

Anträge nach § 48 Abs 5 BAO sind an den BMF zu richten. Der BMF hat jedoch, um den Vollzug aufgrund zu erwartender hoher Antragszahlen zu vereinfachen, die Erledigung von Anträgen für aus Russland bezogene Einkünfte an die zuständigen Finanzämter delegiert. Der Antrag ist im BMF (zH Abteilung IV/8, Johannesgasse 5, 1010 Wien) einzubringen. Im Erlass des BMF werden die Bestandteile eines solchen Antrags aufgelistet, die für eine möglichst rasche Bearbeitung der entsprechenden Anträge notwendig sind.¹⁵⁾ Weiters sollten dem Antrag Unterlagen beigelegt werden, die die Ansässigkeit des betroffenen Abgabepflichtigen in Österreich belegen.



Auf den Punkt gebracht

Die einseitige Suspendierung weiter Teile des DBA Russland durch Russland ist eine beispiellose Maßnahme, die viele völker- und DBA-rechtliche Fragen aufwirft. Da das DBA selbst keine Suspendierung einzelner Artikel vorsieht, war diese Maßnahme als vertrags- und völkerrechtswidrig zu beurteilen. Österreich entschied, nicht auf die einseitige Suspendierung durch Russland zu reagieren, weshalb die einseitige Maßnahme gemäß Art 65 Abs 2 und Art 67 WVK rechtswirksam wurde. Das DBA Russland bleibt dem Grunde nach anwendbar, jedoch wird die Doppelbesteuerung nicht mehr effektiv vermieden. Eine unilaterale Entlastung kann auf Basis von § 48 Abs 5 BAO beantragt werden, wobei dies eine Ermessensentscheidung im Einzelfall ist.

¹⁵⁾ Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

Auf den Punkt gebracht

Update aus dem internationalen Steuerrecht

Aktuelles auf einen Blick

STEFAN BENDLINGER*) / FLORIAN ROSENBERGER**)

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

1. DBA-Recht und österreichisches Außensteuerrecht

1.1. Änderung des DBA Chile

Art 11 Abs 2 des österreichisch-chilenischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA Chile)¹⁾ räumt dem Quellenstaat ein 5%iges bzw 15%iges Quellenbesteuerungsrecht auf Zinsen ein. Für Lizenzgebühren ist in Art 12 Abs 2 DBA Chile das Quellenbesteuerungsrecht auf 5 % bzw 10 % begrenzt. In Z 7 des Protokolls zum DBA Chile wurde allerdings eine Meistbegünstigungsklausel vereinbart. Wenn Chile in einer Vereinbarung oder in einem Abkommen mit einem anderen OECD-Mitgliedstaat Zinsen oder Lizenzgebühren von Quellensteuern befreit oder auf einen unter den in Art 11 Abs 2 DBA Chile bzw Art 12 Abs 2 DBA Chile vorgesehenen Satz senkt, soll diese Befreiung oder dieser niedrigere Satz automatisch auch für das DBA Chile Anwendung finden. Die Regelung soll ab dem Tag wirksam sein, ab dem Chile die Bestimmungen nach der Verein-

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.

**) Mag. Florian Rosenberger ist Partner der KPMG.

1) BGBl III 2015/140 idF MLI.

barung bzw dem Abkommen mit einem anderen OECD-Mitgliedstaat anwendet. Dieser Fall ist nun eingetreten.²⁾

Mit Wirksamkeit vom 1. 1. 2017 wird (rückwirkend) die Quellensteuer auf Zinsen iSd Art 11 Abs 2 lit a DBA Chile auf 4 % gesenkt (zB Zinsen, die an Kredit- bzw Finanzinstitute fließen), auf Zinsen iSd Art 11 Abs 2 lit b DBA Chile auf 5 % (Zinsen aus börsenotierten Anleihen oder Obligationen) und in allen anderen Fällen gemäß Art 11 Abs 2 lit c DBA Chile auf 10 %. Lizenzgebühren für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen (Mobilienleasing) dürfen im Quellenstaat nur in Höhe von 2 % des Bruttobetrags der Vergütung besteuert werden; in allen anderen Fällen beträgt der maximale Quellensteuersatz für Lizenzgebühren 10 %.

1.2. Folgen der Suspendierung des DBA Russland

Das BMF hat in einem Erlass³⁾ zu den Folgen der Suspendierung des österreichisch-russischen DBA (DBA Russland)⁴⁾ Stellung genommen und damit gleichzeitig die Info aus Dezember 2023⁵⁾ aufgehoben. Von dieser Suspendierung sind alle Verteilungsnormen samt der dazugehörigen Protokollbestimmungen (Art 6 bis 22 DBA Russland) betroffen, die Betriebsstättendefinition (Art 5 DBA Russland), das Gleichbehandlungsgebot (Art 24 DBA Russland), die Bestimmungen über die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern (Art 26.1. DBA Russland), die Missbrauchsabwehrnormen in Art 26.2. DBA Russland und die Protokollbestimmung zu Art 25 DBA Russland, wonach sich Russland verpflichtet, in das DBA eine Schiedsklausel einzufügen, sofern Russland eine solche in ein DBA mit einem Drittstaat aufnimmt.

