

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 Fragen des internationalen Steuerrechts für den grenzüberschreitend tätigen Unternehmer und dessen Berater.

1. DBA-Recht und österreichisches Außensteuerrecht

1.1. Public Country-by-Country Reporting



Am 17. 7. 2024 wurde das Bundesgesetz über die Veröffentlichung länderbezogener Ertragsteuerinformationsberichte (CBCR-Veröffentlichungsgesetz bzw CBCR-VG) kundgemacht.¹⁾ Damit hat nun auch Österreich die diesbezüglichen unionsrechtlichen Vorgaben umgesetzt.²⁾ Gegenüber dem Begutachtungsentwurf³⁾ wurden einige – aus Praxissicht tendenziell durchaus begrüßenswerte – Änderungen vorgenommen. Dies betrifft zum einen Klarstellungen bei den Berichtspflichten für oberste Mutterunternehmen und unverbundene Unternehmen (§ 4 CBCR-VG) bzw den Berichtspflichten für Tochtergesellschaften von obersten Mutterunternehmen (§ 5 CBCR-VG). Zum anderen wurden die im Rahmen des Public CbCR zu berichtenden „Erträge“ nunmehr primär unter Verweis auf die Bilanzrichtlinie bzw deren jeweilige nationale Umsetzung – und nicht das UGB – definiert (§ 9 Abs 1 Z 4 lit a CBCR-VG). Weiters wurde die finale Fassung des CBCR-VG noch dahin gehend ergänzt, dass nunmehr auf freiwilliger Basis für sämtliche Länder bzw Gebiete jeweils ein getrennter Ausweis zulässig ist. Dementsprechend kann nun auch für „andere Steuerhoheitsgebiete“ (dh, Länder bzw Gebiete, die weder Teil des EU-Raums/ EWR sind noch auf der EU Black/Grey List⁴⁾ geführt werden) auf die hierfür ursprünglich vorgesehene zwingende Aggregation verzichtet werden (§ 10 Abs 2 letzter Satz CBCR-VG).

Der zeitliche Anwendungsbeginn des CBCR-VG blieb gegenüber dem Begutachtungsentwurf unverändert. Die Regelungen zum Public CbCR gelten daher für Geschäftsjahre, die nach dem 21. 6. 2024 beginnen (§ 18 Abs 1 CBCR-VG). Damit werden betroffene Unternehmen mit kalenderjahresgleichen Geschäfts-/Wirtschaftsjahren erstmals für 2025 öffentlich berichten müssen.

Literaturhinweise: Rosar/Tanzer, Gesetzesentwurf zur Umsetzung des „Public CbCR“ in Österreich veröffentlicht, TPI 2024, 38; Lehner/Haselsteiner, Public CbCR: Wahlrecht zur verzögerten Veröffentlichung nachteiliger Informationen, AVR 2024, 168; Andorfer/Gindl, Umsetzung des öffentlichen Country-by-Country-Reportings in Österreich, SWI 2024, 296.

*) Mag. Florian Rosenberger ist Partner der KPMG.

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

1) Vgl BGBl I 2024/83.

2) Vgl die Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. 11. 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU („Bilanz-Richtlinie“) im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, ABI L 429 vom 1. 12. 2021, S 1.

3) Vgl <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/ME/327> (Zugriff am 2. 10. 2024). Siehe dazu bereits Rosenberger/Bendlinger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 13/14/2024, 602 (603 f).

4) Vgl § 18 Abs 2 CBCR-VG zum Stand im Zeitpunkt des Inkrafttretens des CBCR-VG sowie allgemein <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (Zugriff am 2. 10. 2024).

1.2. EAS zur Besteuerung völkerrechtlich privilegierter Personen

Österreich genießt zweifellos eine gewisse Bedeutung als Standort internationaler Organisationen. Für in derartigen Organisationen tätige Personen – sowie zum Teil auch für deren Familienangehörige – gelten zahlreiche völkerrechtlich vereinbarte Privilegien. Dies betrifft zum Teil auch die Einkommensbesteuerung, sodass entsprechend völkerrechtlich privilegierte Personen mit ihren sachlich erfassten Einkünften mitunter gänzlich steuerbefreit bleiben. Insoweit werden die allgemeinen Regeln des nationalen österreichischen Einkommensteuerrechts, aber auch jene der von Österreich abgeschlossenen DBA durch das Völkerrecht verdrängt.

Bei der Auslegung und Abgrenzung derartiger völkerrechtlicher Privilegien können sich in der Praxis allerdings immer wieder Zweifelsfragen ergeben, bei deren Beantwortung nicht immer auf hinreichende Judikatur und Literatur zurückgegriffen werden kann. Dementsprechend wurden schon bisher vergleichsweise viele Anfragen zu völkerrechtlichen Privilegien im Rahmen des Express-Antwort-Service (EAS) des BMF gestellt. Diese Praxis hat im Juli mit zwei weiteren EAS-Auskünften ihre Fortsetzung gefunden.

