

Auf den Punkt gebracht

Update aus dem internationalen Steuerrecht

Aktuelles auf einen Blick

FLORIAN ROSENBERGER*) / STEFAN BENDLINGER**)



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

1. DBA-Recht und österreichisches Außensteuerrecht

1.1. Änderung des DBA Deutschland ab 2024

Das im August dieses Jahres unterzeichnete Abänderungsprotokoll zum DBA Deutschland¹⁾ wurde am 18. 10. 2023 vom österreichischen Nationalrat und am 19. 10. 2023 vom deutschen Bundestag genehmigt.²⁾ Damit werden sich – einen zeitnahen Austausch der Ratifikationsurkunden vorausgesetzt – ab 2024³⁾ einige abkommensrechtliche Änderungen im Verhältnis zu Österreichs wichtigstem Handelspartner ergeben.



Eine der wesentlichsten Rechtsentwicklungen basiert auf den besonderen Erfahrungen aus Pandemiezeiten, als wiederholte Lockdowns und die daraus resultierende Homeoffice-Tätigkeit besondere Herausforderungen bei der Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Personen nach sich zogen. Dementsprechend wird nun die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland dahin gehend abgeändert, dass die unselbständige Tätigkeit „üblicherweise in der Nähe der Grenze“⁴⁾ ausgeübt werden muss. Für die ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat (Rechtsfolgenebene) bedarf es damit auf Tatbestandsebene künftig nicht mehr zwingend eines Arbeitsorts im anderen Staat. Insoweit ist die Tätigkeit für einen ausländischen Arbeitgeber im grenznahen Homeoffice (dh im Grenzgänger-Ansässigkeitsstaat) für die Anwendung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland per se nicht mehr schädlich – und zwar unabhängig von deren Dauer bzw. allfälligen pandemiebedingten Sondermaßnahmen. Wesentliche Tatbestandsmerkmale sind demnach das Arbeiten und Wohnen in der Grenzzone, nicht jedoch ein tägliches Pendeln über die Grenze. Schädlich für die Anwendung der Grenzgängerregelung wird es damit nur mehr sein, wenn die Tätigkeit nicht mehr „üblicherweise“ grenznah (auf welcher Seite der Grenze auch immer), sondern außerhalb der Grenzzone (zB im Zuge von Dienstreisen) erbracht wird. Für derartige grenzferne Tätigkeiten wird im DBA-Protokoll nunmehr eine Schädlichkeitsgrenze im Ausmaß von maximal 45 Arbeitstagen (ganz oder teilweise) – bzw. 20 % der tatsächlichen Arbeitstage – pro Kalenderjahr festgelegt. Nähere Anwendungs- und Auslegungshinweise sollen wiederum in Form einer Konsultationsvereinbarung folgen.

Eine weitere DBA-Änderung wird dazu führen, dass der Betriebsstätten-Ausnahmetatbestand für vorbereitende bzw. Hilfstätigkeiten (Art 5 Abs 4 DBA Deutschland) an den aktuell von der OECD empfohlenen Katalog angegliedert wird. Die Anti-Fragmentierungs-

*) Mag. Florian Rosenberger ist Partner der KPMG.

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

1) Vgl BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

2) Vgl <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/BNR/807?selectedStage=100> (Zugriff am 31. 10. 2023).

3) Vgl Art X Abänderungsprotokoll.

4) Als „in der Nähe der Grenze“ liegend gilt eine Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze (vgl Z 8 DBA-Protokoll idF des aktuellen Abänderungsprotokolls).

Regel gemäß Art 5 Abs 4.1 OECD-MA wird allerdings – ebenso wie die im Zuge des BEPS-Projekts neu formulierte Definition der Vertreterbetriebsstätte (Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA) – nach wie vor nicht in das bilaterale Abkommensrecht zwischen Österreich und Deutschland übernommen. Andererseits wurden die Formulierungsvorschläge der OECD für Titel und Präambel des DBA (mit Hinweis auf unerwünschte Steuerverkürzung oder -umgehung) sowie die Antimissbrauchsbestimmung für Drittstaatsbetriebsstätten (Art 29 Abs 8 OECD-MA) und der Principal-Purpose-Test (Art 29 Abs 9 OECD-MA) berücksichtigt.

Die übrigen Änderungen betreffen insbesondere die ersatzlose Streichung der spezifischen Wegzugsbesteuerungsregel (Art 13 Abs 6 DBA Deutschland), eine Anpassung der Verteilungsnorm für Vergütungen öffentlich Bediensteter (einschließlich einer besonderen Grenzgängerregelung in Art 19 Abs 1a DBA Deutschland) sowie die Aufnahme einer Art 23A Abs 4 OECD-MA entsprechenden Bestimmung in den Methodenartikel.

Literaturhinweise: Grass/Reiter, *Das Änderungsprotokoll zum DBA-Deutschland*, ÖStZ 2023, 512; Klokár, *Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland*, SWK 26/2023, 1010; Schmidjell-Dommes, *Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland*, SWI 2023, 462.

1.2. Änderung des DBA China

Österreich und China haben im September ein Protokoll zur Abänderung des bereits seit Anfang der 1990er-Jahre bestehenden DBA China⁵⁾ unterzeichnet. Dabei wurden nicht nur aktuell übliche Modernisierungsmaßnahmen, insbesondere zur Umsetzung des OECD-Standards betreffend steuerliche Transparenz und Amtshilfebereitschaft sowie zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch, gesetzt.⁶⁾ Vielmehr finden sich darin auch materielle Änderungen, welche die steuerlichen Grundlagen im bilateralen Verhältnis spürbar und breitenwirksam ändern werden.

Dies gilt zweifellos für die ersatzlose Streichung des sogenannten „*matching credit*“.⁷⁾ Denn bisher sah das DBA China diesbezüglich recht weitgehende Regelungen zur Anrechnung von Quellensteuern in DBA-rechtlich fix vereinbarter (dh fingierter) Höhe⁸⁾ vor. Derartige Vorschriften wurden früher vor allem Entwicklungsländern als Investitionsförderung zugestanden, sodass deren Aufrechterhaltung angesichts der mittlerweile arrierten Position Chinas aus steuerpolitischen Gründen wohl als nicht mehr angemessen beurteilt wurde. Österreichische Steuerpflichtige werden sich nun freilich damit auseinandersetzen haben, dass bei der Anrechnung chinesischer Quellensteuern nur mehr deren tatsächliche Höhe zählt und damit vielfach eine (höhere) Restbesteuerung in Österreich verbleiben könnte.

Andererseits werden der Quellensteuersatz für Konzerndividenden von 7 % auf 5 % reduziert und gewisse inhaltliche Anpassungen (zum Teil einschließlich Quellensteuerreduzierung) in den Verteilungsnormen für Zinsen (Art 11) sowie Lizenzgebühren (Art 12) vorgenommen.

Eine weitere wesentliche Änderung betrifft die Verlängerung der Betriebsstättenfrist für Bauausführungen und Montagen (einschließlich damit zusammenhängender Aufsichts-

⁵⁾ Vgl BGBl 1992/679 idF des MLI (BGBl III 2018/93).

