



2016 eingeführte Frist, anders als der revisionswerbende Bundesminister meint, daher auch dann nicht versäumt, wenn sie [...] schon am 1. September 2015 zugezogen war.“

Der VwGH hob mit dem genannten Erk vom 13. 9. 2017 die Entscheidung des BFG allerdings letztlich dennoch als rechtswidrig auf. Die Rechtswidrigkeit ergab sich aus dem Verfahrensrecht. Der BFG hat den Bescheid des BMF ersatzlos aufgehoben;

dafür gibt es aber keine Rechtsgrundlage. Der BFG hätte gem §§ 278 und 279 BAO im Beschwerdeverfahren selbst über den Antrag der Universitätsprofessorin materiell entscheiden oder allenfalls mit einer Zurückverweisung der Sache an den BMF vorzugehen müssen.

Bearbeiter: Nikolaus Zorn

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)/Univ.-Lektor Mag. Florian Rosenberger, StB • JKU Linz/KPMG Linz

RuSt 2017: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

RuSt 2017

21. Jahresforum für Recht und Steuern

» RdW 2017/579

Auf der „RuSt 2017“, dem 21. Jahresforum für Recht und Steuern, fand wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops wurden – ua – Schwerpunkte auf die Implementierung des BEPS-Projekts auf Ebene der OECD, der EU sowie im nationalen Steuerrecht und sonstige aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (insb im Abkommensrecht) gelegt. Darüber hinaus wurden verschiedene Fallstudien zu aktuellen Fragen des internationalen Steuerrechts (zB Namensnutzung im Konzern, Ausschüttung an EU-Holding) präsentiert und natürlich die aktuellen „Highlights“ aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diskutiert.

1. BEPS-Update: OECD, EU und Österreich

Während das vergangene Jahr hinsichtlich der nationalen Gesetzgebung im Bereich des internationalen Steuerrechts relativ ruhig verlaufen ist (erwähnenswert sind insb das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz¹ und die gesetzliche Verankerung der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten²), ist das Tempo auf internationaler Ebene nach wie vor atemberaubend. Einige Highlights sollen kurz vorgestellt werden.

Auf OECD-Ebene wurden mehrere Projekte mit BEPS-Bezug abgeschlossen bzw fortentwickelt:

- Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien³ (OECD-VPL) wurden einem umfangreichen Update unterworfen. Damit sind die verrechnungspreisrelevanten Änderungen aus den finalen

BEPS Reports vom 5. 10. 2015 (Aktionspunkte 8–10 und 13) erstmals in einer einheitlichen Fassung konsolidiert. Wesentliche Neuerungen betreffen insb grundlegende Feinjustierungen des „Arm’s Length Principle“ (Kapitel I), die Verrechnungspreisdokumentation (Kapitel V), Intangibles (Kapitel VI) sowie „Low Value-adding Intra-group Services“ (Kapitel VII).

- Am 22. 6. 2017 sind zwei revidierte Discussion Drafts zur Profit-Split-Methode⁴ (BEPS Action 10) sowie zur Betriebsstättengewinnabgrenzung⁵ (im Gefolge BEPS Action 7) erschienen. Die dazu ergangenen Kommentare wurden am 6. 10. 2017 veröffentlicht. Im November 2017 findet eine öffentliche Konsultation in Paris statt. Außerdem wurde ein Discussion Draft zur Bewertung von Intangibles (Hard-to-Value Intangibles, HTVI) veröffentlicht (BEPS Action 8).⁶
- Auf gemeinsame Initiative von OECD, UN, IWF und Weltbank im Rahmen der sogenannten „Platform for Collaboration on Tax“ (PCT) wurde ein Toolkit mit umfassenden Richtlinien und Empfehlungen zur Durchführung von Vergleichbarkeits- und Benchmarkanalysen veröffentlicht.⁷
- Der finale Report vom 5. 10. 2015 zu BEPS Action 2 („Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“) wurde um einen weiteren Report zu spezifisch betriebsstättenbezogenen Sachverhalten erweitert.⁸
- Offene Fragen bei Anwendung des Country-by-Country Reporting (CbCR) werden von der OECD im Rahmen einer laufend ak-

⁴ OECD, Revised Guidance on Profit Splits (22. 6. 2017).

⁵ OECD, Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments (22. 6. 2017).

⁶ OECD, Implementation Guidance on Hard-to-Value Intangibles (23. 5. 2017).

⁷ OECD/PCT, Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparable Data for Transfer Pricing Analyses (22. 6. 2017).

⁸ OECD, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements (27. 7. 2017).

¹ Bundesgesetz über die Einrichtung eines Registers der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts (Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz – WiErEG) BGBl I 2017/136.
² § 115 Abs 1 BAO idF BGBl I 2017/136.
³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (10. 7. 2017).

tualisierten Richtlinie beantwortet.⁹ Darin wurde ua die in Österreich vorherrschende Auffassung, wonach quotenkonso- lierte Gemeinschaftsunternehmen,¹⁰ nicht aber „at equity“ einbezogene assoziierte Unternehmen¹¹ als „Geschäftseinheit“ im Sinne des VPDG gelten, bestätigt. Außerdem hat die OECD Richtlinien zum „appropriate use“ der in CbCR enthaltenen Informationen durch die Finanzverwaltungen veröffentlicht.¹² Demnach soll das Datenmaterial aus dem CbCR lediglich für Zwecke der Fallauswahl, Risikoeinschätzung bzw wirtschaftlicher oder statistischer Analysen nutzbar gemacht werden. Verrechnungspreisfeststellungen (etwa im Wege eines „formulary apportionments“) sollen daraus ausdrücklich nicht abgeleitet werden.