EAS 3452 vom 10. 7. 2024 befasst sich mit der Steuerpflicht einer NATO-Pension. Konkret bezieht nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt eine in Österreich an sich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person Pensionsleistungen von der NATO. Diese Pensionsleistungen beruhen allerdings nur zum Teil auf einer früheren Tätigkeit beim NATO-Verbindungsbüro in Wien, zum anderen Teil geht die geleistete Pension auf sonstige Tätigkeiten bei der NATO (zB am NATO-Hauptsitz in Brüssel) zurück. Österreich hat mit der NATO ein Privilegienabkommen⁵⁾ abgeschlossen, welches freilich nur die Rechtsstellung des Verbindungsbüros in Wien einschließlich der dort tätigen Personen erfasst. Gemäß Art 11 lit d dieses Abkommens gilt für „*Beamte des Büros*“ eine Steuerbefreiung für Gehälter und Vergütungen einschließlich der „*im Zusammenhang mit deren Tätigkeit beim Büro*“ stehenden Zulagen, Entlohnungen, Entschädigungen und Pensionsleistungen. Da sohin das Privilegienabkommen einen kausalen Zusammenhang mit einer Tätigkeit beim Verbindungsbüro in Wien erfordert, gilt die völkerrechtlich vorgesehene Steuerbefreiung nur für jenen Anteil der NATO-Pension, der konkret auf diese Tätigkeit zurückgeht. Die restlichen NATO-Pensionsleistungen, welche ohne kausalen Zusammenhang zum Verbindungsbüro in Wien geleistet werden, unterliegen hingegen anteilig – jedoch vorbehaltlich allenfalls anwendbarer DBA – sehr wohl der regulären Einkommensteuerpflicht in Österreich. Kommt es demnach zu einem Nebeneinander (völkerrechtlich) steuerbefreiter und regulär steuerpflichtiger NATO-Pensionsleistungen, sind die befreiten Einkünfte laut BMF progressionserhöhend bei den übrigen Einkünften zu berücksichtigen. Dieser Schwenk gegenüber der früheren Verwaltungspraxis gilt ab der Veranlagung 2023 und beruht auf der Rechtsprechung des VwGH⁶⁾ zur Zulässigkeit des Progressionsvorbehalts auch seitens des abkommensrechtlichen Quellenstaates. Das Höchstgericht war hier zu dem Ergebnis gekommen, dass ein sich aus dem nationalen Steuerrecht ergebender Progressionsvorbehalt immer dann zulässig ist, wenn das Abkommen dem nicht entgegensteht und insoweit daher keine Schrankenwirkung entfaltet. Das BMF kommt durch analoge Anwendung dieser Argumentation auf Privilegienabkommen zu dem Schluss, dass auch auf dieser Basis steuerbefreite Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen müssten, solange diese Abkommen dem nicht entgegenstehen. Dies gilt nach der Verwaltungspraxis selbst dann, wenn das jeweilige Abkommen den Progressionsvorbehalt gar nicht erwähnt.⁷⁾

⁵⁾ Vgl das Abkommen zwischen der Österreichischen Bundesregierung und der Nordatlantikvertrags-Organisation (NATO) über die Rechtsstellung des Verbindungsbüros in Wien (BGBl III 2021/197).

⁶⁾ Vgl VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067.

⁷⁾ Vgl Rz 7597a EStR.

Die zweite einschlägige EAS 3453 vom 25. 7. 2024 beschäftigt sich mit Ruhegenüssen aus dem *United Nations Joint Staff Pension Fund* (UNJSPF). Dieser Pensionsfonds wurde für ehemalige Mitarbeiter der UN bzw der UN-Spezialorganisationen (zB IAEA, ICC, WHO) eingerichtet.⁸⁾ Darüber hinaus besteht eine Reihe sogenannter „*Transfer Agreements*“ mit weiteren internationalen Organisationen, welche die wechselseitige Übertragung von Pensionsansprüchen ermöglichen. Der UNJSPF hat entsprechende Transferabkommen etwa mit der OECD, der Weltbank und der WTO abgeschlossen.⁹⁾ Dadurch soll der Wechsel zwischen den beteiligten internationalen Organisationen erleichtert werden. Die Reichweite potenzieller Ruhegenussbezieher aus dem UNJSPF ist dementsprechend groß. Rechtlich gesehen genießt der UNJSPF eigene Rechtspersönlichkeit, und es gelten für ihn die gleichen Befreiungen, Immunitäten und Privilegien wie für die Vereinten Nationen selbst.¹⁰⁾ Überdies hält Art 26 UN-Amtssitzabkommen ausdrücklich fest, dass aus dem UNJSPF bezogene Ruhegenüsse „*von der Besteuerung befreit*“ sind. Laut BMF handelt es sich hierbei jedoch nicht um eine eigenständige Steuerbefreiung. Vielmehr bedürfe es zur tatsächlichen Berücksichtigung steuerbefreiter Einkünfte entsprechend konkreter Vorschriften in Amtssitz- oder sonstigen Privilegienabkommen. Nur diese könnten Rechtsgrundlage für eine Befreiung sein. ZB ergibt sich für UN-Angestellte eine Steuerbefreiung jener Ruhegenüsse, „*die sie von den Vereinten Nationen für [...] frühere Dienste oder im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit bei den Vereinten Nationen erhalten*“.¹¹⁾ Allerdings besteht für deren Hinterbliebene nach dem Ableben der einst privilegienrechtlich begünstigten Person (zB Witwen bzw Witwer von UN-Angestellten) bezüglich der Hinterbliebenenpension kein steuerrechtliches Privileg, sodass insoweit wiederum die allgemeinen Regeln des österreichischen Steuerrechts zur Anwendung kommen.

Literaturhinweis: Knotzer, EAS 3452 und EAS 3453: Neue BMF-Auskünfte zu völkerrechtlichen Steuerprivilegien, SWI 2024, 462 ff.

1.3. FAQs zum Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz

Das Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPMG)¹²⁾ verpflichtet Betreiber von Online-Plattformen, bestimmte Informationen – in der Regel an das Finanzamt Österreich – zu übermitteln (Meldepflicht) und dabei bestimmte Sorgfaltspflichten zu berücksichtigen. Daran anknüpfend wird zwischen den EU-Mitgliedstaaten ein automatischer Informationsaustausch durchgeführt. Seinen Ursprung nimmt dieses System in den diesbezüglichen Transparenzbemühungen der OECD sowie der sechsten Änderung der EU-Amthilferichtlinie (DAC 7¹³⁾). Das DPMG war mit 1. 1. 2023 in Kraft getreten; die ersten Meldungen waren bis spätestens 31. 1. 2024 zu übermitteln.