⁶⁾ Vgl dazu insbesondere die Umsetzung der Art 1 Abs 2 (transparente bzw hybride Rechtsgebilde) und Abs 3 OECD-MA (*savings clause*) sowie Art 27 (Informationsaustausch).

⁷⁾ Vgl Art 24 Abs 2 lit c des derzeit noch aktuellen DBA China.

⁸⁾ Als fiktiv anzurechnender Betrag sind 10 % (Dividenden, Zinsen) bzw 20 % (Lizenzgebühren) vom jeweiligen Bruttobetrag der (Betriebs-)Einnahmen vorgesehen. Angesichts der lediglich von den Nettoeinkünften zu erhebenden österreichischen Ertragsteuern verblieb in der Praxis daher nach Anrechnung mit dem *matching credit* insoweit oftmals keine (bzw allenfalls nur mehr eine sehr geringe) österreichische Steuerbelastung.

tätigkeiten) von den nach der Vorlage des Art 5 Abs 3 lit a UN-Musterabkommens⁹⁾ üblichen sechs Monaten auf den zwölfmonatigen OECD-Standard. Da jedoch Dienstleistungsbetriebsstätten weiterhin einer besonderen 6-Monats-Frist unterliegen (vgl Art 5 Abs 3 lit b DBA China), wurde sinnvollerweise im DBA-Protokoll klargestellt, dass Bau-, Montage- bzw Aufsichtsleistungen, die begrifflich unter lit a conv cit fallen, selbstverständlich der dafür geltenden 12-Monats-Frist zu unterwerfen sind und keine „Abkürzung“ über die sechsmonatige Frist für (allgemeine) Dienstleistungen zulässig ist.

Weiters wurde die aufgrund des besonderen abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs zugestandene Beteiligungsertragsbefreiung beseitigt.¹⁰⁾ Außerdem wurden die grundlegende Definition der abkommensrechtlichen Ansässigkeit weitgehend an Art 4 Abs 1 OECD-MA angeglichen sowie die „post BEPS“ empfohlene Tie-Breaker-Regel für Gesellschaften (Körperschaften) übernommen.¹¹⁾

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die österreichische Kommunalsteuer mit Wirksamwerden der Änderungen nicht mehr vom sachlichen Anwendungsbereich des DBA China erfasst sein wird.¹²⁾

Das Abänderungsprotokoll wurde am 18. 10. 2023 vom Nationalrat genehmigt und soll am 30. Tag nach der späteren diplomatischen Mitteilung der Vertragsstaaten über den jeweiligen Abschluss des gesetzlichen Verfahrens in Kraft treten. Tatsächlich anwendbar werden die neuen Bestimmungen dann mit Beginn des dem Inkrafttreten folgenden Kalender- bzw Steuerjahres sein. Auf österreichischer Seite wird davon ausgegangen, dass man die Voraussetzungen für einen Anwendungsbeginn 2024 schaffen wird; ob dies auch für die Umsetzung in China gilt, bleibt abzuwarten.

Literaturhinweis: Schmidjell-Dommes, *Die Änderungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit China im Überblick, SWI 2023, 532.*

1.3. Einseitige Suspendierung des DBA Russland

Der Präsident der Russischen Föderation hat per Dekret Nr 585 vom 8. 8. 2023 die Anwendung einzelner Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen mit 38 als „unfreundlich“ eingestuften Partnerstaaten bis auf Weiteres ausgesetzt.¹³⁾ Von dieser einseitigen Suspendierung konkret betroffen ist auch das österreichische DBA Russland mit folgenden Bestimmungen:

- Art 5 bis 22 (Betriebsstättendefinition, Verteilungsnormen, Vermögensbesteuerung),
- Art 24 (Gleichbehandlung),
- Art 26.1 (Amtshilfe),
- Art 26.2 (Beschränkung von Vergünstigungen) sowie
- die DBA-Protokollbestimmungen zu den Art 5, 6, 7 sowie gemeinsam 7 und 9.

⁹⁾ *United Nations*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2021).

¹⁰⁾ Vgl Art 24 Abs 2 lit d des derzeit aktuellen DBA China. Diese Bestimmung war freilich aufgrund der in § 10 KStG vorgesehenen Beteiligungsertragsbefreiung im Wesentlichen redundant.

¹¹⁾ Damit werden doppelt ansässige Gesellschaften im Anwendungsbereich des abgeänderten DBA China (vgl dessen Art 4 Abs 3) nicht mehr zwingend am Ort des Hauptsitzes bzw der tatsächlichen Geschäftsführung ansässig sein, sondern die Geduld für ein diesbezügliches Verständigungsverfahren zwischen Österreich und China aufbringen müssen.

¹²⁾ Dies ergibt sich aus dem Wegfall der „Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer“ (vgl Art 2 Abs 3 lit b sublit vi gemeinsam mit der Anpassungsklausel des Abs 4 im derzeit noch aktuellen DBA China).

¹³⁾ Vgl http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202308080005?index=1&cldee=aZDCfVm27DqrUbl5iGRqGoOwGDQ9gBmvie04cxCK2u90VJAXuSNZqXgHwTQw5gZWCyTLayK0giFI637Ege1v0g&recipientid=contact-912796488d7deb11a812000d3abf1974-6b3fe565012d4e34b70fd593c174ab9f&utm_source=ClickDimensions&utm_medium=email&utm_campaign=Morgentelegramm%20Versand%20DE&esid=e59ce011-3037-ee11-bdf4-000d3aaae9d9 (Zugriff am 31. 10. 2023).

Vor diesem Hintergrund ist zunächst damit zu rechnen, dass Russland abkommensbezogene Entlastungen (zB bei der Bemessung russischer Quellensteuern) nicht mehr zur Anwendung bringt. Ob daraus resultierende erhöhte (Quellen-)Steuerbelastungen auf österreichischer Seite – etwa durch Anrechnung – kompensiert werden, ist bis dato von offizieller Seite noch nicht abschließend geklärt worden. Allerdings steht zu befürchten, dass Österreich eine Doppelbesteuerung insoweit nicht vermeiden wird, als diese durch abkommenswidrig¹⁴⁾ erhobene Steuern entsteht. Im Übrigen besteht wohl auch wenig Hoffnung, dass die Verordnung zu § 48 BAO (BGBl II 2002/474) diesbezüglich tatsächlich Abhilfe schaffen könnte, zumal die Russische Föderation keine DBA-Kündigung¹⁵⁾ ausgesprochen hat, sondern sich mit der einseitigen Aussetzung einzelner Abkommensbestimmungen begnügt. Insoweit mangelt es vermutlich an der Anwendungsvoraussetzung der genannten Verordnung, wonach die Einkünfte aus Staaten stammen müssen, „mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat“.¹⁶⁾

Eine andere Frage bezieht sich darauf, ob und wie sich die einseitige Suspendierung der Amtshilfeklausel (Art 26.1 DBA Russland) auf sonstige materiellrechtliche Bestimmungen des österreichischen Steuerrechts auswirkt. Denn der österreichische Gesetzgeber macht die Anwendung einzelner innerstaatlicher Vorschriften ausdrücklich davon abhängig, dass mit dem jeweiligen Staat eine umfassende Amtshilfe besteht. Dies gilt insbesondere für die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 KStG), die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste (§ 2 Abs 8 Z 4 EStG) sowie die Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliodividenden (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG). Insoweit stellt sich daher die dringende Frage, ob das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe nunmehr endgültig¹⁷⁾ zu verneinen ist und daher etwa das Ausscheiden russischer Gruppenmitglieder, die Nachversteuerung russischer Betriebsstättenverluste bzw der Wegfall der Beteiligungsertragsbefreiung für russische Portfoliobeteiligungen unvermeidbar wird.

