

diesem Zusammenhang (etwa die Möglichkeit der Nachholung der Evidenzkontenführung, Notwendigkeit einer Abschlussprüfung etc) sind allerdings damit höchststrichlerlich geklärt.

UE dürfte beispielsweise eine entsprechende Nachholung der Führung des Evidenzkontos für Stiftungen weiterhin möglich sein, sofern dieses ordnungsgemäß und laufend nachentwickelt wird. Zudem bedarf es uE nicht zwingend einer österreichischen Abschlussprüfung der ausländischen Abschlüsse. Vielmehr ist auch eine rechnerische Überleitung auf das österreichische Unternehmens- und Steuerrecht ohne Involvement eines Abschlussprüfers unter Umständen zulässig.

## 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 Fragen des internationalen Steuerrechts für den grenzüberschreitend tätigen Unternehmer und dessen Steuerberater.**

### 1. DBA-Recht und österreichisches Außensteuerrecht

#### 1.1. Vereinheitlichung der Grenzen zur schädlichen Niedrigbesteuerung

Im österreichischen Ertragsteuerrecht wird – mit Blick auf ausländische Steuerniveaus – mehrfach eine konkrete Grenzziehung zwischen unerwünschter Niedrigbesteuerung und in diesem Sinne noch hinreichender Regelbesteuerung unternommen. Bemerkenswert war in diesem Zusammenhang, dass zur Grenzziehung jeweils unterschiedliche Werte herangezogen wurden: Während im Anwendungsbereich des § 12 Abs 1 Z 10 KStG (zur Abzugsfähigkeit konzerninterner Zinsen bzw Lizenzgebühren) ursprünglich erst ab einem – nominellen oder effektiven – Steuersatz von weniger als 10 % Niedrigbesteuerung unterstellt wurde, war dies für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung (CFC) bzw des Methodenwechsels (*switch-over*) gemäß § 10a Abs 3 KStG bereits ab einem Steuersatz von nicht mehr als 12,5 % der Fall. Darüber hinaus lässt die Doppelbesteuerungsverordnung zu § 48 (Abs 5) BAO<sup>1)</sup> das „*wünschenswerte*“ – für eine österreichische Steuerbefreiung hinreichende – ausländische Steuerniveau erst bei einer Durchschnittssteuerbelastung von mehr als 15 % beginnen.

Der Gesetzgeber hat diese Inkonsistenz nun (weitgehend) abgeschafft, indem sowohl in § 12 Abs 1 Z 10 KStG als auch in § 10a Abs 3 KStG eine schädliche Niedrigbesteuerung jeweils ab „*weniger als 15 %*“ angenommen wird. Insoweit wird der ertragsteuerlich maßgebende Schwellenwert nunmehr vereinheitlicht – abgesehen von dem Umstand, dass nach der Doppelbesteuerungsverordnung auch noch ein ausländisches Steuerniveau von exakt 15 % als für die österreichische Steuerbefreiung schädlich gilt. Die gesetzliche Neuregelung zum KStG ist mit 1. 1. 2026 in Kraft getreten und erstmals für Wirtschaftsjahre bzw Aufwendungen nach dem 31. 12. 2025 anwendbar.<sup>2)</sup>

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

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

<sup>1)</sup> BGBl II 2002/474.

<sup>2)</sup> BGBl I 2025/99.

## 1.2. Neue Steuer in Japan

Das BMF<sup>3)</sup> hat darüber informiert, dass Japan mit Wirkung ab 1. 4. 2026 eine „*Special Corporation Tax for Defense*“ einführen wird, die zusätzlich zur Körperschaftsteuer erhoben wird. Es handelt sich dabei gemäß Art 2 Abs 4 DBA Japan<sup>4)</sup> um eine im Wesen der japanischen Körperschaftsteuer ähnliche Steuer, die neben den bereits bestehenden Steuern erhoben wird. Diese neue Steuer fällt somit in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA Japan.

## 1.3. BMF-Info zur Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeiten

Im Zuge des Updates 2025 des OECD-MA wurde im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2025 in insgesamt 21 Textziffern die Frage der Betriebsstättenbegründung durch Telearbeit („*cross-border working from a home or other relevant place*“) kommentiert und durch Beispiele ergänzt.<sup>5)</sup> Das BMF hat bereits darauf reagiert und die zentralen Aussagen im OECD-MA dazu in einer Information<sup>6)</sup> zusammengefasst. Demnach kann ein Homeoffice für den in einem DBA-Vertragsstaat ansässigen Arbeitnehmer eine Betriebsstätte gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA 2025 begründen, wenn

- das Homeoffice (die Geschäftseinrichtung) für eine gewisse Dauer betrieben wird und<sup>7)</sup>
- darin Tätigkeiten für das Unternehmen ausgeübt werden und
- die Tätigkeiten über vorbereitende und Hilfstätigkeiten hinausgehen und<sup>8)</sup>
- die im Homeoffice tätige Person zumindest 50 % ihrer Arbeitszeit innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, in ihrem Homeoffice arbeitet und<sup>9)</sup>
- wirtschaftliche Gründe für die Homeoffice-Tätigkeit gegeben sind, die im Allgemeinen dann vorliegen, wenn die physische Anwesenheit einer Person in einem anderen DBA-Vertragsstaat die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens erleichtert.<sup>10)</sup>

