmöglichkeit deutscher KEST besteht. Im Rahmen einer „Kulanzlösung“ des BMF wurde in diesem Fall, dessen Ursache ein jeweils im deutschen und österreichischen innerstaatlichen Steuerrecht gelegener Zurechnungskonflikt ist und damit doppelte „Sukzessivbesteuerung“ auslöst (deutsche KEST auf die Ausschüttung der Holding, österreichische KEST auf die Ausschüttung der Holding an die natürliche Person als Gesellschafter), eine Anrechnung der gem Art 10 Abs 2 lit b DBA-Deutschland<sup>47</sup> von Deutschland erhobenen 15%igen KEST auf die österreichische KEST der Folgeausschüttung insoweit zugelassen, als darin mit deutscher KEST vorbelastete deutsche Dividenden enthalten sind.<sup>48</sup>

In einem weiteren Fall, der vom BMF im EAS-Wege<sup>49</sup> beantwortet worden ist, hat Österreich jedoch eine Anrechnung der deutschen KEST verneint. Dabei ging es um die Gewinnausschüttung einer in Österreich ansässigen Muttergesellschaft, die aus deutscher Sicht gem § 50d Abs 3 dEStG nicht zur Entlastung von deutscher KEST berechtigt war, die jedoch ihrerseits von einer österreichischen Privatstiftung gehalten wurde. Wengleich in den Stiftungszuwendungen an den Begünstigten letztlich auch die mit deutscher ESt vorbelasteten Dividenden enthalten waren (indirekte Doppelbelastung), wurde eine Anrechnung der von Deutschland letztlich gem Art 10 Abs 2 lit b DBA-Deutschland auf 15 % reduzierten KEST auf die KEST der Stiftungszuwendung verweigert. Denn in diesem Fall war (aus deutscher Sicht) nicht die natürliche Person die an der deutschen GmbH Beteiligte, sondern eben die Privatstiftung. Aufgrund des Umstandes, dass der „Sekundäreinkünftefluss“ von der österreichischen Muttergesellschaft an die Privatstiftung keine KEST auslöst, könne nach Ansicht des BMF die deutsche KEST auch nicht angerechnet werden.

Auch bei Beteiligung österreichischer Personengesellschaften an deutschen Kapitalgesellschaften verweigert Deutschland eine aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie grundsätzlich gebotene KEST-Entlastung, selbst wenn der hinter der Personengesellschaft

stehende Gesellschafter eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft ist.<sup>50</sup> Begründet wird dies damit, dass gem § 43b Abs 2 dEStG erster Satz eine KEST-Entlastung nur zusteht, wenn eine EU-Muttergesellschaft zum Zeitpunkt des Entstehens der KEST nachweislich zu mindestens 10 % „unmittelbar“ am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Trotz steuerlicher Transparenz von Personengesellschaften würde die Zwischenschaltung einer österreichischen Personengesellschaft keine „unmittelbare“ Beteiligung bewirken, da aus deutscher Sicht dafür die gesellschaftsrechtliche Beziehung und nicht die steuerliche Zuordnung relevant sei. Auch in diesen Fällen bleibt es daher bei der gem Art 10 Abs 2 lit b DBA-Deutschland auf 15 % reduzierten KEST.<sup>51</sup> Zur Frage der Vereinbarkeit der deutschen Rechtslage mit der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU<sup>52</sup> sind in Deutschland Rechtsmittel anhängig.

Im Rahmen der Fallstudien wurde auch die aktuelle Rechtslage zur grenzüberschreitenden Überlassung ausländischer Arbeitskräfte nach Österreich („Inbound“) besprochen, wonach – ausgelöst durch die Rechtsprechung des VwGH<sup>53</sup> – auch bei kurzfristigen Arbeitseinsätzen Österreich das Besteuerungsrecht an den Arbeitslöhnen der überlassenen Arbeitskräfte für sich in Anspruch nimmt.<sup>54</sup> Durch den in Österreich vollzogenen Paradigmenwechsel bei der Qualifikation des DBA-rechtlichen Arbeitgeberbegriffs iSd Art 15 Abs 2 lit b und c OECD-MA<sup>55</sup> kann Doppelbesteuerung ausgelöst werden, wenn der Ansässigkeitsstaat des überlassenen Arbeitnehmers der österreichischen Beurteilung nicht folgt und (in rechtlicher Betrachtungsweise) das überlassende Unternehmen als Arbeitgeber qualifiziert. Fälle doppelter Besteuerung überlassener Arbeitnehmer treten jedoch auch dann auf, wenn der ausländische Überlasser in Österreich die Bezüge seiner Arbeitnehmer keinem freiwilligen Lohnsteuerabzug unterzieht und es bei der vom Vergütungsschuldner gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG iVm § 98 Abs 1 Z 3 EStG zu erhebenden Abzugssteuer belässt. Schuldner dieser Abzugssteuer (für die der österreichische Beschäftiger haf-

**46** Gem § 50d Abs 3 dEStG besteht kein Anspruch auf vollständige oder teilweise Entlastung von deutscher KEST, soweit Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (mittelbare Gesellschafter), und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden WJ erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und in Bezug auf die Erträge für die Einschaltung der ausländischen Mutter- bzw Zwischengesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder die Muttergesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

**47** BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

**48** EAS 3338 vom 24. 9. 2013.

**49** EAS 3359 vom 5. 4. 2016.

**50** EAS 3350 vom 29. 9. 2014.

**51** Im umgekehrten Fall, also bei Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften an steuerlich transparent behandelte deutsche Personengesellschaften mit dahinterstehenden Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern, würde Österreich eine entsprechende Entlastung gewähren, da in Österreich durch das BBG 2009 (BGBl 2009/52) in § 94a Abs 1 Z 1 EStG, der diesbezüglich § 94 Z 2 EStG in aktueller Fassung entspricht, das Unmittelbarkeitserfordernis beseitigt worden ist.

**52** Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl L 345/14 (29. 12. 2011); Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Jänner 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 21/1 (28. 1. 2015); EAS 2630 vom 1. 8. 2005. *Bendlinger/Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie versus § 94a EStG: Quellensteuerfreie Ausschüttungen bei „mittelbarer“ Beteiligung der Muttergesellschaft, ÖStZ 2005, 332 ff; *dies*, BMF zum Umfang der KEST-Befreiung nach § 94a EStG, ÖStZ 2005, 412 ff.

**53** VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

**54** Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 (12. 6. 2014).

**55** *Haas*, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, SWK 2014, 983 (983 ff); *Novosel/Patloch*, Die Arbeitgeberereignischarakter bei grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen, ASoK, 369 (369 ff); *Schmidjell-Dommes*, Neuerungen bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräftegestellung in Österreich, IStR 2014, 762 (762 ff).

tet) ist nicht der Arbeitnehmer, sondern der im Ausland ansässige Überlasser (§ 100 Abs 2 EStG). Vermeidet der Ansässigkeitsstaat der nach Österreich überlassenen Arbeitnehmer Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethoden oder sind innerstaatlich bzw DBA-rechtlich „Subject-to-Tax-Klauseln“ vorgesehen, so kann der ausländische Arbeitnehmer nicht nachweisen, dass die in Österreich erhobene Abzugssteuer (zum Teil) auf die von ihm bezogenen Arbeitslöhne entfällt, weil eben der ausländische Überlasser und nicht sein Arbeitnehmer Steuerschuldner iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG ist, wenngleich aus österreichischer Sicht „wirtschaftlich betrachtet“ der aus dem Ausland nach Österreich überlassene Arbeitnehmer durch den Steuereinbehalt erfasst werden soll (§ 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG).

Legistisch wäre diese Problematik zu lösen, indem Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zur Gänze aus der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen werden, da DBA-rechtlich ohnehin nur der Arbeitnehmer besteuert werden darf, nicht jedoch der ausländische Überlasser. Denn die Überlassung von Arbeitskräften kann als „passive“ Unternehmensleistung nicht dazu führen, dass an dem Ort, an dem die Arbeitskräfte tätig werden, eine Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens begründet wird.<sup>56</sup> Die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ins Inland überlassener Arbeitskräfte könnte zB in § 70 EStG – analog zur Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die als Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen (§ 99 Abs 1 Z 1 EStG) tätig sind – neu geregelt werden, indem die steuerliche Bemessungsgrundlage zB iHv 50 % der Gestellungsvergütung festgeschrieben wird. Das wäre sachgerecht, da sich Gestellungsvergütungen erfahrungsgemäß zur einen Hälfte aus Arbeitslöhnen und zur anderen Hälfte aus Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag zusammensetzen.

#### 4. Highlights aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Wie jedes Jahr wurde auch bei der „RuSt 2016“ den besonders interessanten Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis breiter Raum gewidmet. Besonders hervorzuheben sind hier

- die BMF-Information zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern,<sup>57</sup> die im Gefolge der EuGH-<sup>58</sup> und VwGH-Judikatur<sup>59</sup> die Sicht des BMF darlegt, ob und in welchen Fällen eine Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder zulässig ist bzw Fünfzehntelbeträge weiterlaufen.<sup>60</sup>

- das Erkenntnis des VwGH, dass inländische steuerpflichtige Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder – gegen die Ansicht des BMF<sup>61</sup> – schon nach dem Telos des innerstaatlichen Rechts, aber auch unionsrechtlich aufgrund der EuGH-Entscheidung in *Philips Electronics* nicht nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG von der Berücksichtigung im Rahmen des Gruppenergebnisses ausgeschlossen sind.<sup>62</sup>
- das klare Bekenntnis des VwGH zur „Eröffnungsbilanztheorie“, wonach beim Eintritt eines ausländischen Gruppenmitglieds in eine Gruppe (zur Verlustermittlung) von einer Eröffnungsbilanz mit Buchwerten auszugehen ist, wie sie bei durchgängiger Ermittlung nach österreichischem Steuerrecht bestanden hätten (und nicht von einer bloßen Korrektur ausländischer Buchwerte).<sup>63</sup>
- die Entscheidung des BFG, wonach gegen das mit dem AbgÄG 2014 in § 26c Z 45 KStG angeordnete *Ex-lege*-Ausscheiden von Gruppenmitgliedern in Staaten ohne umfassende Amtshilfe zum 1. 1. 2015 aufgrund der objektiven Unterschiede im Faktischen (Überprüfungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden) keine einen Normprüfungsantrag rechtfertigenden verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden.<sup>64</sup>
- das Erkenntnis des VwGH, wonach der Auftritt einer in den USA ansässigen, im Showgeschäft tätigen natürlichen Person bei einer inländischen Werbeveranstaltung unter Art 17 DBA-USA fällt, sodass eine Rückerstattung der gem § 99 EStG abgeführten Abzugssteuer (unter Hinweis auf § 240 Abs 3 BAO sowie das DBA-USA) nicht zulässig ist.<sup>65</sup>
- die Entscheidungen von VwGH<sup>66</sup> und BFG,<sup>67</sup> wonach bei der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen (Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA) in einen DBA-Staat ein strenger Maßstab anzulegen ist und die Tatsache, dass in Österreich eine Wohnstätte beibehalten wird, wo die Person bisher gelebt hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, dafürspricht, dass die Ansässigkeit in Österreich beibehalten wird.
- die Entscheidung des deutschen BVerfG, wonach das deutsche Verfassungsrecht einem „Treaty Override“ nicht entgegensteht,<sup>68</sup>

*Ebner*, Information des BMF betreffend die Firmenwertabschreibung bei EU-Gruppenmitgliedern, RWZ 2016/49, 210 (210 ff); *Staringer*, Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder: Kein Ende in Sicht, ÖStZ 2016/700, 488 (488 ff).

61 In Rz 1078 KStR 2013.

62 VwGH 16. 9. 2015, 2012/13/0060, ÖStZB 2015/276, 620 = GES 2016, 128 (*Krumböck/Tratlehner*) (vorgehend UFS Wien 19. 4. 2012, RV/1643-W/11); dazu zB *Rzeszut/Riegler*, Inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds als Teil des Gruppenergebnisses, SWK 2015, 1494 (1494 ff).

63 VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0253, ÖStZB 2016/282, 488 (vorgehend UFS 26. 7. 2013, RV/1465-L/10, GES 2014, 89 [*Haslehner*]); dazu bereits *Zorn*, Ermittlung der Auslandsverluste iSd § 9 Abs 6 Z 6 KStG nach österreichischem Recht, RdW 2016/430, 563 (563 ff).

64 BFG 14. 12. 2015, RV/7101973/2015 (keine Revision).

65 VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0266, ÖStZB 2015/220, 547 (vorgehend UFS 20. 8. 2013, RV/2462-W/12); dazu zB *Siller/Zolles*, SWI-Jahrestagung: Werbeauftritt als künstlerische Tätigkeit? SWI 2016, 443 (443 ff); *Bendlinger*, Ist jeder Auftritt eine „Kunst“, ÖStZ 2016, 58 (58 ff). Siehe zuvor bereits VwGH 24. 6. 2009, 2009/15/0090, ÖStZB 2010/7, 16 (zur innerstaatlichen Steuerabzugsverpflichtung).

66 VwGH 25. 11. 2015, 2011/13/0091; 16. 12. 2015, 2013/15/0117.

67 BFG 18. 7. 2016, RV 4100212/2013.

68 BVerfG 15. 12. 2015, BvL 1/12; dazu zB *Kofler/Rust*, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (144 ff).

56 EAS 2682 vom 16. 12. 2005; EAS 3367 vom 13. 10. 2015.

57 BMF-010203/0178-VI/6/2016 (16. 6. 2016).

58 EuGH 6. 10. 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz*, EU:C:2015:661.

59 VwGH 10. 2. 2016, 2015/15/0001, ÖStZB 2016/59, 154 = GES 2016, 133 (*Wurm*); dazu *Zorn*, Zur Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG auf EU-Gruppenmitglieder, RdW 2016/160, 205 (205 ff); *Wurm*, VwGH zur Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG bei EU-Gruppenmitgliedern, SWK 2016, 624 (624 ff).

60 Dazu ausführlich und mwN *Lachmayer*, BMF-Info zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, RdW 2016/382, 505 (505 ff);

und die nachfolgende Entscheidung des deutschen BFH, wonach der nationale „Treaty Override“ auch nicht durch ein nachfolgendes DBA verdrängt wird.<sup>69</sup>

#### Anhang: Übersicht zu den einzelnen Aktionspunkten des OECD BEPS-Projekts und den korrespondierenden Maßnahmen auf EU-Ebene

Die folgende Tabelle soll einen kurzen Überblick über die einzelnen Aktionspunkte des OECD BEPS-Projekts und die korrespondierenden Maßnahmen auf EU-Ebene geben:<sup>70</sup>

Aktionspunkt		OECD BEPS	EU-Maßnahmen
1	Digitale Wirtschaft	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analytischer Bericht zu Herausforderungen der „digitalen Wirtschaft“, wobei die BEPS-Maßnahmen der OECD der anderen Aktionspunkte auch allgemein auf Risiken abzielen, die auch von der digitalen Wirtschaft ausgehen</li> <li>Zusätzlich Diskussion möglicher umsatz- und ertragsteuerlicher Sondermaßnahmen im Hinblick auf die digitale Wirtschaft (zB „digitale Präsenz“, Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen, Ausgleichssteuern)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Schlussbericht der Expertengruppe der Kommission zum Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“<sup>71</sup></li> <li>Aktionsplan im Bereich der MWSt<sup>72</sup></li> <li>Arbeiten der Kommission auch zu steuerlichen Fragen der kollaborativen Wirtschaft („Sharing Economy“)<sup>73</sup></li> <li>Zukünftig Beobachtung der Situation, um zu prüfen, ob allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung ausreichen, um den digitalen Risiken zu begegnen</li> </ul>
2	Hybride Gestaltungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>„Best Practices“ und Empfehlungen zur Vermeidung von Inkongruenzen („Steuerarbitrage“) zur Abstimmung der steuerlichen Behandlung eines Instruments oder Rechtsträgers in einem Land mit der in einem anderen Land</li> <li>Verhinderung von doppelten Abzügen („DD“) und Abzügen ohne korrespondierende Besteuerung („D/NI“) im nationalen Steuerrecht</li> <li>Diskussion und Vorschlag korrespondierender Anpassungen im Abkommensrecht (zB für hybride Gesellschaften)</li> <li>Derzeit weitere Arbeit an hybriden Betriebsstätten<sup>74</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Einführung einer Besteuerungspflicht in der Mutter-Tochter-RL für Ausschüttungen, insoweit sie im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind („hybride Finanzinstrumente“) (ab 2016)<sup>75</sup></li> <li>Bestimmungen in der Anti-BEPS-Richtlinie zum Umgang mit hybriden Gestaltungen (Art 9) (ab 2019)<sup>76</sup> und vorgehend auch Arbeiten der Code-of-Conduct-Gruppe etwa zu hybriden Betriebsstätten<sup>77</sup></li> <li>Empfehlung an die Mitgliedstaaten, eine Subject-to-Tax-Klausel in ihren DBA zu verankern<sup>78</sup></li> <li>Vorschlag zur Einfügung einer (erweiterten) Subject-to-Tax-Klausel in die Zinsen-Lizenzgebühren-RL<sup>79</sup></li> </ul>
3	Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln)	<ul style="list-style-type: none"> <li>„Best Practices“ für die Anwendung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen („Controlled Foreign Company“- bzw CFC-Regeln)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bestimmungen in der Anti-BEPS-Richtlinie für beherrschte ausländische Unternehmen (Art 7 und 8) (ab 2019)<sup>80</sup></li> </ul>
4	Begrenzung von Zinsabzugsmöglichkeiten (Zinsschranke)	<ul style="list-style-type: none"> <li>„Best Practices“ für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe („Zinsschranke“)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bestimmung in der Anti-BEPS-Richtlinie zur Begrenzung der Zinsabzugsmöglichkeiten („Zinsschranke“) innerhalb und außerhalb der EU (Art 4) (ab 2019, spätestens ab 2024)<sup>81</sup></li> </ul>

<sup>69</sup> BFH 25. 5. 2016, I R 64/13.

<sup>70</sup> Siehe auch die Übersicht im Commission Staff Working Document accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU, SWD(2016) 6 final (28. 1. 2016) 48 ff, und weiters zB die Übersicht in *Europäische Kommission*, Factsheet: Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung – Fragen und Antworten (28. 1. 2016).

<sup>71</sup> Siehe den Schlussbericht der *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (28. 5. 2014).

<sup>72</sup> Mitteilung der Kommission über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerrecht: Zeit für Reformen, COM(2016)148.

<sup>73</sup> Siehe die Mitteilung zu Online-Plattformen im digitalen Binnenmarkt, Chancen und Herausforderungen für Europa, COM(2016)288, und die Europäische Agenda für die kollaborative Wirtschaft, COM(2016)356 (samt Analyse der Kommissionsdienststellen, SWD[2016]184).

<sup>74</sup> Dazu *OECD*, Public Discussion Draft – BEPS Action 2: Branch Mismatch Structures (22. 8. 2016).

<sup>75</sup> Eingefügt durch die Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219/40 (25. 7. 2014).

<sup>76</sup> Art 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 (19. 7. 2016).

<sup>77</sup> Siehe dazu den Bericht samt Anhängen der Code-of-Conduct-Gruppe an den Rat, Dok 9912/16 FISC 97 ECOFIN 558 (13. 6. 2016), und zuvor zB die Pressemitteilung des Rates Dok 16603/14 PRESSE 68 (9. 12. 2014) 16, und den Bericht der Code-of-Conduct-Gruppe in Dok 16100/14 FISC 216 ECOFIN 110.

<sup>78</sup> Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD(2012)403 final (6. 12. 2012).

<sup>79</sup> Siehe Art 1 Abs 1 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), KOM(2011)714 endg (auf den die Kommission in der Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM[2015]302, 11, erneut aufmerksam macht), und dazu zB *Kofler/Lopez/Rodriguez*, Beneficial Ownership and EU Law, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Beneficial Ownership: Recent Trends (2013) 215 (222 ff).

<sup>80</sup> Art 7 und 8 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 (19. 7. 2016).

<sup>81</sup> Art 4 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 (19. 7. 2016). Ausführlich dazu bereits *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052 (1052 ff).