Die Aussetzung der DBA ist auch als Reaktion auf Sanktionen der EU zu sehen, die zB Russland im Rahmen des Updates vom 14. 2. 2023 in die „schwarze Liste“ nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgenommen hat.

1.4. Geplante Änderung des DBA mit Liechtenstein

Das BMF hat am 30. 8. 2023 in einem Vortrag an den Ministerrat¹⁸⁾ ersucht, die Bundesregierung solle dem Herrn Bundespräsidenten vorschlagen, dem BMF eine Verhandlungsvollmacht zwecks Änderung des DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein (DBA Liechtenstein) zu erteilen.

Konkret soll als Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auch für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Art 14 DBA Liechtenstein) und solche aus öffentlichem Dienst (Art 19 DBA Liechtenstein), auf die bislang die Befreiungsmethode mit Progressions-

¹⁴⁾ Die Russische Föderation sieht die einseitige (partielle) Suspendierung freilich durch die Wiener Vertragsrechtskonvention (BGBl 1980/40) gedeckt (vgl die russische Pressemitteilung vom 19. 8. 2023 zur Aussetzung des DBA Russland – Großbritannien; https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38638-chastichnaya_priostanovka_nalogovykh_soglashenii_s_nedruzhestvennymi_stranami_budet_deistvovat_do_vosstanovleniya_narushennykh_prav_rossii; Zugriff am 31. 10. 2023).

¹⁵⁾ Eine solche ordentliche Kündigung des DBA wäre insbesondere auf Grundlage des Art 29 DBA Russland möglich.

¹⁶⁾ Vgl § 1 Abs 1 VO BGBl II 2002/474.

¹⁷⁾ Bisher war das BMF davon ausgegangen, dass die Voraussetzung des Bestehens einer umfassenden Amtshilfe im Verhältnis zu Belarus und Russland weiterhin erfüllt sei (vgl Info des BMF vom 18. 7. 2022, BMF-Info über die ertragsteuerlichen Auswirkungen der Suspendierung des Informationsaustausches mit Belarus und Russland, 2022-0.493.052).

¹⁸⁾ BMF-2023-0.442.656, Vortrag an den Ministerrat betreffend die Erteilung der Verhandlungsvollmacht für ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung; Verhandlungen (30. 8. 2023).

vorbehalt anwendbar war, die Anrechnungsmethode angewandt werden. Begründet wird dies damit, dass das niedrige Steuerniveau in Liechtenstein zu Verwerfungen am österreichischen Arbeitsmarkt beitragen und den gegenwärtigen Fachkräftemangel in der Region verstärken würde.

1.5. Erweiterter Anwendungsbereich des MLI

Das Multilaterale Instrument zur Anpassung der DBA an die OECD-BEPS-Standards (MLI) wurde von österreichischer Seite ursprünglich nur für 38 DBA (dh gut ein Drittel des österreichischen Abkommensnetzwerks) notifiziert. Angesichts der stetig steigenden Anzahl an Signatarstaaten hatte das BMF die Erweiterung des MLI-Anwendungsbereichs auf österreichischer Seite um zusätzliche 34 DBA initiiert.

Die vorgelegte Änderung wurde am 29. 3. 2023 vom Nationalrat genehmigt und hatte am 14. 4. 2023 auch den Bundesrat erfolgreich passiert. Am 28. 8. 2023 erfolgt eine entsprechende Notifizierung beim Generalsekretär der OECD. Schließlich wurden die seitens der Republik Österreich vorgenommenen Änderungen der Vorbehalte und Notifikationen des MLI am 12. 9. 2023 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.¹⁹⁾ Welche Bestimmungen der jeweiligen DBA sich tatsächlich konkret verändern werden, hängt allerdings von der Position des jeweils anderen Staates ab.

1.6. Mindestbesteuerungsgesetz – Begutachtungsentwurf

Am 3. 10. 2023 wurde der Begutachtungsentwurf für das Bundesgesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (kurz: Mindestbesteuerungsgesetz bzw MinBestG) veröffentlicht.²⁰⁾ Dieser Entwurf orientiert sich primär an der korrespondierenden EU-Richtlinie zur Umsetzung von Pillar II, berücksichtigt aber auch bereits danach veröffentlichte Empfehlungen und *administrative guidances* der OECD. Legistisch wurde letztlich der Weg über ein eigenständiges Gesetz der Inkorporation in bestehende Gesetze (insbesondere KStG und EStG) vorgezogen.

Inhaltlich umfasst der Entwurf sämtliche Erhebungsformen für die globale Mindestbesteuerung mit einem Mindeststeuersatz iHv 15 %. Dementsprechend findet sich nicht nur eine Primär-Ergänzungssteuer (PES) nach der *income inclusion rule* (IIR) bzw eine Sekundär-Ergänzungssteuer (SES) nach der *undertaxed profits rule* (UTPR), sondern auch eine nationale Ergänzungssteuer (NES) im Sinne einer *qualified domestic minimum top-up tax* (QDMTT).

Außerdem enthält der Entwurf eine ganze Reihe unterschiedlicher Safe-Harbour-Regelungen (zB De-minimis-Test, Effektivsteuersatz-Test, Routinegewinn-Test;²¹⁾ NES-Safe-Harbour;²²⁾ vereinfachte Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten;²³⁾ temporärer CbCR-Safe-Harbour;²⁴⁾ temporärer SES-Safe-Harbour²⁵⁾), welche – insbesondere in der Anfangsphase grenzüberschreitender Aktivitäten – signifikante Erleichterungen vorsehen.

Die Erhebung der Mindeststeuer obliegt – unabhängig von deren Erhebungsform – dem Finanzamt für Großbetriebe²⁶⁾ und soll für Verwaltungszwecke (nicht jedoch für Zwecke der Haftung²⁷⁾) bei einer einzigen österreichischen Gesellschaft konzentriert werden.²⁸⁾

¹⁹⁾ Vgl BGBl III 2023/145.

²⁰⁾ Vgl https://ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_22A60527_D2A8_473E_87F5_66E0B98A0D79/BE_GUT_22A60527_D2A8_473E_87F5_66E0B98A0D79.pdf (Zugriff am 31. 10. 2023).