Leistet zB ein Arbeitnehmer eines in einem DBA-Vertragsstaat ansässigen Unternehmens 80 % seiner Arbeitszeit in seinem im anderen DBA-Vertragsstaat gelegenen Homeoffice und besucht er von dort aus regelmäßig Kunden seines Arbeitgebers, begründet er für seinen Arbeitgeber eine Betriebsstätte. Würde der Arbeitnehmer seine Dienstleistungen nicht physisch, sondern „aus der Ferne“ erbringen, und die Kunden zB nur an einem Tag pro Quartal besuchen, wäre daraus kein wirtschaftlicher Grund für die Homeoffice-Tätigkeit ableitbar, sodass nicht von der Begründung einer festen Geschäftseinrichtung (Art 5 Abs 1 OECD-MA) ausgegangen werden könnte.<sup>11)</sup>

Etwas anderes soll gelten, wenn Einzelunternehmer oder für das Unternehmen relevante Schlüsselpersonen über einen längeren Zeitraum einen Großteil ihrer unternehmerischen Tätigkeit an ihrem Heimarbeitsplatz erledigen. In einem solchen Fall soll sehr wohl vom Bestand einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA ausgegangen werden können.

<sup>3)</sup> Erlass des BMF vom 27. 11. 2025, Neue Steuer in Japan (Special Corporation Tax for Defense), 2025-0.956.068, BMF-AV 2025/165.

<sup>4)</sup> BGBl II 2018/167.

<sup>5)</sup> Blum/V. Bendlinger, Das Update 2025 des OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte – kritische Würdigung und systematische Einordnung, SWI 2026, 66 (66 ff).

<sup>6)</sup> Info des BMF vom 4. 1. 2026, Homeoffice und Betriebsstätten, 2025-1.050.421.

<sup>7)</sup> Verweis auf die allgemeinen Auslegungsgrundsätze des Art 5 Abs 1 OECD-MA, Tz 28 bis 34 OECD-MK, und Tz 44.4. sowie Tz 44.21. Beispiel A OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

<sup>8)</sup> Tz 44.5. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

<sup>9)</sup> Tz 44.7. ff und Tz 44.21. Beispiel B OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

<sup>10)</sup> Tz 44.11. ff und Tz 44.17. sowie Tz 44.21. Beispiele C, D und E OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

<sup>11)</sup> Tz 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

Die im OECD-MK 2025 enthaltenen klarstellenden Ausführungen zur Anwendung und Auslegung des Art 5 OECD-MA 2025 sind (im Sinne einer dynamischen DBA-Auslegung<sup>12)</sup>) nach Ansicht des BMF auf alle österreichischen DBA anzuwenden, die eine Art 5 Abs 1 OECD-MA 2025 entsprechende Norm enthalten. Die Ausführungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF vor dem Update 2025,<sup>13)</sup> die in die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien übernommen worden sind, und die dort zitierten EAS-Auskünfte<sup>14)</sup> sollen noch bis Ende 2025 angewandt werden können. Darin wird davon ausgegangen, dass dann, wenn der Arbeitgeber von seinem Arbeitnehmer verlangt, von zu Hause aus zu arbeiten, von einer Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice seines Arbeitnehmers ausgegangen werden kann. Bezüglich der zeitlichen Komponente ist die österreichische Verwaltungspraxis bisher davon ausgegangen, dass eine mehr als 50%ige Nutzung eines Heimarbeitsplatzes eine Betriebsstätte begründet. Ab 2026 sollen die Ausführungen im OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025 maßgeblich sein.

**Literaturhinweise:** Saric-Bischof, *Die Homeoffice-Betriebsstätte neu*, SWK 36/2025, 1481; S. Bendlinger, *Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens*, SWI 2026, 3; Knotzer/Schmidjell-Dommes, *Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA durch das Update 2025*, SWI 2026, 18; Blum/V. Bendlinger, *Das Update 2025 des OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte – kritische Würdigung und systematische Einordnung*, SWI 2026, 66; Gottholmseder, *Neues zu Homeoffice-Betriebsstätten*, TPI 2025, 171; Jann/Ursprung-Steindl/Ogbodo, *Update des OECD-Musterkommentars: Begründung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitendem Arbeiten im Homeoffice*, PV-Info 2/2026, 9.

#### 1.4. Ansässigkeitsbescheinigungen bei der Quellensteuerentlastung in Österreich

Im Dezember 2025 hat das BMF einen neuen Erlass zur Verwendung von Ansässigkeitsbescheinigungen bei der Quellensteuerentlastung in Österreich veröffentlicht.<sup>15)</sup> Darin hält das BMF weiterhin daran fest, dass sowohl bei der Entlastung an der Quelle als auch im Rückerstattungsverfahren die Abkommensberechtigung eines im Ausland ansässigen Einkünfteempfängers durch die Formulare ZS-QU1 oder ZS-QU2 zu bescheinigen ist. Diese Formulare müssen im Original vorliegen, können aber unter den im Erlass genannten Voraussetzungen auch elektronisch signiert werden. Sofern die ausländische Steuerverwaltung die Ansässigkeit im Allgemeinen nicht unter Verwendung der ZS-QU-Formulare bestätigt und dies im Einzelfall glaubhaft gemacht werden kann, kann hierfür alternativ ein ausländisches Formular beigebracht und dem sonst vollständig ausgefüllten und unterzeichneten ZS-QU-Formular beigelegt werden. Die Bestätigung der Ansässigkeit muss sich auf jenen Zeitpunkt beziehen, zu dem die Abzugsteuerpflicht der betreffenden Einkünfte entsteht. Die ausländische Bestätigung muss auf Deutsch oder Englisch ausgestellt sein. Bei Ausstellung in anderen Sprachen ist eine beglaubigte Übersetzung (keine Überbeglaubigung) in deutscher Sprache beizulegen.