Eine gewisse Fortsetzung erfährt das Thema des Country-by-Country Reporting schließlich auch auf EU-Ebene. Im Gegensatz zur OECD, die CbCR-Daten dem vertraulichen Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen vorbehalten wissen will, geht die EU jedoch in die Richtung einer Veröffentlichungspflicht. Ein derartiges Public CbCR soll zusätzliche Transparenzanforderungen erfüllen und die öffentliche Kontrolle wahren. Dieser Ansatz ist freilich in der EU nach wie vor politisch höchst umstritten. Dennoch hat das Europäische Parlament am 4. 7. 2017 in erster Lesung einen geänderten Vorschlag mit beachtlicher Mehrheit¹³ verabschiedet.¹⁴ Inhaltlich wurde vor allem der Umfang des „Ertragsteuerinformationsberichts“ um sensible Daten wie erhaltene öffentliche Subventionen, getätigte politische Spenden sowie in Anspruch genommene Steuerprivilegien erweitert. Ob sich für die effektive Durchsetzung im Rat die erforderliche Mehrheit¹⁵ finden lässt, bleibt freilich abzuwarten. Das österreichische BMF hat jedenfalls deponiert, dass man einem öffentlichen CbCR wegen des drohenden Bruchs völkerrechtlicher Verpflichtungen äußerst skeptisch gegenübersteht.¹⁶

Begrüßenswert ist, dass die EU Kommission unlängst eine Richtlinie für ein Streitbeilegungsverfahren in Doppelbesteuerungsfällen vorgeschlagen hat¹⁷ und darüber – mit erheblichen Modifikationen – auch im Mai 2017 politische Einigung im Rat erzielt¹⁸ und die Richtlinie auch Anfang Oktober beschlossen wur-

de.¹⁹ Mit dieser Richtlinie wird ein obligatorisches und verbindlich wirksames Beilegungsverfahren für Streitigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten geschaffen, die durch die Auslegung und Anwendung von Abkommen und Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Einkommen und ggf Vermögen entstehen (also insb DBA und die EU-Schiedskonvention); das Streitbeilegungsverfahren beinhaltet sodann ein mit einer Schlichtungsphase kombiniertes Verständigungsverfahren mit eindeutigen Fristen und einer Erfolgspflicht für alle Mitgliedstaaten.²⁰ Die Richtlinie findet auf alle Beschwerden Anwendung, die ab dem 1. 7. 2019 zu Streitfragen im Zusammenhang mit Einkommen oder Vermögen eingereicht werden, die in einem Steuerjahr, das am oder nach dem 1. 1. 2018 beginnt, erwirtschaftet werden. Die zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten können jedoch vereinbaren, diese Richtlinie auf Beschwerden anzuwenden, die vor diesem Datum oder in Bezug auf frühere Steuerjahre eingereicht werden.

Weiterhin ist Transparenz im Steuerbereich ein vorrangiges politisches Thema, das national und international als Vorbedingung für ein effizientes Vorgehen gegen Steuerhinterziehung, Steuermannbrauch und unerwünschte aggressive Steuerplanung angesehen wird.²¹ Besonders augenscheinlich wird dies bei der geradezu atemberaubenden Geschwindigkeit, mit der innerhalb der EU der automatische Informationsaustausch vorangetrieben wurde (speziell bei Finanzinformationen,²² „Rulings“²³ und „Country-by-Country“-Berichten²⁴) und Geldwäsche- mit Steuerthemen verknüpft wurden.²⁵ Ein weiterhin bestehendes „Transparenzdefizit“ wird aber darin gesehen, dass Steuerverwaltungen vielfach keine zeitnahen, umfassenden und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien haben, wohingegen ein frühzeit-

⁹ Siehe zum Text der Richtlinie Dok 9806/17 FISC 118 ECOFIN 472 (2.10.2017), und vorgehend bereits Dok 12545/17 FISC 200 ECOFIN 748 (28.9.2017).

¹⁰ Siehe auch den Text der Richtlinie in Dok 9806/17 FISC 118 ECOFIN 472 (2. 10. 2017).

¹¹ Siehe zB die Mitteilung „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM(2012)722 (6. 12. 2012); Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136 (18. 3. 2015); Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 (5. 7. 2016) („Panama-Mitteilung“).

¹² Richtlinie 2014/107/EU, ABI L 359/1 (16. 12. 2014). Auch die EU-Abkommen mit Drittstaaten wurden an diesen Standard angepasst (Schweiz: ABI L 333/12 [19. 12. 2015]; Liechtenstein: ABI L 339/3 [24. 12. 2015]; Monaco: ABI L 225/3 [19. 8. 2016]; Andorra: ABI L 268/40 [1. 10. 2016]; San Marino: ABI L 346/3 [31. 12. 2015]).

¹³ Richtlinie (EU) 2015/2376. ABI L 332/1 (18. 12. 2015); dazu zB Grotherr, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1. 1. 2016 geplant, IST 2015, 293 (293 ff).

¹⁴ Richtlinie (EU) 2016/881, ABI L 146/8 (3. 6. 2016).

¹⁵ Bis Mitte 2017 müssen etwa zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung in den Mitgliedstaaten Register der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts eingerichtet werden (Art 30 f der Richtlinie [EU] 2015/849, ABI L 141/73 [5. 6. 2015]); zu diese Informationen haben auch die Finanzbehörden spätestens ab 1. 1. 2018 Zugang (Art 1 der Richtlinie [EU] 2016/2258, ABI L 342/1 [16. 12. 2016]).

⁹ OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting (6. 9. 2017).

¹⁰ Vgl § 262 UGB.

¹¹ Vgl § 263 UGB.

¹² OECD, Guidance on the appropriate Use of Information contained in Country-by-Country Reports (6. 9. 2017).

¹³ Die Mehrheit belief sich auf 534 zu 98 Stimmen bei 62 Enthaltungen.

¹⁴ Vgl P8_TA(2017)0284.

¹⁵ Vgl Wöhner, Öffentliches Country-by-Country Reporting: Stand der Entwicklungen, TPI 2017, 184 (186).

¹⁶ Vgl 187/SINF-BR/2016.

¹⁷ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuерungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, COM(2016)686 (25. 10. 2016); siehe dazu vorgehend zB auch die Mitteilung über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302, 13, und weiters das Papier des Rates „BEPS: Presidency Roadmap on future work“, Dok 11071/16 FISC 121 (14. 7. 2016) Rz 27 f.