Am 25. 7. 2024 hat das BMF nun eine FAQ-Liste zum DPMG veröffentlicht.¹⁴⁾ Dieser Auslegungsbehelf basiert zum Teil auf den von der OECD¹⁵⁾ veröffentlichten FAQs, welche laut BMF ebenfalls als Auslegungsbehelf für die Anwendung des DPMG dienen sollen.

⁸⁾ Vgl <https://www.unjspf.org/wp-content/uploads/2024/03/UNJSPF-Regulations-1-January-2024-English-with-bookmarks.pdf> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁹⁾ Vgl <https://www.unjspf.org/for-clients/transfer-agreements/> (Zugriff am 2. 10. 2024).

¹⁰⁾ Vgl Art 26 UN-Amtssitzabkommen (Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinten Nationen über den Amtssitz der Vereinten Nationen in Wien, BGBl III 1998/99).

¹¹⁾ Vgl Abschnitt 37 lit d UN-Amtssitzabkommen.

¹²⁾ Vgl BGBl I 2022/108 (AbgÄG 2022).

¹³⁾ Vgl Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. 3. 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABIL 104 vom 25. 3. 2021, S 1.

¹⁴⁾ Info des BMF vom 25. 7. 2024, Häufig gestellte Fragen zum Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz, 2024-0.523.504.

¹⁵⁾ Vgl <https://web.archive.oecd.org/2023-10-23/648633-model-reporting-rules-for-digital-platforms-faqs.pdf> (Zugriff am 2. 10. 2024).

2. Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht

2.1. Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Methodenartikels im DBA Malta vorerst abgesagt

Wie bereits in einer früheren Ausgabe unseres Updates¹⁶⁾ berichtet, war das BMF in einer EAS-Anfragebeantwortung vor knapp einem Jahr davon ausgegangen, dass Arbeitslöhne in Österreich ansässiger Personen, die dem Flugpersonal einer in Malta ansässigen Fluggesellschaft angehören, nicht (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei zu stellen wären, sondern der österreichischen Besteuerung unterlägen und eine allfällige maltesische Steuer in Österreich angerechnet werden könne.¹⁷⁾ Dieses für viele überraschende Ergebnis war im Wesentlichen dadurch zustande gekommen, dass das BMF allein aufgrund der deutschen Sprachfassung des DBA Malta (welche insoweit von der englischsprachigen Fassung abweicht) vermeinte, die abkommensrechtlich primär vorgesehene Befreiungsmethode¹⁸⁾ wäre deswegen seitens des Ansässigkeitsstaates Österreich nicht anzuwenden, weil die Arbeitslöhne gemäß Art 15 Abs 3 DBA Malta nicht „nur“ in Malta zu besteuern wären. Mangels einer abschließenden Verteilungsnorm wäre Art 23 Abs 1 DBA Malta, welcher für die Anwendung der Befreiungsmethode verlange, dass die Einkünfte nach diesem Abkommen „nur“ in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können, nicht anwendbar. Da sohin die Doppelbesteuerung durch den Wortlaut des DBA uneingeschränkt bestehen bliebe, bot das BMF „im Wege einer teleologischen Auslegung“ die alternative Anwendung der Anrechnungsmethode an.

Der zugrunde liegende Steuerfall wurde mittlerweile vom BFG entschieden.¹⁹⁾ Dabei ist das BFG der seitens des BMF in EAS 3448 vertretenen Auffassung entgegengetreten und hat dementsprechend die Anwendung der Befreiungsmethode gemäß Art 23 Abs 1 DBA Malta als rechtens erkannt. Das BFG ist dabei ausdrücklich der in der Literatur vorherrschenden Auffassung gefolgt und geht demnach ebenfalls von einem Redaktionsversehen hinsichtlich des Wortes „nur“ im deutschsprachigen Text von Art 23 Abs 1 DBA Malta aus. Dementsprechend sei im Auslegungsweg dem englischsprachigen Text der Vorzug zu geben und die Befreiungsmethode anzuwenden. Da jedoch Amtsrevision eingebracht wurde, bleibt das endgültige Auslegungsergebnis abzuwarten.

Literaturhinweis: Lang, *DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF?* SWI 2024, 10; Kudert/Höppner/Steinhauser, „Nur“ ein Wort – Überlegungen zum Methodenartikel im DBA-Malta, ÖStZ 2024, 75; Weiss de Resende/Beer/Pregesbauer, *BFG zur Auslegung des Methodenartikels des DBA Malta*, SWI 2024, 469 (469 ff); Ehgartner/Knechtl, *Ertragsteuer-Update August 2024: Aktuelle BFG-Rechtsprechung auf einen Blick*, SWK 23/24/2024, 1033 (1033 ff); Ehgartner, *Amtsrevision gegen das BFG-Erkenntnis zur Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA-Malta*, BFGjournal 2024, 307 (307 ff).

2.2. Kein Progressionsvorbehalt bei beantragter unbeschränkter Steuerpflicht

Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH²⁰⁾ darf Österreich bei unbeschränkter Steuerpflicht den Progressionsvorbehalt nicht nur dann vornehmen, wenn Österreich aufgrund eines DBA als Ansässigkeitsstaat gilt, sondern auch dann, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist.²¹⁾ Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist diese Regelung laut EStR erst ab der Veranlagung 2023 anzuwenden.²²⁾ Beschränkt steuerpflichtige Personen unterliegen hingegen keinem Progressionsvorbehalt, selbst wenn

¹⁶⁾ Vgl. Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 7/2024, 383 (385 f).