²¹⁾ Vgl § 52 MinBestG.

²²⁾ Vgl § 53 MinBestG.

²³⁾ Vgl § 54 MinBestG.

²⁴⁾ Vgl §§ 55 f MinBestG.

²⁵⁾ Vgl § 57 MinBestG.

²⁶⁾ Vgl § 78 MinBestG.

²⁷⁾ Vgl § 76 Abs 5 MinBestG.

²⁸⁾ Vgl § 76 Abs 2 MinBestG.

Es wird daher auf zivil- bzw gesellschaftsrechtlicher Ebene entsprechender Steuerumlagevereinbarungen bedürfen, um die Steuerschuld verursachungsgerecht auf die jeweils betroffenen Geschäftseinheiten zu verteilen.²⁹⁾ Die Mindeststeuer ist als Selbstbemessungsabgabe konzeptioniert und muss binnen 24 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das jeweilige Geschäftsjahr endet, vorangemeldet, berechnet und entrichtet werden.³⁰⁾ Darüber hinaus trifft grundsätzlich jede in Österreich gelegene Geschäftseinheit auch die Verpflichtung zur Einreichung eines Mindeststeuerberichts (binnen 15 – bzw in Übergangsjahren:³¹⁾ 18 – Monaten³²⁾), wobei auch diese Verpflichtung per Vollmacht zentralisiert werden kann. Wird der Mindeststeuerbericht nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt, droht – ähnlich wie bei der länderbezogenen Berichterstattung (CbCR-Report) nach dem VPDG³³⁾ – eine pauschalierte Geldstrafe.³⁴⁾

Die PES (IIR) und die NES (QDMTT) sind für Geschäftsjahre, die ab dem 31. 12. 2023 beginnen, anzuwenden. Die SES (UTPR) ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, welche ab dem 31. 12. 2024 beginnen, ausgenommen die oberste Muttergesellschaft ist in einem EU-Mitgliedstaat ansässig, der im Einklang mit der EU-Richtlinie temporär auf die Anwendung von Pillar II verzichtet.³⁵⁾

Literaturhinweise: Marchgraber, *Glossar zur Globalen Mindestbesteuerung (Pillar II)*, SWK 6/2023, 337; SWK 9/2023, 460; SWK 15/2023, 655; SWK 22/2023, 903; SWK 27/2023, 1053; Schlager, Neues „Mindestbesteuerungsgesetz“ in *Begutachtung*, SWK 28/2023, 1082.

1.7. Update der BMF-Info zum EU-Meldepflichtgesetz

Das BMF hat am 12. 9. 2023 sein Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPfG) aktualisiert.³⁶⁾ Damit wurden zwischenzeitliche Erfahrungen und Entwicklungen der letzten beiden Jahre (seit Veröffentlichung der ersten BMF-Info zum Thema) eingepflegt. Die Änderungen berücksichtigen insbesondere den diesbezüglichen Abstimmungsprozess im Rahmen des Fiscalis-Programms, die einschlägige EuGH-Rechtsprechung³⁷⁾ sowie kleinere Aktualisierungen und redaktionelle Anpassungen.

1.8. Update der BMF-Info zu Krypto-Assets

Anfang Oktober wurde die Information zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen auf der Website des BMF aktualisiert.³⁸⁾ Dabei wurde insbesondere ein Kapitel zur abkommensrechtlichen Beurteilung sowohl laufender Einkünfte als auch realisierter Veräußerungsgewinne aus Kryptowährungen ergänzt.

1.9. Grenzüberschreitende Ruhebezüge von selbständigen Ärzten (EAS 3447)

Das BMF hatte sich in EAS 3447³⁹⁾ mit Ruhebezügen eines österreichischen Arztes, der nach seiner Pensionierung in einen ausländischen DBA-Partnerstaat (hier: Griechen-

²⁹⁾ Vgl § 76 Abs 4 MinBestG.

³⁰⁾ Vgl § 77 MinBestG.

³¹⁾ Vgl § 80 MinBestG.

³²⁾ Vgl § 72 MinBestG.

³³⁾ Vgl § 49b FinStrG.

³⁴⁾ Gemäß § 75 MinBestG wird bei derartigen Finanzvergehen eine Geldstrafe iHv bis zu 100.000 Euro (Vorsatz) bzw bis zu 50.000 Euro (grobe Fahrlässigkeit) erhoben.

³⁵⁾ Vgl § 83 MinBestG.

³⁶⁾ Info des BMF vom 12. 9. 2023, Update Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPfG), 2023-0.619.815.

³⁷⁾ Vgl EuGH 8. 12. 2022, *Orde van Vlaamse Balies ua*, C-694/20.

³⁸⁾ Vgl <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/sparen-veranlagen/steuerliche-behandlung-von-kryptowaerungen.html> (Zugriff am 31. 10. 2023).

³⁹⁾ EAS 3447 vom 23. 8. 2023.

land) weggezogen war, auseinanderzusetzen. Konkret stellte sich die Frage nach der abkommensrechtlichen Einordnung der grenzüberschreitenden Pensionszahlungen aus der Pflichtversicherung im Rahmen der 1. Säule.

Nach Auskunft des BMF ist vor allem danach zu differenzieren, ob die Pensionsbezüge aus einer unselbständigen oder einer selbständigen Tätigkeit herrühren. Soweit die Pensionsbezüge für eine frühere unselbständige Tätigkeit geleistet werden, liegen Ruhegehälter gemäß Art 18 OECD-MA vor. Dementsprechend bleibt deren Besteuerung ausschließlich dem ausländischen Ansässigkeitsstaat des pensionierten Arztes vorbehalten. Österreich als Kassen- bzw Quellenstaat kommt bei OECD-konformen DBA somit keinerlei Besteuerungsrecht zu. Handelt es sich hingegen um Pensionsbezüge, die auf einer früheren selbständigen Tätigkeit basieren, bleibt – mangels Anwendbarkeit des Art 18 OECD-MA⁴⁰⁾, des Art 14 OECD-MA idF vor 2000⁴¹⁾ sowie sonstiger speziell anwendbarer Verteilungsnormen im OECD-MA – nur die Anwendung der Auffangnorm für „andere Einkünfte“ (Art 21 OECD-MA). Folgerichtig steht bei OECD-konformen DBA auch insoweit das ausschließliche Besteuerungsrecht dem ausländischen Ansässigkeitsstaat des pensionierten Arztes zu.

Etwas anderes kann laut BMF nur insoweit gelten, als spezifische, vom OECD-Standard abweichende Verteilungsnormen einzelner DBA dies vorsehen. Das wäre etwa bei Sondervorschriften für Sozialversicherungspensionen, die nicht bloß für frühere unselbständige Arbeit gelten, der Fall (in diesem Sinne etwa Art 18 Abs 2 DBA Deutschland, welcher das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Quellen- bzw Kassenstaat vorbehält).

2. Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht

2.1. KEST-Entlastung bei Outbound-Dividenden

Entscheidung: VwGH 23. 3. 2023, Ra 2022/15/0050.