¹⁸ Dok 9420/17 FISC 111 ECOFIN 429 (23.5.2017).



tiger Zugang zu solchen Informationen gewährleisten würde, dass Steuerrisiken durch sachkundige Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen rasch begegnet werden könnte.²⁶ Einige Staaten haben daher bereits entsprechende Meldepflichten für gewisse Steuergestaltungen eingeführt²⁷ und der im Oktober 2015 veröffentlichte Endbericht der OECD zum Aktionspunkt 12 hat hier „Best Practices“ zur Einführung von Bestimmungen über die verbindliche Offenlegung aggressiver oder missbräuchlicher Transaktionen, Strukturen oder Gestaltungen dargelegt,²⁸ aber keinen Mindeststandard geschaffen. In der EU hat demgegenüber – auf Basis einer Forderung des Rates²⁹ – die Kommission bereits im Juni 2017 einen Richtlinienvorschlag zur Offenlegungsverpflichtung von Intermediären von potenziell aggressiven Steuerplanungsmodellen gegenüber den Steuerbehörden vorgelegt.³⁰ Technisch zielt der Richtlinienvorschlag auf eine Änderung der AmtshilfeRL³¹ ab, führt aber zugleich auch eine materielle Verpflichtung ein: Die Mitgliedstaaten müssen durch entsprechende Maßnahmen sicherstellen, dass Intermediäre (zB auch Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Finanzberater, Banken und Berater)³² innerhalb von fünf Tagen nach Weitergabe eines meldepflichtigen Steuerplanungsmodells an Kunden gewisse Informationen über dieses an die Steuerbehörden melden.³³ Der Mitgliedstaat, an den die Modelle gemeldet werden, muss diese Informationen automatisch vierteljährlich über ein

Zentralverzeichnis mit allen anderen Mitgliedstaaten teilen.³⁴ Die Umschreibung der meldepflichtigen Steuerplanungsmodelle basiert nicht auf einer abstrakten Definition aggressiver Steuerplanung, sondern – ebenso wie BEPS-Aktionspunkt 12 und international üblich³⁵ – auf der Nennung von „Merkmalen“ bzw „Kennzeichen“ („hallmarks“), die stark auf Steuervermeidung oder Steuermisbrauch hindeuten. Voraussetzung für die Meldepflicht ist damit lediglich, dass es sich um ein grenzüberschreitendes Modell³⁶ handelt, das zumindest eines dieser – allgemeinen oder spezifischen – „hallmarks“, allenfalls in Kombination mit der „Steuervorteilsklausel“, aufweist.³⁷ Nach Vorstellung der Kommission wäre eine entsprechende Richtlinie von den Mitgliedstaaten bis 31. 12. 2018 umzusetzen.³⁸ Hinzuweisen ist auch darauf, dass der Richtlinienvorschlag selbst keine konkreten Sanktionen für die Verletzung der Offenlegungspflicht vorsieht, sondern die Mitgliedstaaten verpflichtet, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen festzulegen.³⁹ Erwartungsgemäß ist der Richtlinienvorschlag nicht unkritisiert geblieben und etwa ein höherer definitorischer Bestimmtheitsgrad bei den „hallmarks“ und eine klare Unterscheidung zwischen „normaler“ Beratung und „Massenprodukten“ („Off-the-shelf-Schemes“) gefordert worden.⁴⁰ Es bleibt daher abzuwarten, ob der Vorschlag im Rat auf die Zustimmung aller Mitgliedstaaten stößt und welche Änderungen und Beseitigungen von Unschärfen im Legislativprozess sodann noch vorgenommen werden.

Hinzuweisen ist auch auf ein weiteres Projekt der EU, das bis Ende dieses Jahres einen ersten Abschluss finden soll: Die sogenannte „EU Schwarze Liste“. Die EU-Kommission vertritt die Ansicht, dass sich die Mitgliedstaaten „auch mit ihren unterschied-

26 Siehe zum Folgenden auch *Koller/Pistone*, Zum Seminar J: Ist die positive Integration im EU-Steuerrecht wieder auf Schiene? ISTR 2017, 705 (707 f).

27 Siehe dazu die Übersichtsdarstellung in Anhang E des Berichts *OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015). Für einen Rechtsvergleich im Hinblick auf die – eher auf missbräuchliche Gestaltungen ausgerichteten – Anzeigepflichten in den USA und im Vereinigten Königreich siehe zB auch *Kessler/Eicke*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, BB 2007, 2370 (2375 ff). Für die aktuelle Diskussion in Deutschland siehe zB *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland, Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (2016), und zuletzt *Heber*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Möglichkeiten für ihre Implementierung in Deutschland, ISTR 2017, 559 (559 ff).

28 *OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

29 Siehe Pkt 12 der Schlussfolgerungen des Rates zu einer externen Strategie im Bereich Besteuerung und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Pressemitteilung 281/16 (25. 5. 2016).

30 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM(2017)335 (21. 6. 2017), samt Anhang zu den „hallmarks“; siehe auch die Begleitunterlage der Kommissionsdienststellen zur Folgenabschätzung in SWD(2017)236 (21. 6. 2017) (Zusammenfassung in SWD [2017] 237).

31 Richtlinie 2011/16/EU, ABI L 64/1 (11. 3. 2011) idgF.

32 Die Meldeverpflichtung geht nur dann auf den Steuerpflichtigen über, wenn der Intermediär nicht in der EU niedergelassen ist oder beruflichen Verschwiegenheitspflichten unterliegt oder es keinen Intermediär gibt, wenn also zB das Modell von internen Steuerberatern oder Anwälten entwickelt wurde. Siehe Art 8aaa Abs 2 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21. 6. 2017).

33 Vorgeschlagene Anfügung eines Art 8aaa der AmtshilfeRL.

34 Vorgeschlagene Änderung des Art 21 Abs 5 der AmtshilfeRL.

35 Siehe zB die Guidance des UK HMRC, Disclosure of tax avoidance schemes (2014) 26 ff.

36 Art 3 Nr 18 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21. 6. 2017).

37 Art 3 Nr 19 idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21. 6. 2017). Die im Anhang zum Vorschlag angeführten „hallmarks“ knüpfen sowohl an äußere Umstände von Gestaltungen („generic hallmarks“), nämlich das Bestehen einer Vertraulichkeitsklausel, ein steuervorteilabhängiges Honorar oder die Verwendung von Standarddokumentation, als auch an Inhalte oder Ergebnisse von Gestaltungen („specific hallmarks“) an. Bei diesen „specific hallmarks“ handelt es sich zB um strukturierten Modelle zur Verlustverlagerung, Modelle zur grenzüberschreitenden abzugsfähigen Zahlung an einen verbundenen Empfänger, der zB in keinem Steuergebiet oder in einem Nicht- oder Niedrigsteuerland ansässig, und Modelle zur Abschreibung desselben Vermögenswertes in mehr als einem Land; darüber hinaus bestehen „specific hallmarks“ auch im Hinblick auf die Umgehung von Transparenzregeln, etwa durch die Einbeziehung von Steuergaben oder Rechtspersonen, die nicht vom automatischen Informationsaustausch erfasst sind.

38 Art 2 des Vorschlags COM(2017)335 final (21. 6. 2017). Allerdings soll es auch zur Meldung jener Modelle kommen, die im Zeitraum von der politischen Einigung bis zum 31. 12. 2018 umgesetzt wurden; siehe Art 8aaa Abs 4 des Vorschlags COM(2017)335 final (21. 6. 2017).