Die Staaten, mit denen im Rahmen eines abkommensrechtlichen Verständigungsverfahrens vereinbart wurde, von ausländischen Behörden ausgestellte Formulare zu akzeptieren, sind in dem Erlass aufgelistet (Mexiko, Thailand, Türkei, USA, Chile, Spanien, Portugal, Belgien, Griechenland).

<sup>12)</sup> Erlass des BMF vom 27. 10. 1995, Auslegung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen; Berücksichtigung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen in der jeweils geltenden Fassung, 04 0610/286-IV/4/95.

<sup>13)</sup> Tz 18 und 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

<sup>14)</sup> EAS 1521 vom 6. 9. 1999; EAS 2754 vom 24. 8. 2006; EAS 3279 vom 14. 5. 2012; EAS 3323 vom 8. 4. 2013; EAS 3392 vom 27. 6. 2019; EAS 3415 vom 10. 7. 2023.

<sup>15)</sup> Erlass des BMF vom 19. 12. 2025, Verwendung von Ansässigkeitsbescheinigungen bei der Quellensteuerentlastung in Österreich, 2025-1.046.929, BMF-AV 2025/180, ersetzt den Erlass des BMF vom 29. 2. 2024, 2024-0.082.306.

Durch den Erlass hat das BMF auf eine Entscheidung des VwGH<sup>16)</sup> reagiert, der festgehalten hat, dass sich aus § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung<sup>17)</sup> nicht ergibt, dass die Abkommensberechtigung eines ausländischen Einkommensempfängers ausschließlich unter Verwendung der ZS-QU-Vordrucke erfolgen kann.

### 1.5. Betriebsstättenbegründung durch Subunternehmer

In einer aktuellen Anfragebeantwortung<sup>18)</sup> hat das BMF dazu Stellung genommen, ob eine in Österreich ansässige Gesellschaft aufgrund ihrer streckenweisen Arbeiten an dem in einem DBA-Vertragsstaat gelegenen Schienennetz auf Grundlage des Art 5 Abs 1 bzw Abs 3 OECD-MA eine Betriebsstätte begründet. Eine in Dänemark ansässige Konzerngesellschaft eines österreichischen Unternehmens (Generalunternehmer) wurde vom Betreiber der dortigen Staatsbahnen mit Bahnbau- und Bahninstandsetzungsarbeiten an seinem Bahnnetz beauftragt. Die Arbeiten wurden zum Teil an eine österreichische Konzerngesellschaft vergeben (Subunternehmer). Die Umbau- und Instandhaltungsarbeiten wurden vom Subunternehmer an einzelnen, nicht zusammenhängenden Teilstrecken des Staatsgebiets des anderen DBA-Vertragsstaates durchgeführt. Die Einsätze erfolgten zum Teil auf der Grundlage von Einzelbestellungen, zum Teil auf der Basis eines Rahmenvertrags. An den einzelnen Teilstrecken waren österreichische Arbeitnehmer meist nur kurzfristig, jedenfalls weniger als sechs Monate, tätig. Fraglich war, ob zwecks Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA<sup>19)</sup> bzw Art 5 Abs 1 DBA Dänemark (bzw entsprechend der Art der Tätigkeit Art 5 Abs 3 DBA Dänemark) die Arbeiten an den Teilstrecken zusammenzurechnen sind oder – mangels wirtschaftlicher und geografischer Zusammengehörigkeit<sup>20)</sup> – eine projektbezogene Beurteilung vorzunehmen ist.

Der Bestand einer Betriebsstätte erfordert ein örtliches, ein zeitliches und ein funktionales Element. Das BMF weist darauf hin, dass bei der Beurteilung der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, grundsätzlich eine subjektbezogene Betrachtung anzustellen ist,<sup>21)</sup> woran auch – von Missbrauchsfällen abgesehen<sup>22)</sup> – eine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit zwischen General- und Subunternehmer nichts ändert. Der örtliche Bezug zum gesamten Bahnnetz eines Staates besteht nicht, wenn die Arbeiten vom österreichischen Unternehmen an wechselnden, nicht zusammenhängenden Abschnitten durchgeführt werden. Vor allem dann, wenn die Aufträge voneinander unabhängig, nur tageweise oder für relativ kurze Zeiträume (weniger als sechs Monate bei festen Geschäftseinrichtungen iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA bzw im Fall von Bauausführungen und Montagen iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA nicht mehr als zwölf Monate) mit teilweise erheblichen Unterbrechungen zwischen den jeweiligen Arbeiten erfolgen. Entscheidend ist, ob es sich bei den im anderen DBA-Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeiten um einen einzigen (gegebenenfalls fortschreitenden) Einsatz oder um eine Mehrzahl von Einsätzen handelt.<sup>23)</sup> Bei einem Einsatzgebiet, das sich über ein gesamtes Staatsgebiet erstreckt, liegt keine in geografischer Hinsicht einheitliche Tätigkeit vor, wenn es um einzelne Arbeiten in ständig wechselnden Einsatzgebieten geht.<sup>24)</sup>

Bei Auftragsvergabe im Rahmen von einzelnen Werkverträgen und Einzelbestellungen betreffend verschiedene Teilstrecken eines gesamten Bahnnetzes kann nicht von einem einheitlichen, wirtschaftlich und geografisch zusammengehörigen Projekt ausgegangen

<sup>16)</sup> VwGH 9. 10. 2024, Ra 2023/15/0066.