Die Suspendierung der Kernbestimmungen des DBA hat zur Folge, dass Österreich und Russland ab dem 7. 12. 2023 erwirtschaftete Einkünfte uneingeschränkt nach den Regeln des jeweils nationalen Rechts besteuern dürfen. Bezüglich der Vermeidung von Doppelbesteuerung verweigert das BMF nun ausdrücklich die Anwendbarkeit der einschlägigen BMF-Verordnung⁶⁾ mit der Begründung, dass kein DBA besteht. Wie bereits früher an dieser Stelle⁷⁾ angemerkt, könnten jedoch – sowohl nach dem Wortlaut als auch nach Sinn und Zweck der Verordnung – durchaus auch Argumente für die gegenteilige Auffassung ins Treffen geführt werden. Denn § 1 Abs 1 der Verordnung sieht vor, dass die darin genannten „positiven ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen [sind], wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat [...]“. Gerade das wäre aber im Verhältnis zu Russland – spätestens seit der „Gegensuspendierung“⁸⁾ – wohl der Fall.

Nach Ansicht des BMF könne auf österreichischer Seite eine Entlastung jedenfalls nur antragsbezogen im Wege des § 48 Abs 5 BAO durch Anrechnung der in Russland erhobenen Steuern erfolgen. Ob entlastet wird, ist eine Ermessensentscheidung, die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Zu berücksichtigen sind dabei Art und Schwere der Steuerbelastung des Abgabepflichtigen mit in- und ausländischen Steuern. Eine Unbilligkeit soll nicht vorliegen, wenn die in Russland erhobene Steuer im Verhältnis zur Gesamtsteuer-

²⁾ BGBl III 2024/67.

³⁾ Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Russland, 2024-0.317.354.

⁴⁾ BGBl III 2023/10 idF BGBl III 2019/89.

⁵⁾ Info des BMF vom 6. 12. 2023, Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Russland, 2023-0.867.389.

⁶⁾ BGBl II 2002/474.

⁷⁾ Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 7/2024, 383 (384 ff).

⁸⁾ BGBl III 2023/200.

last des Steuerpflichtigen lediglich gering ausfällt. Nach Ansicht des BMF sei es nicht zweckmäßig, von EU-Sanktionen betroffene oder nicht in Österreich ansässige Einzelpersonen oder Unternehmen im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 48 Abs 5 BAO unilateral zu entlasten. Der aktuelle BMF-Erlass regelt auch, welche Bestandteile der Antrag zu enthalten hat, und verweist auf die bei Auslandssachverhalten geforderte erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (§ 115 Abs 1 BAO). Außerdem sieht der BMF-Erlass vor, dass derartige Anträge nach § 48 Abs 5 BAO vom BMF an das jeweils zuständige Finanzamt als dessen bevollmächtigten Vertreter iSd § 48 Abs 5 BAO delegiert werden, um den Vollzug aufgrund zu erwartender hoher Antragszahlen zu vereinfachen.

Literatur: Daurer/Szczepanski, Die Suspendierung des DBA Russland – Hintergrund und Auswirkungen, SWI 2024, 331 ff; Daurer/Schmidjell-Dommes, Die teilweise Suspendierung des DBA Russland, SWK 20/21/2024, 953.

1.3. Folgen der Suspendierung des DBA Belarus

Nach russischem Vorbild hat nun auch das weißrussische Finanzministerium durch Verbalnote vom 27. 3. 2024 einzelne Bestimmungen des österreichisch-belarussischen DBA (DBA Belarus)⁹⁾ suspendiert. Außerdem wurde eine Erhöhung der nationalen Dividendenquellensteuer beschlossen.¹⁰⁾ Konkret legt die weißrussische Resolution Folgendes fest:

- Dividenden und ähnliche Einkünfte, die von ausländischen Gesellschaftern aus „unfreundlichen“ Staaten (ohne belarussische Betriebsstätte) zwischen 1. 4. 2024 und 31. 12. 2026 bezogen werden, unterliegen einer – nach innerstaatlichem Recht erhöhten – Abzugsteuer von 25 % (bisher 15 %).
- Art 10 (Dividenden), Art 11 (Zinsen) und Art 13 (Veräußerungsgewinne) DBA Belarus werden mit Wirkung ab 1. 6. 2024 (vorerst bis 31. 12. 2026 begrenzt) suspendiert.

Andere als die oben genannten Verteilungsnormen sind von der Suspendierung nicht betroffen. Österreich hat auf die einseitige Suspendierung reagiert und die entsprechenden Bestimmungen durch Kundmachung im BGBl¹¹⁾ – mit Wirkung ab 28. 6. 2024 – ebenfalls ausgesetzt. Das BMF ist in einem Erlass¹²⁾ auf die sich durch die Suspendierung des DBA Belarus ergebenden Auswirkungen eingegangen und hat festgehalten, dass für Dividenden, Zinsen oder Veräußerungsgewinne, die ab dem 28. 6. 2024 bis 31. 12. 2026 erzielt werden, keine Abkommensberechtigung mehr besteht und sowohl Belarus als auch Österreich diese Einkünfte nach jeweils nationalem Steuerrecht besteuern dürfen. Soweit in Österreich ansässige Empfänger von aus Belarus stammenden Dividenden, Zinsen oder Veräußerungsgewinnen dadurch doppelt besteuert werden, soll zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – analog der seitens des BMF im Verhältnis zu Russland gewählten Vorgangsweise (siehe Pkt 1.2.) – bei Erfüllen der Voraussetzungen ein Antrag gemäß § 48 Abs 5 BAO gestellt werden können.