39 Art 25a idF des Vorschlags COM(2017)335 final (21. 6. 2017).

40 Siehe aus der Sicht des Berufsstandes zB die Stellungnahme der CFE, Opinion Statement PAC 3/2017 on the European Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (27 July 2017), abrufbar unter <http://www.cfe-eutax.org/node/5893>.

lichen Ansätzen zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbasis von außen befassen“ müssen und eine koordinierte externe Strategie für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich daher unverzichtbar sei, „um gemeinsame Erfolge der Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung der Steuervermeidung zu fördern, eine wirksame Besteuerung zu gewährleisten und ein transparentes und stabiles Umfeld für Unternehmen im Binnenmarkt zu schaffen“.⁴¹ Basierend auf umfangreichen Vorarbeiten⁴² soll nunmehr auf EU-Ebene in einem objektiven und transparenten Prozess eine EU-weite Liste nicht kooperativer Drittstaaten erstellt und an gemeinsamen Gegenmaßnahmen gearbeitet werden. Der Rat hat diesem Ansatz bereits Mitte 2016 zugestimmt⁴³ und im November 2016 den Ablauf des Prozesses⁴⁴ und die Kriterien für eine Listung⁴⁵ näher definiert. Auf Basis eines „Scoreboard“ wurden im November 2016 von der Gruppe „Verhaltenskodex“ die zu überprüfenden Drittstaaten (dem Vernehmen nach 92 Jurisdiktionen) ausgewählt, mit denen Ende Jänner 2017 Kontakt aufgenommen wurde und an die Fragebögen versandt wurden.⁴⁶ Die Gruppe „Verhaltenskodex“ soll sodann auch im Laufe des Jahres 2017 den Screening- und Kommunikationsprozess durchführen, sodass schließlich Ende des Jahres vom Rat einvernehmlich⁴⁷ eine „EU Schwarze Liste“ angenommen werden kann.⁴⁸ Erhebliche Bedeutung kommt natürlich den für das Screening angewandten Kriterien zu. Diese wurden im November 2016 vom Rat festgelegt und beinhalten Kriterien

für die Transparenz im Steuerbereich zur „gerechten Besteuerung“ und zur Umsetzung der Anti-BEPS-Maßnahmen.⁴⁹ Auf Folgenebene scheint derzeit Konsens zu bestehen, dass bereits die Aufnahme auf eine „Schwarze Liste“ Abschreckungscharakter hat, wobei auf materiell-steuerlicher Ebene Maßnahmen wie Abzugsverbote, Hinzurechnungsbesteuerung, Befreiungsversagung, Quellensteuermaßnahmen, Offenlegungs- und Berichtspflichten sowie Beweislastumkehrungen diskutiert werden;⁵⁰ hinzu treten noch eine Reihe möglicher nichtsteuerlicher Gegenmaßnahmen.⁵¹

Schließlich hat sich in den vergangenen Monaten ein enormes Momentum hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft entwickelt:⁵² Auf Drängen mehrerer Mitgliedstaaten arbeitet die EU-Kommission derzeit an verschiedenen Konzepten, wobei sowohl die Überarbeitung des Nexuskonzepts in Richtung der „digitalen“ Betriebsstätte als auch kurzfristige Lösungen (etwa „Ausgleichssteuern“) angesprochen werden;⁵³ der Rat möchte bereits im Dezember 2017 ein „gemeinsames Verständnis“ erzielen und die OECD wird im April 2018 einen Zwischenbericht vorlegen.

2. Entwicklungen im Abkommensrecht

Im vergangenen Jahr sind zwar auch neue Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen⁵⁴ oder bestehende Abkommen Revisionen unterzogen worden;⁵⁵ auch die Steuerabkommen mit der Schweiz und Liechtenstein wurden aufgehoben⁵⁶ bzw. eingeschränkt.⁵⁷ Überschattet wurden diese Entwicklungen freilich durch das sogenannte „Multilaterale Instrument“ (MLI), das als „Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ auch bereits von Nationalrat und Bundesrat beschlossen wurde;⁵⁸ Österreich ist auch das erste und per 22. 9. 2017 auch das einzige Land, das die Ratifi-

41 Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24 (28. 1. 2016), 2.

42 Siehe insb die Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012)8805 final (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD(2012)403 final (6. 12. 2012), die Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“, COM(2015)302 (17. 6. 2015), 14 f, und schließlich die Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24 (28. 1. 2016), sowie nachfolgend auch die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 final (5. 7. 2012), 8 f. Dazu aus dem Schrifttum zB Pagels, Schwarze Listen im internationalen Steuerwettbewerb, SWI 2016, 256 (256 ff).

43 Siehe Pkt 5 ff der Schlussfolgerungen des Rates zu einer externen Strategie im Bereich Besteuerung und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Pressemitteilung 281/16 (25. 5. 2016).

44 Für rezent Übersichten siehe Rz 58 ff des Berichts der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12. 6. 2017), sowie Rz 80 ff des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16. 6. 2017).

45 Schlussfolgerungen des Rates über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABl C 461/2 (10. 12. 2016).

46 Siehe Rz 62 im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12. 6. 2017).

47 Dies betonend Rz 90 des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16. 6. 2017).

48 Zu Details des Zeitplans siehe Pkt II der Schlussfolgerungen des Rates über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABl C 461/2 (10. 12. 2016), sowie zB Rz 78 ff im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12. 6. 2017), und Rz 91 des Berichts des Rates (Wirtschaft und Finanzen), Dok 10397/17 FISC 141 ECOFIN 551 (16. 6. 2017).

49 Schlussfolgerungen des Rates über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABl C 461/2 (10. 12. 2016).

50 Rz 71 im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12. 6. 2017)).

51 Rz 75 ff im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ an den Rat, Dok 10047/17 FISC 133 ECOFIN 507 (12. 6. 2017)).

52 Siehe dazu mit zahlreichen wN etwa Kofler/Mayr/Schlager, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017/267, 369 (369 ff), und Kofler/Mayr/Schlager, Taxation of the Digital Economy: „Quick Fixes“ or Long-term Solution? ET 2017 (in Druck).

53 Mitteilung der Kommission „A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market“, COM(2017)547 final (21. 9. 2017).

54 Siehe das DBA Turkmenistan (BGBl III 2015/185; ab 2017 und damit zugleich endgültiges Auslaufen der Anwendbarkeit des alten DBA UdSSR) und das DBA Island (BGBl III 2017/25; wirksam ab 2017 und damit erstmals Vollstreckungshilfe mit dem letzten der drei EWR-Staaten).

