

## 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. BMF-Information zur KEST-Rückerstattung börsennotierter Kapitalgesellschaften



In Reaktion auf ein Erkenntnis des VwGH<sup>1)</sup> zur Einkünftezurechnung bei Cum-/Ex-Gestaltungen hat das BMF eine Information zur Einbehaltung und Rückerstattung der KEST auf Dividenden von börsennotierten Aktiengesellschaften an beschränkt Steuerpflichtige veröffentlicht,<sup>2)</sup> die inhaltlich der Entwurfsfassung entspricht.<sup>3)</sup> Darin wird klargestellt, wem Dividenden ertragsteuerlich zuzurechnen sind und wer somit als Abgabenschuldner zur Rückforderung der Dividenden-KEST berechtigt ist. Das ist demnach jene Person, die am Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft ist, wobei die Aktien bereits vor dem Tag der Hauptversammlung am Depot des Steuerpflichtigen eingeliefert sein müssen. Das BMF-Schreiben enthält auch Informationen zur richtigen Vorgangsweise bei der Entlastung von Dividenden-KEST und iZm dem Antrag auf Rückerstattung zu Unrecht einbehaltener KEST.

**Literaturhinweise:** *Tumpel, KEST-Erstattung bei Cum-/Ex-Geschäften nur für den wirtschaftlichen Eigentümer im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses, SWK 25/2022, 998; Knesl/Knesl/Rümmele, Erstattung der Kapitalertragsteuer bei Cum-/Ex-Geschäften, BFGjournal 2022, 344.*

#### 1.2. Änderung des DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten ab 1. 1. 2023

Am 20. 12. 2022 wurden die Ratifikationsurkunden zwischen Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) für das am 1. 7. 2021 in Dubai unterzeichnete Protokoll zur Abänderung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA VAE)<sup>4)</sup> ausgetauscht. Das Abänderungsprotokoll wurde am 30. 12. 2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.<sup>5)</sup> Gemäß dessen Art 9 tritt das Protokoll sowohl hinsichtlich der im Abzugsweg eingehobenen Steuern als auch hinsichtlich anderer Steuern am 1. 3. 2023 in Kraft, seine Bestimmungen finden jedoch bereits ab 1. 1. 2023 Anwendung.

Durch das Änderungsprotokoll soll einerseits eine Übernahme der BEPS-Standards der OECD in das DBA VAE erfolgen, indem in Titel und Präambel darauf hingewiesen wird, dass das DBA VAE auch der Verhinderung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung

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

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

1) VwGH 28. 6. 2022, Ro 2022/13/0002; Info des BMF vom 18. 9. 2014, Rückerstattung der KEST auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige, BMF-010203/0314-VI/1/2014; Rosenberger/Bendlinger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 30/2022, 1158 (1167).

2) Info des BMF vom 15. 11. 2022, Information zur Einbehaltung und Rückerstattung der KEST auf Dividenden von börsennotierten Aktiengesellschaften an beschränkt Steuerpflichtige, 2022-0.816.735.

3) Rosenberger/Bendlinger, SWK 30/2022, 1158 (1167).

4) BGBl III 2004/88.

5) BGBl III 2022/211.

durch Steuerverkürzung und -umgehung dienen soll. Andererseits wurde in einen neuen Art 28A DBA VAE eine Anti-Missbrauchsregel („*principal purpose test*“) übernommen sowie in Art 27 DBA VAE die Möglichkeit zum umfassenden Informationsaustausch (auch für Bankinformationen) geschaffen. Protokollarisch wird festgehalten, dass sich die Auslegung des DBA VAE nur noch auf das OECD-MA und den Kommentar dazu stützen soll. Der Verweis auf das UN-MA und den Kommentar wurde gestrichen.

Änderungen finden sich auch in Bezug auf die Besteuerung von Dividenden, die im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft nun einer bis zu 10%igen Abzugsteuer (§ 10 Abs 1 lit b DBA VAE) unterliegen. Die Quellensteuer entfällt hingegen nach wie vor bei Gewinnausschüttungen an Gebietskörperschaften oder die im Protokoll zum DBA VAE definierten „*qualifizierte[n] staatliche[n] Einrichtungen*“ (Art 10 Abs 1 lit c [i] DBA VAE)<sup>6)</sup> sowie bei Schachteldividenden im Fall einer unmittelbaren Beteiligung des Gesellschafters von mindestens 10 % (Art 10 Abs 1 lit c [ii] DBA VAE).

Die wesentlichste Änderung betrifft jedoch den generellen Wechsel Österreichs von der Befreiungs- auf die Anrechnungsmethode (Art 24 Abs 2 DBA VAE). Begründet wird dies damit, dass die Anwendung der Befreiungsmethode oftmals dem aus der Sicht Österreichs wichtigen Abkommensziel der Vermeidung von Keinmalbesteuerung zuwiderläuft. Das bedeutet, dass ab 1. 1. 2023 von in Österreich ansässigen (natürlichen und juristischen Personen) bezogene und den VAE abkommensrechtlich zur Besteuerung überlassene Einkünfte auf das österreichische Steuerniveau hochgeschleust werden.