1.4. Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten – Liste der teilnehmenden Staaten

Durch das seit 1. 1. 2026 in Kraft befindliche Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (GMSG)¹³⁾ wurde die Richtlinie (EU) 2014/107¹⁴⁾ zum Austausch von Finanzinformatio-

⁹⁾ BGBl III 2002/69 idF BGBl III 2015/129.

¹⁰⁾ Resolution des belarussischen Ministerrates Nr 164 vom 7. 3. 2024.

¹¹⁾ BGBl III 2024/100.

¹²⁾ Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, Teilweise Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Belarus, 2024-0.459.298.

¹³⁾ BGBl I 2015/116 in aktueller Fassung.

¹⁴⁾ Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. 12. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 359 vom 16. 12. 2014, S 1.

nen in Österreich umgesetzt, die ihren Ursprung im *Common Reporting Standard* der OECD betreffend den automatischen Austausch von Finanzinformationen hat.

Durch Verordnung des BMF¹⁵⁾ wurde die Liste der teilnehmenden Staaten iSd § 91 Z 2 GMSG aktualisiert. In § 1 der Verordnung finden sich 81 Staaten, die per 31. 1. 2024 als teilnehmende Staaten anzusehen sind. In § 2 der Verordnung sind 55 Staaten aufgelistet, welche die Voraussetzungen des § 7 OECD-MCAA (*Multilateral Competent Authority Agreement*) für den Empfang der Informationen erfüllen.

1.5. Wartungserlass 2024 zu den Verrechnungspreisrichtlinien 2021

Das BMF hat Mitte Juni 2024 den Entwurf eines Wartungserlasses¹⁶⁾ zu den Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021)¹⁷⁾ zur Begutachtung versandt. Darin wurden vor allem Anpassungen an die aktuelle Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL)¹⁸⁾ und weitere Änderungen vorgeschlagen:

- Klarstellung des Begriffs der „*shareholder activities*“ in Zusammenspiel mit dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs 2 KStG (Rz 102 VPR 2021);
- Klarstellungen zur Bedeutung des Konzernratings für jenes einzelner Konzerngesellschaften (Rz 115 VPR 2021);
- Klarstellung im Zusammenhang mit Bürgschaftsübernahmen und Garantien (Rz 125 und 127 VPR 2021);
- ergänzende Ausführungen zur Bemessung fremdüblicher Verrechnungspreise im Bereich der Auftragsforschung (Rz 148 VPR 2021);
- Ermittlung und Weiterbelastung fremdüblicher Reorganisationsentschädigungen im Zusammenhang mit Konzernstrukturänderungen (Rz 180 ff VPR 2021);
- fremdübliche Vergütungen bei der konzerninternen Entsendung von Arbeitskräften (Rz 194 VPR 2021);
- Weitergabe von steuerlichen Begünstigungen (zB Forschungsprämie) und Zuschüssen der öffentlichen Hand sowie klarstellende Aussagen zu staatlichen Nothilfen, wie zB COVID-19-Förderungen (Rz 199 ff VPR 2021).

Im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung wurden aktuelle EAS-Anfragebeantwortungen des BMF aufgenommen, ebenso wie Hinweise auf die Neuauslegung des Begriffs der Tätigkeiten vorbereitender Art bzw der Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA und des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte (Art 5 Abs 5 OECD-MA) sowie Aussagen zur Ergebniszuteilung zu personallosen Betriebsstätten (Rz 273 f VPR 2021). Auch bezüglich der DBA-rechtlichen Behandlung von Sondervergütungen bei Personengesellschaften wurden Ergänzungen vorgenommen (Rz 395 ff VPR 2021). Der dritte Teil der VPR 2021 zu den Dokumentations- und Meldepflichten wurde um die aktuellen Aussagen der OECD in den Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ergänzt.

1.6. Steuerbefreite Forschungstätigkeit im DBA Indien

Das BMF hat in einer Einzelerledigung¹⁹⁾ zur Auslegung der in Art 21 DBA Indien für „*Hochschullehrer, andere Lehrer und Forschungsausübende*“ vorgesehenen Sonderregelung Stellung genommen. Gemäß Art 21 Abs 1 DBA Indien dürfen Hochschullehrer und andere Lehrer, die vor ihrer Einreise in einem der DBA-Staaten ansässig waren und

¹⁵⁾ BGBl II 2024/124.

¹⁶⁾ BMF, VPR 2021 – Wartungserlass 2024 – Begutachtungsentwurf.

¹⁷⁾ Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, 2021-0.586.616.

¹⁸⁾ OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022).

¹⁹⁾ EAS 3451 vom 31. 5. 2024.

im anderen Staat nicht mehr als zwei Jahre tätig sind, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Das BMF geht davon aus, dass Personen, die als „Post-Doc“ einer selbständigen Forschungstätigkeit mit Eingliederung in ein nicht-universitäres Forschungsinstitut nachgehen, nicht in den Anwendungsbereich des Art 21 Abs 1 DBA Indien fallen. Außerdem sei die Steuerbefreiung für im Quellenstaat ausgeübte Forschungstätigkeiten gemäß Art 21 Abs 2 DBA Indien nicht anwendbar, wenn die in Österreich erbrachte Forschung hauptsächlich zum persönlichen Vorteil einer bestimmten Person oder bestimmter Personen erfolgt.