55 Siehe die Revision des DBA Liechtenstein (BGBl II 2017/8) und des DBA Luxemburg (BGBl III 2017/26).

56 Aufhebung des Steuerabkommens mit der Schweiz (BGBl III 2017/6).

57 Protokoll zum Steuerabkommen mit Liechtenstein (BGBl III 2017/9).

58 Siehe die Regierungsvorlage 1670 BlgNR 25. GP; der Beschluss im Nationalrat erfolgte am 29. 6. 2017 und jener im Bundesrat am 5. 7. 2017.



kation des MLI notifiziert hat⁵⁹ (das Wirksamwerden des MLI bedarf einer Ratifikation durch insgesamt 5 Signatarstaaten). Dieses Multilaterale Instrument dient der raschen Umsetzung sämtlicher abkommensrechtlicher Aspekte des BEPS-Projektes durch ein multilaterales Abkommen zur Änderung der bestehenden bilateralen Abkommen (die Anpassungen des OECD-MA und des OECD-MK sollen sodann im Herbst 2017 erfolgen).⁶⁰ Der Entwurf des MLI samt Erläuterungen wurde im November 2016 vorgelegt⁶¹ und eine Unterzeichnungszeremonie fand im Juni 2017 statt. Aufgrund vielfacher Wahlrechte und Optionen im MLI ist freilich in jeder Staatenpaarung zu bestimmen, ob und welche Änderungen durch das MLI konkret eintreten werden. Dazu hat jeder Staat seine „MLI Positions“ dargelegt⁶² und die OECD bietet in der „MLI Matching Database“ eine „Vorhersage“ der Änderungen eines konkreten bilateralen Abkommens aufgrund des MLI;⁶³ im Schrifttum findet sich auch bereits eine detaillierte Übersicht zu den österreichischen Positionen und zu den erwarteten Änderungen bilateraler Abkommensbeziehungen;⁶⁴ überdies ist von österreichischer Seite die Erstellung und Kundmachung (§ 5 Abs 1 Z 6 BGBLG) von bilateral abgestimmten Änderungen geplant. An dieser Stelle soll daher ein tabellarischer Hinweis auf die einzelnen MLI-Bestimmungen,⁶⁵ deren Wurzel im BEPS-Projekt, ihre Eigenschaft als politisch verbindlicher Mindeststandard und die österreichische Position genügen:

MLI	Thema	OECD-MA	BEPS-Aktion	Mindest-standard	Österreich
Art 3	Hybride Gesellschaften	(Art 1, 23)	2	✗	✗
Art 4	Tie-Breaker-Regel	Art 4 Abs 3	6	✗	✗
Art 5	Nichtbesteuierung	Art 23	2	✗	✓ (Option A)
Art 6	Zweck des DBA, Präambel	Titel, Präambel	6	(✓)	✓
Art 7	Abkommensmissbrauch („Principle Purpose Test“, LoB)	—	6	✓	✓ (PPT)
Art 8	Mindesthalte-dauer	Art 10 Abs 2	6	✗	✗
Art 9	Immobilienge-sellschaften	Art 13 Abs 4	6	✗	✗
Art 10	Drittstaatsbe-triebsstätten	—	6	✗	✓
Art 11	„Saving Clause“	(Art 1)	6	✗	✗
Art 12	Vertreterbe-triebsstätten	Art 5 Abs 5, 6	7	✗	✗
Art 13	Hilfseinrichtun-gen	Art 5 Abs 4	7	✗	✓ (Option A)
Art 14	„Splitting-up of Contracts“	Art 5 Abs 3	7	✗	✗
Art 15	Definition ver-bundener Personen	—	7	✗	✗
Art 16	Verständigungsverfah-ren (MAP)	Art 25	14	✓	(✓)
Art 17	Korrespon-dierende Korrekturen	Art 9 Abs 2	14	✗	✓
Art 18-26	Streitbeilegung	(Art 25)	14	✗	✓

3. Fallstudien zum Internationalen Steuerrecht

Im Fokus der ersten Fallstudie stand die Namensnutzung im Konzern. Konkret ist eine in Österreich ansässige Konzernobergesellschaft zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin einer eingetragenen Wort- und Bildmarke, welche ua von einem in Deutschland ansässigen Konzernunternehmen als Bestandteil der Firma und zum Inverkehrbringen der eigenen Produkte auf dem deutschen Markt genutzt wird. Die österreichische Konzernobergesellschaft verrechnet auf Basis eines schriftlichen Markenlizenzertrages ein vom Umsatz bemessenes Nutzungsentgelt. Die deutsche Betriebsprüfung hat in der Folge den Betriebsausgabenabzug auf Ebene der deutschen Konzerngesellschaft hinterfragt. Vermeintlichen Rückenwind erhielt die deutsche Betriebsprüfung durch die jüngere Rechtsprechung des BFH, welche im Ergebnis die Verrechenbarkeit der Namensnutzung im Konzern verneint hat.⁶⁶

⁵⁹ Und zwar am 22. 9. 2017; siehe die unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> abrufbare Übersicht der Signatarstaaten, der MLI Positionen und der Ratifikationen.

⁶⁰ Der Entwurf des Updates 2017 wurde von der OECD im Juli 2017 veröffentlicht; siehe dazu und auch zu den nicht-BEPS-bezogenen Änderungen bereits *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 (450 ff).

⁶¹ „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“ samt Explanatory Memorandum, abrufbar auf www.oecd.org. Dazu bereits *Reimer*, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStr 2017, 1 (1 ff); *Bendliger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2 ff); *Bendliger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017/3, 9 (9 ff); *Haase*, Das sog Multilaterale Instrument. Zukunft des Abkommensrechts, IWb 1/2017, 16 (16 ff); *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPSt Österreich? TPI 1/2017, 36 (36 ff); *Jirousek/Zöhrer*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht? ÖStZ 2017/324, 217 (217 ff); *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331 (331 ff).

⁶² Abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

⁶³ Abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/mli-matching-database.htm>.

⁶⁴ *Jirousek/Zöhrer/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017/592, 393 (398 f).