**Literaturhinweis:** Schmidjell-Dommes, *Das Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten*, SWI 2022, 63 (63 ff).

### 1.3. Grenzgänger im DBA-Recht

Auf Grundlage einer parlamentarischen Anfrage vom 2. 11. 2022 zur Rechtssicherheit für Arbeit im Homeoffice hat der Finanzminister zur Besteuerung von Grenzgängern und einer dadurch möglichen Begründung einer Betriebsstätte Stellung genommen.<sup>7)</sup> In der Stellungnahme wird festgehalten, dass – anders als in der Tagespresse kommuniziert – ein Homeoffice-bedingter Wegfall des Grenzgängerstatus keine Doppelbesteuerung auslöst, sondern lediglich eine Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat zu erfolgen hat. Mit Deutschland sind allerdings Gespräche zur Evaluierung der Besteuerung von Grenzgängern im Gange und mit Italien Abstimmungen zur Auslegung des Begriffs des „*üblicherweise*“ Pendelns zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat. Im Verhältnis zu Liechtenstein sind dem BMF keine Auslegungsschwierigkeiten bekannt.

Zur generellen Frage der Begründung von Homeoffice-Betriebsstätten weist das BMF auf die Notwendigkeit einer auf OECD-Ebene abgestimmten, internationalen und nachhaltigen Lösung hin, die nicht durch einzelstaatliche Maßnahmen, bilaterale Gespräche mit Nachbarstaaten oder „selbstgestrickte“ Bestimmungen in einzelnen DBA gelöst werden kann. Auch in Arbeitsgruppen der EU wurde das Thema bereits aufgegriffen, wobei unklar ist, auf welche Weise eine EU-weite Lösung gefunden werden kann.

## 2. Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht

### 2.1. Progressionsvorbehalt bei unbeschränkter Steuerpflicht

Das österreichische BMF und die Verwaltungspraxis haben bislang die Rechtsansicht vertreten, dass bei Anwendung der in vielen österreichischen DBA vorgesehenen Befrei-

---

<sup>6)</sup> Siehe dazu auch EAS 3439 vom 21. 10. 2022 zur mittelbaren Beteiligung qualifizierter staatlicher Einrichtungen nach dem DBA VAE idF des Revisionsprotokolls 2021.

<sup>7)</sup> Anfragebeantwortung 12535/AB des BMF vom 2. 1. 2023 zu 12817/J 27. GP, 2022-0.780.711, abrufbar unter [https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVII/J/J\\_12817/index.shtml](https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVII/J/J_12817/index.shtml) (Zugriff am 11. 1. 2023).

ungsmethode iSd Art 23A Abs 1 OECD-MA nur jener Staat berechtigt ist, bei der Besteuerung der ihm zugewiesenen Einkünfte einen Progressionsvorbehalt iSd Art 23 Abs 3 OECD-MA anzuwenden, in dem die Person iSd Art 4 OECD-MA ansässig ist, nicht jedoch der Quellenstaat.

Dem ist der VwGH in seiner Entscheidung vom 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067<sup>8)</sup> entgegengetreten. Er hat festgehalten, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht im Inland ausreichend ist, um ausländische Einkünfte zur Berechnung des Steuersatzes auf die Inlandseinkünfte heranziehen zu können, auch wenn Österreich abkommensrechtlich nur die Rolle des Quellenstaates zukommt.<sup>9)</sup>

Gemäß § 1 Abs 2 EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit ihren in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig. Der anzuwendende Durchschnittssteuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt-)Einkommen, worin nach Ansicht des VwGH der Progressionsvorbehalt seine Grundlage findet.<sup>10)</sup>

Erst in einem zweiten Schritt wird der Teil des Einkommens, der aufgrund eines DBA der österreichischen Besteuerungsbefugnis entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz ist auf das übrige Einkommen anzuwenden.

Ein DBA (im konkreten Fall jenes mit der Türkei) steht – so der VwGH – der Geltendmachung des Progressionsvorbehalts nicht entgegen, weil das Abkommen zu dieser Frage keine Regelungen enthält. Auch der OECD-MK<sup>11)</sup> und das Schrifttum<sup>12)</sup> führen aus, dass sich Art 23 Abs 3 OECD-MA nur auf den Wohnsitzstaat bezieht und nicht ausgeschlossen ist, dass der Quellenstaat sein innerstaatliches Recht bezüglich des Progressionsvorbehalts anwendet.

Auch aus dem DBA Türkei geht nicht hervor, dass ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat nicht in Frage kommen kann und damit weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBA Türkei entfaltet somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung. Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA Türkei die Heranziehung der türkischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach den türkischen Einkünften der Revisionswerberin.