1.7. Privatstiftung: Zwischenbesteuerung bei im Ausland ansässigen Begünstigten

Die aktuelle Fassung des § 13 Abs 3 KStG ermöglicht nur insoweit eine Entlastung zwischensteuerpflichtiger Einkünfte um die im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen, die an im Ausland ansässige Begünstigte fließen, als diese Zuwendungen mit österreichischer Kapitalertragsteuer belastet sind. Im Fall eines in der Schweiz ansässigen Begünstigten einer österreichischen Privatstiftung, der gemäß Art 21 des österreichisch-schweizerischen DBA (DBA Schweiz)²⁰⁾ zur Gänze von der österreichischen KEST zu entlasten war, verweigerte das Finanzamt eine Reduktion der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer. Da Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte der KEST unterliegen und damit auf die Zwischensteuer angerechnet werden, sah das BFG²¹⁾ in der Vorgangsweise im Zusammenhang mit im Ausland ansässigen Begünstigten einen Verstoß gegen das Unionsrecht. In der Rs *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*²²⁾ bestätigte der EuGH die EU-Widrigkeit der generellen Entlastungssperre bei KEST-entlasteten Zuwendungen, was zu einer Anpassung des Art 13 Abs 3 KStG im Rahmen des AbgÄG 2015²³⁾ geführt hatte. Aber auch die Neufassung des § 13 Abs 3 KStG hat die nach der Rechtsprechung zur Unionsrechtswidrigkeit führende Ungleichbehandlung nach Ansicht des BFG nicht gänzlich beseitigt. Soweit im Verhältnis zu österreichischen DBA-Staaten das Besteuerungsrecht an Zuwendungen von Privatstiftungen aufzugeben ist und damit keine Entlastung der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte erfolgt, verstößt diese Vorgangsweise nach Ansicht des BFG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Gegen die Entscheidung wurde Amtsrevision eingebracht. Sollte der VwGH die Entscheidung des BFG bestätigen, wird sich die Frage stellen, ob der Gesetzgeber Handlungsbedarf sieht.²⁴⁾

1.8. Zulässigkeit von „Schwestergruppen“

Gemäß § 9 Abs 3 letzter Satz KStG ist ein Ergebnisausgleich zwischen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Schwestergesellschaften nur dann möglich, wenn der ausländische Gruppenträger im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an den Schwestergesellschaften der Zweigniederlassung zuzurechnen ist. Im Fall einer in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft (BB-GmbH), die – ohne in Österreich eine Zweigniederlassung zu unterhalten – an zwei in Österreich ansässigen Gesellschaften (B-GmbH und BE-GmbH) beteiligt war und der aufgrund der in § 9 Abs 3 KStG normierten Einschränkung die Gruppenbildung und damit eine Verlustverrechnung versagt worden war, erkannte der VwGH²⁵⁾ (Amtsrevi-

²⁰⁾ BGBl 1975/64 in aktueller Fassung.

²¹⁾ BFG 26. 3. 2024, RV/6100677/2016 (Amtsrevision anhängig zu Ro 2024/15/0016); mit gleichem Ergebnis BFG 5. 1. 2024, RV/4100535/2016 (Amtsrevision anhängig zu Ro 2024/15/0012; siehe hierzu auch *Fraberger/Franke*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte, SWK 6/2024, 342); 9. 2. 2024, RV/6100676/2016 (Amtsrevision anhängig zu Ro 2024/15/0014).

²²⁾ EuGH 17. 9. 2015, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13.

²³⁾ BGBl I 2015/163.

²⁴⁾ *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda, PSR 2016, 143 (147 ff).

²⁵⁾ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018-6, Vorinstanz BFG 31. 3. 2023, RV/7100758/2023. *Ehgartner*, Gruppenbesteuerung: VwGH zum Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung für einen beschränkt

sion) im Erfordernis einer inländischen Zweigniederlassung eine unionsrechtlich verbotene Einschränkung der Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 und Art 54 AEUV. Da die freie Wahl der geeigneten Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf, ist es ohne Belang, dass die Gründung einer für die bestehenden Tochtergesellschaften die Rolle einer Muttergesellschaft übernehmenden, im Firmenbuch eingetragenen Zweigniederlassung (Betriebsstätte) in Österreich eine Gruppenbildung zwischen der B-GmbH und der BE-GmbH ermöglicht hätte. Rechtfertigungsgründe für die österreichische Regelung konnte der VwGH nicht erkennen. Zu dem von der Finanzbehörde vorgebrachten Argument der Verhinderung einer doppelten Verlustverwertung durch eine Teilwertabschreibung auf Ebene der deutschen BB-GmbH wies der VwGH darauf hin, dass die Notwendigkeit der Begründung einer österreichischen Zweigniederlassung über das hinausgehe, was erforderlich ist, um eine doppelte Verlustverwertung zu verhindern.

Zur Frage einer möglichen unionsrechtskonformen Anpassung des § 9 Abs 3 letzter Satz KStG weist der VwGH darauf hin, dass jene Lösung zur Anwendung zu bringen ist, mit welcher materiell am wenigsten in nationales Recht eingegriffen wird. Dem kann dadurch entsprochen werden, dass die deutsche Muttergesellschaft als Gruppenträgerin festgestellt wird und für Zwecke der Zusammenrechnung der österreichischen Gruppenmitglieder unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG (insbesondere betreffend Vor- und Außergruppenverluste) die unmittelbaren österreichischen Tochtergesellschaften wie österreichische Betriebsstätten der Gruppenträgerin behandelt werden. Der VwGH kommt deshalb zu dem Ergebnis, dass die Besteuerung des Gruppenergebnisses nicht – wie vom Beschwerdeführer beantragt – bei einem österreichischen Gruppenmitglied zu erfolgen hat, sondern beim deutschen Gruppenträger, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen Österreich zusteht, weil diese – für Zwecke der Gruppenbesteuerung – als inländische Betriebsstätten der Gruppenträgerin anzusehen sind. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen demnach einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar. Die Reaktion des Gesetzgebers auf die Feststellungen des VwGH bleibt abzuwarten.

Literatur: Lachmayer, VwGH zur „Schwestergruppe“ mit ausländischem Gruppenträger, SWK 17/2024, 838; Dibiasi/Höber/Schein, Gruppenbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigem Gruppenträger ohne inländische Zweigniederlassung, SWI 2024, 353; Ehgartner, Gruppenbesteuerung: VwGH zum Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung für einen beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger, BFGjournal 2024, 163.

1.9. Arbeitgeberbezogene Anwendung der Grenzgängerregelung

In einer Einzelerledigung hat sich das BMF mit der Frage beschäftigt, wie die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland²⁶⁾ zu handhaben ist, wenn ein Arbeitnehmer für mehrere Arbeitgeber tätig ist. Das BMF geht davon aus, dass die Grenzgängereigenschaft für jedes Arbeitsverhältnis gesondert zu prüfen ist. Das heißt, dass für die Ermittlung der für die Grenzgängereigenschaft unschädlichen Höchstgrenze von Tätigkeiten außerhalb der Grenzzone im Ausmaß von 45 Arbeitstagen bzw 20 % der tatsächlichen Arbeitstage jedes Arbeitsverhältnis isoliert betrachtet werden muss. Das gilt sowohl für den Fall, dass mehrere Arbeitsverhältnisse nebeneinander bestehen (zB bei mehreren Teilzeitbeschäftigungen), als auch dann, wenn während eines Kalender-

steuerpflichtigen Gruppenträger, BFGjournal 2024, 163 (163 ff); mit gleichem Ergebnis BFG 31. 3. 2022, RV/7104573/2020; Ehgartner, Horizontaler Ergebnisausgleich inländischer Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft, SWK 13/14/2022, 612 (612 ff); Elbl, BFG lässt horizontale Gruppe zu, Lexis360-Rechtsnews 32631 vom 3. 6. 2022.

²⁶⁾ BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32 und BGBl II 2024/12.

jahres zeitlich nacheinander mehrere Arbeitsverhältnisse bestehen. Für die Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung auf ein Arbeitsverhältnis ist es unerheblich, ob diese in einem anderen Arbeitsverhältnis mangels Ausübung der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone zu unterbleiben hat. Jedes Arbeitsverhältnis ist somit eigenständig zu bewerten.²⁷⁾

Literatur: Lang, *Die Anwendung der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland bei mehreren Arbeitsverhältnissen*, SWI 2024, 326; Platzer, *Grenzgänger im DBA Deutschland: Die 45-Arbeitstage-Grenze bei mehreren Arbeitsverhältnissen*, PV-Info 6/2024, 17.

2. Europäische Union

2.1. Vereinfachte Entlastung von Quellensteuern (FASTER)

Der Rat der EU hat sich am 14. 5. 2024 auf eine Richtlinie (FASTER) geeinigt,²⁸⁾ die darauf abzielt, das Verfahren zur Entlastung von Quellensteuern für grenzüberschreitend tätige Anleger, nationale Steuerbehörden und Finanzintermediäre (zB Banken) sicherer, schneller und effizienter zu gestalten. Die Richtlinie betrifft Quellensteuern, die auf grenzüberschreitende Dividenden und Zinsen aus öffentlich gehandelten Aktien und Anleihen eingehoben werden.

Die Richtlinie sieht die Ausstellung einer einheitlichen digitalen Ansässigkeitsbescheinigung („*Electronic Tax Residence Certificate*“; eTRC) für im jeweiligen Mitgliedstaat ansässige natürliche Personen und Rechtsträger vor. Dieses eTRC soll von den Mitgliedstaaten in einem automatisierten Verfahren innerhalb von 14 Tagen ausgestellt werden und einen Zeitraum von nicht länger als einem Kalenderjahr bzw das jeweilige Steuerjahr abdecken. Das eTRC kann unterjährig entzogen werden, wenn Hinweise darauf vorliegen, dass die jeweilige Person im gesamten oder einem Teil des Zeitraums tatsächlich nicht in dem jeweiligen Staat ansässig ist oder war.

Die Richtlinie gibt den Mitgliedstaaten zwei Verfahren vor, wie eine Steuerentlastung erfolgen kann: entweder durch eine unmittelbare Entlastung an der Quelle durch den Finanzintermediär oder durch ein Schnellerstattungssystem. In letzterem Fall ist der Erstattungsantrag innerhalb von 60 Tagen zu bearbeiten, danach sind dem Steuerpflichtigen Verzugszinsen zu bezahlen. Um Missbrauchsfälle zu verhindern, können die Mitgliedstaaten eine Quellensteuerentlastung verweigern. Keine Entlastung steht zu, wenn

- i. Dividenden aus öffentlich gehandelten Aktien fünf Tage vor Notierung der Ex-Dividende erworben wurden,
- ii. die Transaktion vor dem Tag der Ex-Dividende noch nicht abgewickelt wurde,
- iii. eine Befreiung von der Quellensteuer beantragt wird,
- iv. ein ermäßigter Steuersatz geltend gemacht wird, der sich nicht aus einem DBA ergibt, oder
- v. die Bruttodividende mehr als 100.000 Euro pro eingetragenen Eigentümer und Zahlungstag beträgt.

Bestimmte Mitgliedstaaten können von der Anwendung des durch FASTER geschaffenen Entlastungsregimes absehen, sofern sie über ein „*umfassendes System der Steuererleichterung an der Quelle*“ verfügen und ihre Marktkapitalisierungsquote weniger als 1,5 % der gesamten EU beträgt. Damit soll kleinen und wirtschaftsschwächeren Mitgliedstaaten die Umsetzung der FASTER-Richtlinie erleichtert werden.

Finanzintermediäre, die für ihre Kunden eine Quellensteuerentlastung durchführen, haben standardisierte Berichtspflichten zu erfüllen und haften für ungerechtfertigte Quellen-

²⁷⁾ EAS 3450 vom 22. 2. 2024; Romstofer, *Anwendung der Grenzgängerregelung gemäß Art 15 Abs 6 DBA-Deutschland bei gleichzeitiger Tätigkeit für mehrere Arbeitgeber*, Lexis360-Rechtsnews 35559 vom 20. 6. 2024.

²⁸⁾ *Rat der Europäischen Union*, Richtlinie des Rates über schnellere und sichere Verfahren für die Entlastung von überschüssigen Quellensteuern – Allgemeine Ausrichtung, FISC 115, ECOFIN 577 (14. 5. 2024).

steuerentlastungen. Als „*Finanzintermediäre*“ gelten unter anderem Zentralverwahrer von Wertpapieren, Kreditinstitute und Investitionsplattformen iSd VO (EU) 575/2013,²⁹⁾ die in ein öffentlich einsehbares Register aufzunehmen sind („*zertifizierte Finanzintermediäre*“). Datensätze zu den Nutzungsberechtigten von Dividenden oder Zinsen sind an die nationalen Behörden innerhalb des zweiten Monats nach Zahlungstag der Dividenden und Zinsen im XML-Format zu übermitteln. Damit sollen der Zahlungsverkehr überwacht und missbräuchliche Transaktionen identifiziert werden.

Die Richtlinie ist bis zum 31. 12. 2028 von den Mitgliedstaaten umzusetzen, wobei die Vorschriften erst ab dem 1. 1. 2030 verpflichtend anzuwenden sind.

2.2. EU-Verrechnungspreisrichtlinie

Wie bereits berichtet³⁰⁾ wurde im Rahmen der BEFIT-Initiative am 12. 9. 2023 auch ein EU-Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung bestimmter Verrechnungspreisaspekte veröffentlicht.³¹⁾ Zu diesem Vorschlag gibt es mittlerweile seitens des Europäischen Parlaments eine Entschließung, in welcher einige Änderungen vorgeschlagen werden.³²⁾ Neben verschiedenen inhaltlichen Anpassungen (zB Wegfall des dynamischen Verweises auf die OECD-VPL, Verweis auf die Möglichkeiten der DAC-Richtlinien, Wiedereinsetzung des *EU Joint Transfer Pricing Forum* als „*European Forum on Transfer Pricing*“, Review-Klausel hinsichtlich BEFIT-Gruppen) ist vor allem darauf hinzuweisen, dass das Europäische Parlament den seitens der Europäischen Kommission ursprünglich vorgeschlagenen, ohnehin ambitionierten Zeitplan noch einmal um ein Jahr vorziehen möchte. Demnach müssten die Mitgliedstaaten die Verrechnungspreisrichtlinie bis 31. 12. 2024 umsetzen, damit eine erstmalige Anwendung ab 1. 1. 2025 gewährleistet wäre. Aus Sicht der Verrechnungspreispraxis erscheint dieses Vorhaben gerade in zeitlicher Hinsicht zumindest diskutabel.