¹⁷⁾ Vgl. EAS 3448 vom 17. 11. 2023.

¹⁸⁾ Vgl. Art 23 Abs 1 DBA Malta.

¹⁹⁾ Vgl. BFG 24. 7. 2024, RV/7102502/2024.

²⁰⁾ Vgl. VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067.

²¹⁾ Vgl. Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 3/2023, 95 (96 ff); Rosenberger/Bendlinger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 11/2023, 535 (536).

²²⁾ Vgl. Rz 7592 EStR.

sich die beschränkte Steuerpflicht erst durch die Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung²³⁾ ergibt.²⁴⁾

In einer Entscheidung aus September 2024²⁵⁾ betreffend die Jahre 2019 bis 2021 hat nunmehr das BFG erkannt, dass Österreich auch bei beantragter unbeschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs 4 EStG) keinen Progressionsvorbehalt wahrnehmen darf. Da nämlich im Rahmen des § 1 Abs 4 EStG EU-/EWR-Staatsangehörige inhaltlich bzw in sachlicher Hinsicht nur mit ihren inländischen Einkünften iSd § 98 EStG steuerpflichtig sind,²⁶⁾ dürfen nach den Ausführungen des BFG die nicht davon umfassten Einkünfte weder bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch im Rahmen eines allfälligen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden. Die vom Beschwerdeführer in seinem Ansässigkeitsstaat Ungarn erzielten Einkünfte waren deshalb auch nicht progressionserhöhend bei der Festsetzung der österreichischen Einkommensteuer zu berücksichtigen. Eine ordentliche Revision wurde vom BFG nicht zugelassen.

Angesichts dieser Entscheidung könnte nunmehr hinterfragt werden, ob das BFG nicht auch für Veranlagungsjahre ab 2023 zu einem vergleichbaren Ergebnis gekommen wäre. Denn die Erkenntnis aus der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung²⁷⁾ wäre an sich seitens des BFG durchaus auch auf Veranlagungsjahre vor 2023 (bzw auch vor der Entscheidung des VwGH) anwendbar gewesen, sodass aus der Nichtberücksichtigung des Progressionsvorbehalts in der aktuellen Entscheidung unter Umständen der Schluss gezogen werden kann, das BFG sähe einen Progressionsvorbehalt bei bloß gemäß § 1 Abs 4 EStG beantragter unbeschränkter Steuerpflicht generell (dh, insbesondere veranlagungsjahresunabhängig) als unzulässig an. Vor diesem Hintergrund könnte nun zumindest hinterfragt werden, ob der mit dem Wartungserlass 2023 in Rz 10 LStR neu aufgenommene letzte Satz über die neu „geltende Rechtslage zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen“ tatsächlich auch im Anwendungsbereich des § 1 Abs 4 EStG Gültigkeit hat.²⁸⁾

2.3. Aufteilung von Künstlerhonoraren bei Bemessung der Abzugsteuer

Werden beschränkt steuerpflichtige Künstler im Inland persönlich tätig, so unterliegen die dafür bezogenen Einkünfte dem besonderen Steuerabzug gemäß § 99 EStG.²⁹⁾ Analoges gilt selbst dann, wenn die beschränkt steuerpflichtigen Personen ihre Tätigkeit nicht als selbständige „Künstler“ im steuerrechtlichen Sinne, sondern lediglich als Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen im Inland ausüben und demnach Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.³⁰⁾ Dieser nationale Besteuerungsanspruch Österreichs wird durch die Art 17 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnormen im Wesentlichen abkommensrechtlich bestätigt, zumal der dort gebräuchliche Künstlerbegriff („Entertainer“) regelmäßig auch Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen umfasst.³¹⁾ Dementsprechend sind die Vertragspartner (zB Veranstalter) derartiger ausländischer Personen in der Regel angehalten, das Honorar (bzw allfällige Spesenersätze etc) nicht in voller Höhe zu überweisen, sondern stattdessen einen Teil (zB 20 %) dieser Einkünfte einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

²³⁾ BGBl II 2003/528.

²⁴⁾ Vgl Rz 7595 EStR.

²⁵⁾ Vgl BFG 6. 9. 2024, RV/7103838/2023.

²⁶⁾ Vgl Rz 10 LStR.

²⁷⁾ Vgl VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067.

²⁸⁾ Durch den Wartungserlass 2023 zu den LStR 2002 (Richtlinie des BMF vom 15. 12. 2023, 2023-0.715.245) wurde in Rz 10 LStR folgender letzter Satz neu aufgenommen: „Die ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 geltende Rechtslage zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gilt auch für jene Steuerpflichtigen, die die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ausüben (siehe dazu Rz 813).“

²⁹⁾ Vgl § 99 Abs 1 Z 1 EStG iVm § 98 Abs 1 Z 2 EStG.

³⁰⁾ Vgl § 99 Abs 1 Z 1 EStG iVm § 98 Abs 1 Z 3 EStG.

³¹⁾ Vgl VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0266.