<sup>17)</sup> BGBl II 2006/44 idF BGBl II 2020/579 und BGBl II 2022/318.

<sup>18)</sup> EAS 3460 vom 15. 12. 2025.

<sup>19)</sup> BGBl III 2008/41 idF BGBl III 2010/27.

<sup>20)</sup> Tz 22 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 60 vom 16. 12. 1991; EAS 3354 vom 14. 10. 2014.

<sup>21)</sup> EAS 3404 vom 8. 6. 2018.

<sup>22)</sup> Tz 52 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>23)</sup> EAS 3339 vom 27. 8. 2013.

<sup>24)</sup> BFH 19. 11. 2003, I R 3/02.

werden.<sup>25)</sup> Daran kann auch ein mit dem Generalunternehmer abgeschlossener Rahmenvertrag nichts ändern. Das BMF geht deshalb davon aus, dass kurzfristige Tätigkeiten an Teilabschnitten eines Bahnnetzes, das sich über das gesamte Staatsgebiet oder Teile davon erstreckt, keine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 bzw Abs 3 OECD-MA begründen, wenn die Einzelprojekte die dafür relevanten Schonfristen nicht überschreiten.

## 2. Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht

### 2.1. Anwendung der Doppelbesteuerungsverordnung

In einer Entscheidung aus September 2025 beschäftigte sich das BFG<sup>26)</sup> mit der steuerlichen Entlastung der aus einem Nicht-DBA-Staat stammenden Einkünfte auf Grundlage der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (im Folgenden: Doppelbesteuerungsverordnung).<sup>27)</sup>

Eine in Österreich ansässige Gesellschaft (Gruppenmitglied) hatte in den Jahren 2015 und 2016 in Peru die Errichtung und den Betrieb einer Seiltransportanlage übernommen, welche später dem peruanischen Kunden überlassen werden sollte. Während der Projektdauer hatte der österreichische Auftragnehmer durch einen seiner Arbeitnehmer die Instandhaltung und Überwachung übernommen, um einen reibungslosen Betrieb der Anlage sicherzustellen. Im Vorfeld hatte das österreichische Unternehmen die gesamten Planungs- und Engineeringleistungen zu erbringen und das System an seinen Aufstellungsort zu transportieren. Nach erfolgter Bauausführung mussten das Transportsystem wieder abgebaut und der Rücktransport veranlasst werden.

Von den fakturierten Beträgen wurde vom peruanischen Auftraggeber eine 24%ige Abzugsteuer einbehalten. In der Mehr-Weniger-Rechnung der österreichischen Steuererklärung wurde auf Grundlage der Doppelbesteuerungsverordnung das der peruanischen Betriebsstätte zurechenbare Ergebnis aus der inländischen Bemessungsgrundlage eliminiert, welches auf Grundlage eines Kostenschlüssels berechnet worden war, der ein Aufteilungsverhältnis Stammhaus/Betriebsstätte von 26,44 % zu 73,56 % ergeben hatte.

Das österreichische Unternehmen hatte in Peru keine Betriebsstätte registriert (deren Bestand vom Finanzamt nicht in Frage gestellt worden war) und wurde dort steuerlich nicht erfasst. Von den Vergütungen wurde jedoch eine Quellensteuer einbehalten. Allerdings wurde nicht nachgewiesen, dass die vom Auftraggeber einbehaltene Steuer tatsächlich abgeführt und nicht rückerstattet worden war. Das Finanzamt ging im Übrigen davon aus, dass in Peru die Möglichkeit bestanden hätte, die Steuerlast auf das Betriebsergebnis im Wege einer ordentlichen Veranlagung zu reduzieren und die Differenz auf die 24%ige vom Bruttobetrag erhobene Abzugsteuer zurückzufordern. Außerdem wurde die Vermutung in den Raum gestellt, dass die Abzugsteuer – analog zu § 98 Abs 1 Z 4 EStG – auch die Lohnkosten des vor Ort beschäftigten Mitarbeiters betroffen hatte. Eine inländische Steuerentlastung gemäß Doppelbesteuerungsverordnung wurde dem Unternehmen deshalb versagt, sodass auch eine Überprüfung der Gewinnaufteilung nicht mehr vorgenommen werden musste. Der in Peru erzielte Gewinn wurde deshalb vom Finanzamt in vollem Umfang der österreichischen Körperschaftsteuer unterzogen.

Voraussetzung für die Ausnahme positiver Auslandseinkünfte aus der österreichischen Besteuerung ist gemäß § 1 Abs 1 Doppelbesteuerungsverordnung unter anderem, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte (§ 1 Abs 1 lit b Doppelbesteuerungsverordnung) aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares DBA abgeschlossen hat und diese in dem anderen Staat einer der

<sup>25)</sup> Tz 24 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 1596 vom 7. 2. 2000.

<sup>26)</sup> BFG 30. 9. 2025, RV/1100295/2019.

<sup>27)</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl II 2002/474; Jirousek, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003, 29.

österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt (innerstaatliche Subject-to-Tax-Klausel).<sup>28)</sup>

Das vom Beschwerdeführer angerufene BFG bestätigte die Rechtsansicht des Finanzamts, wonach eine steuerliche Entlastung von Auslandseinkünften in Österreich gemäß § 48 BAO, auf dessen Grundlage die Doppelbesteuerungsverordnung ergangen ist,<sup>29)</sup> der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung dienen soll, was – wie auch in § 1 Abs 1 Doppelbesteuerungsverordnung gefordert wird – nur bei nachweislicher ausländischer Besteuerung gegeben sein kann („echte internationale Doppelbesteuerung“<sup>30)</sup>). Die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden („virtuelle Doppelbesteuerung“), ist sonach nicht ausreichend.<sup>31)</sup> Dieses in § 2 Doppelbesteuerungsverordnung verlangte Dokumentationserfordernis wurde nach Ansicht des BFG nicht erfüllt, weil das österreichische Unternehmen keinen tauglichen, einwandfreien Nachweis dafür erbringen konnte, dass die vom peruanischen Auftraggeber einbehaltene Steuer tatsächlich an die dortigen Finanzbehörden abgeführt worden war und diese nicht (auch) die Lohnkosten des vor Ort beschäftigten Mitarbeiters betroffen hatte.

In diesem Zusammenhang wies das BFG einerseits auf die gemäß § 115 BAO bei Auslandssachverhalten geforderte erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hin, andererseits auf die Rechtsprechung des VwGH,<sup>32)</sup> wonach bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt und dem Abgabepflichtigen deshalb zuzumuten ist, die tatsächliche ausländische Besteuerung unter Beweis zu stellen. Die Beschwerde wurde vom BFG somit als unbegründet abgewiesen. Eine ordentliche Revision wurde nicht zugelassen.

**Anmerkung:** Es ist unstrittig, dass eine steuerliche Entlastung der auf Grundlage des (ehemaligen) § 48 BAO (jetzt § 48 Abs 5 BAO<sup>33)</sup>) ergangenen Doppelbesteuerungsverordnung des Nachweises einer ausländischen Besteuerung bedarf. Ob die Besteuerung durch Einbehalt und Abfuhr einer ausländischen Quellensteuer oder im Wege einer Veranlagung auf der Grundlage eines ausländischen (Betriebsstätten-)Steuerbescheides mit entsprechender Steuerabfuhr erfolgt, ist irrelevant. Im konkreten Fall war gemäß § 1 Abs 1 Doppelbesteuerungsverordnung das Vorliegen von „Einkünfte[n] aus Gewerbebetrieb [...]“, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen [...]“, zweifelsfrei erfüllt. Mangels eines DBA ist für die Auslegung des in der Doppelbesteuerungsverordnung vorliegenden Betriebsstättenbegriffs § 29 BAO maßgeblich. Gescheitert ist die Steuerfreistellung der Auslandseinkünfte im konkreten Fall nur daran, dass die tatsächliche Bezahlung der vom peruanischen Auftraggeber einbehaltenen Steuerbeträge an die dortige Finanzbehörde nicht nachgewiesen werden konnte.

## 2.2. Betriebsstätte durch kurzfristige, sich wiederholende Tätigkeiten

In der Entscheidung des VwGH vom 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036,<sup>34)</sup> hatte das Gericht zu beurteilen, ob ein in Deutschland ansässiger Zahnarzt, der in drei österreichi-

<sup>28)</sup> Die 15%ige Durchschnittssteuerbelastung ist in sinngemäßer Anwendung der in der Verordnung BGBl 1995/5 festgelegten Grundsätze zu berechnen.

<sup>29)</sup> Durch die Doppelbesteuerungsverordnung wurde die Entlastung von internationaler Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten aus dem bloßen Ermessensbereich des BMF ausgenommen und in einen Rechtsanspruch umgewandelt.

<sup>30)</sup> Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum (VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043).

<sup>31)</sup> VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069; 9. 10. 1991, 90/13/0007.

<sup>32)</sup> VwGH 26. 1. 1989, 88/16/0015; 12. 7. 1990, 89/16/0069.

<sup>33)</sup> IdF des EU-Finanz-Anpassungsgesetzes 2019 (EU-FinAnpG 2019), BGBl I 2019/62.

<sup>34)</sup> Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – VwGH: Zahnarzt begründet Betriebsstätte in Justizanstalt, SWI 2026, 60 (60 ff); S. Bendlinger, Begründung einer Betriebsstätte durch stundenweise Tätigkeit in einer Justizanstalt, SWI 2026, 82 (82 ff).

schen Justizanstalten wöchentlich bzw. zweiwöchentlich wenige Stunden lang Zahnbehandlungen an Insassen durchgeführt hatte, in Österreich eine feste Einrichtung iSd Art 14 Abs 1 DBA Deutschland<sup>35)</sup> begründet hatte. Der VwGH bestätigte in seiner Entscheidung einerseits die Notwendigkeit einer statischen DBA-Auslegung, andererseits hielt er fest, dass der Begriff der „festen Einrichtung“ („fixed base“) gleichbedeutend mit jenem der „festen Geschäftseinrichtung“ („fixed place of business“) iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA idF des Updates 2000<sup>36)</sup> ist. In der Sache sah es der VwGH – entgegen der Entscheidung der Vorinstanz<sup>37)</sup> – für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung als ausreichend an, dass dem deutschen Zahnarzt die Räumlichkeiten in den Justizanstalten nur zu bestimmten vertraglich vereinbarten kurzen Zeiträumen zur Verfügung standen, so wie das für die Zahnbehandlungen auftragsbezogen erforderlich war.