3. Neues aus der OECD

3.1. Folgearbeiten zu Pillar I – Amount B

Auf dem Weg zur Umsetzung des im Rahmen von Pillar I angestrebten „*simplified and streamlined approach*“ für konzerninterne (Routine-)Vertriebseinheiten wurde bereits mit Veröffentlichung des diesbezüglichen Reports am 19. 2. 2024 ein wesentlicher Meilenstein gesetzt.³³⁾ In Ergänzung dazu hat die OECD nunmehr am 17. 6. 2024 weitere Folgearbeiten abgeschlossen. Konkret wurde vor allem die angekündigte Liste jener Länder („*covered jurisdictions*“³⁴⁾) veröffentlicht, welche derzeit eine Umsetzung von Amount B per 1. 1. 2025 planen und gegenüber denen die jeweiligen Ergebnisse des „*simplified and streamlined approach*“ jedenfalls innerhalb des *Inclusive Framework* (inklusive Österreich) anzuerkennen sein werden.³⁵⁾ Für Steuerpraktiker ist diese Information insoweit wertvoll, als Amount B – abseits der in der Liste genannten Länder – ja leider nicht zwangsläufig bi- bzw multilateral ergebnisverbindlich ist. Neben den bereits erwarteten, insbesondere auch afrikanischen Ländern finden sich in der Liste unter anderem auch

²⁹⁾ Verordnung (EU) 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) 646/2012, ABl L 176 vom 27. 6. 2023, S 1.

³⁰⁾ *Rosenberger/Bendlinger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 32/33/2023, 1251 (1260 f).

³¹⁾ Siehe https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf (Zugriff am 10. 7. 2024).

³²⁾ Siehe https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2024-0219_EN.pdf (Zugriff am 10. 7. 2024).

³³⁾ Siehe dazu bereits *Rosenberger/Bendlinger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 13/14/2024, 602 (607).

³⁴⁾ Ursprünglich war für diese Länder im Amount-B-Report die Bezeichnung „*low-capacity jurisdictions*“ vorgesehen. Stattdessen wurde nunmehr aus politischen Überlegungen der Terminus „*covered jurisdictions within scope of the political commitment on Amount B*“ eingeführt.

³⁵⁾ Siehe <https://www2.oecd.org/tax/beps/statement-covered-jurisdiction-definition-inclusive-framework-commitment-amount-b.pdf> (Zugriff am 10. 7. 2024).

Staaten wie Albanien, Argentinien, Armenien, Aserbaidschan, Belarus, Bosnien und Herzegowina, Brasilien, Costa Rica, Georgien, Kasachstan, Malaysia, Mexiko, Moldawien, Mongolei, Montenegro, Nordmazedonien, Pakistan, Philippinen, Serbien, Thailand und Ukraine. Weiters wurde eine Liste jener „*qualifying jurisdictions*“ veröffentlicht, welchen aufgrund marktspezifischer Renditeunterschiede über formelhafte Risikozuschläge auf die globale Pricing-Matrix erhöhte Amount-B-Renditen (EBIT-Margen) zugestanden werden sollen.³⁶⁾

Literatur: Hahn/Rosar, OECD veröffentlicht noch ausständige Folgearbeiten zu Pillar I – Amount B, TPI 2024, 70.

3.2. Keine Einigung auf Pillar I – Amount A

Die OECD hatte geplant, eine internationale Einigung zu Amount A bis 30. 6. 2024 auf den Weg zu bringen und die diesbezügliche *Multilateral Convention* (MLC)³⁷⁾ abzuschließen. Allerdings haben die USA trotz intensiver Verhandlungen der mit Amount A angestrebten Neuaufteilung von Besteuerungsrechten an den Gewinnen multinationaler Großkonzerne nicht zugestimmt. Grund für das Scheitern waren geopolitische und wirtschaftliche Meinungsverschiedenheiten zwischen den Mitgliedstaaten des *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (IF). Uneinigkeit besteht auch bezüglich der technischen Ausgestaltung der Gewinnverteilungs- und Nexus-Regeln. Aufgrund der fehlenden Einigung ist durchaus damit zu rechnen, dass einzelne Staaten eigene Digitalsteuern einführen bzw bestehende nationale Konzepte wiederaufleben lassen. In diesem Sinne hat etwa Kanada Ende Juni eine Digitalsteuer rückwirkend per 1. 1. 2022 in Kraft gesetzt. Im Übrigen wurden auch auf EU-Ebene Stimmen laut, das Konzept einer unionsweit einheitlichen Digitalsteuer wieder aufzunehmen. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten – ein revidierter Zeitplan wurde seitens des IF bis dato jedenfalls noch nicht veröffentlicht.

4. Neues und Interessantes aus dem Ausland

4.1. Deutschland beschließt Gesetz zur Anwendung des Multinationalen Instruments (MLI)

Anders als in Österreich wird in Deutschland das Multinationale Instrument (MLI), das der Übernahme steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) dient, in einem zweistufigen Verfahren umgesetzt. Der Deutsche Bundestag hat am 16. 5. 2024 das Gesetz zur Anwendung des MLI vom 24. 11. 2016 und zu weiteren Maßnahmen idF des Regierungsentwurfs³⁸⁾ beschlossen. Das Gesetz benennt konkret die sich aus dem MLI unter Berücksichtigung der Auswahlentscheidungen Deutschlands und des jeweils anderen DBA-Vertragsstaates ergebenden Modifikationen. Da die Änderungen erst verbindlich werden können, wenn beide DBA-Vertragsstaaten das MLI ratifiziert haben, sind in dem Gesetz nur die Modifikationen bezüglich jener DBA aufgeführt, bei denen auch der jeweils andere Vertragsstaat das MLI ratifiziert hat. Das trifft für die von Deutschland abgeschlossenen DBA mit Kroatien, Tschechien, Frankreich, Griechenland, Ungarn, Japan, Malta, der Slowakei und Spanien zu. Einzelne DBA – wie jene mit Österreich und Luxemburg – wurden bereits durch Änderungsprotokolle an die BEPS-Vorschläge der OECD angepasst. Die Zustimmung des Bundesrats ist erfolgt. Inzwischen wurde das MLI im deutschen BGBl³⁹⁾ veröffentlicht.