⁶⁵ Siehe zu den entsprechenden DBA-Regelungen insb *Jirousek/Zöhrer/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017/592, 393 (393 ff); *Langer*, Der Principal Purposes Test, ÖStZ 2017/593, 399 (399 ff); *Siller*, Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten belegene Betriebsstätten, ÖStZ 2017/594, 405 (405 ff); *Zöhrer*, Einschränkung des Hilfsbetriebsstättenbegriffs durch die Anwendung des MLI, ÖStZ 2017/595, 410 (410 ff); vorgehend mN etwa *Kofler*, Änderungen in den Doppelbesteuerungsabkommen – Umsetzung und Auswirkungen, in: *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS – Neue Regeln und Herausforderungen für österreichische Unternehmen (2017) 151 (151 ff).

⁶⁶ Vgl BFH 21.1. 016, I R 22/14.

Dabei wurde freilich übersehen, dass der BFH sich im Jahr 2016 ausdrücklich an seine diesbezügliche frühere Rechtsprechung aus dem Jahr 2000⁶⁷ gebunden fühlt. Dementsprechend bleiben die zur Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im Zusammenhang mit der Nutzung des Konzernnamens entwickelten Grundsätze uneingeschränkt aufrecht. Das abweichende Ergebnis der jüngeren Rechtsprechung liegt damit in unterschiedlichen Sachverhalten und keineswegs in der unterschiedlichen Würdigung dieser Sachverhalte begründet. Bekräftigt wurde diese Einschätzung letztlich auch durch das aktuelle Schreiben des deutschen BMF zur Namensnutzung im Konzern.⁶⁸ Die schuldrechtliche Überlassung auf Basis eines Markenlizenzertrages, der einen untrennabaren Zusammenhang zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht herstellt, ist damit nach wie vor steuerwirksam möglich. Dabei gilt das Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Dementsprechend ist die Nutzungsüberlassung sowohl aus der Perspektive des Lizenzgebers (Entwicklung der Marke, Ausschlussmöglichkeit Dritter) als auch aus jener des Lizenznehmers (eigenständiger Wert als Mengen- und/oder Preispremium, Ex-ante-Sicht) zu analysieren. Dem Grunde nach nicht entscheidend ist nach wie vor die Absatzstufe, sodass eine Markenverrechnung durchaus auch im B2B-Geschäft infrage kommen kann. Auch kommt es nicht darauf an, ob die Marke physisch auf dem Produkt unmittelbar ersichtlich ist. Damit können auch Dienstleistungsmarken oder bloße Unternehmenskennzeichen schuldrechtlich (dh entgeltlich) zur Nutzung überlassen werden. Für die Beurteilung der Markenverrechnung der Höhe nach bezieht sich das deutsche BMF auf die einschlägige Rechtsprechung des BGH.⁶⁹ Demnach wird in der Regel ein hypothetischer Fremdvergleich auf Basis einer Lizenzanalogie vorzunehmen sein. In der Praxis wird dabei als Ausgangspunkt üblicher Weise eine Bandbreite marktüblicher Lizenzsätze (etwa aus darauf spezialisierten Datenbanken) abgeleitet.

Die zweite Fallstudie beschäftigte sich mit der Gewinnausschüttung einer in Österreich ansässigen Tochterkapitalgesellschaft an eine ausländische EU-Gesellschaft im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie. In diesen Fällen kann grundsätzlich eine Direktentlastung von der Kapitalertragsteuer (KESt) auf Basis des § 94 Z 2 EStG vorgenommen werden. Handelt es sich allerdings bei der empfangenden EU-Gesellschaft um eine „substanzschwache“ Gesellschaft,⁷⁰ ist ein zwingender Methodenwechsel von der Direktentlastung an der Quelle hin zum Rückerstattungsverfahren vorzunehmen. In diesem Fall muss daher die österreichische Tochtergesellschaft 25 % KESt⁷¹ einbehäl-

ten und an das zuständige Finanzamt abführen. In weiterer Folge ist es dann Sache der EU-Muttergesellschaft, bei diesem Finanzamt die Rückerstattung der KESt auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG zu begehren. Wird dieser Rückerstattungsantrag positiv erledigt, können die Gewinnausschüttungen in den folgenden drei Jahren jeweils unmittelbar KESt-frei vorgenommen werden, wenn sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich verändern.⁷² Freilich muss in diesem Dreijahreszeitraum weiterhin die Tax Compliance gewahrt bleiben. Dementsprechend muss jeweils eine elektronische Kapitalertragsteuer-Anmeldung (KA1) als „Nullmeldung“ vorgenommen sowie ein Formular ZS-EUMT (mit ausländischer Ansässigkeitsbescheinigung) samt Kopie des letzten Rückerstattungsbescheides proaktiv an das zuständige Finanzamt übermittelt werden. Als Alternative zum KESt-Rückerstattungsverfahren nach § 94 Z 2 EStG mit anschließendem Dreijahreszeitraum kann die österreichische Tochtergesellschaft allerdings auch eine Vorabauskunft des zuständigen Finanzamtes auf Grundlage des § 5 der Verordnung zu § 94a EStG, BGBl 1995/56, einholen. Fällt eine solche Auskunft⁷³ positiv aus, so kann eine zeitnah nachfolgende Gewinnausschüttung auf Grundlage der österreichischen Verwaltungspraxis von vorneherein KESt-frei vorgenommen werden.⁷⁴ Laut BMF wird damit aus einer „Ex-post-Kontrolle“ eine – inhaltlich vergleichbare – „Ex-ante-Kontrolle“. Dementsprechend würde es zweifellos naheliegen, den von der Verwaltungspraxis für Rückerstattungsverfahren zugestandenen Dreijahreszeitraum analog jedenfalls auch im Gefolge positiv beantworteter Vorabanfragen im beschriebenen Sinne zuzugestehen. Da dies jedoch einige Finanzämter offenbar anders beurteilen, ist in dieser Frage Vorsicht geboten. Im Sinne der Verwaltungsökonomie bietet es sich aber unbedingt an, die – ohnehin etwas in die Jahre gekommene – Verordnung zu § 94a EStG als Verordnung zu § 94 Z 2 EStG neu zu fassen und dort auch den Dreijahreszeitraum sowohl für Rückerstattungs- als auch für Vorabanfragen verbindlich zu verankern.

4. Highlights aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Wie jedes Jahr wurde auch bei der „RuSt 2017“ den besonders interessanten Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis breiter Raum gewidmet sein. Besonders hervorzuheben sind hier

- die zum Stand 1. 1. 2017 aktualisierte BMF-Informationen zur umfassenden Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (neu hinzugekommen ist insb China);⁷⁵

⁶⁷ Vgl BFH 9. 8. 2000, I R 12/99.