Aktionspunkt		OECD BEPS	EU-Maßnahmen
5	Schädliche Steuerpraktiken	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verpflichtung zum spontanen Austausch zweckdienlicher Informationen zu Steuervorbescheiden („Rulings“) (Mindeststandard)<sup>82</sup></li> <li>Einigung über den „Nexus-Ansatz“ insb bei Patentboxen, bei dem steuerliche Vorteile aufgrund von Sondersteuerregelungen für geistiges Eigentum mit der zugrunde liegenden Geschäftstätigkeit verknüpft werden<sup>83</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Änderung der AmtshilfeRL und Einführung der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen über alle Vorbescheide („Rulings“) mit grenzüberschreitender Wirkung (ab 2017)<sup>84</sup></li> <li>Einigung in der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Code-of-Conduct-Gruppe) auf den „Nexus-Ansatz“ für Patentboxen<sup>85</sup> und weitere Arbeiten der Code-of-Conduct-Gruppe zu schädlichem Steuerwettbewerb<sup>86</sup></li> <li>Kontrolle des Beihilfenrechts durch die Kommission, auch im Hinblick auf „Rulings“<sup>87</sup></li> <li>Pilotprojekt aller EU-Mitgliedstaaten zur Verbesserung des Informationsaustauschs über wirtschaftliches Eigentum („Beneficial Ownership Information“) und Ankündigung einer Analyse durch die Kommission für 2016<sup>88</sup></li> <li>Strategie für Maßnahmen, Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich zu veranlassen,<sup>89</sup> und Entwicklung einer „Externen Strategie“ (unter anderem durch eine geplante „EU-Black-List“)<sup>90</sup></li> </ul>
6	Abkommensmissbrauch	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mindeststandard zur Vermeidung von Treaty Shopping („Principle Purpose Test“ und/oder „Limitation-on-Benefits“-Klausel, kombiniert mit einer Maßnahme gegen Durchlauffinanzierungen)<sup>91</sup></li> <li>Diskussion und Vorschlag von weiteren in Steuerabkommen aufzunehmenden Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch</li> <li>Geplante Umsetzung im multilateralen Instrument (Action 15)<sup>92</sup> und Anpassung des OECD-MA und des OECD-MK im Jahr 2017<sup>93</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empfehlung an die Mitgliedstaaten, eine generelle Anti-Missbrauchsklausel im nationalen Recht einzufügen<sup>94</sup></li> <li>Empfehlung an die Mitgliedstaaten, in ihre Steuerabkommen im Einklang mit dem EU-Recht eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch („Principal Purpose Test“) aufzunehmen<sup>95</sup></li> <li>Generelle Anti-Missbrauchsklausel in der Anti-BEPS-Richtlinie (Art 6) (ab 2019)<sup>96</sup></li> </ul>

**82** Siehe Frage 4 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

**83** Siehe zu Details der Einigung OECD, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes (2015).

**84** Eingeführt durch die Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 332/1 (18. 12. 2015). Siehe vorgehend zB auch die Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136, 5, und aus dem Schrifttum zB *Grot-herr*, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1. 1. 2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff).

**85** Dazu OECD, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes (2015), und Rz 17 ff des Berichts der Code-of-Conduct-Gruppe an den Rat, Dok 9912/16 FISC 97 ECOFIN 558 (13. 6. 2016); siehe weiters auch die Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302, 11 f.

**86** Siehe dazu den Bericht der Code-of-Conduct-Gruppe an den Rat, Dok 9912/16 FISC 97 ECOFIN 558 (13. 6. 2016), und allgemein den Verhaltenskodex im Bereich Unternehmensbesteuerung, ABl C 2/1 (6. 1. 1998), und die Mitteilung der Kommission zur Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, KOM(2009)201 (28. 4. 2009).

**87** Siehe insb Tz 169 ff der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs 1 AEUV, ABl C 262/1 (19. 7. 2016), und DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings (3. 6. 2016).

**88** Dazu die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451, 6 f.

**89** Siehe zunächst die Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012)8805 (begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD[2012]403) und nachfolgend etwa die Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302, 14 f und Anhang (Kompilation einer EU-Liste auf Basis der schwarzen Listen der Mitgliedstaaten).

**90** Siehe die Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24, sowie nachfolgend die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451, 8 f. Für weitere Details zur geplanten EU-Liste und zur Methodologie siehe [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list). Siehe aus dem Schrifttum zB *Pagels*, Schwarze Listen im internationalen Steuerwettbewerb, SWI 2016, 256 (256 ff).

**91** Siehe Frage 4 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015), sowie Rz 22 f in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2015 Final Report (2015).