Ob auch bei beschränkt steuerpflichtigen Personen Auslandseinkünfte zu berücksichtigen sind, ist offen. Beispiel wäre ein im Ausland ansässiger, an einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligter Geschäftsführer, der seine nichtselbständige Arbeit zum Teil in seinem Ansässigkeitsstaat und zum Teil in Österreich ausübt. Enthält das DBA eine Art 15 OECD-MA nachgebildete Bestimmung, dürfen zwar nur die auf die Inlandstätigkeit entfallenden Einkünfte in Österreich besteuert werden.

Ob dabei die innerstaatlich aufgrund des Verwertungstatbestands gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt werden müssen, bedarf einer Klärung.

<sup>8)</sup> Vorerkenntnis BFG 18. 3. 2021, RV/7100347/2021.

<sup>9)</sup> Das BFG ist bereits im Erkenntnis vom 14. 5. 2020, RV/7100310/2020, zum gleichen Ergebnis gekommen. Vom Steuerpflichtigen wurde in diesem Fall allerdings keine Revision beim VwGH beantragt.

<sup>10)</sup> VwGH 24. 7. 2007, 2004/15/0051; 29. 7. 2010, 2010/15/0021.

<sup>11)</sup> Tz 56 OECD-MK zu Art 23A OECD-MA (der VwGH verweist auf die Fassung des OECD-MA bzw OECD-MK aus 1977).

<sup>12)</sup> *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (159. Lfg, 2022) Art 23A Rz 122; *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Domes/Daurer*, Internationales Steuerrecht I/1 (47. Lfg, 2022) Rz 44; *Auer/Petutschnig/Resenig*, Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch im Quellenstaat? SWI 2021, 116 (120 f).

Das Erkenntnis hat für Personen, die im Ausland abkommensrechtlich ansässig sind und dort zB gemäß Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen haben, in Österreich jedoch zB aufgrund eines Zweitwohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig sind und deshalb mit bestimmten Einkünften in Österreich besteuert werden dürfen, weil sie zB als Arbeitnehmer die 183-Tage-Frist gemäß Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA überschreiten oder bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt (Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA) oder bei einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Arbeitgebers (Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA) tätig sind, weitreichende Folgen. Ebenso für im Ausland ansässige natürliche Personen oder Gesellschafter einer Personengesellschaft, die in Österreich Betriebsstätten iSd Art 5 iVm Art 7 OECD-MA unterhalten. Denn in diesen Fällen sind bei Erstellung der Steuererklärung (Formular E 1, KZ 440) zwecks Tarifbemessung auch sämtliche im Ausland bezogenen, in Österreich abkommensrechtlich nicht steuerpflichtigen Einkünfte zu berücksichtigen.

*Literaturhinweise:* Rzeszut/Peter, VwGH: Progressionsvorbehalt auch anwendbar, wenn Österreich Quellenstaat ist, SWK 1/2/2023, 26; Deutsch, Progressionsvorbehalt: uneingeschränkte Anwendung bei unbeschränkter Steuerpflicht, BFGjournal 2022, 336.

### 2.2. Keine Notwendigkeit des Nachweises der Nichtanrechenbarkeit von Quellensteuern

Gemäß § 21 Abs 1a KStG haben in der EU bzw im EWR ansässige beschränkt steuerpflichtige Körperschaften die Möglichkeit, die KEST für die von ihnen gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a bis c EStG bezogenen Kapitalerträge (zB Dividenden) rückerstattet zu bekommen, soweit diese KEST nicht aufgrund eines DBA in deren Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 11. 9. 2020, Ro 2020/13/0006, wurde diese Möglichkeit durch das AbgÄG 2022<sup>13)</sup> auch in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen eingeräumt, die in einem Drittstaat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn diese weniger als zu einem Zehntel am Kapital des Abzugsverpflichteten (§ 25 Abs 2 Z 1 lit a EStG) beteiligt sind. Die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft hat jedoch den Nachweis zu erbringen, dass die KEST in ihrem Ansässigkeitsstaat ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann.

Bei vergleichbarer Rechtslage in Deutschland hegte das Finanzgericht (FG) Köln<sup>14)</sup> Zweifel daran, ob die in § 32 Abs 5 dKStG vorgesehene Nachweispflicht für eine Quellensteuerentlastung mit Unionsrecht vereinbar ist, und wollte wissen, ob die Bestimmung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn eine KEST-Rückerstattung von Dividenden für eine Portfoliobeteiligung (außerhalb des Anwendungsbereiches der Mutter-Tochter-Richtlinie) vom Nachweis abhängig gemacht wird, dass die Steuer bei dieser Gesellschaft oder bei ihren unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignern nicht angerechnet werden kann, während ein solcher Nachweis von Gebietsansässigen nicht gefordert wird. Diese vom FG Köln dem EuGH zur Vorabentscheidung präsentierte Frage beantwortete der EuGH,<sup>15)</sup> indem er festhielt, dass dann, wenn einer gebietsansässigen Gesellschaft Quellensteuern auf ihre Körperschaftsteuerschuld angerechnet oder erstattet werden, bei einer gebietsfremden Gesellschaft eine solche Erstattung aber nur unter der Bedingung der mangelnden Anrechenbarkeit gewährt wird, eine Ungleichbehandlung vorliegt, die nur dann zulässig wäre, wenn die beiden Situationen nicht objektiv miteinander vergleichbar wären. Im strittigen Fall ging der EuGH jedoch von vergleichbaren Situationen aus, stellte eine Beschränkung des Kapitalverkehrs fest und sah auch keine anderen Rechtfertigungsgründe für diese Ungleichbehandlung.