⁶⁸ dBMF, Namensnutzung im Konzern, 7. 4. 2017 (IV B 5 – S 1341/16/10003).

⁶⁹ Vgl BGH 29. 7. 2009, I ZR 169/07.

⁷⁰ „Substanzschwäche“ in diesem Sinne liegt gemäß der Verordnung zu § 94a EStG, BGBl 1995/56, dann nicht vor, wenn die EU-Gesellschaft über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt, eigene Arbeitskräfte beschäftigt und eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung entfaltet.

⁷¹ Vgl § 93 Abs 1a EStG.

⁷² Vgl EStR 2000 Rz 7757c sowie EAS 2772 vom 9. 11. 2006 und EAS vom 18. 11. 2008.

⁷³ Dabei handelt es sich um eine reine Auskunft, die nicht in Bescheidform ergte.

⁷⁴ Vgl EStR Rz 7757d sowie EAS 871 vom 30. 4. 1996, EAS 897 vom 2. 7. 1996, EAS 1550 vom 27. 10. 1999 und EAS 1803 vom 19. 2. 2001.

⁷⁵ BMF-010221/0810-VI/8/2016 vom 13. 12. 2016.



- die BMF-Liste der teilnehmenden Staaten beim automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten nach § 91 GMSG;⁷⁶
- der Erlass zum automatischen bzw verpflichtenden spontanen Austausch von Informationen „Rulings“ und „Advance Pricing Arrangements“ („APA“), wonach nicht nur Auskunftsbescheide iSd § 118 BAO und uni-, bi- und multilaterale APAs, sondern auch schriftlich erteilte Auskünfte der zuständigen Behörde mit „Bindungswirkung“ nach dem Grundsatz von Treu und Glauben erfasst sind;⁷⁷
- der Erlass im Hinblick auf Ansässigkeitsbescheinigungen auf österreichischen Formularen durch die zuständige mexikanische Behörde, wonach die Ansässigkeit auf einem mexikanischen Formular bescheinigt werden kann, das dem jeweiligen österreichischen Formular (zB ZS-QU1, ZS-RE1) beigeheftet wird;⁷⁸
- das Erkenntnis des VwGH, wonach Österreich nach dem Territorialitätsgrundsatz nicht gehalten ist, die Verluste vor Begründung seiner Steuerhoheit zu berücksichtigen, und eine Berücksichtigung auch nicht aufgrund der Niederlassungsfreiheit gem Art 49 iVm Art 54 AEUV geboten ist,⁷⁹ und zwar – im Anschluss an *Timac Agro*⁸⁰ – selbst dann nicht, wenn es sich um „finale“ Verluste handeln sollte;⁸¹
- das Erkenntnis des VwGH, wonach die KommSt zwar nicht nach in den sachlichen Anwendungsbereich des „neuen“ DBA Deutschland 2002 fällt, aber vom „alten“ DBA Deutschland 1954 erfasst war und dieses Abkommen im Sinne des Günstigkeitsprinzips des Abs 12 lit a des Protokolls zu Art 24 DBA-Deutschland 2002 derzeit zwar weiterhin anwendbar ist, im konkreten Fall aber keine dem Art 5 Abs 4 lit e DBA Deutschland 2002 vergleichbare Ausnahme für Hilfstaatigkeiten vorsieht;⁸²
- die ausführliche Entscheidung des VwGH, wonach eine Abfindung – entgegen der Judikatur des BFH – der „letzte Akt des Dienstverhältnisses“ sei und daher eine kausale Zuordnung zum (ehemaligen) Tätigkeitsstaat (konkret: Deutschland) und grundsätzlich Freistellung im Ansässigkeitsstaat (konkret: Österreich) erfolgen müsse (Art 15 Abs 1 zweiter Halbsatz iVm Art 23 DBA Deutschland); sofern Deutschland die

⁷⁶ BMF-010221/0853-VI/8/2016 vom 10. 1. 2017.

⁷⁷ Erlass vom 20. 10. 2016, BMF-010221/0708-VI/8/2016, BMF-AV 2016/174 (zugleich Aufhebung der Information des BMF vom 23. 12. 2014 zu „Rulinganträgen gemäß § 118 BAO mit internationalen Bezügen“, BMF-010221/0787-VI/8/2014).

⁷⁸ Erlass vom 10. 10. 2016, BMF-010221/0658-VI/8/2016. Ähnliche Regelungen bestehen bereits im Verhältnis zu Thailand (BMF-010221/0147-IV/4/2013), der Türkei (BMF-010221/0436-VI/8/2014) und den USA (BMF-010221/0869-IV/4/2007).

⁷⁹ VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0004, GES 2017, 161 mit Anm Kofler (vorgehend BFG 24. 10. 2014, RV/1100358/2012).

⁸⁰ EuGH 17. 12. 2015, C-388/14, *Timac Agro*, EU:C:2015:829.

⁸¹ Weiter gehend zuletzt auch BFH 22. 2. 2017, I R 2/15, IStR 2017, 490, der davon ausgeht, dass der EuGH durch *Timac Agro* seine bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung finaler Befreiungsbetriebsstättenverluste aufgegeben habe und eine Berücksichtigung auch solcher Verluste im Ansässigkeitsstaat daher unionsrechtlich nicht mehr geboten sei.

⁸² VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0219 (vorgehend Bescheid der OÖ Landesregierung vom 11. 6. 2013, ZI IKD[Gem]-524705/1-2013-Gb/Os).

ses Besteuerungsrecht jedoch aufgrund einer anderen Auslegung des Abkommens nicht wahrt, muss Österreich sowohl aufgrund der Rückfallsklausel in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland als auch der Qualifikationskonfliktsregelung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland nicht befreien;⁸³

- das erste vor dem EuGH durchgeföhrte und zugunsten von Österreich ausgegangene Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland hinsichtlich der Frage, ob Genussrechte „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ darstellen, an denen Deutschland ein unbeschränktes Quellenbesteuerungsrecht zustünde;⁸⁴
- die EAS-Erledigung zum Wegzug nach Großbritannien im Anwendungsbereich der geänderten Wegzugsbesteuerung, wonach eine Einschränkung des Besteuerungsrechts nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG schon wegen Art 13 Abs 4 DBA Großbritannien eintrete (dies trotz der dreijährigen Subject-to-tax-Klausel nach Art 13 Abs 5 und der Remittance-Klausel nach Art 3 Abs 2, obwohl im Anwendungsbereich dieser beiden Bestim-

⁸³ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050 (vorgehend BFG 26. 9. 2014, RV/3100253/2013); dazu bereits Zorn, VwGH: Abfindungszahlung nach Deutschland im DBA-Recht, RdW 2017/211, 270 (270 ff).