**92** Siehe Frage 46 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

**93** Siehe Frage 111 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

**94** Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD(2012)403 final (6. 12. 2012).

**95** Empfehlung der Kommission vom 28. 1. 2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271.

**96** Art 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 (19. 7. 2016).



Aktionspunkt	OECD BEPS	EU-Maßnahmen
7	<b>Betriebsstätten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Anpassung der Definition des Begriffs der Betriebsstätte in Art 5 OECD-MA (hinsichtlich der vorbereitenden und Hilfstätigkeiten sowie der Vertreterbetriebsstätte), um zu verhindern, dass Unternehmen ihre steuerliche Präsenz künstlich verschleiern</li> <li>▪ Geplante Umsetzung im multilateralen Instrument (Action 15)<sup>97</sup> und Anpassung des OECD-MA und des OECD-MK im Jahr 2017<sup>98</sup></li> <li>▪ Derzeit weitere Arbeit an der Frage der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten<sup>99</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Empfehlung an die Mitgliedstaaten, den geänderten OECD-Ansatz für Betriebsstätten (Art 5 OECD MA) zur Verhinderung einer künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte anzuwenden<sup>100</sup></li> </ul>
8–10	<b>Verrechnungspreise</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bestätigung des Fremdvergleichsgrundsatz und die Vergleichbarkeitsanalyse als Säulen der Verrechnungspreispolitik</li> <li>▪ Verstärkung der internationalen Standards im Hinblick auf immaterielle Werte (Action 8), Risiko und Kapital (Action 9) und Transaktionen mit hohem Risiko (Action 10)</li> <li>▪ Änderung bzw Neufassung der Kapitel I.D, II, VI, VII und VIII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien<sup>101</sup> (und nachfolgend korrespondierende Anpassungen in Kapitel IX)<sup>102</sup></li> <li>▪ Derzeit weitere Arbeit an der Gewinnaufteilungsmethode („Profit Split“)<sup>103</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Laufende Arbeiten des Gemeinsamen Verrechnungspreisforums (JTFF) an einem EU-Ansatz zur Überprüfung und Aktualisierung der Verrechnungspreisregeln<sup>104</sup></li> <li>▪ Arbeit der Kommission mit den Mitgliedstaaten an einer abgestimmten, konkreteren Umsetzung der OECD-Leitlinien innerhalb der EU<sup>105</sup></li> </ul>
11	<b>Daten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Analytischer Bericht zu Statistiken über die Unternehmensbesteuerung und ihre Auswirkungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Arbeiten an einer besseren Quantifizierung der Steuerlücke durch Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Einsetzung einer Fiscalis-Projektgruppe<sup>106</sup></li> </ul>
12	<b>Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ „Best Practices“ zur Einführung von Bestimmungen über die verbindliche Offenlegung aggressiver oder missbräuchlicher Transaktionen, Strukturen oder Gestaltungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Beobachtung dieser Problematik als Teil der Agenda der Kommission für Steuertransparenz,<sup>107</sup> Aufruf des Rates zur Prüfung von Legislativmaßnahmen<sup>108</sup></li> <li>▪ Ankündigung einer öffentlichen Konsultation für Herbst 2016<sup>109</sup></li> </ul>
13	<b>Länderbezogene Berichterstattung („Country-by-Country-Reporting“)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Einigung über eine länderbezogene Berichterstattung zwischen den Steuerverwaltungen zu bestimmten Steuerdaten von multinationalen Unternehmen (Mindeststandard;<sup>110</sup> keine öffentliche länderbezogene Berichterstattung)</li> <li>▪ Entsprechende Neufassung des Kapitels V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (betreffend Dokumentation)<sup>111</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Änderung der AmtshilfeRL und Einführung der Verpflichtung der länderbezogenen Berichterstattung („Country-by-Country-Reporting“) und deren Austausch zwischen den Steuerbehörden (ab 2017)<sup>112</sup></li> <li>▪ Vorschlag zur Änderung der RechnungslegungsRL zur Einführung einer Offenlegung von Ertragsteuerinformationen („Public Country-by-Country-Reporting“)<sup>113</sup></li> </ul>

<sup>97</sup> Siehe Frage 49 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

<sup>98</sup> Siehe Frage 111 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

<sup>99</sup> OECD, BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Public Discussion Draft) (4. 7.–5. 9. 2016).

<sup>100</sup> Empfehlung der Kommission vom 28. 1. 2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271.

<sup>101</sup> Diese Änderungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien wurden am 23. 5. 2016 vom Rat der OECD formell angenommen; siehe die OECD-Pressemitteilung „OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations“ (15. 6. 2016).

<sup>102</sup> Siehe OECD, Conforming Amendments to Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines (Document for Public Review) (4. Juli–16. August 2016).

<sup>103</sup> OECD, BEPS Actions 8–10 – Revised Guidance on Profit Splits (Public Discussion Draft) (4. Juli–5. September 2016).

<sup>104</sup> Siehe zum Gemeinsamen Verrechnungspreisforum [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_de](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_de), und für einen Überblick zur Arbeit des Forums zB Kofler in Reimer/Rust (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (2015) Art 9 Rz 129.

<sup>105</sup> Dazu die Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302, 11.

<sup>106</sup> Dazu die Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136, 7.