Die Entscheidung des EuGH wird demnach auch einer Anpassung des letzten Satzes des § 21 Abs 1 Z 1a KStG bedürfen, zumal nur von ausländischen, nicht jedoch von öster-

<sup>13)</sup> AbgÄG 2022, BGBl I 2022/108.

<sup>14)</sup> FG Köln 20. 5. 2020, 2 K 283/16.

<sup>15)</sup> EuGH 16. 6. 2022, ACC Silicones Ltd, C-572/20.

reichischen Körperschaften als Dividendenempfänger ein solcher Nachweis verlangt wird. Da es sich im gegenständlichen Fall um Dividenden einer deutschen Gesellschaft an eine britische Gesellschaft (in einem Zeitraum, als Großbritannien noch EU-Mitglied war) handelt, bleibt offen, ob die Entscheidung auch auf Sachverhalte im Verhältnis zu Drittstaaten angewandt werden kann, zumal nach den Ausführungen des EuGH die Rechtsprechung zur Beschränkung des freien Kapitalverkehrs in der EU nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden kann.<sup>16)</sup> Bezüglich der KEST-Entlastung von Portfoliobeteiligungen an Gesellschafter, die in der EU ansässig sind, wird der Gesetzgeber jedoch reagieren müssen.

### 2.3. Keine Antragsmöglichkeit einer Ehegattengemeinschaft auf KEST-Rückerstattung

Ein in der Schweiz ansässiges Ehepaar, das mit österreichischen Kapitaleinkünften im Jahr 2016 beschränkt steuerpflichtig war, beantragte auf Grundlage des DBA Schweiz<sup>17)</sup> gemeinsam die Rückerstattung der darauf lastenden österreichischen KEST. Das Finanzamt wies den von dem Ehepaar gemeinsam gestellten Antrag mit der Begründung der in Österreich im Bereich der Einkommensteuer geltenden Individualbesteuerung ab. Wenngleich nach darauffolgender individueller Antragstellung die KEST vom Finanzamt zurückgezahlt wurde, erhob das Ehepaar Beschwerde beim BFG, um für die Zukunft Rechtssicherheit zu schaffen. Das BFG<sup>18)</sup> gab der Beschwerde Folge und stellt fest, dass das schweizerische Ehepaar sehr wohl gemeinsam berechtigt gewesen ist, den Rückzahlungsantrag zu stellen. Das würde sich aus dem Wortlaut einer Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz<sup>19)</sup> ergeben, wonach der Empfänger von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren Anspruch auf Steuerentlastung hat, sofern diesem das entsprechende Nutzungsrecht zusteht. Im konkreten Fall stünde dieses Nutzungsrecht der Ehegattengemeinschaft zu, was durch die gemeinsame Antragstellung zum Ausdruck gebracht worden sei. Das Ehepaar sei gemeinsam Empfänger der Kapitalerträge, deshalb könne ihm der Erstattungsanspruch auch nur gemeinsam zukommen. Im Übrigen sei die Frage der Rückzahlung von Abgaben losgelöst von einer in Österreich vorzunehmenden Individualbesteuerung vorzunehmen.

Auf Grundlage einer Amtsbeschwerde stellte der VwGH<sup>20)</sup> fest, dass zur Frage einer gemeinsamen Antragslegitimation noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt und damit die Revision zulässig war. Die gemeinsame Antragslegitimation des in der Schweiz ansässigen Ehepaares wurde jedoch in Abrede gestellt. Das BFG hat nämlich nicht festgestellt, dass die Ehegattengemeinschaft als solche in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, was nach Art 4 Abs 1 DBA Schweiz aber Voraussetzung für eine DBA-Berechtigung der Ehegattengemeinschaft wäre. Deshalb ist ein Antrag auf Erstattung DBA-widrig einbehaltener KEST durch die schweizerische Ehegattengemeinschaft, die nach österreichischem Recht keine Steuersubjektivität besitzt und nicht Abgabenschuldner ist, nicht zulässig.

*Literaturhinweis:* Lang, Aktuelle Rechtsprechung des VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht, SWI 2022, 494.

### 2.4. Dreieckssachverhalte im Abkommensrecht

Berührt ein grenzüberschreitender Sachverhalt drei Staaten, steht der Rechtsanwender vor besonderen Herausforderungen. In einem vom BFH<sup>21)</sup> entschiedenen Fall ging

<sup>16)</sup> EuGH 16. 6. 2022, ACC Silicones Ltd, C-572/20, Rn 26, mit Verweis auf EuGH 26. 2. 2019, X, C-135/17, Rn 90.

<sup>17)</sup> BGBl 1975/64 in aktueller Fassung.

<sup>18)</sup> BFG 8. 5. 2020, RV/7100950/2019.

<sup>19)</sup> Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, BGBl 1975/65.

<sup>20)</sup> VwGH 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053.

<sup>21)</sup> BFH 1. 6. 2022, I R 30/18.

es um einen in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer, der aus einer in der Schweiz als Altenpfleger für einen schweizerischen Arbeitgeber ausgeübten Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwirtschaftet hatte. Anlässlich der Aufnahme dieser Tätigkeit bezog er einen nahe dem Arbeitsort gelegenen Zweitwohnsitz in Frankreich, von wo er arbeitstätig zu seinem Arbeitsort in die Schweiz pendelte. In seiner deutschen Steuererklärung stellte er die Einkünfte auf Grundlage des DBA Deutschland – Schweiz<sup>22)</sup> steuerfrei. Das Finanzamt folgte dem nicht und unterwarf diese der deutschen Einkommensteuer. Das FG<sup>23)</sup> gab hingegen der Klage statt, stellte den Arbeitslohn in Deutschland unter Progressionsvorbehalt frei und sah auch keinen Anwendungsbereich der im deutschen Steuerrecht vorgesehenen Rückfallklausel (§ 50d Abs 8 dEStG). Das Finanzamt könne sich nämlich nicht auf das deutsch-französische DBA<sup>24)</sup> berufen, das für Drittstaatseinkünfte zwar grundsätzlich ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vorsieht. Wegen der Dreieckskonstellation dürfe dieses Besteuerungsrecht aber nicht ohne Rücksicht auf das DBA Deutschland – Schweiz ausgeübt werden.

Die vom Finanzamt eingebrachte Revision wurde vom BFH zurückgewiesen. Der BFH stellte fest, dass die von Deutschland abgeschlossenen DBA gleichberechtigt nebeneinander stehen und autonom und unabhängig voneinander auszulegen sind, sodass sich der Steuerpflichtige auf jede Begünstigung berufen kann, die ihm eines dieser Abkommen gewährt. Die Freistellungsverpflichtung wird daher in einer Dreieckskonstellation nicht dadurch beeinträchtigt, dass nach dem – im konkreten Fall mit Frankreich – bestehenden DBA das Besteuerungsrecht für die Drittstaatseinkünfte (aus der Schweiz) Deutschland zugewiesen wird. Auch die Nichtanwendbarkeit der Rückfallklauseln in § 50d Abs 8 und 9 dEStG wurde vom BFH bestätigt.

### 2.5. Wegzugsbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen

§ 6 Z 6 lit a EStG regelt, dass bei der (innerbetrieblichen) Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland die überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen sind, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären. Das gilt gemäß § 6 Z 6 lit b EStG auch dann, wenn „sonstige Umstände“ eintreten, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten führen. Im außerbetrieblichen Bereich findet sich iZm Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG und mit Kryptowährungen iSd § 27 Abs 4a EStG in § 27 Abs 6 EStG eine korrespondierende Bestimmung. Nach österreichischer Verwaltungspraxis ist eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen für den Eintritt von „Umständen“ iSd § 6 Z 6 lit b EStG<sup>25)</sup> bzw § 27 Abs 6 EStG<sup>26)</sup> nicht erforderlich, sodass auch die Änderung oder der Neuabschluss eines DBA einen Umstand darstellen kann.

Izm der Wegzugsbesteuerung für einen Gesellschafter einer in Österreich ansässigen Immobilien-GmbH hat das österreichische BMF<sup>27)</sup> bestätigt, dass sich die „Umstände“, die zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten führen, auch aus einem anwendbaren DBA ergeben können, die sich in jenem Zeitpunkt manifestieren, zu dem das DBA ein österreichisches Besteuerungsrecht einschränkt. Zur Frage des unterjährigen Entfalls des Status einer Immobiliengesellschaft iSd Art 13 Abs 2 DBA Deutschland wurde klargestellt, dass unterjährig keine Wegzugsbesteuerung vorzunehmen ist, sondern auf die Verhältnisse zum letzten Bilanzstichtag vor der Veräußerung abzustellen ist.

<sup>22)</sup> DBGBl 1972, 1022 idF dBGBl II 2011, 1092.

<sup>23)</sup> FG Münster 13. 7. 2018, 1 K 42/18 E.

<sup>24)</sup> DBGBl II 1961, 398 idF dBGBl II 2002, 2372.

<sup>25)</sup> Rz 2518 EStR.

<sup>26)</sup> Rz 6148 EStR.

<sup>27)</sup> EAS 3442 vom 14. 12. 2022, womit EAS 3326 vom 4. 6. 2013 aufgehoben wird.



Bei vergleichbarer Rechtslage in § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG hat das FG Münster<sup>28)</sup> geurteilt, dass bei Änderung eines DBA der Tatbestand der „Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland“ nicht erfüllt ist, weil dessen Änderung keine dem Steuerpflichtigen zuzurechnende Handlung ist. Eine „passive Entstrickung“ war nach Ansicht des FG Münster nicht gewollt. Wenngleich sich durch die Neufassung des § 4g Abs 1 dEStG idF des ATAD-Umsetzungsgesetzes etwas anderes ergibt, könnten solche Erwägungen nicht auf die ursprüngliche, für das Jahr 2013 relevante, gesetzliche Intention zurückwirken. Anderenfalls wäre § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig.

Angesichts der überzeugenden deutschen Rechtsprechung sollten auch in Österreich die steuerlichen Entstrickungstatbestände nicht ausgelöst werden, wenn die für die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts maßgeblichen Umstände durch Handlungen des Gesetzgebers (zB Neuabschluss oder Änderung eines DBA) verursacht werden.

## 2.6. Kein „Tie-Break“ bei beschränkter Steuerpflicht in einem DBA-Staat

In einem „lehrbuchartig“ aufbereiteten Urteil des FG Baden-Württemberg<sup>29)</sup> hatte sich das Gericht mit der Frage der Ansässigkeit eines sowohl in Deutschland als auch in China persönlich und wirtschaftlich stark verflochtenen Managers und Gesellschafters eines internationalen Firmengeflechts zu beschäftigen. In einem ersten Schritt beschäftigte sich das FG mit der Auslegung des Wohnsitzbegriffs in § 8 AO, der inhaltsgleich mit § 26 BAO ist, wonach jemand einen Wohnsitz iSd Abgabenvorschriften dort hat, „wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Nach Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Innehabens, der Benutzung, des Begriffs der Wohnung und der notwendigen Verfügungsmacht war die abkommensrechtliche Ansässigkeit iSd Art 4 Abs 1 DBA Deutschland – China von Relevanz.<sup>30)</sup> Demnach umfasst der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ „eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts [...] oder eines anderen ähnlichen Merkmals [...]“ steuerpflichtig ist.

Nach Ansicht des FG verdeutlicht die Aufzählung, dass nur Personen abkommensrechtlich ansässig sein können, die in einem (oder in beiden) Staat(en) unbeschränkt steuerpflichtig sind, wobei dieses Kriterium aus ortsbezogenen Merkmalen des jeweils nationalen Steuerrechts abzuleiten ist. Eine Anwendung des Art 4 Abs 2 DBA Deutschland – China scheidet aus, wenn der Steuerpflichtige schon nach Art 4 Abs 1 DBA Deutschland – China nur in einem Vertragsstaat ansässig ist, weil er im anderen Staat nicht unbeschränkt, sondern nur beschränkt steuerpflichtig ist. Das FG hat das chinesische Steuerrecht von Amts wegen anhand der im Schrifttum zugänglichen Informationen geprüft und daraus abgeleitet, dass der Manager im streitgegenständlichen Zeitraum dort weder einen dauerhaften Wohnsitz („domicile“) hatte, noch sich ein Jahr (365 Tage) oder länger in China aufgehalten hatte, sondern nur „fiscal resident“ und deshalb in China nicht mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig war, sodass keine Ansässigkeit des Managers in China iSd Art 4 Abs 1 DBA Deutschland – China gegeben war. Der von der chinesischen Finanzverwaltung ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung wurde keine Bindungswirkung beigemessen. Da damit keine „Doppelansässigkeit“ gegeben war, war der in Art 4 Abs 2 DBA Deutschland – China vorgesehene „tie-break“ nicht zu prüfen. Dennoch wies

<sup>28)</sup> FG Münster 10. 8. 2022, 13 K 559/19, Revision zugelassen.

<sup>29)</sup> FG Baden-Württemberg 4. 8. 2022, 1 K 2898/21.

<sup>30)</sup> DBGBl II 1986, 446, gültig bis 5. 4. 2016; dBGBl II 2015, 1647, gültig ab 6. 4. 2016, wobei sowohl das alte als auch das neue DBA bezüglich der Bestimmung der Ansässigkeit inhaltsgleich sind und der korrespondierenden Regelung im OECD-MA entsprechen.

das FG darauf hin, dass selbst bei unbeschränkter Steuerpflicht in China der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Person aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland in Deutschland gelegen war, und setzte sich ausführlich mit den in Art 4 Abs 2 lit a bis c DBA Deutschland – China (entspricht Art 4 Abs 2 lit a bis c OECD-MA) vorgesehenen Prüfkriterien auseinander.

### 3. Neues aus dem Steuerrecht der EU

#### 3.1. Annahme der Richtlinie zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung

Nach mehreren am Veto Polens und später Ungarns gescheiterten Anläufen haben die Vertreter der Mitgliedstaaten am 12./13. 12. 2022 der EU-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der EU<sup>31)</sup> idF vom 25. 11. 2022 zugestimmt. Die förmliche Annahme ist am 15./16. 12. 2022 in Form eines schriftlichen Umlaufverfahrens<sup>32)</sup> erfolgt, in dessen Rahmen alle Delegierten – mit Ausnahme Ungarns, das sich der Stimme enthielt – der Richtlinie zugestimmt haben. Die Einigung war möglich, weil die Stimmenthaltung durch einen Mitgliedstaat der Annahme von Beschlüssen, für die Einstimmigkeit erforderlich ist, nicht entgegensteht. Damit gilt die Richtlinie zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung als angenommen.

Nach Veröffentlichung im Amtsblatt der EU muss diese in allen Mitgliedstaaten im Jahr 2023 in nationales Recht transformiert werden und ist ab 1. 1. 2024 auf multinationale Unternehmensgruppen, die in zwei der vorangegangenen vier Steuerjahren in ihrem konsolidierten Jahresabschluss einen Konzernumsatz von mehr als 750 Mio Euro ausgewiesen haben, anzuwenden.

#### 3.2. Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU

Die Europäische Kommission hatte in ihrer Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert als Aktionspunkt 5 unter dem Titel „*Business Taxation*“, kurz: BEFIT, angekündigt, die Richtlinienvorschläge aus 2011 und 2016 betreffend die Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) durch ein neues Regelwerk zu ersetzen. Im Oktober 2022 hat die Kommission eine Initiative eingeleitet, wonach eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der EU geschaffen werden soll und die Gewinne an die Mitgliedstaaten anhand einer Formel zugeordnet werden sollen. In die Gestaltung sollen auch die Arbeiten zur CCCTB und Elemente aus dem Zwei-Säulen-Konzept von G20/OECD einfließen. Ziel der Initiative ist es, die Befolgungskosten für in der EU grenzüberschreitend tätige Unternehmen – die derzeit 27 Steuerrechtsordnungen befolgen müssen – zu senken, Investitionshemmnisse zu beseitigen, die Standortattraktivität der Mitgliedstaaten der EU zu erhöhen, ein günstiges Umfeld für nachhaltiges Wachstum zu schaffen und nachhaltige Steuereinnahmen zu generieren. Das Spektrum der politischen Optionen umfasst die folgenden fünf Bausteine:

Geltungsbereich	
Option 1	Unternehmensgruppen (iSd OECD/G20 Säule II) mit einem konsolidierten Gesamtumsatz > 750 Mio Euro
Option 2	Festlegung eines Schwellenwertes < 750 Mio Euro (Erleichterung für KMU)
Berechnung der Bemessungsgrundlage	
Option 1	Unternehmensrechtliche Jahresabschlüsse als Ausgangspunkt mit geringfügigen steuerlichen Anpassungen

<sup>31)</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8778-2022-INIT/de/pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).

<sup>32)</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/CM-5860-2022-INIT/de/pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).



Berechnung der Bemessungsgrundlage	
Option 2	Einrichtung EU-weit einheitlicher steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften
Formel für die Gewinnaufteilung	
Option 1	Berücksichtigung von drei Faktoren: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sachanlagen (ohne finanzielle Vermögenswerte)</li> <li>• Arbeit (gleiche Gewichtung von Personal und Löhnen/Gehältern)</li> <li>• Umsatz im Marktgebiet</li> </ul>
Option 2	Zusätzliche Berücksichtigung immaterieller Vermögenswerte
Zuordnung der Gewinne an verbundene Unternehmen außerhalb der Gruppe	
Option 1	Vereinfachtes Konzept für die Anwendung von Verrechnungspreisregeln auf Grundlage makroökonomischer Branchen-Benchmarks als Orientierungshilfe für die Risikobewertung von Geschäften zwischen Unternehmen der konsolidierten EU-Gruppe und nahestehenden Unternehmen in Drittstaaten
Option 2	Beibehaltung des aktuellen Konzepts bei der Anwendung von Verrechnungspreisvorschriften
Verwaltung	
	Senkung von Befolungs- und Verwaltungskosten

Die Europäische Kommission hat die interessierte Öffentlichkeit bis 26. 1. 2023 zu einer Konsultation eingeladen.<sup>33)</sup> Einen entsprechenden Legislativvorschlag will die Kommission im dritten Quartal 2023 vorlegen.

### 3.3. Reform des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

Am 8. 11. 2022 haben sich die Finanzminister der EU auf einen überarbeiteten Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung geeinigt.<sup>34)</sup> Bei diesem Verhaltenskodex handelt es sich um eine zwischenstaatliche politische Verpflichtung der EU-Mitgliedstaaten. Zielsetzung des von der *Code of Conduct Group* erarbeiteten und seit 1997 nicht veränderten Verhaltenskodex ist es, gegen schädlichen Steuerwettbewerb, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU vorzugehen. Künftig sollen bei der Identifizierung und Bekämpfung von steuerlichen Maßnahmen von Mitgliedstaaten (und von Drittstaaten), die sich nachteilig auf die steuerlichen Bemessungsgrundlagen anderer Mitgliedstaaten auswirken, strengere Überprüfungsregeln angewandt werden.

Durch den überarbeiteten Verhaltenskodex wird vor allem das Konzept der „steuerlichen Besonderheiten mit allgemeiner Geltung“ eingeführt. Wurden bislang nur präferenzielle Maßnahmen im Steuerbereich einer Prüfung unterzogen, soll der Prüfungsumfang künftig auch allgemeine steuerliche Merkmale umfassen. Solche sollen dann als schädlich angesehen werden, wenn sie zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder zur doppelten bzw. mehrfachen Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen führen. Die *Code of Conduct Group* ist auch für die regelmäßige Überarbeitung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke zuständig, die zuletzt am 4. 10. 2022 überarbeitet worden ist.<sup>35)</sup> Die Mitgliedstaaten sind angehalten, Unternehmen, die zu gelisteten Staaten Geschäftsbeziehungen unterhalten, den Abzug von Betriebsausgaben zu verweigern, eine Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden, höhere Quellensteuern zu erheben und aus diesen Staaten fließende Gewinnausschüttungen zu besteuern.

<sup>33)</sup> <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Unternehmen-in-Europa-ein-Rahmen-fur-die-Unternehmensbesteuerung-BEFIT-de> (Zugriff am 11. 1. 2023).

<sup>34)</sup> *Rat der Europäischen Union*, Schlussfolgerungen des Raes zur Reform des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, FISC 214/ECOFIN 1131 (8. 11. 2022), abrufbar unter <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14452-2022-INIT/de/pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).

<sup>35)</sup> *Rosenberger/Bendlinger*, SWK 30/2022, 1158 (1159 f).

## 3.4. Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen

Das BMF hat in einer aktualisierten Übersicht aus November 2022<sup>36)</sup> alle Staaten und Territorien aufgelistet, mit denen per 1. 1. 2023 Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe bestehen.

Das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe ist zB bei der Nachversteuerung von Verlusten gemäß § 2 Abs 8 EStG, der Spendenbegünstigung gemäß § 4a Abs 4 EStG oder der Befreiung für Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs 1 Z 6 EStG relevant.

Im Vergleich zu der letztmals im Mai 2022 veröffentlichten Liste von mehr als 140 Staaten sind die Malediven, Mauretanien und Ruanda dazugekommen. Mit Belarus und Russland ist der Informationsaustausch derzeit suspendiert. Allerdings ist die Voraussetzung des „Bestehens einer umfassenden Amtshilfe“ weiterhin erfüllt.<sup>37)</sup>

## 4. Neues aus der OECD

Im Rahmen des Zwei-Säulen-Modells hat die OECD ein Konsultationspapier<sup>38)</sup> zur Ermittlung von „Amount B“ veröffentlicht, der ein wesentlicher Bestandteil der Neuverteilung von Besteuerungsrechten an den Gewinnen profitabler multinationaler Konzerne ist.

Der von der OECD entwickelte Ansatz soll eine vereinfachte und gezieltere Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes auf die Gewinnzuordnung zu den in einem Marktstaat stattfindenden Marketing- und Vertriebsaktivitäten sicherstellen. Ziel ist es, dadurch die Rechtssicherheit zu erhöhen und aufwändige Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden zu reduzieren. In dem Dokument werden die konzeptionelle Ausgestaltung und technische Aspekte der Ermittlung von Amount B dargelegt.

Außerdem wurde – ebenso im Rahmen eines *Public Consultation Document* – von der OECD der Vorschlag von Mustervorschriften präsentiert, die in das der Umsetzung von Pillar I dienende multilaterale Übereinkommen aufgenommen werden sollen und die Staaten dazu verpflichten, Digitalsteuern („*digital service taxes*“) abzuschaffen. Anderenfalls soll keine Zuteilung von „*Übergewinnen*“ im Rahmen des Amount A erfolgen.

IZm den Arbeiten der OECD rund um die Vorschläge zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Säule II) hat die OECD im Dezember einerseits zu „*safe harbours*“ und der Entbindung von Strafen iZm Versäumnissen Stellung genommen<sup>39)</sup> und andererseits Konsultationsdokumente zu Fragen der Rechtssicherheit<sup>40)</sup> und dem Erklärungsprozedere iZm der globalen Mindeststeuer<sup>41)</sup> veröffentlicht.

<sup>36)</sup> Info des BMF vom 29. 11. 2022, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2023), 2022-0.855.354.

<sup>37)</sup> 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.

<sup>38)</sup> OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount B, 8 December 2022 – 25 January 2023 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).

<sup>39)</sup> OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) (2020), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).

<sup>40)</sup> OECD, Public Consultation Document, Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules, 20 December 2022 – 3 February 2023 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-tax-certainty-for-the-globe-rules.pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).

<sup>41)</sup> OECD, Public Consultation Document, Pillar Two – GloBE Information Return, 20 December 2022 – 3 February 2023 (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-globe-information-return.pdf> (Zugriff am 11. 1. 2023).