³⁶⁾ Siehe <https://www2.oecd.org/tax/beps/statement-qualifying-jurisdiction-definitions-section-5-2-section-5-3-simplified-streamlined-approach.pdf> (Zugriff am 10. 7. 2024).

³⁷⁾ Siehe <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> (Zugriff am 15. 7. 2024).

³⁸⁾ BT-Drs 20/10820.

³⁹⁾ Gesetz zur Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24. 11. 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-MLI-Anwendungsgesetz – BEPSMLIAnwG), dBGBI I 2024/205.

4.2. Fristberechnung bei nacheinander durchgeführten Montagen

Bezüglich der Frage, ob in einem Staat neben- oder nacheinander durchgeführte Montagetätigkeiten eine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) begründen, führt der Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) aus, dass die zwölfmonatige Schonfrist auf jede einzelne Bauausführung oder Montage anzuwenden ist. Allerdings sollen verschiedene Projekte – selbst wenn sie auf verschiedenen Verträgen beruhen – dann zwecks Fristberechnung zusammenzurechnen sein, wenn sie wirtschaftlich und geografisch ein einheitliches Ganzes bilden. Begründet wird dies damit, dass anderenfalls durch missbräuchliche Vertragsgestaltung eine Betriebsstättenbegründung vermieden werden könnte.⁴⁰⁾

In einem vom norwegischen *Tax Appeal Board*⁴¹⁾ entschiedenen Fall war ein deutsches Unternehmen damit beauftragt, in einer norwegischen Werft Schiffsausrüstungen an vier Schiffen zu installieren. Die Arbeiten wurden sukzessive und nicht parallel nebeneinander durchgeführt. Mitarbeiter des deutschen Unternehmens hielten sich zu diesem Zweck auf 14 Perioden verteilt jeweils nur kurzfristig in Norwegen auf, in der Regel nicht mehr als 34 Tage am Stück. Das deutsche Unternehmen argumentierte, dass der für Zwecke der Begründung einer Montagebetriebsstätte nach den OECD-konformen Bestimmungen des deutsch-norwegischen DBA gebotene Zusammenhang nicht gegeben sei, weil die Montagen auf vier verschiedenen Schiffen durchgeführt worden seien und die einzelnen Tätigkeitsabschnitte die Zwölfmonatsfrist jeweils nicht überschritten hätten. Der *Tax Appeal Board* kam aber zum Schluss, dass es sich bei den einzelnen Tätigkeiten sehr wohl um eine wirtschaftliche und geografische Einheit handeln würde, da

- die Montagen auf der Grundlage eines Vertrags für einen einzigen Auftraggeber durchgeführt worden sind,
- die Vereinbarung von Teilleistungen nicht ausreicht, um diese nicht als wirtschaftliche Einheit zu betrachten,
- die Installationsleistungen am selben Ort (in der Werft) durchgeführt worden sind und
- zeitliche Unterbrechungen bei der Ermittlung der Zwölfmonatsfrist unbeachtlich sind und deshalb auch Zeiträume zwischen den einzelnen Arbeitsabschnitten bei der Fristberechnung berücksichtigt werden müssen, weil die Arbeiten auf den vier Schiffen über mehrere Jahre geplant, vereinbart und durchgeführt worden sind.

Die Arbeiten an den vier Schiffen haben die zwölfmonatige Schonfrist überschritten, so dass das deutsche Unternehmen durch seine Tätigkeiten in Norwegen eine Betriebsstätte begründete.

Auch das österreichische BMF hat in vergleichbaren Sachverhalten den gleichen Schluss gezogen.⁴²⁾ Im OECD-MK wird sogar davon ausgegangen, dass eine solche Zusammenrechnung auch dann geboten sei, wenn die Aufträge von verschiedenen Personen erteilt worden sind, wie zB bei Arbeiten in einer Reihenhaussiedlung für verschiedene Hauseigentümer.⁴³⁾ Andererseits hat das österreichische BMF auch mehrfach klargestellt, dass Tätigkeiten, die nicht am selben Ort, sondern an verschiedenen Orten in ständig wechselnden Teilbereichen eines zusammenhängenden Gebiets ausgeübt werden, keinen ausreichenden geografischen Zusammenhang aufweisen.⁴⁴⁾

⁴⁰⁾ Tz 52 OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA.

⁴¹⁾ Skatteklagenemnda 24. 8. 2023, SKNS1-2023-54.

⁴²⁾ EAS 1323 vom 6. 10. 1998; EAS 2904 vom 29. 10. 2007.

⁴³⁾ Tz 51 OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA.

⁴⁴⁾ Vgl etwa EAS 3339 vom 27. 8. 2013 (unter Verweis auf BFH 19. 11. 2003, I R 3/02) sowie EAS 1596 vom 7. 2. 2000.