**Anmerkung:** Die jüngste Entscheidung zur Begründung einer Betriebsstätte aufgrund wiederkehrender Tätigkeiten hat für die Praxis weitreichende Folgen. Konnte bislang davon ausgegangen werden, dass eine Betriebsstättenbegründung durch „activities of a recurrent nature“ erst ab einem gewissen Mindestmaß an zeitlicher Präsenz ausgelöst wird, war es für den VwGH ausreichend, dass während der nur stundenweisen, sich aber für einen längeren Zeitraum wiederholenden zahnärztlichen Leistungen der Zahnarzt in seiner Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten in den Justizanstalten nicht eingeschränkt war. In der Nutzung dieser Örtlichkeiten durch andere Personen während der Abwesenheit des Arztes und in der Anwesenheit von Wachebeamten während der Behandlungen sah der VwGH keinen Ausschlussgrund. Das bedeutet, dass kurzfristige, sich aber regelmäßig wiederholende grenzüberschreitende Tätigkeiten wie zB Wartungs-, Service-, Instandhaltungsarbeiten oder der IT-Support vor Ort mit einem Betriebsstättenrisiko und den sich daraus ergebenden administrativen Folgen behaftet sind. Dies vor allem dann, wenn – was für den VwGH entscheidungserheblich war – diese aufgrund längerfristiger Rahmenverträge durchgeführt werden. Um „Mikro-Betriebsstätten“ zu vermeiden, bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung die vorliegende Entscheidung nicht überspitzt anwendet.

**Literaturhinweise:** Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – VwGH: Zahnarzt begründet Betriebsstätte in Justizanstalt, SWI 2026, 60; S. Bendlinger, Begründung einer Betriebsstätte durch stundenweise Tätigkeiten in einer österreichischen Justizanstalt, SWI 2026, 82; Lang, VwGH zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2026, 98.

### 2.3. Begründung einer Lohnsteuerbetriebsstätte

§ 47 Abs 1 EStG verpflichtet ausländische Arbeitgeber zum Lohnsteuerabzug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), wenn im Inland eine Betriebsstätte iSd § 81 EStG besteht. Für Zwecke des Steuerabzugs vom Arbeitslohn gilt als eine solche „jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs 2 der Bundesabgabenordnung gilt entsprechend“.

In einer BFG-Entscheidung<sup>38)</sup> arbeitete das Gericht die Unterschiede zwischen § 81 EStG, § 29 BAO und dem Betriebsstättenbegriff in Art 5 Abs 1 DBA Deutschland<sup>39)</sup> heraus. Das BFG hielt fest, dass § 81 EStG wesentlich weiter gefasst ist als § 29 BAO bzw. Art 5 DBA Deutschland. Denn § 81 EStG erfordert nicht, dass die Ausübung des Geschäftsbetriebs des Arbeitgebers „durch“ die Einrichtung erfolgen muss. Es sind auch die strengen Anforderungen an die Verfügungsmacht des Arbeitgebers und die Art

<sup>35)</sup> BGBl III 2002/182.

<sup>36)</sup> OECD, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (29. 4. 2000).

<sup>37)</sup> BFG 21. 12. 2023, RV/3100687/2014.

<sup>38)</sup> BFG 30. 6. 2025, RV/1100024/2021; Schuster, Die Betriebsstätte im lohnsteuerlichen Sinn, PV-Info 2/2026, 13 (14).

<sup>39)</sup> BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

und Qualität der dort ausgeübten Tätigkeit nicht erforderlich. Es reicht aus, dass die Einrichtung für die Tätigkeit des Arbeitnehmers genutzt wird. Es muss auch keine Durchgängigkeit im Sinne einer dauernden Verfügungsmacht vorliegen. Es ist ausreichend, wenn zu den Arbeitszeiten der Arbeitnehmer des ausländischen Unternehmens die nötige Verfügungsmacht besteht. Mit anderen Worten, es muss keine Betriebsstätte iSd § 29 BAO vorliegen, um eine zum Lohnsteuerabzug verpflichtende Lohnsteuerbetriebsstätte zu verwirklichen.

*Literaturhinweis:* Schuster, *Die Betriebsstätte im lohnsteuerlichen Sinn*, PV-Info 2/2026, 13.

### 2.4. Anwendungsvoraussetzungen des § 48 BAO

Das BFG<sup>40)</sup> hatte zur Frage einer möglichen Entlastung von Doppelbesteuerung durch eine 19%ige spanische Körperschaftsteuer und die österreichische 2,5%ige Stiftungseinkommenssteuer zu entscheiden, die infolge des Todes eines in Monaco ansässigen Steuerpflichtigen durch die Übertragung spanischer Immobiliengesellschaften an eine (eigennützige) österreichische Privatstiftung ausgelöst worden war. Die von der beschwerdeführenden Partei beim BMF beantragte unilaterale Entlastung gemäß § 48 BAO (idF vor dem EU-FinAnpG 2019) wurde abgewiesen, wogegen beim BFG Beschwerde erhoben wurde.

Die von § 48 BAO geforderte Voraussetzung, dass bezüglich der Doppelbesteuerung Steuersubjekt- und Steuerobjektidentität vorliegen muss, war zweifelsfrei gegeben. Da es sich bei der in Spanien angefallenen Steuer um eine auf dem spanischen Erbschaftsteuergesetz fußende Körperschaftsteuer handelte und auch die Stiftungseinkommenssteuer als Nachfolgesteuer der österreichischen Erbschaftsteuer anzusehen sei, waren aus der Sicht des BFG die beiden Steuern vergleichbar, da beide Abgaben auf das steuerauslösende Ereignis abstellten. Echte (juristische) Doppelbesteuerung war damit gegeben.