Normen: § 22 BAO; § 2 Abs 2 VO BGBl 1995/56.

Bei Gewinnausschüttungen österreichischer Tochtergesellschaften an deren ausländische EU-Muttergesellschaften gewährt Österreich – in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie – unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen⁴²⁾ grundsätzlich eine KEST-Befreiung direkt an der Quelle.⁴³⁾ Allerdings ist in bestimmten Fällen zur Verhinderung von Steuerverkürzung und Missbrauch vorgesehen, die richtlinienkonforme KEST-Entlastung erst im Wege eines Rückerstattungsverfahrens zu erwirken. Nach der diesbezüglich ergangenen Verordnung⁴⁴⁾ muss ein solcher Verfahrenswechsel insbesondere dann erfolgen, wenn Umstände für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO vorliegen und für die empfangende Muttergesellschaft keine glaubwürdige⁴⁵⁾ Substanzerklärung iSd § 2 Abs 2 VO BGBl 1995/56⁴⁶⁾ vorliegt.

⁴⁰⁾ Art 18 OECD-MA gilt ausdrücklich nur für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden.

⁴¹⁾ Finden sich in bestehenden DBA nach wie vor Verteilungsnormen, die im Wesentlichen Art 14 OECD-MA idF vor 2000 („selbständige Arbeit“) entsprechen, kommt deren Anwendung laut BMF nur dann in Frage, wenn es sich um freiwillige Firmenpensionen (2. Säule) handelt (vgl EAS 2382 vom 21. 11. 2003).

⁴²⁾ Die ausländische Körperschaft muss eine EU-Gesellschaft iSd Anlage 2 zum EStG sein und während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr eine mindestens 10%ige Beteiligung am Grund- oder Stammkapital mittel- oder unmittelbar halten.

⁴³⁾ Vgl § 94 Z 2 EStG.

⁴⁴⁾ Vgl die VO zum früheren § 94a EStG (BGBl 1995/56).

⁴⁵⁾ Eine gegebenenfalls vorliegende schriftliche Erklärung der empfangenden Muttergesellschaft kann nur dann einer direkten KEST-Entlastung an der Quelle zuträglich sein, wenn aufseiten der ausschüttenden Tochtergesellschaft keine Umstände erkennbar sind, die Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung auslösen (vgl § 2 Abs 1 VO BGBl 1995/56).

⁴⁶⁾ Demgemäß ist seitens der Muttergesellschaft schriftlich (und objektiv zweifelsfrei) zu erklären, dass eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung entfaltet wird und die Gesellschaft sowohl über eigene Arbeitskräfte als auch über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.

Letzteres lag dem Anlassfall beim VwGH zugrunde. Konkret beantragte eine zypriotische Holdinggesellschaft (*company limited by shares*) ohne hinreichende Substanz die Rück-erstattung der im Zuge der Gewinnausschüttungen ihrer österreichischen Tochter-SE einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer. Hinter dieser zypriotischen Holdinggesellschaft standen zunächst eine weitere zypriotische Zwischenholding, an der wiederum verschiedene Gesellschaften in Zypern, den Channel Islands bzw den British Virgin Islands sowie insbesondere eine in Russland ansässige natürliche Person beteiligt waren.

Der VwGH erkannte auf Basis seiner früheren Judikatur zu Recht, dass eine – auch nachträgliche – KEST-Entlastung nicht zulässig ist, wenn die letztlichen Empfänger der Dividenden bei direkter Beteiligung keinen Anspruch auf KEST-Befreiung gehabt hätten und die zwischengeschalteten Gesellschaften keine eigenen Wirtschaftstätigkeiten entfalten, welche wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe für deren Zwischenschaltung stützen würden. Dazu wurde nach Prüfung des hier zugrunde liegenden Sachverhalts ua konkret in Abrede gestellt, dass die wirtschaftliche Begründung der Holdingfunktion aus der – geografisch und branchenspezifisch differenzier-ten – Investitionsbündelung⁴⁷⁾ mehrerer fremder Dritter herrührte. Denn im vorliegenden Fall wären die neben dem russischen Großinvestor beteiligten Gesellschaften als funk-tionslos, und damit nicht als fremde dritte Beteiligte zu qualifizieren. Im Übrigen wurde auch kein hinreichender Nachweis dafür erbracht, dass die Holdinggesellschaft(en) – sei es unmittelbar selbst, sei es durch fremdübliches Outsourcing – Träger entsprechend wirtschaftlich nachvollziehbarer Aufgaben gewesen wäre(n).

Im Ergebnis blieb dem VwGH aus seiner Sicht daher nichts anderes übrig, als die Revi-sion zurückzuweisen und die beantragte KEST-Erstattung mangels hinreichender Funk-tion bzw Substanz (mit dem Hinweis auf eine missbräuchliche Gestaltung bzw „*direc-tive shopping*“⁴⁸⁾) zu versagen.

Literaturhinweis: Bendlinger, *Verweigerung der KEST-Entlastung auf Dividenden an Zypern-Holding – VwGH 23. 3. 2023, Ra 2022/15/0050-10, ÖStZ 2023, 493.*

2.2. Betriebsstättenbegründung: BFH zur Verfügungsmacht

Entscheidung: BFH 7. 6. 2023, I R 47/20.

Norm: § 12 dAO.

Der deutsche BFH hatte wieder einmal Gelegenheit, sich mit der Frage der für die Begründung einer Betriebsstätte nach nationalem und nach Abkommensrecht notwendigen „*Verfügungsmacht*“ auseinanderzusetzen. Sehr ähnlich zu einem bereits 2019⁴⁹⁾ ent-schiedenen Sachverhalt ging es um die Tätigkeit eines in Großbritannien ansässigen Flugzeugingenieurs bzw -mechanikers, der auf einem deutschen Flughafengelände für einen längeren Zeitraum mit der Wartung von Flugzeugen beauftragt war und zu diesem Zweck über ein Schließfach und einen Spind verfügen konnte, worin er – anders als in dem vom BFH im Jahr 2019 entschiedenen Fall – keine Werkzeuge aufbewahrt hatte, sondern während seiner Tätigkeit nur private Gegenstände und außerhalb der Tätigkeit nur die notwendige Arbeitskleidung.

Nach Ansicht des BFH ist es für die Annahme einer Betriebsstätte iSd § 12 dAO bzw des deutsch-britischen DBA begründenden Verfügungsmacht nicht notwendig, dass Geschäftseinrichtungen unmittelbar betriebsbezogen genutzt werden. Eine Perso-nalisierung von Spind und Schließfach sei dafür ausreichend, zumal diese eine unab-

⁴⁷⁾ In diesem Sinne VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, zu einem abweichenden Sachverhalt.