In der österreichischen Außenprüfungspraxis führt dieser besondere Steuerabzug immer wieder zu Diskussionen und Feststellungen. Dies traf auch auf den Fall jenes österreichischen Vereins zu, welcher im Laufe der Jahre 2005 bis 2009 diverse in Deutschland ansässige Künstler (zB Dirigenten, Musiker, Schauspieler etc) engagiert hatte. Der Verein hatte mit den deutschen Künstlern jeweils Pauschalverträge geschlossen. Abgesehen von einzelnen Engagements, bei denen das österreichische Besteuerungsrecht generell zur Debatte stand, ging es primär darum, ob jeweils die gesamten Pauschalhonorare dem Steuerabzug zu unterwerfen wären, oder ob eine Aufteilung zwischen einem „österreichischen Teil“ (für die Auftritte im Inland) und einem „deutschen Teil“ (für vorbereitende Arbeiten bzw Proben im Ausland) vorzunehmen wäre. Laut dem veranstaltenden Verein wäre jeweils nur der Inlandsteil dem Steuerabzug gemäß § 99 EStG zu unterwerfen. Die Außenprüfung hat ein solches Splitting der Pauschalhonorare hingegen abgelehnt und dem Verein die fehlende Abzugsteuer mit Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Im dagegen erhobenen Beschwerdeverfahren hat nun das BFG entschieden.³²⁾ Dabei hat das BFG zunächst dem beschwerdeführenden Verein insoweit Recht gegeben, als bei einigen Engagements offenbar tatsächlich keine persönlichen Auftritte in Österreich geleistet wurden, sodass mangels aktiver Mitwirkung der Künstler in diesen Fällen keinerlei Steuerabzugsverpflichtung bestanden hätte. Auf der anderen Seite hat sich das BFG der Forderung nach einem generellen Splitting der pauschalen Leistungen in Proben- und Auftrittstätigkeit im Wesentlichen nicht angeschlossen. Dies ergebe sich aus der engen Nahebeziehung zwischen Recherche-, Proben- und Trainingstätigkeit einerseits und dem Auftritt im Inland andererseits. Dabei wäre der Hauptzweck der Tätigkeit der deutschen Künstler in den Auftritten in Österreich gelegen. Die – teilweise im Ausland durchgeführten – Vorbereitungsarbeiten, die bei Künstlern einen integrierenden Bestandteil ihrer Tätigkeit darstellten, wären als Nebenleistung einzuordnen. Wesentlich sei, dass die Einkünfte unmittelbar und schwerpunktmäßig auf eine im Inland ausgeübte Tätigkeit zurückzuführen sind. Dementsprechend wäre jeweils das gesamte Pauschalhonorar dem inländischen Steuerabzug zu unterwerfen.³³⁾ Lediglich bei einem einzigen Künstler erschien es dem BFG sachgerecht, eine Aufteilung zwischen musikalischer Leitung des Ensembles (kein Steuerabzug³⁴⁾) sowie – steuerabzugspflichtigen – Auftrittsleistungen (allerdings wiederum inklusive Proben- und Trainingstätigkeit) vorzunehmen und diese beiden Anteile des Pauschalhonorars unter Anwendung eines Aufteilungsschlüssels von 50:50 zu schätzen.

3. Neues aus der EU: Irische Tax Rulings für Apple waren eine unionsrechtlich verbotene Beihilfe

Irland spielte jahrelang eine wesentliche Rolle in den Steuersparmodellen einiger multinationaler, oftmals US-basierter Großkonzerne. Diese Modelle machten sich insbesondere ungewollte „Koordinationslücken“ unterschiedlicher nationaler Steuergesetze in Verbindung mit DBA-rechtlichen Regelungen zunutze. Eine solche „Lückenbildung“ wurde unter anderem dadurch begünstigt, dass nach dem früher geltenden irischen Steuerrecht Körperschaften mit irischem Sitz und ausländischem Ort der Geschäftsleitung als nicht in Irland ansässig („resident“) qualifiziert wurden. Dementsprechend unterlagen derartige Gesellschaften dort nur der beschränkten Steuerpflicht, etwa mit den

³²⁾ Vgl BFG 26. 6. 2024, RV/7100138/2014.

³³⁾ Diese Einschätzung des BFG deckt sich damit auch mit mehreren Anfragebeantwortungen des BMF (vgl etwa EAS 1995 vom 1. 3. 2002; EAS 1911 vom 8. 8. 2001; EAS 1347 vom 12. 10. 1998; EAS 435 vom 4. 5. 1994).

³⁴⁾ Das BFG leitet offenbar ein mangelndes österreichisches Besteuerungsrecht an jenem Teil des Pauschalhonorars, welcher auf die musikalische Ensembleleitung entfällt, daraus ab, dass diese Einkünfte als „Zusatzinkünfte iSd DBA-Rechts“ zu qualifizieren wären, für welche es an der notwendigen darstellerischen Natur (und damit an der Eigenschaft als „Künstler“ im abkommensrechtlichen Sinn) fehlt und demnach Art 17 DBA Deutschland nicht einschlägig wäre (in diesem Sinne *Toifl* in *Aigner/Kotler/Tumpel*, DBA² [2019] Art 17 Rz 49). Die stattdessen konkret anwendbare DBA-Verteilungsnorm, die allfällige Relevanz des innerstaatlichen Verwertungsstatbestands (vgl § 99 Abs 1 Z 1 EStG iVm § 98 Abs 1 Z 2 EStG) bzw die Wirkungen der DBA-Entlastungsverordnung sparte das BFG in der Entscheidung allerdings – soweit ersichtlich – aus.

einer tatsächlich in Irland existenten Betriebsstätte funktional zuzurechnenden Gewinnen. Da in früheren Jahren auch die Niederlande – insbesondere mangels Quellensteuerpflicht grenzüberschreitender Lizenzzahlungen – ihren Beitrag zu derartigen Steuersparmodellen leisteten, etablierte sich unter den Beobachtern des internationalen Steuerrechts der bildhafte Terminus des „*Double Irish with a Dutch Sandwich*“. Dies war einer der wesentlichen Ausgangspunkte für das BEPS-Projekt unter der Ägide von OECD und G20, welches die internationale Steuerpraxis bis heute signifikant verändert hat.³⁵⁾

Auch der US-amerikanische *Apple*-Konzern hatte eine ähnliche Struktur implementiert und zu diesem Zweck unter anderem zwei irische Konzerngesellschaften gegründet: eine für EMEA³⁶⁾ zuständige Produktions- bzw. Assembling-Gesellschaft (*Apple Operations Europe Ltd*, kurz: AOE) und eine für den EMEA- bzw. APAC³⁷⁾-Raum verantwortliche Vertriebsgesellschaft (*Apple Sales International Ltd*, kurz: ASI). Beide Gesellschaften verfügten über äußerst vorteilhafte Tax Rulings, welche die irische Steuerverwaltung zu ihren Gunsten ausgestellt hatte, und konnten dadurch *Apples* Steuerquote in Irland auf kolportierte 0,005 % bzw. letztlich 1 % senken.³⁸⁾ Konkret wurde beiden Gesellschaften im Wesentlichen³⁹⁾ die Anwendung einer (Netto-)Kostenaufschlagsmethode zugesagt, wobei weniger die Gewinnaufschlagsätze (*mark-ups*)⁴⁰⁾ als vielmehr die äußerst schmalen Kostenbasen⁴¹⁾ den steuersparenden Effekt ausgelöst hatten. Insbesondere blieb der Wert der wesentlichen konzerninternen *intangibles* (unter anderem aufgrund gebührenfreier Lizenzen zu Gunsten von AOE und ASI) außen vor, sodass in Irland letztlich nur geringfügige Routinegewinne zu versteuern waren.

Angesichts dessen hatte die Europäische Kommission bereits vor etwa zehn Jahren hinter den irischen Tax Rulings eine unionsrechtlich verbotene Beihilfenpraxis verortet und letztlich einen entsprechenden Beschluss gefasst.⁴²⁾ Allerdings hatte das für Beihilfenfragen in erster Instanz zuständige Gericht der Europäischen Union (EuG) mit seinem Urteil in der Rechtssache T-778/16 und T-892/16 den Beschluss der Europäischen Kommission aufgehoben.⁴³⁾ In weiterer Folge ergriff die Europäische Kommission Rechtsmittel gegen die Entscheidung des EuG und rief damit den EuGH als zuständiges Gericht zweiter Instanz an. Mit seinem Urteil⁴⁴⁾ vom 10. 9. 2024 hat der EuGH der Europäischen Kommission wiederum den Rücken gestärkt und zu Recht erkannt, dass die in Frage stehenden irischen Tax Rulings einer unionsrechtlich verbotenen Beihilfe gleichkämen. Irland ist demnach nun angehalten, von *Apple* eine offene Steuerschuld in Höhe von etwa 13 Mrd Euro einzutreiben.

Für die Praxis ist die finale Entscheidung des EuGH – neben der eigentlichen Beihilfenthematik – aber durchaus auch insoweit interessant, als zahlreiche materielle rechtlich

³⁵⁾ Wesentliche Änderungen ergaben sich seither etwa durch die Verschärfung der Missbrauchsabwehr im DBA-Recht (vgl. OECD-Update 2017), die dreigliedrige Verrechnungspreisdokumentationspflicht mit Country-by-Country-Reporting, Master File und Local File (BEPS-Aktionspunkt 13), diverse unionsrechtliche Anti-Missbrauchs-Richtlinien (ATAD), die Mindestbesteuerung gemäß Pillar II sowie zahlreiche Verschärfungen von Meldeverpflichtungen (zB DAC 6) bzw. die Intensivierung der internationalen Informationsaustausch-Praxis.

³⁶⁾ *Europe, Middle East, India and Africa.*

³⁷⁾ *Asia-Pacific.*

³⁸⁾ Vgl. die Pressemitteilung der Kommission IP/16/2923 vom 30. 8. 2016 (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/de/ip_16_2923/IP_16_2923_DE.pdf; Zugriff am 2. 10. 2024).

³⁹⁾ In einem späteren Tax Ruling wurden für AOE auch Elemente einer umsatzabhängigen Vergütung (zur Abgeltung der Produktionstechnologie) aufgenommen.

⁴⁰⁾ ZB beliefen sich die Aufschlagsätze zunächst – dh vor dem Update des Tax Ruling im Jahr 2007 – auf 12,5 % (ASI bzw. deren Rechtsvorgängerin) sowie 65 % bis zu einem jährlichen Höchstbetrag und darüber hinaus 20 % (bei AOE bzw. deren Rechtsvorgängerin).

⁴¹⁾ Als Kostenbasis wurden im Wesentlichen nur die eigenen *operating costs* (ohne Materialkosten für den Wiederverkauf und ohne Intercompany-Kosten für *intangibles*) herangezogen.

⁴²⁾ Vgl. Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016 über die staatliche Beihilfe SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Irlands zugunsten von Apple, ABI L 187 vom 19. 7. 2017, S 1.

⁴³⁾ Vgl. EuG 15. 7. 2020, *Irland ua gegen Europäische Kommission*, T-778/16 und T-892/16.

⁴⁴⁾ Vgl. EuGH 10. 9. 2024, *Kommission/Irland ua*, C-465/20 P.

bedeutsame Punkte aus Verrechnungspreissicht bzw zum AOA (*authorized OECD approach*) abgehandelt werden. Insbesondere ergibt sich aus dem Verfahrensgang bzw den dabei jeweils vorgebrachten Argumenten, dass immaterielle Wirtschaftsgüter (zB *intangibles*) bzw die daraus letztlich resultierenden Einkünfte (zB der *intangible related return*) stets nur auf Basis einer konkreten Funktionsanalyse an ein verbundenes Unternehmen bzw dessen Stammhaus oder Betriebsstätte zugeordnet werden können. Folgerichtig bedarf es – gerade bei immateriellen Wirtschaftsgütern und dem dafür mittlerweile etablierten DEMPE-Ansatz – auch entsprechend nachvollziehbarer Risikokontrollfunktionen (*control over risk*). Funktionslose bzw funktionsschwache Unternehmen bzw Unternehmensteile (zB die ausländischen⁴⁵⁾ Headquarters/Stammhäuser von AOE und ASI mit lediglich überschaubarer Organfunktion) können demnach nicht als Träger entsprechender Funktionen und damit auch nicht als Zurechnungssubjekte entsprechender Wirtschaftsgüter bzw Einkünfte qualifiziert werden.⁴⁶⁾

4. Neues aus der OECD

4.1. Corporate Tax Statistics 2024

Am 11. 7. 2024 hat die OECD eine ihrer „*flagship publications*“ veröffentlicht – den jahresaktuellen Stand der „*Corporate Tax Statistics*“.⁴⁷⁾ Diese in regelmäßigen Abständen erscheinende Publikation bietet einen kompakten Überblick über wesentliche Kerninformationen zu einer Vielzahl von Jurisdiktionen (weit über den Kreis der OECD-Mitgliedstaaten hinaus). Neben den nationalen Steueraufkommen, nominellen und effektiven Körperschaftsteuersätzen, Quellensteuersätzen und Informationen zur steuerlichen Forschungsförderung finden sich auch anonymisierte und aggregierte Statistiken zum CbCR sowie Daten zur Umsetzung ausgewählter BEPS-Aktionspunkte.

4.2. Transfer Pricing Framework for Lithium

Die Bergbauindustrie ist – auch aus Verrechnungspreissicht – mit spezifischen Anforderungen konfrontiert. Dies gilt nicht zuletzt auch für die fremdverhaltenskonforme Bewertung konzerninterner Liefertransaktionen abgebauter Mineralien. Die damit potenziell verbundenen Verrechnungspreissrisiken können insoweit erheblich sein, als mitunter signifikante Volumina und Werte bewegt werden. Dementsprechend hatte die OECD – primär zur Unterstützung von Entwicklungsländern – im November 2023 einen allgemeinen Leitfaden zur Preisermittlung von Mineralien mit der Preisvergleichsmethode unter Berücksichtigung der wesentlichen preisbestimmenden Faktoren („*mineral pricing framework*“) veröffentlicht.⁴⁸⁾ Gleichzeitig wurde ein spezifisches Toolkit zur Bewertung von Bauxit-Transaktionen zur Verfügung gestellt.⁴⁹⁾ Ergänzt wurde diese Reihe („*Determining the Price of Minerals*“) nunmehr am 12. 8. 2024 um ein „*Transfer Pricing Framework for Lithium*“.⁵⁰⁾

4.3. Pillar II: Implementierung der Subject to Tax Rule

Am 19. 9. 2024 fand in Paris die *signing ceremony* für das Multilaterale Instrument zur Implementierung der *Pillar II Subject to Tax Rule* (STTR MLI) statt. Bereits unterzeich-

⁴⁵⁾ Dh außerhalb Irlands angesiedelten.

⁴⁶⁾ Wobei es jedoch nicht ausreicht, die Funktionslosigkeit eines Unternehmensteils (zB des Stammhauses) darzulegen, um eine Zurechnung bei einem anderen Unternehmensteil (zB bei der Betriebsstätte) – quasi im Umkehrschluss – vorzunehmen (dh, ein bloßer „*exclusion approach*“, wie er seitens *Apple* der Europäischen Kommission – letztlich freilich ohne Erfolg – unterstellt wurde, wäre nicht hinreichend). Vielmehr bedarf es einer konkreten Darlegung und Analyse der Funktionen in jenem Unternehmensteil, welchem die Wirtschaftsgüter bzw Einkünfte zugerechnet werden.

⁴⁷⁾ Vgl https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-tax-statistics-2024_9c27d6e8-en (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁴⁸⁾ Vgl <https://doi.org/10.1787/de6ec0c5-en> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁴⁹⁾ Vgl <https://doi.org/10.1787/91c16436-en> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁵⁰⁾ Vgl <https://doi.org/10.1787/a607ff0a-en> (Zugriff am 2. 10. 2024).

net wurde dieses MLI von neun Staaten, weitere zehn Staaten haben ihre Absicht, dem MLI ebenfalls beizutreten, bereits kundgetan.⁵¹⁾ Österreich hat am 19. 9. 2024 im Rahmen der Unterzeichnungszeremonie für das STTR MLI zwecks leichterem Umsetzung der STTR ein „*Statement of Support*“ unterzeichnet. Dabei handelt es sich um eine Erklärung, dass Österreich den Konsens, den das IF zwischen Entwicklungsländern und solchen, die einen nominellen Körperschaftsteuersatz von 9 % anwenden, erreichen konnte, begrüßt und unterstützt, jedoch aufgrund der in Österreich geltenden höheren Steuersätze nicht von der Regelung betroffen ist.

4.4. Model Competent Authority Agreement zu Pillar I/Amount B

Am 26. 9. 2024 hat des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF) ein „*Model Competent Authority Agreement*“ (MCAA)⁵²⁾ veröffentlicht, welches die Anwendung des vereinfachten und gestrafften Ansatzes zur Verrechnungspreisermittlung für Routine-Vertriebsdienstleistungen durch die Staaten des IF sicherstellen soll. Der Abschluss eines MCAA ist optional, soll aber der Umsetzung der von den Staaten übernommenen politischen Verpflichtungen dienen.