Allerdings hegte das BFG Zweifel an der „Erforderlichkeit“ der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung, die innerhalb der Grenzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu beurteilen ist. Die Billigkeit ist nach Ansicht des BFG daran zu messen, ob im Fall des Bestehens eines Erbschaftsteuerabkommens (DBA-ErbSt) Doppelbesteuerung zwischen Österreich und Spanien hätte beseitigt werden können. Da aber der Erblasser in Monaco ansässig war, wäre ein solches Abkommen gar nicht anwendbar gewesen. Um internationalen Standards zu entsprechen, sei deshalb eine Entlastungsmaßnahme nicht erforderlich. Eine Bezugnahme auf ein allfälliges DBA-ErbSt lehnte das BFG deshalb ab, weil es sich bei Monaco um eine Steueroase handelte und in Monaco keine Besteuerung erfolgen würde.

Weiters prüfte das Gericht, ob die kumulative spanische und österreichische Besteuerung ein Ausmaß erreicht, das eine Ermessensübung durch das BMF erforderlich erscheinen ließe, sah aber in einer insgesamt anfallenden Steuerbelastung von 21,5 % keine überschießende Besteuerung. Auch einer auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit beruhenden Maßnahme erteilte das BFG eine Absage. Eine ordentliche Revision beim VwGH wurde zugelassen.

*Literaturhinweise:* Herdin-Winter, *Keine Entlastung gemäß § 48 BAO bei Übertragung von Anteilen an spanischer Immobiliengesellschaft an österreichische Privatstiftung im Erbweg*, BFGjournal 2026, 32; Schmidjell-Dommes, *Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – BFG: Keine unilaterale Entlastung bei einer Gesamtsteuerbelastung von 21,5 %, SWI 2026, 133.*

<sup>40)</sup> BFG 29. 12. 2025, RV/7103107/2020; Herdin-Winter, *Keine Entlastung gemäß § 48 BAO bei Übertragung von Anteilen an spanischer Immobiliengesellschaft an österreichische Privatstiftung im Erbweg*, BFGjournal 2026, 32 (32 ff); Schmidjell-Dommes, *Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – BFG: Keine unilaterale Entlastung bei einer Gesamtsteuerbelastung von 21,5 %, SWI 2026, 133 (133 ff).*

### 3. Neues aus der EU

#### **Verstärkte Zusammenarbeit der EU mit der Schweiz, Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marino**

Zwischen 2015 und 2026 hat die EU mit Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino und der Schweiz Abkommen über den gegenseitigen automatischen Austausch von Informationen betreffend Finanzkonten zwischen den Finanzbehörden der Mitgliedstaaten und den fünf Nicht-Mitgliedstaaten abgeschlossen. Der Informationsaustausch folgt den Grundsätzen des *Common Reporting Standard* (CRS) der OECD, der auch in die EU-Amtshilferichtlinie übernommen worden ist.

Am 20. 11. 2025 hat der Rat der EU mit den fünf Staaten Änderungsprotokolle<sup>41)</sup> unterzeichnet, welche die bestehenden Abkommen an die von der OECD entwickelten neuen internationalen Standards anpassen sollen. Elektronische Geldprodukte und digitale Währungen werden in den internationalen Informationsaustausch zu Finanzkonten einbezogen. In zwei neuen Protokollen werden neue Rahmenbedingungen zur Zusammenarbeit betreffend die Rückerstattung von Umsatzsteuern sowie zur Verhinderung von Steuerbetrug und -umgehung geregelt. Zusätzlich werden Due-Diligence- und Berichtspflichten verschärft, die den Finanzbehörden eine schnellere und wirksamere Reaktion auf die von anderen Staaten erhaltenen Informationen ermöglichen sollen.

Die aktualisierten Abkommen sollen mit 1. 1. 2026 in Kraft treten. Der Rat hat auch grünes Licht für die Verhandlung eines Abkommens über die Zusammenarbeit im Bereich der direkten Steuern mit Norwegen gegeben.<sup>42)</sup>

### 4. Neues aus der OECD

#### **4.1. Update 2025 des OECD-Musterabkommens**

Das OECD-MA und der OECD-MK sind Vorlage und Auslegungshilfe für mehr als 3.500 DBA, die weltweit zwischen einzelnen Staaten abgeschlossen worden sind. Das bis zuletzt aktuelle Update wurde vom Rat der OECD am 21. 11. 2017 verabschiedet,<sup>43)</sup> welches durch die Übernahme der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten, überwiegend der Missbrauchsabwehr dienenden abkommensrechtlichen Regelungen geprägt war. Am 18. 11. 2025 hat der Rat der OECD nunmehr ein Update 2025 zu OECD-MA und OECD-MK verabschiedet.<sup>44)</sup> Schwerpunkt des Updates 2025 ist eine Neukommentierung zur Betriebsstättenbegründung bei grenzüberschreitender Telearbeit<sup>45)</sup> sowie die Aufnahme einer optionalen Regelung zur Besteuerung von Einkünften iZm dem Aufsuchen und dem Ausbeuten natürlicher Ressourcen.<sup>46)</sup>

Die einzige Änderung im OECD-MA selbst betrifft die Ergänzung des Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren) durch einen sechsten Absatz, der das Verhältnis zwischen den im *General Agreement on Trade in Services* (GATS) vorgesehenen Streitbeilegungsmechanismen und abkommensrechtlichen Verständigungsverfahren klären soll. Art 25 Abs 6 OECD-MA 2025 räumt dem DBA-rechtlichen Verständigungsverfahren Vorrang

<sup>41)</sup> *Rat der Europäischen Union*, Beschlüsse des Rates über den Abschluss der Änderungsprotokolle zu den Abkommen zwischen der EU und der Schweiz, Liechtenstein, Andorra, Monaco und San Marino über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten und zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, 14168/25 (14. 11. 2025).