⁴⁸⁾ Verweis auf VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

⁴⁹⁾ BFH 9. 1. 2019, I B 138/17; Bendlinger, Ein Schließfach als Betriebsstätte, SWK 8/2020, 434 (434 ff).

dingbare Voraussetzung für die Tätigkeit des Flugzeugingenieurs bzw. -mechanikers waren. Die für die Vermittlung einer ortsbezogenen Verwurzelung des Unternehmers notwendige Überlassung personenbezogener Nutzungsstrukturen im Sinne eines selbständigen Nutzungsanspruchs über die Einrichtung war demnach gegeben.

3. Neues aus dem Steuerrecht der EU

3.1. BEFIT – neuer Rahmen für die europäische Unternehmensbesteuerung

Die Europäische Kommission hat am 12. 9. 2023 einen neuen Anlauf zur Vereinheitlichung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung unternommen.⁵⁰⁾ Dabei wird erkennbar der günstige Wind aus den aktuellen Umsetzungsbemühungen um die internationale Steuerreform (insbesondere deren zweiter Säule zur Einführung einer Mindestbesteuerung) genutzt, um den in früheren Jahren mehrfach gescheiterten Projekten zur Implementierung einer *Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage* (kurz: GKKB bzw. CCCTB) im Kern doch noch zum Durchbruch zu verhelfen. Insoweit ist das aktuelle BEFIT-Projekt („*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“) teilweise alter Wein in neuen Schläuchen. Andererseits waren die Rahmenbedingungen für die Realisierung eines solchen Vorhabens – abseits der in EU-Steuerangelegenheiten aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips bestehenden politischen Herausforderungen – vielleicht noch nie so günstig wie jetzt.

Inhaltlich fußt BEFIT auf drei wesentlichen Grundpfeilern:

- *Common*: Gesellschaften und Betriebsstätten (*BEFIT group members*), die derselben Gruppe (*BEFIT group*) angehören, berechnen ihre Steuerbemessungsgrundlage nach gemeinsamen Regeln.
- *Consolidated*: Die Steuerbemessungsgrundlagen aller Mitglieder der Gruppe werden in einer einzigen Steuerbemessungsgrundlage (*BEFIT tax base*) zusammengefasst.
- *Baseline Allocation*: Für jedes Mitglied der BEFIT-Gruppe wird ein prozentualer Anteil an der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage berechnet, der zunächst auf dem Durchschnitt der zu versteuernden Ergebnisse der drei vorangegangenen Steuerjahre basiert. Nach Ende eines Übergangszeitraums könnte stattdessen ein reines *formulary apportionment* zur Anwendung kommen.⁵¹⁾

Der zwingende Anwendungsbereich von BEFIT erfasst zunächst nur Konzerne mit einem weltweiten Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio Euro pro Jahr, wenn es sich um EU-Konzerne handelt bzw. – bei Drittlandskonzernen (mit oberster Muttergesellschaft außerhalb der EU) – eine Mindestumsatzgröße⁵²⁾ im Binnenmarkt überschritten wird. Bei den solcherart prinzipiell erfassten Konzernen soll sich die konkrete Anwendung der BEFIT-Regeln freilich auf den Binnenmarkt beschränken, sodass im Endeffekt nur EU-Gesellschaften, deren EU-Betriebsstätten sowie EU-Betriebsstätten von Drittlandsgesellschaften einzubeziehen sein werden. Konzerne, die den Threshold von 750 Mio Euro Gesamtumsatz nicht überschreiten, sollen die Möglichkeit zur optionalen Anwendung von BEFIT haben.

⁵⁰⁾ Vgl. den Richtlinienentwurf COM(2023) 532 final vom 12. 9. 2023 (https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf) samt Anlagen (https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_annexe_proposition_part1_v4.pdf; Zugriff jeweils am 31. 10. 2023).

⁵¹⁾ Gemäß Art 45 Abs 9 Richtlinienentwurf soll die Kommission das System der *baseline allocation* revidieren und binnen drei Jahren einen Bericht vorlegen, welcher gegebenenfalls einen konkreten Vorschlag zur Einführung eines *formulary apportionment* nach Ablauf der siebenjährigen Übergangsfrist (vgl. Abs 1) enthalten soll.

⁵²⁾ Der maßgebende Threshold für den gemeinsamen EU-Umsatz soll bei 5 % des konsolidierten Gruppenumsatzes bzw. 50 Mio Euro in mindestens zwei der letzten vier Geschäftsjahre liegen.

Soweit demnach BEFIT tatsächlich zur Anwendung kommt, wird die Steuersubjekteigenenschaft der betroffenen Unternehmen nach den jeweiligen nationalen Körperschaftsteuersystemen grundsätzlich beendet und vollumfänglich durch das System der BEFIT-Besteuerung ersetzt. Als Folge der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage wird es innerhalb der BEFIT-Gruppe zu einem grenzüberschreitenden Verlustausgleich in der EU kommen. Außerdem wird der Fremdvergleichsgrundsatz innerhalb der BEFIT-Gruppe durch die Konsolidierung an Bedeutung verlieren, auch wenn dieser für Zwecke der Bemessungsgrundlagen-Allokation zunächst (dh zumindest für den siebenjährigen Übergangszeitraum⁵³) sehr wohl relevant bleiben wird. Für Konzerntransaktionen mit verbundenen Unternehmen außerhalb der BEFIT-Gruppe wird sich an der Bedeutung des Transfer Pricings hingegen nichts Grundlegendes ändern. Der Richtlinienvorschlag sieht hier jedoch für bestimmte Routinetransaktionen im Vertrieb (*low-risk distributor*) und im Produktionsbereich (*contract manufacturer*) ein Ampelsystem zur Risikoanalyse vor. Damit soll die Verrechnungspreis-Compliance in diesen Bereichen vereinfacht werden, etwa durch Bereitstellung öffentlicher Benchmarks durch eine Expertengruppe.

Zur verwaltungstechnischen Vereinfachung von BEFIT sieht der Richtlinienvorschlag einen partiellen „one-stop-shop“ vor. Dementsprechend soll ein einziges BEFIT-Gruppenmitglied (*filing entity*; in der Regel die oberste Muttergesellschaft) den gemeinsamen „BEFIT information return“ bei ihrer nationalen Steuerverwaltung (*filing authority*) einreichen. Zusätzlich werden aber auch die übrigen BEFIT-Gruppenmitglieder eigene Steuererklärungen lokal abgeben müssen. Auf Ebene der betroffenen EU-Steuerverwaltungen soll für jede BEFIT-Gruppe ein internationales BEFIT-Team geschaffen werden, um die grenzüberschreitende Zusammenarbeit möglichst effizient zu gestalten. Außenprüfungen sollen grundsätzlich zwar weiterhin national abgebildet werden, allerdings dürfte die Durchführung verbindlicher Joint Audits weiter an Bedeutung zulegen.

Die innerstaatliche Umsetzung der Richtlinie durch die Mitgliedstaaten soll bis 1. 1. 2028 erfolgen, und ihre Bestimmungen sollen ab 1. 7. 2028 Anwendung finden. Für die Bemessungsgrundlagen-Allokation innerhalb der BEFIT-Gruppe ist eine Übergangsphase bis 30. 6. 2035 unter Anwendung der *baseline allocation* (siehe oben) vorgesehen. Danach könnte es – je nach Review-Ergebnis – allenfalls zur alternativen Realisierung einer rein faktorbasierten formelhaften Aufteilung (*formulary apportionment*) kommen.