5. Aktuelle Entwicklungen im Ausland

5.1. Deutschland: Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen

Dass grenzüberschreitende Gestaltungen unter bestimmten Voraussetzungen zu melden sind, ist seit der DAC 6 bzw deren Umsetzung im Jahr 2020 durch das EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPfG)⁵³⁾ Teil des in Österreich etablierten Rechtsrahmens. Die ersten Jahre der Praxiserfahrung mit diesem Pfeil aus dem Köcher des Missbrauchsabwehrrechts zeichnen – vorsichtig ausgedrückt – zumindest kein einhellig klares Bild einer positiven Kosten-Nutzen-Relation. Angesichts der dem Vernehmen nach überschaubaren Zahl an Meldungen und dem durchaus bemerkenswerten Aufwand bei der Implementierung mögen da und dort durchaus Zweifel an der verwaltungsökonomischen Rechtfertigung dieser Maßnahme laut geworden sein. All diesen Erfahrungen zum Trotz möchte Deutschland nun offenbar ein älteres Vorhaben wiederbeleben und eine zusätzliche Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen einführen. Zumindest findet sich eine solche in Gesetzestext gegossene Absichtserklärung im Referentenentwurf des zweiten deutschen Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024 II).⁵⁴⁾ Angesichts des Umstands, dass selbst die Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen der deutschen Finanzverwaltung offenbar nur einen geringen Erkenntnisgewinn gebracht hat, wird deren Ausweitung auf rein nationale Sachverhalte von den Interessenvertretungen der Wirtschaft heftig kritisiert.⁵⁵⁾

5.2. Deutschland: Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023

Vor gut einem Jahr hatte das deutsche BMF die völlig neu kompilierten Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 veröffentlicht.⁵⁶⁾ Am 14. 8. 2024 wurde nun der

⁵¹⁾ Vgl. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁵²⁾ Vgl. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/mcaa-pillar-one-amount-b.pdf> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁵³⁾ BGBl I 2020/96 idF BGBl I 2022/108.

⁵⁴⁾ Vgl. insbesondere den Entwurf der §§ 1381 ff dAO (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-07-20-JStG-II-2024/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=3; Zugriff am 2. 10. 2024).

⁵⁵⁾ Schwab, Klares „Nein“ zur Meldepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen, BStBK 2024, 1 (1).

⁵⁶⁾ Vgl. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-06-06-Verwaltungsgrundsätze-Verrechnungspreise-2023.html (Zugriff am 2. 10. 2024).

Entwurf einer Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise zur Begutachtung versandt.⁵⁷⁾ Inhaltlich wesentliche Neuerungen finden sich insbesondere im Bereich der konzerninternen Finanzierungsbeziehungen, womit die Änderungen der zugrunde liegenden deutschen Gesetzeslage (vgl § 1 Abs 3d und 3e dAStG idF Wachstumschancengesetz⁵⁸⁾) berücksichtigt wurden.

5.3. Deutschland: Bürokratieentlastungsgesetz IV bringt auch Änderungen bei der Verrechnungspreisdokumentation

Am 26. 9. 2024 hat der deutsche Bundestag den Gesetzentwurf⁵⁹⁾ der Bundesregierung zum Vierten Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) angenommen. Einen Tag davor war der ursprüngliche Entwurf allerdings nach Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses⁶⁰⁾ noch erheblich ergänzt worden. Eine der damit neu aufgenommenen Regelungen betrifft die in § 90 dAO verankerte Verrechnungspreisdokumentationspflicht. Demnach soll zum einen die schon bisher erforderliche Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation künftig um eine Transaktionsmatrix ergänzt werden.⁶¹⁾ Der konkrete Inhalt dieser Matrix wird zwar erst auf Ebene der GAufzV⁶²⁾ zu definieren sein. Allerdings sind in der Gesetzesbegründung bereits folgende Inhalte für die Transaktionsmatrix vorgegeben:

- a) der Gegenstand und die Art der Geschäftsvorfälle,
- b) die an den Geschäftsvorfällen Beteiligten unter Kennzeichnung von Leistungsempfänger und Leistungserbringer,
- c) das Volumen und das Entgelt der Geschäftsvorfälle,
- d) die vertragliche Grundlage,
- e) die angewandte Verrechnungspreismethode,
- f) die betroffenen Steuerhoheitsgebiete und,
- g) ob Geschäftsvorfälle nicht der Regelbesteuerung im betreffenden Steuerhoheitsgebiet unterliegen.

Auf der anderen Seite soll die erste Pflicht zur Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation bei deutschen Außenprüfungen dem Umfang nach reduziert werden.⁶³⁾ Das ist wohl – wenn man so will – das bürokratieentlastende Element in diesem Bereich. Konkret soll innerhalb der Frist von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ohne gesondertes Verlangen nicht mehr die gesamte Dokumentation, sondern lediglich ein erster Überblick bestehend aus Transaktionsmatrix, Master File (Stammdokumentation) und Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu übermitteln sein. Die Vorlage weiterer Aufzeichnungen (zB der regelmäßig im Local File abgebildeten geschäftsvorfallbezogenen Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation) kann seitens der Abgabenbehörde freilich weiterhin gesondert abverlangt werden. Die neuen Regelungen sollen ab 1. 1. 2025 zur Anwendung kommen.

⁵⁷⁾ Vgl https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-08-14-ueberarbeitung-verwaltungsgrundsaeetze.html (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁵⁸⁾ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), dBGBl I 2024/108.

⁵⁹⁾ Vgl <https://dsriver.bundestag.de/btd/20/113/2011306.pdf> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁶⁰⁾ Vgl <https://dsriver.bundestag.de/btd/20/130/2013015.pdf> (Zugriff am 2. 10. 2024).

⁶¹⁾ Vgl § 90 Abs 3 Satz 2 dAO (idF BEG IV).

⁶²⁾ Deutsche Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung, derzeit in der Fassung vom 12. 7. 2017 (dBGBl I S 2367).

⁶³⁾ Vgl § 90 Abs 4 Satz 2 und 3 dAO (idF BEG IV).