<sup>42)</sup> *Rat der Europäischen Union*, Beschluss des Rates über die Ermächtigung zur Aufnahme von Verhandlungen mit Norwegen über ein Abkommen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der direkten Steuern, 12712/25 (30. 9. 2025).

<sup>43)</sup> *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (as it read on 21. 11. 2017); S. Bendlinger, Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens, SWI 2026, 3 (3 ff).

<sup>44)</sup> *OECD*, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention (2025). S. Bendlinger, SWI 2026, 3 (3 ff).

<sup>45)</sup> Tz 44.1. bis 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

<sup>46)</sup> Tz 170 bis 203 OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

ein, wenn die strittige steuerliche Maßnahme in den Anwendungsbereich eines DBA fällt. Im OECD-MK zu Art 25 OECD-MA wurden auch notwendige Ergänzungen iZm Fragen rund um Amount B (Pillar I) aufgenommen.

Im OECD-MK 2025 finden sich Anpassungen der Art 7 (Unternehmensgewinne) und Art 9 OECD-MA 2025 (verbundene Unternehmen) an die nach dem letzten Update vorgenommenen Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.<sup>47)</sup> Klargestellt wird auch, dass nationale Mindestkapitalisierungsvorschriften (*debt-equity ratios*) und damit in Zusammenhang stehende Abzugsverbote für Betriebsausgaben abkommensrechtlich nicht beanstandet werden können.<sup>48)</sup> Im OECD-MK zu Art 26 OECD-MA 2025 wird die Nutzungsmöglichkeit der von einem DBA-Vertragsstaat im Wege des Informationsaustauschs bezogenen Daten erweitert.<sup>49)</sup>

**Literaturhinweis:** S. Bendlinger, *Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens, SWI 2026, 3.*

### 4.2. Globale Mindestbesteuerung: Side-by-Side Safe Harbours

Spätestens bis 30. 6. 2026 müssen Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des Mindestbesteuerungsgesetzes<sup>50)</sup> fallen, ihren Mindeststeuerbericht für das Wirtschaftsjahr 2024 erstellen. Am 5. 1. 2026 hat das *OECD Inclusive Framework on BEPS* ein sogenanntes „Side-by-Side Package“<sup>51)</sup> veröffentlicht. Das Paket beinhaltet die folgenden vier wesentlichen Neuerungen:

1. vereinfachte Safe-Harbour-Regelung aufgrund des effektiven Steuersatzes;
2. Verlängerung der für einen Übergangszeitraum vorgesehenen Safe-Harbour-Regelung auf Grundlage der länderspezifischen Berichterstattung;
3. Safe-Harbour-Regelungen auf der Grundlage substanzbasierter Steueranreize;
4. Side-by-Side-System (bestehend aus der Side-by-Side-Safe-Harbour-Regelung und der Safe-Harbour-Regelung auf der Grundlage der obersten Muttergesellschaft).

Die neuen Regelungen sollen überwiegend für Geschäftsjahre Anwendung finden, die ab dem 1. 1. 2026 beginnen und sowohl für betroffene Steuerpflichtige als auch für die Finanzverwaltungen die Anwendung von Pillar II iZm Berechnungen und Berichtspflichten erleichtern.

Die Europäische Kommission hat in einer Bekanntmachung im Amtsblatt der EU<sup>52)</sup> das Side-by-Side-Package zur Kenntnis genommen und dessen Anwendung iZm der Mindestbesteuerungsrichtlinie<sup>53)</sup> auf der Grundlage des Art 32 Mindestbesteuerungsrichtlinie bestätigt. Die Mitgliedstaaten haben allen oben genannten Safe-Harbour-Regeln zugestimmt. Die Übernahme der erweiterten Safe Harbours in das österreichische Mindestbesteuerungsgesetz bleibt abzuwarten.

**Literaturhinweis:** Tumpel, *Side-by-Side-Paket der OECD zu Pillar II, SWK 6/2026, 352.*

<sup>47)</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 (2022).

<sup>48)</sup> Tz 3 OECD-MK 2025 zu Art 9 OECD-MA 2025.

<sup>49)</sup> Tz 11 f OECD-MK 2025 zu Art 26 OECD-MA 2025.

<sup>50)</sup> BGBl I 2023/187 idF BGBl I 2024/113 und BGBl I 2025/97.

<sup>51)</sup> OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package (2026), abrufbar unter <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf> (Zugriff am 10. 2. 2026).

<sup>52)</sup> Bekanntmachung der Kommission – Die Vereinbarung des Inklusiven Rahmens der OECD über Safe-Harbour-Regelungen und die Säule 2-Richtlinie, ABI C 2026/253 vom 12. 1. 2026.

<sup>53)</sup> Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. 12. 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABI L 328 vom 22. 12. 2022, S 1.