3.2. Noch mehr BEFIT: Transfer Pricing in der EU

Ergänzend zum BEFIT-Paket hat die Kommission am 12. 9. 2023 einen Richtlinienvorschlag zum Transfer Pricing vorgelegt.⁵⁴ Damit soll ein wesentlicher Beitrag zur Harmonisierung der rechtlichen Grundlagen sowie zur Vereinheitlichung der Verrechnungspreispraxis im Binnenmarkt geleistet werden.

Der Vorschlag enthält zunächst ein grundlegendes Bekenntnis zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (einschließlich dessen Begriffsbestimmung). In weiterer Folge wird der Versuch unternommen, den Begriff „verbundene Unternehmen“ für steuerliche Verrechnungspreiszwecke zu definieren. Dies könnte aus Praktikersicht insoweit verdienstvoll sein, als aufgrund unterschiedlicher nationaler Vorschriften nicht immer klar ist, ob tatsächlich eine *controlled transaction* im steuerrechtlichen Sinne vorliegt oder nicht. Auf der anderen Seite erscheint die derzeit vorgeschlagene Definition inhaltlich sehr weitgehend und sollte daher nach Möglichkeit entschärft werden.

⁵³) Sollte nach Ablauf des Übergangszeitraums die Bemessungsgrundlagen-Allokation innerhalb der BEFIT-Gruppe ausschließlich auf eine faktorbasierte Formel (*formulary apportionment*) gestützt werden, wäre insoweit (dh für BEFIT-interne Transaktionen) der Fremdvergleichsgrundsatz seiner ertragsteuerlichen Bedeutung endgültig beraubt.

⁵⁴) Vgl COM(2023) 529 final vom 12. 9. 2023 (https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf; Zugriff am 31. 10. 2023).

Jedenfalls begrüßenswert ist die Idee, einen einheitlichen Rahmen für korrespondierende Gegenberichtigungen nach ausländischen Primärberichtigungen (etwa im Gefolge einer lokalen Außenprüfung) zu schaffen. Damit soll insbesondere für materiell eindeutige Verrechnungspreisfälle ein klar definierter „fast track“ zur Gegenberichtigung auf kurzem Weg (dh außerhalb aufwändiger und zeitintensiver Verständigungs- bzw Schiedsverfahren) verbindlich vorgezeichnet werden. Tendenziell ebenfalls positiv erscheint der Vorschlag, *compensating adjustments* (zB Jahresend Anpassungen bzw *year-end adjustments*) unter bestimmten – im Kern durchaus Rz 73 VPR 2021 vergleichbaren – Voraussetzungen in allen Mitgliedstaaten anzuerkennen. Dieser Schritt könnte aufgrund der Praxisrelevanz derartiger Anpassungsvereinbarungen (etwa im Verhältnis zu konzerninternen Routinevertriebseinheiten) potenziell hilfreich sein und würde den diesbezüglichen Vorarbeiten des ehemaligen gemeinsamen Verrechnungspreisforums der EU (EU JTPF)⁵⁵⁾ zu einem späten Erfolg verhelfen.

Darüber hinaus enthält der Richtlinienentwurf Regelungen zur konkreten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, etwa in Bezug auf die Abgrenzung von Geschäftsvorfällen, die Vergleichbarkeitsanalyse, Auswahl und Anwendung der Verrechnungsmethoden, die Bestimmung fremdüblicher Bandbreiten sowie die Verrechnungsdokumentation.

Die Befassung mit weiteren Themen (zB *intangibles*, Finanz- und sonstige Dienstleistungen, *cost contribution arrangements*, *dealings* zwischen Stammhaus und Betriebsstätte[n], *business restructurings*) wird in Aussicht gestellt, wobei die OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Grundlage dienen sollen.

Als provisorischer Anwendungsbeginn ist derzeit der 1. 1. 2026 (Umsetzung bis Ende 2025) vorgesehen.

Literaturhinweise: Hofstätter, *Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, TPI 2023, 166*; Schwaiger/Behrends, *EU-Richtlinienentwurf zu Verrechnungspreisen – Auswirkungen auf die Praxis in Österreich, TPI 2023, 170*.

3.3. Last but not Least: „KMU-BEFIT“ für eigenständige Unternehmen mit EU-Betriebsstätten

Der dritte am 12. 9. 2023 veröffentlichte steuerliche Richtlinienentwurf⁵⁶⁾ richtet sich ausdrücklich nicht an größere Konzerne, sondern an eigenständige Klein-, Klein- und mittlere Unternehmen,⁵⁷⁾ die im EU-Ausland ausschließlich mittels Betriebsstätten tätig werden.

Im Kern soll ein optionales „head office tax system“ – bzw HOT-System – implementiert werden, welches die Ergebnisabgrenzung der in unterschiedlichen Mitgliedstaaten belegenen EU-Betriebsstätten auf das Fundament einer einheitlichen Steuerbemessungs-

⁵⁵⁾ Vgl *European Commission*, Report on Compensating Adjustments, JTPF/009/FINAL/2013/EN (Jänner 2014), abrufbar unter https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/jtpf_009_final_2013_en.pdf (Zugriff am 31. 10. 2023).

⁵⁶⁾ Vgl COM(2023) 528 final vom 12. 9. 2023 (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3e936c98-520f-11ee-9220-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_1&format=PDF) samt Anlagen (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3e936c98-520f-11ee-9220-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_2&format=PDF). Begleitet wird dieses Paket durch einen Vorschlag zur Aktualisierung der bestehenden Richtlinie zur Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr (COM[2023] 533 final vom 12. 9. 2023; https://single-market-economy.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_533_1_EN_ACT_part1_v7.pdf). Näheres findet sich im „SME Relief Package“ (COM[2023] 535 final vom 12. 9. 2023; https://single-market-economy.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_535_1_EN_ACT_part1_v12.pdf; Zugriff jeweils am 31. 10. 2023).

⁵⁷⁾ Für die Anwendung des HOT-Systems darf das Unternehmen am Bilanzstichtag maximal eines der folgenden drei Größenmerkmale überschritten haben: 20 Mio Euro Bilanzsumme, 40 Mio Euro Nettoumsatzerlöse bzw 250 im Jahresdurchschnitt Beschäftigte („mittleres Unternehmen“ iSd Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU vom 26. 6. 2013). Außerdem darf der gemeinsame Umsatz der Betriebsstätte(n) das Doppelte der dem Stammhaus zuordenbaren Umsatzerlöse nicht übersteigen.

grundlage stellt. Dabei soll die Gewinnermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des Stammhausstaates erfolgen; die nach Allokation auf Stammhaus- und Betriebsstätte(n)-Ergebnisse anwendbaren Steuersätze bleiben hingegen den jeweiligen Mitgliedstaaten vorbehalten. Zur Verwaltungsvereinfachung wird auch hier ein *one-stop-shop* im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (dh beim Stammhaus bzw *head office*) angestrebt. Dementsprechend soll dort auch die einzige EU-Ertragsteuererklärung (*head office taxation tax return*) eingereicht werden. Die den jeweiligen Unternehmensteilen zugeordneten Ergebnisanteile werden im Stammhausstaat den jeweiligen nationalen Steuersätzen unterworfen, und die resultierenden Steuerbeträge werden in weiterer Folge vom HOT-Staat an die betroffenen Staaten weitergeleitet.

Ergänzend ist vorgesehen, die EU-Amtshilferichtlinie dahin gehend anzupassen, dass ein automatischer Informationsaustausch zur bestmöglichen Anwendung der HOT-Regeln etabliert wird.

Laut Vorschlag ist eine innerstaatliche Umsetzung bis Ende 2025 vorgesehen, damit eine erstmalige Anwendung ab 1. 1. 2026 möglich ist.

Literaturhinweis: *Bendlinger, Einheitlicher Standard der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung für KMU in der Europäischen Union, SWI 2023, 514.*

3.4. Anpassung der „schwarzen Liste“ der EU

Der Rat der EU hat am 17. 10. 2023⁵⁸⁾ auf Vorschlag der Gruppe „*Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)*“ beschlossen, Antigua und Barbuda, Belize und die Seychellen in die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufzunehmen, weil im Verhältnis zu diesen Staaten der Informationsaustausch auf Ersuchen unzureichend ist. Zugleich wurden die Britischen Jungferninseln, Costa Rica und die Marshallinseln von der Liste gestrichen.

Damit umfasst die Liste derzeit insgesamt 16 Staaten, die dadurch gekennzeichnet sind, entweder keinen konstruktiven Dialog mit der EU über verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich aufgenommen zu haben oder ihren Zusagen zur Umsetzung der erforderlichen Reformen nicht nachgekommen sind.

Die nächste Überarbeitung der Liste ist für Februar 2024 geplant.

In Österreich hat die Änderung der „*schwarzen Liste der EU*“ („*EU-Blacklist*“) vor allem Auswirkungen auf die Qualifikation ausländischer Konzerngesellschaften als niedrigbesteuerte Körperschaften für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10a Abs 11 KStG), die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Zahlungen auf Grundlage des § 5 Z 1 lit b EU-Meldepflichtgesetz⁵⁹⁾ und die Berechtigung zur Inanspruchnahme von COVID-19-Förderungen (zB Fixkostenzuschuss, Investitionsprämie, Verlustersatz) oder den Energiekostenzuschuss (§ 3 Z 3 Wohlverhaltensgesetz⁶⁰⁾).

4. Neues aus der OECD

4.1. Globale Steuerreform Pillar I

Die OECD hat am 11. 10. 2023 ein umfangreiches Paket zur Implementierung von Amount A (Zuordnung von Steuersubstrat an die Marktstaaten im Rahmen von Pillar I, anwendbar auf Großkonzerne mit mehr als 20 Mrd Euro Gesamtumsatz) veröffentlicht. Dieses Paket basiert auf dem *Outcome Statement des Inclusive Framework on BEPS* vom 11. 7. 2023⁶¹⁾ und enthält den Entwurf einer *Multilateral Convention to implement*

⁵⁸⁾ Vgl <https://www.consilium.europa.eu/media/67379/st13879-en23.pdf> (Zugriff am 31. 10. 2023).

⁵⁹⁾ BGBl I 2019/91 in aktueller Fassung.

⁶⁰⁾ BGBl I 2021/11.

⁶¹⁾ Vgl <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf> (Zugriff am 31. 10. 2023).

Amount A of Pillar One (Amount A MLC) gemeinsam mit begleitenden Unterlagen (*Explanatory Statement to the MLC, Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One, Overview und Factsheets*).⁶²⁾

Die Umsetzung des – ebenfalls zu Pillar I gehörenden – Amount B (Zuordnung von Routinegewinnen zu einfachen Marketing- und Vertriebseinheiten, ohne Threshold für den Mindestumsatz und daher auch für kleinere Konzerne relevant) wird derzeit auf Basis der erhaltenen Stellungnahmen⁶³⁾ zum Begutachtungsentwurf vom 17. 7. 2023⁶⁴⁾ vorangetrieben.

4.2. Globale Steuerreform Pillar II

Auf dem Weg der Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung im Rahmen von Pillar II hat die OECD am 3. 10. 2023 eine *Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule (STTR MLI)* zusammen mit weiteren Unterlagen (*Explanatory Statement, Report to STTR, STTR MLI at a Glance, FAQ*) veröffentlicht.⁶⁵⁾ Auf Basis dieses STTR MLI soll die *subject-to-tax rule* (STTR) iSd Pillar II auf einfachem Wege (dh im Wesentlichen ohne das Erfordernis bilateraler Verhandlungen) in bestehende DBA implementiert werden können.

Literaturhinweis: Bendlinger, Säule II: Die „Subject-to-Tax Rule“ (STTR) – neue Musterklausel in OECD-MA und OECD-MK, SWI 2023, 404.

⁶²⁾ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm> (Zugriff am 31. 10. 2023).

⁶³⁾ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules-september-2023.htm> (Zugriff am 31. 10. 2023).

⁶⁴⁾ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf> (Zugriff am 31. 10. 2023).

⁶⁵⁾ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.htm> (Zugriff am 31. 10. 2023).

Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich

Die Europäische Kommission leitet regelmäßig rechtliche Schritte gegen Mitgliedstaaten ein, die ihren Verpflichtungen aus dem EU-Recht nicht nachkommen. Im Folgenden werden die wichtigsten Beschlüsse vom November, die Österreich betreffen, überblicksmäßig dargestellt:

- **Abfall:** Die Kommission fordert Österreich auf, die Abfallrahmenrichtlinie ordnungsgemäß umzusetzen.
- **Saubere Luft:** Die Kommission fordert Österreich auf, die EU-Rechtsvorschriften in Bezug auf Luftverschmutzung einzuhalten und seine Schadstoffemissionen im Hinblick auf die Reduzierung der Luftverschmutzung zu verringern.
- **Übereinkommen von Aarhus:** Die Kommission fordert von Österreich Verbesserungen der Vorschriften über den Zugang zu Gerichten in Umweltangelegenheiten.
- **Justiz:** Die Kommission fordert Österreich nachdrücklich auf, den Anforderungen des Rahmenbeschlusses über den Europäischen Haftbefehl nachzukommen.
- **Verbraucherschutz:** Die Kommission fordert Österreich auf, die Vorschriften über Verbandsklagen zum Schutz der Verbraucher umzusetzen.
- **Schieneverkehr:** Die Kommission fordert Österreich zur ordnungsgemäßen Umsetzung der EU-Vorschriften über den einheitlichen europäischen Eisenbahnraum auf.

Link zur Pressemitteilung der Europäischen Kommission: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/inf_23_5380.