<sup>107</sup> Siehe die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451, 7 f.

<sup>108</sup> Siehe die Council conclusions on an external taxation strategy and measures against tax treaty abuse, Press release 281/16 (25. 5. 2016).

<sup>109</sup> So die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451, 7 f.

<sup>110</sup> Siehe Frage 4 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

<sup>111</sup> Diese Änderungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien wurden am 23. 5. 2016 vom Rat der OECD formell angenommen; siehe die OECD-Pressemitteilung „OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations“ (15. 6. 2016).

<sup>112</sup> Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABL L 146/8 (3. 6. 2016).

<sup>113</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, COM(2016)198.



Aktionspunkt		OECD BEPS	EU-Maßnahmen
14	Streitbeilegung	<ul style="list-style-type: none"> <li>Einigung über Maßnahmen zur Verringerung von Unsicherheiten und unbeabsichtigter Doppelbesteuerung von Unternehmen sowie eine zeitnahe und wirksame Streitbeilegung in diesem Bereich (Mindeststandard)<sup>114</sup></li> <li>Eine Reihe von Ländern (darunter Österreich)<sup>115</sup> haben sich zusätzlich zur Einführung eines verbindlichen Schiedsverfahrens verpflichtet.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Multilaterale Schiedskonvention zur Lösung von Verrechnungspreisdissen<sup>116</sup> und dazugehöriger Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens<sup>117</sup></li> <li>Expertengruppe „Plattform für die Themenbereiche verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen, aggressive Steuerplanung und Doppelbesteuerung“<sup>118</sup> mit einem Arbeitsschwerpunkt zu Streitschlichtung und Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungen im Binnenmarkt<sup>119</sup></li> <li>Ankündigung, dass die Kommission im Jahr 2016 Vorschläge für Maßnahmen zur Verbesserung der Streitbeilegung in der EU vorlegen wird<sup>120</sup></li> </ul>
15	Multilaterales Instrument zur Änderung von DBA	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analytischer Bericht zu einem multilateralen Instrument zur Änderung ihrer Steuerabkommen zur Einbeziehung von BEPS-Maßnahmen</li> <li>Derzeit Arbeit interessierter Länder an einem solchen Instrument</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empfehlung zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, worin die Ansichten der Kommission zu abkommensbezogenen Fragen (Betriebsstätten, „Principal Purpose Test“) dargelegt werden, die von den Mitgliedstaaten in Verhandlungen über ein multilaterales Instrument berücksichtigt werden sollten<sup>121</sup></li> </ul>

**114** Siehe Frage 4 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

**115** Siehe die Auflistung in Rz 62 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – Action 14: 2015 Final Report (2015).

**116** Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl L 225/10 ff (20. 8. 1990) idF ABl L 112/35 (24. 4. 2012) iVm ABl L 358/19 (13. 12. 2014) (Beitritt Kroatiens).

**117** Derzeit: Überarbeiteter Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl C 322/1 (30. 12. 2009). Für den Vorschlag einer weiteren Aktualisierung des Verhaltenskodex siehe *Joint Transfer Pricing Forum*, Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention, JTPF/002/2015/EN (März 2015).

**118** Eingesetzt durch Beschluss der Kommission C(2013)2236 vom 23. 4. 2013. Die Arbeiten der Plattform sind ersichtlich unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/platform/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_de.htm).

**119** Siehe zB Plattform/004/2013/EN (Oktober 2013).

**120** Siehe die Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302, 13.

**121** Empfehlung der Kommission vom 28. 1. 2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271.



#### Der Autor:

Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz. Er berät international tätige Unternehmen mit Sitz im In- und Ausland. Tätigkeitsschwerpunkt ist das internationale Steuerrecht. Er ist Fachautor, Vortragender, Lektor an der JKU und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

✉ [stefan.bendlinger@icon.at](mailto:stefan.bendlinger@icon.at)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan](http://lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan)

Foto: ICON



#### Der Autor:

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

✉ [georg.kofler@jku.at](mailto:georg.kofler@jku.at)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Kofler/Georg](http://lesen.lexisnexis.at/autor/Kofler/Georg)

Foto: Ulli Engleder

## LexisNexis® Online SteuerPraxis

Der direkte Weg zur Info im Steuerrecht.

Jetzt testen unter: [steuerpraxis.lexisnexis.at](http://steuerpraxis.lexisnexis.at)