⁸⁴ EuGH 12. 9. 2017, C-648/15, Österreich/Deutschland, EU:C:2017:664; dazu bereits Jirousek, EuGH entscheidet im Schiedsverfahren zugunsten Österreichs, SWK 2017, 1186 (1186 ff), und Lang, DBA-Interpretation durch den EuGH, SWI 2017, 507 (507 ff); siehe zu diesem Verfahren im Vorfeld bereits Kerschner/Koppensteiner/Seydl, Österreich erhebt aufgrund einer DBA-Streitigkeit erstmals Klage beim EuGH, SWI 2016, 134 (134 ff); Jirousek, Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland vor dem EuGH, SWI 2017, 36 (36 ff); Jirousek, Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland – Schlussanträge des Generalanwalts, SWI 2017, 300 (300 ff).



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der Johannes Kepler Universität Linz. Er ist in mehreren internationalen Gremien aktiv und leitet etwa die ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE), ist Mitglied des Permanent Scientific Committee of the International Fiscal Association (IFA) und Mitglied des D-A-CH-Steuerausschusses.

✉ georg.kofler@jku.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Kofler/Georg

Foto: Ulli Engleider



Der Autor:

StB Mag. Florian Rosenberger ist Tax Partner bei KPMG Linz und Lektor an der Johannes Kepler Universität Linz sowie der FH Campus Wien. Er ist Mitglied der Arbeitsgruppen „Internationales Steuerrecht“, „Unionsrecht“ und „Lohnsteuerrecht“ des Fachseminars für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie des D-A-CH-Steuerausschusses.

✉ frosenberger@kpmg.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Rosenberger/Florian

Foto: KPMG

mungen kein Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes eintreten würde); allerdings sei ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld möglich, „[d]a es sich bei Großbritannien (derzeit) um einen EU-Mitgliedstaat handelt“;⁸⁵

- die EAS-Erledigung zur bloßen Planung („off site“) und Überwachung („on site“) im Zusammenhang mit einer albanischen Bauausführung, wonach ein lediglich anlassbezogen zur Verfügung gestellter Arbeitsplatz keine Betriebsstätte im

Sinne einer festen Geschäftseinrichtung vermittele, die Bau- und Montagebetriebsstättenfrist im DBA Albanien ausnahmsweise auf das jeweilige Kalenderjahr bezogen sei und Bauplanungs- und -überwachungstätigkeiten den eigentlichen Bau- und Montagetätigkeiten gleichgestellt seien, sodass eine subsidiäre Erfassung im Rahmen einer „echten“ Dienstleistungsbetriebsstättenregelung generell außer Reichweite liege.⁸⁶

⁸⁵ EAS 3372 vom 11. 1. 2017.

⁸⁶ EAS 3384 vom 24. 7. 2017.

VwGH: KESt bei Befreiungserklärung für Landwirtschaft einer KöR

» RdW 2017/580

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) unterliegen nicht der Körperschaftsteuerpflicht. Gibt die KöR für Kapitalvermögen solcher Betriebe gegenüber der Bank eine KESt-Befreiungserklärung ab, steht dies der Erhebung von KESt nicht entgegen. – **VwGH 13. 9. 2017, Ro 2016/13/0024.**

Eine KöR führte einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Im Rahmen dieser Land- und Forstwirtschaft veranlagte sie im Inland Gelder in festverzinslichen inländischen Wertpapieren. Strittig wurde die Besteuerung der Zinsen aus den Wertpapieren (in den Jahren 2008 bis 2010).

Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die KöR die Zinsen aus den Wertpapieren überhaupt nicht versteuert hatte. Die KöR hatte gegenüber der Bank eine Befreiungserklärung iSD § 94 Z 5 EStG abgegeben, wonach die Zinsen zu den Einnahmen eines Betriebes gehören, weil die Wertpapiere notwendiges Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft seien (die Bank hat deswegen keinen KESt-Abzug vorgenommen). Und Körperschaftsteuer fiel nicht an, weil KöR nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art der Besteuerung unterliegen.

Das Finanzamt schrieb der KöR aufgrund der Prüfung KESt vor. Das Finanzgericht wies die Beschwerde ab, ließ aber die Revision zu, weil ungeklärt sei, ob eine KöR für ihre Landwirtschaft eine KESt-Befreiungserklärung abgeben kann (vgl. Böck, Keine KESt-Befreiungserklärung für Zinserträge aus Forstbetrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts, BFGjournal 2016, 259).

Mit Erk vom 13. 9. 2017, Ro 2016/13/0024, wies der VwGH die ordentliche Revision der KöR als unbegründet ab.

Die KöR brachte in der Revision vor, die Wertpapiere seien Betriebsvermögen ihres forstwirtschaftlichen Betriebes. Dem entgegnete der VwGH:

„29 Ob insoweit von einem ‚Betrieb‘ auszugehen wäre, kann hier offen bleiben. Selbst dann, wenn dies der Fall wäre, würde dies nichts an der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht ändern. Dem Vorbringen ist nämlich entgegenzuhalten, dass sich nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 die beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte erstreckt, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. [...] Die Kapitalertragsteuer gilt im Übrigen ungeteilt dessen, ob sie vom zum Abzug Verpflichteten abgeführt oder dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben wird, als durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (vgl. das Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2010/15/0087).“

Die Revision begehrte weiters, für ihre Forstwirtschaft die Befreiungsbestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 anzuwenden, die „steuerbefreite“ Betriebe (zB jene nach § 45 Abs 2 BAO) begünstigt. Dem hält der VwGH entgegen, dass § 21 Abs 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 nach dem klaren Wortlaut nur auf die beschränkt Steuerpflichtige iSD Z 3 des § 1 Abs 3 KStG (befreite Körperschaften) und nicht auf KöR bezogen ist.

Damit verblieb als entscheidende Frage, ob eine für einen nicht steuerbaren „Betrieb“ eine KöR (und damit unrichtig) abgegebene Befreiungserklärung iSD § 94 Z 5 EStG der Erhebung der KESt entgegensteht (in diesem Sinne Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 94 Tz 11). Dies verneinte der VwGH. Die Befreiungserklärung steht nur dann einer KESt-Vorschreibung entgegen, wenn die Zinserträge tatsächlich als „steuerpflichtige Betriebseinnahmen“ (im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung) erfassbar sind: