

Update aus dem internationalen Steuerrecht

Aktuelles auf einen Blick

FLORIAN ROSENBERGER*) / STEFAN BENDLINGER**)



Zu Michael Tumpels Arbeits- und Forschungsschwerpunkten zählen – neben der Umsatzsteuer – zweifellos auch Aspekte des internationalen (Ertrag-)Steuerrechts. Grund genug, dem geschätzten Jubilar unsere aktuelle Ausgabe des Updates aus dem internationalen Steuerrecht herzlichst zu widmen.

1. DBA-Recht und österreichisches Außensteuerrecht

1.1. Ansässigkeitsbescheinigungen



Amtliche Bescheinigungen zur Bestätigung der steuerlichen (dh in der Regel abkommensrechtlichen) Ansässigkeit natürlicher bzw juristischer Personen spielen in der internationalen Steuerrechtspraxis eine enorm wichtige Rolle. Typische Anwendungsfälle stellen Anträge zur Steuerrückerstattung sowie die Beweisvorsorge für Zwecke der Direktentlastung an der Quelle dar. Dabei verlangt die österreichische Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang grundsätzlich, dass derartige Ansässigkeitsbescheinigungen zeitnah¹⁾ auf österreichischen Formularen (zB ZS-EUMT, ZS-QU1 bzw ZS-QU2 sowie – für verschiedene Erstattungsanträge – ZS-RD-...) beigebracht werden. In der Praxis scheidet dieses Ansinnen freilich häufig schon daran, dass sich viele ausländische Verwaltungsbehörden schlicht weigern, die Ansässigkeit im jeweils betroffenen Staat auf österreichischen Vordrucken zu bestätigen. Dennoch bleibt die österreichische Finanzverwaltung bis dato bei der Auffassung, dass ausländische Formulare ausnahmsweise nur dann Anerkennung finden sollen, wenn dies im jeweiligen bilateralen Verhältnis ausdrücklich vereinbart wurde. Eine – per Februar 2024 – aktuelle Übersicht wurde vom BMF jüngst veröffentlicht.²⁾ Demnach werden derzeit ausländische Ansässigkeitsbescheinigungen (nur) von folgenden DBA-Partnerstaaten auf deren eigenen Formularen akzeptiert: Belgien, Chile, Griechenland,³⁾ Mexiko, Portugal, Spanien, Thailand, Türkei, USA.

Ob im Verhältnis zu allen anderen Staaten tatsächlich nur österreichische Formulare zur Nachweisführung bzw Glaubhaftmachung der Ansässigkeit in einem ausländischen DBA-Partnerstaat zulässig sind (bzw allenfalls auch eine alternative Nachweisführung rechtens wäre), ist freilich strittig.⁴⁾ Dies dürfte selbst im Kontext der DBA-Entlastungsverordnung gelten, welche in deren § 2 Abs 1 ausdrücklich auf die Formulare ZS-QU1 und ZS-QU2 Bezug nimmt. Die Beantwortung dieser umstrittenen Frage wird nicht zuletzt davon abhängen, wie die Kann-Bestimmung dieser Vorschrift ausgelegt

*) Mag. Florian Rosenberger ist Partner der KPMG.

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

1) Als zeitnah wird eine Bescheinigung regelmäßig dann anerkannt, wenn sie binnen eines Jahres (zwölf Monaten) vorher bzw nachher ausgestellt wurde (vgl etwa § 4 Abs 2 lit c VO zu § 94a EStG, BGBl 1995/56, sowie Rz 7757a, 7759, 8021b EStR und EAS 3097 vom 28. 10. 2009).

2) Vgl Erlass des BMF vom 29. 2. 2024, Verwendung ausländischer Formulare für Ansässigkeitsbescheinigungen (Februar 2024), 2024-0.082.306.

3) Vgl Erlass des BMF vom 13. 2. 2024, Konsultationsvereinbarung mit Griechenland betreffend Ansässigkeitsbestätigungen, 2024-0.081.962.

4) Vgl etwa Titz, Ansässigkeitsbescheinigung als (unabdingbare) Voraussetzung für Entlastung an der Quelle? ecollex 2009, 804 (804 f); Zorn, zitiert in Titz, SWI-Jahrestagung: Steuerabzug nach § 99 EStG bei Promotion für ein Getränk durch ausländische Prominente, SWI 2010, 101 (102); Titz in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern (2010) 155 (161 ff).

wird. Das BFG⁵⁾ hatte diesbezüglich zuletzt die Auffassung vertreten, dass die zeitnahe Beibringung von Ansässigkeitsbescheinigungen auf den genannten Formularen unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung wäre, um eine anerkennungswürdige Direktentlastung an der Quelle vornehmen zu können. Der Ausgang der mittlerweile beim VwGH⁶⁾ eingebrachten Revision darf durchaus mit Spannung erwartet werden.

Literaturhinweis: Kofler, *Steuerentlastung an der Quelle und Ansässigkeitsbescheinigung*, SWK 13/14/2024, 630.

1.2. Update der Vereinbarung mit den USA zur österreichischen Digitalsteuer

Österreich erhebt seit 1. 1. 2020 eine 5%ige Digitalsteuer auf Online-Werbeleistungen, soweit sie von Online-Werbeleistern im Inland gegen Entgelt erbracht werden.⁷⁾ Dieses Pendant zur Werbeabgabe, welche auf „klassische“ Werbeleistungen erhoben wird, ist – angesichts der geplanten Umsetzung von Pillar I – lediglich als interimistische Lösung gedacht. Im Jahr 2023 belief sich das Digitalsteueraufkommen laut Pressemitteilung des BMF auf etwa 103 Mio Euro.⁸⁾

Da von dieser Digitalsteuer de facto insbesondere US-Konzerne betroffen sind, hatten die USA mit der Verhängung von Strafzöllen gedroht. Die tatsächliche Anwendung dieser Gegenmaßnahme konnte allerdings dadurch hintangehalten werden, dass Österreich (sowie Frankreich, Italien, Spanien und UK) im Oktober 2021 eine politische Übereinkunft mit den USA über die vorübergehende Fortführung der Digitalsteuer im Rahmen eines Joint Statement erzielt hatte.⁹⁾ Konkret wurde darin vereinbart, dass Österreich ab der Implementierung von Pillar I (Amount A) auf die Erhebung der Digitalsteuer verzichtet und überdies während der *interim period* bis zur Umsetzung von Pillar I (plangemäß zunächst von 1. 1. 2022 bis maximal 31. 12. 2023) den Steuerpflichtigen jeweils eine vortragsfähige KöSt-Gutschrift gewährt, soweit die in der *interim period* tatsächlich pro Steuerpflichtigem erhobene Digitalsteuer die Körperschaftsteuer auf den fiktiv errechneten Amount A dieser Periode übersteigt. Dadurch soll gewährleistet werden, dass die interimistisch erhobene Digitalsteuer letztlich keine Mehrbelastung gegenüber Pillar I (Amount A) nach sich zieht.

Angesichts des im Dezember 2023 vom Inclusive Framework veröffentlichten Zeitplans¹⁰⁾ zur Umsetzung von Pillar I (einschließlich einer ursprünglich bis Ende Juni 2024 geplanten *signing ceremony*) wurde das Joint Statement am 15. 2. 2024 einem Update¹¹⁾ unterzogen, wonach die *interim period* nun bis 30. 6. 2024 verlängert wird. Ob das Joint Statement angesichts der zwischenzeitlich neuerlich eingetretenen Verzögerungen auf OECD-Ebene noch einmal angepasst wird, bleibt abzuwarten.

1.3. Public Country-by-Country-Reporting

Am 3. 4. 2024 wurde der Ministerialentwurf des CBCR-Veröffentlichungsgesetzes (CBCR-VG) zur Begutachtung versandt.¹²⁾ Damit sollen – spät aber doch – die notwen-

⁵⁾ Vgl BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014 (Revision nicht zugelassen, aber eingebracht); 24. 1. 2024, RV/1100179/2019 (Revision nicht zugelassen).

⁶⁾ Vgl das derzeit beim VwGH unter Ra 2024/15/0021 anhängige Verfahren.

⁷⁾ Siehe dazu das Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020; BGBl I 2019/91) samt DiStG 2020-UmsetzungsV (BGBl II 2019/378).

⁸⁾ Vgl <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemitteilungen/2024/jaenner/digitalsteuer-2023.html> (Zugriff am 22. 4. 2024).

⁹⁾ Vgl <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> (Zugriff am 22. 4. 2024).

¹⁰⁾ Vgl <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf> (Zugriff am 22. 4. 2024).

¹¹⁾ Vgl <https://home.treasury.gov/system/files/136/JointStatementonUnilateralMeasures-6Participants-2024.pdf> (Zugriff am 22. 4. 2024).

¹²⁾ Siehe <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/ME/327> (Zugriff am 22. 4. 2024).

digen Änderungen¹³⁾ der Bilanzrichtlinie¹⁴⁾ im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen auch in Österreich innerstaatlich umgesetzt werden. Betroffen sind im Wesentlichen Konzerne (bzw unverbundene Großunternehmen) mit (konsolidierten) Umsatzerlösen von mehr als 750 Mio Euro pro Jahr. Die zu berichtenden Informationen bzw Kennzahlen sind zwar nicht zu Gänze mit den bereits bestehenden Vorgaben des länderbezogenen Berichts gemäß VPDG deckungsgleich,¹⁵⁾ doch ist erfreulicherweise in § 9 Abs 3 des Entwurfs ein Wahlrecht vorgesehen, wonach betroffene Unternehmen zur Vermeidung von zusätzlichem Verwaltungsaufwand anstelle der im CBCR-VG vorgesehenen Inhalte die Angaben aus dem steuerlichen CbCR (laut VPDG) verwenden und melden können. Der Ausweis der Daten hat für EU-Mitgliedstaaten sowie für Länder bzw Gebiete, die sich auf der EU Black/Grey List¹⁶⁾ finden, jeweils einzeln (dh länderbezogen) zu erfolgen, für alle übrigen Steuerhoheitsgebiete reicht hingegen ein aggregierter Ausweis. Weiters übernimmt der österreichische Entwurf von der Richtlinie sowohl die Option zur verzögerten Veröffentlichung (Vermeidung erheblicher Nachteile im Hinblick auf die Marktstellung der Unternehmen, § 12 des Entwurfs) als auch jene zur Befreiung von der Website-Veröffentlichung (§ 7 des Entwurfs). Das CBCR-VG soll laut dem vorliegenden Entwurf auf Geschäftsjahre, die nach dem 21. 6. 2024 beginnen, anzuwenden sein.

2. Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht

2.1. VwGH zum Ort der Geschäftsleitung

Der VwGH hatte jüngst die außerordentlich erhobene Amtsrevision im Falle einer deutschen GmbH mit seitens der österreichischen Betriebsprüfung unterstelltem (vom BFG allerdings nicht geteiltem) inländischem Ort der Geschäftsleitung auf dem Tisch.¹⁷⁾ Konkret war die deutsche GmbH als Vermittlerin von Geschäftsabschlüssen im Bereich Jagd- und Sportschützenausrüstung tätig. Die GmbH hatte ihren Sitz bei einem deutschen Steuerberater, wo auch ein abschließbares Büro zur Verfügung stand und auch tatsächlich genutzt wurde (insbesondere als geschäftliche Postadresse, Archiv für Geschäftsunterlagen sowie – in der Regel zweimal wöchentlich – für anfallende Bürotätigkeiten). Darüber hinaus wurde die Geschäftstätigkeit überwiegend im Außendienst erbracht. Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der deutschen GmbH war in Österreich wohnhaft und verfügte an seinem Wohnsitz über einen – untergeordnet auch betrieblich genutzten – Festnetzanschluss sowie ein im Keller befindliches Lager (zB für Vorführobjekte, nicht aber für Handelswaren). Auf Grundlage dieser Sachverhaltselemente war das BFG zur Entscheidung gelangt, dass der Ort der Geschäftsleitung der deutschen GmbH nicht in Österreich anzunehmen sei, zumal die Arbeitszeiten im Wesentlichen im Außendienst sowie im deutschen Büro zugebracht worden seien. Die ausschließliche Besteuerung der Unternehmensgewinne in Deutschland wäre daher nicht zu beanstanden. Darüber hinaus hatte das BFG auch die Existenz einer festen Niederlassung in Österreich in Abrede gestellt, sodass insoweit auch keine umsatzsteuerliche Anknüpfung im Inland gegeben wäre.

¹³⁾ Vgl die Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. 11. 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, ABI L 429 vom 1. 12. 2021, S 1.

¹⁴⁾ Vgl die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABI L 182 vom 29. 6. 2013, S 19.

¹⁵⁾ Unterschiede bestehen etwa hinsichtlich des Umfangs der zu berichtenden Informationen sowie unter Umständen auch hinsichtlich des zugrunde liegenden Rechnungslegungsstandards.

¹⁶⁾ Vgl <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions> (Zugriff am 22. 4. 2024).

¹⁷⁾ Vgl VwGH 19. 1. 2024, Ra 2022/15/0091.

Der VwGH hat die dagegen erhobene Amtsrevision zurückgewiesen und damit die Entscheidung des BFG letztlich bestätigt. Im entsprechenden Beschluss des VwGH wird zum einen auf die fortgesetzte Rechtsprechung zu § 27 Abs 2 BAO verwiesen. Demnach befinde sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, somit die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht. Ausschlaggebend sei, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Welche Anordnungen die maßgebenden sind, wird insbesondere davon abhängen, welche Art der Tätigkeit ausgeübt wird. Maßgebend sei die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehörten die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (Tagesgeschäfte). Vor diesem Hintergrund sah sich der VwGH nicht in der Lage, der finanzamtsseitig begehrten Revision Folge zu leisten. Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die seitens des BFG vorgenommene Beweiswürdigung iZm dem Ort der Geschäftsleitung jedenfalls nicht als so grob fehlerhaft erkennbar sei, dass damit eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG vorliege. Der – an sich nur zur Rechtskontrolle berufene – VwGH sei im Übrigen auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des BFG auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, dh, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre. Neben diesen verfahrensrechtlichen Aspekten lässt sich aus dem Beschluss des VwGH (sowie der vorgelagerten BFG-Entscheidung) aber durchaus auch materiellrechtlich Relevantes mitnehmen. Insbesondere lassen sich aus den zugrunde liegenden Sachverhaltselementen auch hilfreiche Leitplanken für die tägliche Steuer- und Beratungspraxis zum Ort der Geschäftsleitung gewinnen.

Literaturhinweis: Bendlinger, Der Ort der Geschäftsleitung als scharfe Waffe gegen die Flucht oasenfreudiger Steuerbürger, SWI 2024, 58 ff.

2.2. Zur inländischen Steuerpflicht der UK Ltd. – und zum Umfang des Rechtsschutzes

Ein weiterer Beschluss¹⁸⁾ des VwGH hat nicht nur deswegen für Aufsehen gesorgt, weil der zugrunde liegende Fall eine gewisse politische Brisanz nicht verleugnen kann. Inhaltlich ging es in der Causa – neben allgemeinen abgabenrechtlichen Themen – auch um die Rechtsfrage, ob bei außerhalb der EU errichteten Drittstaatsgesellschaften (hier: X Ltd., Sitz in Jersey) mit Verlagerung des Verwaltungssitzes nach Österreich die unbeschränkte österreichische Körperschaftsteuerpflicht ungeachtet des Umstands gegeben sei, dass derartige Gesellschaften nach österreichischem internationalem Privatrecht als solche nicht rechtsfähig seien.¹⁹⁾ Laut VwGH würde die herrschende Ansicht zur damals gültigen Rechtslage die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich – ungeachtet der privatrechtlichen Würdigung – bejahen.²⁰⁾ Im Übrigen ist mittlerweile eine wesentliche Änderung der hierfür relevanten Rechtslage insoweit eingetreten, als mit der Neufassung des § 1 Abs 2 Z 1 KStG durch das AbgÄG 2023 (BGBl I 2023/110 vom 21. 7. 2023; anwendbar auf alle offenen Verfahren²¹⁾) die unbe-

¹⁸⁾ Vgl VwGH 17. 1. 2024, Ro 2021/13/0019.

¹⁹⁾ Vgl dazu OGH 27. 1. 2022, 9 Ob 74/21d.

²⁰⁾ Dieser Befund mag unter Verweis auf BFG 30. 12. 2021, RV/2100708/2019, sowie den dort zitierten Beitrag von Franke (Ertragsteuerliches zum Brexit, taxlex 2021, 91 ff) zumindest kritisch hinterfragt werden (siehe dazu bereits Rosenberger/Bendlinger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 13/14/2022, 606 [611 ff]).

²¹⁾ Vgl § 26c Z 88 KStG.

schränkte Körperschaftsteuerpflicht nunmehr ausdrücklich auch für (dem Typus nach) vergleichbare ausländische Rechtsgebilde gilt. Da die dem Revisionsfall zugrunde liegende Bestimmung sohin bereits außer Kraft getreten ist, ist es nach Ansicht des VwGH angesichts eines nur mehr kleinen Kreises potenziell Betroffener unwahrscheinlich, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird. Dementsprechend läge auch keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG vor, sodass die Revision laut VwGH zurückzuweisen war. Im Ergebnis hat dieser Beschluss Diskussionen darüber aufflammen lassen, ob die zwischenzeitig vorgenommene Gesetzesänderung tatsächlich nur rückwirkend klarstellenden Charakter hatte und die – dadurch zumindest potenziell auch begünstigte – Einschränkung des Rechtsschutzes im konkreten Einzelfall zu Recht in Kauf zu nehmen war.

Literaturhinweis: Staringer, Doppelt ansässig, aber ohne grundsätzliche Bedeutung – zum Jersey-Limited-Beschluss des VwGH, SWI 2024, 154 ff.

2.3. Highlights aus der BFG-Rechtsprechung

- Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, welche – im Gegensatz zur „echten“ bzw. juristischen Doppelbesteuerung – bei unterschiedlichen Steuersubjekten eintritt (im vorliegenden Fall begründet durch die bilateral unterschiedliche Qualifikation liechtensteinischer Stiftungen bzw. Anstalten als transparent oder intransparent), kann nicht durch eine Entlastungsmaßnahme gemäß § 48 Abs 5 BAO beseitigt werden (BFG 13. 3. 2024, RV/7100082/2022; Revision zugelassen).
- Voraussetzung für eine Steueranrechnung aufgrund eines DBA ist, dass der eindeutige (belegmäßige) Nachweis darüber vorliegt, dass die anzurechnenden Beträge an die Finanzbehörde des Quellenstaates tatsächlich entrichtet (im Sinne von „bezahlt“) wurden (BFG 7. 11. 2023, RV/4100469/2022; Revision nicht zugelassen).
- Ausländische DBA-Quellensteuern, die mangels ausreichenden Anrechnungshöchstbetrags (sowie mangels Anrechnungsvortrags) in Österreich effektiv nicht angerechnet werden können, stellen eine vergleichbare ausländische Personensteuer iSd § 12 Abs 1 Z 6 KStG dar und können daher auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden (BFG 29. 12. 2023, RV/1100230/2019; Revision nicht zugelassen).²²⁾

3. Neues aus dem Steuerrecht der EU: Anpassung der „schwarzen Liste“ der EU

Laut ECOFIN-Beschluss vom 20. 2. 2024²³⁾ wurden die Bahamas, Belize, die Seychellen sowie die Turks- und Caicosinseln von der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke („EU Black List“) gestrichen.²⁴⁾ Demnach verbleiben derzeit folgende zwölf Länder und Gebiete auf der schwarzen Liste der EU: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Antigua und Barbuda, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Russland, Samoa, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln, Vanuatu. Die nächste Überarbeitung der Liste ist für Oktober 2024 geplant. In Österreich hat die Änderung der EU Black List 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-MPFG²⁵⁾ und die Berechtigung zur Inanspruchnahme von COVID-19-Förderungen (zB Fixkostenzuschuss, Investitionsprämie, Ver-

²²⁾ Zur insoweit ausdrücklich abweichenden Rechtslage in Deutschland siehe § 34c Abs 2 dEStG.

²³⁾ Vgl <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6776-2024-INIT/de/pdf> (Zugriff am 22. 4. 2024).

²⁴⁾ Belize und die Seychellen werden allerdings bis auf Weiteres auf der „EU Grey List“ evident gehalten.

²⁵⁾ BGBl I 2019/91 in aktueller Fassung.

lustersatz) oder den Energiekostenzuschuss (§ 3 Z 3 Wohlverhaltensgesetz²⁶). Darüber hinaus ist in § 10 Abs 2 des aktuellen Begutachtungsentwurfs zum CBCR-VG (siehe Pkt 1.3.) auch vorgesehen, dass Länder und Gebiete mit Black-Listing (bzw wiederholtem Grey-Listing) im öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht jeweils getrennt auszuweisen sind.

4. Neues aus der OECD: Report zu Pillar I – Amount B

Am 19. 2. 2024 hat die OECD den Bericht zu Amount B im Rahmen der ersten Säule (Pillar I) des internationalen Zwei-Säulen-Modells veröffentlicht.²⁷ In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Amount B (anders als Amount A, welcher politisch zweifellos das Primärkonzept im Rahmen der ersten Säule darstellt) nicht nur für einige wenige Großkonzerne weltweit von Relevanz ist. Vielmehr wendet sich Amount B grundsätzlich – dh vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen – größenunabhängig an alle multinationalen Unternehmensgruppen, die konzerninterne Routinevertriebseinheiten (zB „klassische“ Vertriebsgesellschaften) nutzen. Für derartige (In-Scope-)Konzernvertriebseinheiten soll ein international akkordiertes, standardisiertes Benchmarking-Angebot mit daraus abgeleiteten industrieabhängigen Fremdvergleichsbandbreiten zur Verfügung gestellt werden – eine Idee mit erheblichem Potenzial zur Vereinfachung der Tax- bzw Transfer-Pricing-Compliance. Die tatsächliche Erreichung dieses ehrgeizigen Ziels dürfte jedoch schon dadurch beeinträchtigt sein, dass weder eine generelle Umsetzungspflicht für die Staaten des Inclusive Framework besteht,²⁸ noch im Falle der einzelstaatlichen Umsetzung vorgegeben ist, ob Amount B für alle betroffenen Vertriebseinheiten im jeweiligen Staat verpflichtend Anwendung finden oder doch nur den Steuerpflichtigen jeweils optional als Safe Harbour zur Verfügung stehen soll. Darüber hinaus ist zu befürchten, dass aufgrund weiterer individueller Gestaltungsspielräume für umsetzende Staaten sowie offener Anwendungsfragen letztlich ein internationaler „Fleckerlteppich“ unterschiedlicher Amount-B-Landschaften entstehen könnte. Insoweit dürfte dem intendierten Leitbild eines „*simplified and streamlined approach*“ in der realen Steuerwelt nicht uneingeschränkt zum Durchbruch verholfen werden. Dieser Befund soll jedoch teilweise dadurch abgemildert werden, dass das Inclusive Framework eine Liste von sogenannten „*low-capacity jurisdictions*“ (zB in Afrika), denen gegenüber Amount B jedenfalls zu akzeptieren wäre, erstellen und auf der OECD-Website veröffentlichen wird. Am Ende des Tages dürfte aber die „babylonische Sprachvielfalt“ bei der Angemessenheitsprüfung einfacher Vertriebseinheiten weiterhin ein Phänomen der internationalen Verrechnungspreispraxis bleiben, was wiederum den Bedarf an noch effektiveren Verständigungs- und Schlichtungsprozessen evident macht. Der nunmehr veröffentlichte Report wird zeitnah noch um einige begleitende Abschlussarbeiten²⁹ ergänzt werden und als Anhang zu Kapitel IV direkt in die OECD-VPL 2022 integriert. Umsetzungswillige Staaten sollen den neuen Ansatz erstmals für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2025 beginnen, implementieren können. Zuletzt waren aber doch Anzeichen einer gewissen Verzögerung bei den letzten Umsetzungsschritten bzw ganz generell bei der Implementierung von Pillar I wahrzunehmen.

Literaturhinweis: Hahn/Rosar, OECD veröffentlicht finalen Bericht zu Pillar I – Amount B, TPI 2024, 2 ff.

²⁶ BGBl I 2021/11 (dieses Bundesgesetz tritt gemäß seinem § 10 mit Ablauf des 31. 12. 2025 außer Kraft).

²⁷ Vgl <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-21ea168b-en.htm> (Zugriff am 22. 4. 2024).

²⁸ Im Übrigen hat Indien zum vorliegenden Report eine Vielzahl an Vorbehalten geäußert.

²⁹ Neben einer Auflistung der *low-capacity jurisdictions* soll auch eine Liste jener Staaten, die Amount B generell umsetzen wollen, erstellt und veröffentlicht werden. Außerdem werden zusätzlich noch optional umsetzbare qualitative Scoping-Kriterien sowie eine Anpassung der Kommentierung zu Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren) erarbeitet.

5. Ausländische Entwicklungen: Deutschland – Updates aus der Verwaltungspraxis

Das dBMF hatte zuletzt mehrere Schreiben mit – zumindest partiellem – Bezug zum internationalen Steuerrecht überarbeitet bzw veröffentlicht:

- Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. 2. 2024 (IV B 3 – S 1304/21/10005 :003);³⁰⁾
- Anwendung des § 12 Steueroasen-Abwegesetz (StAbwG) vom 21. 2. 2024 (IV B 3 – S 1300/24/10005 :002);³¹⁾
- Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) vom 5. 2. 2024 (IV D 1 – S 0062/23/10003 :001);³²⁾
- Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 22. 12. 2023 (IV B 5 – S 1340/23/10001 :001);³³⁾
- Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. 12. 2023 (IV B 2 – S 1300/21/10024 :005).³⁴⁾

Potenziell interessant erscheinen nicht zuletzt auch die Ausführungen des dBMF im geänderten AEAO (siehe oben) zu unterschiedlichen Betriebsstättenfragen. Dabei stehen – neben den allgemeinen Merkmalen des Grundtatbestands gemäß § 12 dAO – insbesondere auch aktualisierte Aussagen zu „unechten“ Dienstleistungsbetriebsstätten, zur Betriebsstättenbegründung in Räumlichkeiten Dritter sowie zu Geschäftsleitungsbetriebsstätten im Fokus. Darüber hinaus schärft das dBMF seine – im Vergleich zu Österreich deutlich zurückhaltendere – Verwaltungsperspektive, wonach arbeitnehmereigene Homeoffices typischerweise keine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründen, zumal es Letzterem in der Regel an der dafür nötigen Verfügungsmacht mangle. Dies würde im Übrigen selbst dann gelten, wenn eine Kostenübernahme durch oder eine Vermietung an den Arbeitgeber erfolgt bzw wenn dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird. Vielleicht mag dies auch als Impuls für eine Fortentwicklung der österreichischen Verwaltungspraxis dienen, um das Konzept der faktischen Verfügungsmacht³⁵⁾ unter Verweis auf Tz 18 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017 wieder zu entschärfen. Etwas anderes könne (auch) laut dBMF aber dann gelten, „*wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und diese Verfügungsmacht des Unternehmens vermittelt*“.³⁶⁾

Auch der Steuerausschuss der OECD hat erkannt, dass die Frage der Begründung von Homeoffice-Betriebsstätten im internationalen Kontext dringend gelöst werden muss und „Mikro-Betriebsstätten“ verhindert werden sollten. Eine OECD-Stellungnahme wurde für Juli 2024 angekündigt.³⁷⁾

³⁰⁾ Vgl https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-02-21-merkblatt-zu-internationalen-verstaendigungs-und-schiedsverfahren-streitbeilegungsverfahren-auf-dem-gebiet-der-steuern-vom-einkommen-und-vom-vermoegen.html (Zugriff am 22. 4. 2024).

³¹⁾ Vgl https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-02-21-anwendung-des-paragraphen-12-steueroasen-abwegesetz.html (Zugriff am 22. 4. 2024).

³²⁾ Vgl https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Zugriff am 22. 4. 2024).

³³⁾ Vgl https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-12-22-grundsaeetze-zur-anwendung-des-aussensteuer-gesetzes.html (Zugriff am 22. 4. 2024).

³⁴⁾ Vgl https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-12-12-steuerliche-behandlung-arbeitslohn-doppelbe-steuerungsabkommen.html (Zugriff am 22. 4. 2024).

³⁵⁾ Siehe dazu etwa Rz 262 VPR 2021 sowie EAS 3415 vom 27. 6. 2019 und EAS 3392 vom 6. 11. 2017.

³⁶⁾ Vgl dazu Pkt 2.4 Änderung des AEAO vom 5. 2. 2024. Siehe dazu auch EAS 3445 vom 7. 7. 2023.

³⁷⁾ BIAC Tax Committee Meeting 12. 4. 2024, Global Mobility of Individuals.