

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

## RuSt 2015: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

**RuSt 2015**

19. Jahresforum für Recht und Steuern

» RdW 2015/691

Auf der „RuSt 2015“, dem 19. Jahresforum für Recht und Steuern, fand wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops wurden ua Schwerpunkte auf die internationalen Aspekte der Steuerreform 2015/2016 und des AbgÄG 2015 gelegt. Darüber hinaus wurden auch die aktuellen EU-Initiativen und die OECD-Arbeiten im Bereich „Base Erosion and Profit Shifting“ angesprochen und natürlich die aktuellen „Highlights“ aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diskutiert. Der folgende Beitrag soll einen kurzen Überblick zu diesen Themen geben.

### 1. Internationales aus der Steuerreform 2015

Die Steuerreform-Kommission 2014 hat in ihrem Endbericht vom Dezember des Vorjahres eine Reihe von Vorschlägen und Überlegungen vorgestellt:<sup>1</sup> Angedacht wurden die Einrichtung einer Spezialeinheit für Verrechnungspreise, Lückenschließungen bei der Wegzugsbesteuerung im Hinblick auf die unbefriedigende Verjährungssituation und die neuen Tendenzen in der Rechtsprechung des EuGH,<sup>2</sup> die Ausdehnung des Anwendungsbereichs für Auskunftsbescheide (§ 118 BAO) auf das internationale Steuerrecht (Außensteuerrecht und Doppelbesteuerungsabkommen) und auf – auch laufende – Umsatzsteuerfragen sowie eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für den Zuzug von Wissen-

schaftern und Forschern im Rahmen der Zuzugsbegünstigung des § 103 EStG. Im StRefG 2015/2016<sup>3</sup> griff der Gesetzgeber vorerst nur den letztgenannten Punkt auf, während im – gegenwärtig als Entwurf vorliegenden – AbgÄG 2015<sup>4</sup> nunmehr auch die „Wegzugsbesteuerung“ eine umfassende Neuregelung erfahren soll.

Durch den im Rahmen des StRefG 2015/2016 eingefügten § 103 Abs 1a EStG<sup>5</sup> wurde für Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, die Möglichkeit vorgesehen, dass der Bundesminister für Finanzen zusätzlich zur „regulären“ Zuzugsbegünstigung für Auslandseinkünfte eine pauschale Ermäßigung für die Inlandseinkünfte gewährt: Für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Zuzugs kann ein Freibetrag iHv 30 % der zum Tarif besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit festgesetzt werden; wird dieser Freibetrag gewährt, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnlichen Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden. Zudem wurde in § 103 Abs 3 EStG eine umfassende Verordnungsermächtigung geschaffen, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung und auch die einzelnen Tatbestandsmerkmale (zB Förderung der Wissenschaft und Forschung, Vorliegen eines öffentlichen Interesses) mit Verordnung näher auszuführen. Mit § 103 Abs 1a EStG sollen – entsprechend dem Vor-

1 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (Dezember 2014) 139 ff.

2 Siehe EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, und 21. 5. 2015, C-657/13, *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, ECLI:EU:C:2015:331.

3 BGBl I 2015/118.

4 Begutachtungsentwurf 159/ME 25. GP, versandt am 16. 10. 2015.

5 Siehe dazu und zu den einzelnen Elementen dieser Bestimmung die ausführlichen ErlRV 684 BlgNR 25. GP 24 ff.

schlag der Steuerreform-Kommission<sup>6</sup> und den ausführlichen Erläuterungen<sup>7</sup> – der Zuzugsmehraufwand<sup>8</sup> und der auf die Inlandseinkünfte entfallende Steuernachteil pauschal abgegolten werden. Nicht zuletzt aus verfassungsrechtlicher Sicht darf eine Beseitigung der Mehrbelastung nur insoweit erfolgen, als es dem Abbau von Hindernissen dient, die einem Zuzug von Spitzenkräften im Bereich Wissenschaft und Forschung entgegenstehen;<sup>9</sup> aus unionsrechtlicher Sicht dürften gegen eine solche Maßnahme auch keine beihilfenrechtlichen Bedenken bestehen.<sup>10</sup>

Im Übrigen brachte das StRefG 2015/2016 zwei weitere kleinere außensteuerrechtliche Anpassungen:

- Einerseits wurde – in Reaktion auf die vom BFG zu verdeckten Ausschüttungen ausgelösten Diskussionen<sup>11</sup> – in § 100 Abs 3 EStG für die Abzugsteuer die primäre Inanspruchnahme des Haftenden klargestellt, indem für die Direktvorschreibung an den Steuerpflichtigen als weitere Voraussetzung eingeführt wurde, dass „die Haftung nach Abs. 2 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“.<sup>12</sup>
- Andererseits wurde in § 100 Abs 1 EStG angesichts der allgemeinen Erhöhung des Kapitalertragsteuersatzes auch eine Erhöhung des Abzugsteuersatzes nach §§ 99, 100 EStG für Immobilienfondserträge und stille Gesellschaften von 25 % auf 27,5 % normiert. Demgegenüber erfolgte im StRefG 2015/2016 keine Anpassung des Abzugsteuersatzes bei Ausübung der Nettobesteuerungsoption (§ 70 Abs 2 Z 2 bzw. § 99 Abs 2 Z 2 iVm § 100 Abs 1 EStG) von 35 % auf den neuen Tarif-Eingangssteuersatz von 25 %, was unionsrechtliche Bedenken aufwarf. Dies deshalb, weil der erhöhte Steuersatz von 35 % im Hinblick auf die unionsrechtlichen Vorgaben<sup>13</sup> so festgelegt wurde, dass er jedenfalls unter dem tariflichen Einstiegssteuersatz für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen lag (bisher 36,5 % gem § 33 Abs 1 EStG) und daher jedenfalls grundfreiheitsrechtlich nicht diskriminierend wirkte,<sup>14</sup> während ange-

sichts des nunmehrigen 25%igen Eingangssteuersatzes nicht mehr sichergestellt ist, dass die Abzugsteuer der Höhe nach nicht diskriminierend wirkt.<sup>15</sup> Allerdings ist im Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2015 bereits vorgesehen, dass der Nettoabzugsteuersatz in § 100 Abs 1 zweiter Satz EStG auf 25 % gesenkt und damit diskriminierungsfrei gestaltet werden soll.

Im – gegenwärtig als Entwurf vorliegenden – AbgÄG 2015<sup>16</sup> soll überdies eine Neuordnung der Wegzugs- bzw Entstrickungsbesteuerung erfolgen. Bereits die Steuerreformkommission hatte darauf hingewiesen, dass das derzeitige österreichische System des Besteuerungsaufschubs im Lichte der jüngeren Judikatur des EuGH äußerst großzügig sei, und Änderungen empfohlen.<sup>17</sup> Dies vor allem deshalb, weil einerseits nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH in *DMC*<sup>18</sup> und *Verder LabTec*<sup>19</sup> bei Gesellschaften bzw im betrieblichen Bereich auch eine auf fünf bzw zehn Jahre gestaffelte Erhebung der „Wegzugssteuer“ anstatt eines – auch im österreichischen Steuerrecht vorgesehenen (zB § 6 Z 6 EStG) – Besteuerungsaufschubes bis zur Realisierung zulässig ist, andererseits die im derzeitigen Recht mit dem Wegzug zu laufen beginnende absolute Verjährung nach § 209 BAO eine deutliche Schranke für die Ausübung des österreichischen Besteuerungsrechts bildet. Diese Gedanken greift nunmehr der Entwurf des AbgÄG 2015 durch ein „zweigleisiges System“ auf:

- Im betrieblichen Bereich soll ab 1. 1. 2016 in § 6 Z 6 EStG das bisherige Nichtfestsetzungskonzept durch ein Ratenzahlungskonzept ersetzt werden: Dieses soll bei der Überführung von Wirtschaftsgütern, Verlegungen von Betrieben oder Betriebsstätten iSd § 6 Z 6 lit a EStG und bei „sonstigen Umständen“ iSd § 6 Z 6 lit b EStG (nF), durch die es „zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten“ kommt (zB Abschluss oder Änderung eines DBA), im Verhältnis zu EU-Staaten und EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe<sup>20</sup> greifen.

6 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (Dezember 2014) 143 ff.

7 ErlRV 684 BlgNR 25. GP 24 ff.

8 Der Zuzugsmehraufwand umfasst Unterschiede im Preisniveau, Kosten für den Umzug im weiteren Sinne (Wohnungssuche, Beantragung und Änderung von Dokumenten, medizinische Überprüfungen etc), Kosten für eine doppelte Haushaltsführung einschließlich Fahrtkosten, Kosten für Sprachkurse zum Erlernen der deutschen Sprache, Besuch von Privatschulen der Kinder etc.

9 ErlRV 684 BlgNR 25. GP 26.

10 Siehe die Mitteilung der Kommission „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“, KOM (2001) 260, 20.

11 Das BFG 3. 10. 2014, RV/5100083/2013, hatte zur KEST-Haftungsbestimmung des § 95 Abs 4 EStG die Ansicht vertreten, dass die KEST zwingend vorrangig dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben sei und sich daher eine Ermessensprüfung für dessen unmittelbare Inanspruchnahme erübrige (dazu auch die Info des BMF vom 30. 3. 2015, BMF-010200/0015-VI/1/2015); diese Ansicht wurde allerdings letztlich auch vom VwGH nicht geteilt (VwGH 28. 5. 2015, 2014/15/0046) und schon zuvor vom BFG nicht auf den – insofern gleichlautenden – § 100 EStG übertragen (BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011).

12 Dazu ausführlich ErlRV 684 BlgNR 25. GP 24, sowie die BMF-Information vom 5. 10. 2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015.

13 EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, ECLI:EU:C:2006:630.

14 Zur Unionsrechtskonformität siehe zB *Kofler/Tumpel*, Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassungen? – Anmerkungen zum Begutachtungsentwurf zum BudgetbegleitG 2007, SWK

2007, S 289 (S 292 f); *Mayr*, BudBG 2007: Wichtiges zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, RdW 2007/269, 237 (240 f); kritisch hingegen *Petutschnig/Röthlin/Six*, Besteuerung international tätiger Künstler – eine kritische Bestandsaufnahme, SWI 2007, 302 (305 f); zur vorhergehenden Diskussion siehe *Kofler*, *Scorpio*: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007/195, 79 (85 f), sowie die „Belastungsvergleichslösung“ des VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109, ÖStZB 2007/87, 117.

15 Siehe auch *Wenzl*, Unionsrechtswidrigkeit des Nettosteuerabzugs nach §§ 99 ff EStG durch die Tarifreform, SWK 2015, 1128 (1128 ff).

16 Begutachtungsentwurf 159/ME 25. GP, versandt am 16. 10. 2015.

17 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (Dezember 2014) 139 ff.

18 EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20; dazu *Mair/Nekrasov*, Kurswechsel in der „Wegzugsbesteuerung“? taxlex 2014, 144 (144 ff); *Wurm*, Rs DMC – EuGH zur Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen, GES 2014, 246 (246 ff); *Wurm*, Rs DMC: Unionsrechtskonformität der Entstrickungsregelung in § 16 UmgrStG bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen? GES 2014, 291 (291 ff).

19 EuGH 21. 5. 2015, C-657/13, *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, ECLI:EU:C:2015:331.

20 Eine Liste von Staaten mit umfassender Amtshilfe – auch aufgrund des OECD-AHA (BGBl III 2014/193) – findet sich in der BMF-Info vom 2. 4. 2014, BMF-010221/0169-VI/8/2014, AÖF 2014/110, idF BMF-010221/0593-VI/8/2014, AÖF 2014/241, und BMF-010221/0844-VI/8/2014, wobei aber betont werden muss, dass ein österreichischer Vorbehalt zur Vollstreckungshilfe nach dem OECD-AHA abgegeben wurde; eine umfas-

Es sieht eine antragsgebundene, gleichmäßige Verteilung der Abgabenschuld über einen Zeitraum von sieben Jahren (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) bzw zwei Jahren (Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens)<sup>21</sup> vor.

- Im außerbetrieblichen Bereich soll hingegen § 27 Abs 6 EStG ab 1. 1. 2016 so modifiziert werden, dass das bisherige Nichtfestsetzungskonzept (nur mehr) für den tatsächlichen Wegzug einer natürlichen Person sowie die unentgeltliche Übertragung an eine andere natürliche Person beibehalten wird, in allen anderen Wegzugs- bzw Entstrickungsfällen („Umständen“) aber die sinngemäße Anwendung des Ratenzahlungskonzepts des § 6 Z 6 EStG greifen soll (insb also im Privatstiftungsbereich).

Zugleich soll eine Anpassung der absoluten Verjährung nach § 209 Abs 3 BAO erfolgen, sodass bei einer Nichtfestsetzung (nach alter oder neuer Rechtslage) „das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres [verjährt], in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist“, also die absolute Verjährung zB erst mit dem Realisierungsvorgang (anstatt wie bisher bereits mit dem Wegzug) zu laufen beginnen soll. Diese neue Verjährungsregel soll ab 1. 1. 2016 und erstmalig auf Fälle anzuwenden sein, in denen über eine nach dem 31. 12. 2005 entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist (§ 323 Abs 46 BAO-E). Einbezogen werden durch das Abstellen auf Ende 2005 all jene Fälle, bei denen die absolute Verjährung noch nicht abgelaufen ist, wodurch – umgekehrt formuliert – all diese Fälle „steuerverfangen“ bleiben. Obwohl es sich hier um eine (unechte) Rückwirkung handelt, wäre darin wohl im Lichte der großzügigen Rechtsprechung des VfGH<sup>22</sup> kein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz zu sehen.

Eine flankierende Maßnahme zur Wegzugsbesteuerung findet sich auch für das Privatstiftungssteuerrecht. Dort soll nach dem Entwurf des AbgÄG 2015 nach der Neufassung des § 24 Abs 5 KStG bei Stiftungsauflösung insoweit keine „Letztgutschrift“ von Zwischensteuer erfolgen, als die Zuwendungen an „Steuerausländer“ abkommensrechtlich entlastet sind. Damit sollen ua „Umgehungen“ der Wegzugsbesteuerung durch Gestaltungen mit Privatstiftungen (zB Wegzug des Begünstigten bei nachfolgender Auflösung der Stiftung)<sup>23</sup> verhindert werden.<sup>24</sup>

## 2. Besteuerung von Expatriates

Mobile Arbeitnehmer und deren Arbeitgeber werden nicht zuletzt auch mit steuerlichen Herausforderungen der Grenzüberschreitung konfrontiert. Entsprechend sollen durch die Steuerreform 2015/2016 Anreize für ausländische Expatriates geschaffen bzw verwaltungsökonomische Hürden für diese Gruppe von Steuerpflichtigen beseitigt werden. Zu diesem Zweck wurde ein spezielles Werbungskostenpauschale für Expatriates in einem neuen § 1 Z 11 der auf Basis § 17 Abs 6 EStG ergangenen Verordnung<sup>25</sup> angefügt.<sup>26</sup> Demnach können Expatriates anstelle des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages gem § 16 Abs 3 (132 €) einen spezifischen Pauschbetrag iHv 20 %, höchstens jedoch 10.000 €<sup>27</sup> jährlich ansetzen. Bemessen wird das Werbungskostenpauschale für Expatriates nach den allgemeinen Vorschriften des § 2 der Verordnung, dh von den Bruttobezügen abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind.<sup>28</sup> „Expatriates“ im Sinne der Verordnung sind – kumulativ – wie folgt definiert:

- Es handelt sich um Arbeitnehmer, die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Lohnsteuerbetriebsstätte iSd § 81 EStG) für höchstens fünf Jahre beschäftigt werden;
  - während der letzten zehn Jahre bestand kein Wohnsitz im Inland;
  - der bisherige Wohnsitz im Ausland wird beibehalten;
  - Österreich kommt für die Einkünfte das Besteuerungsrecht zu.
- Mit dieser Definition wurde die recht enge Begrifflichkeit des alten Expatriates-Erlasses<sup>29</sup> bzw dessen Eingliederung in die LStR<sup>30</sup> weitest gehend übernommen.<sup>31</sup> Damit bleiben etwa Fälle einer bloßen Arbeitskräfteüberlassung bzw einer vorübergehenden Aufgabe des Heimatwohnsitzes außen vor.

Der Arbeitgeber kann das Werbungskostenpauschale für Expatriates ab 2016<sup>32</sup> bereits im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigen,<sup>33</sup> sodass in vielen Fällen eine Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr notwendig sein wird. Eine finanzamtliche Kontrolle ist auf Grundlage des Lohnzettels gewährleistet, auf dem die Berücksichtigung des Pauschbetrages durch den Arbeit-

sende Amts- und Vollstreckungsamtshilfe im Hinblick auf die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen besteht daher derzeit nur aufgrund der bilateralen DBA im Verhältnis zu Norwegen und Liechtenstein, trotz des OECD-AHA aber nicht im Verhältnis zu Island.

<sup>21</sup> Siehe bereits bisher Rz 2517j EStR 2000.

<sup>22</sup> Siehe zuletzt zB zur Zulässigkeit der Einbeziehung von „Altvermögen“, bei dem die frühere Spekulationsfrist bereits abgelaufen war (§ 124b Z 185 EStG), in die neue Immobilienertragsbesteuerung nach §§ 30 ff EStG VfGH 25. 9. 2015, G 111/2015.

<sup>23</sup> Dazu zB EAS 3197 = SWI 2011, 124 (21. 2. 2011).

<sup>24</sup> Siehe zu dieser Problematik zuletzt auch *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (231 ff).

<sup>25</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II 2001/382.

<sup>26</sup> BGBl II 2015/240 sowie BGBl II 2015/382.

<sup>27</sup> BGBl II 2015/382.

<sup>28</sup> Reisekostensätze gem § 26 Z 4 EStG kürzen den Pauschbetrag für Expatriates nicht (vgl BGBl II 2015/382).

<sup>29</sup> BMF 15. 12. 1997, Steuerliche Behandlung von Kostenersätzen an Expatriates (07 0701/1-IV/7/97), AÖF 1998/36.

<sup>30</sup> Rz 1038a ff LStR 2002.

<sup>31</sup> Im Gegensatz zum neuen Werbungskostenpauschale für Expatriates sieht der Expatriates-Erlass (bzw die gleichlautende Regelung in den LStR) die Möglichkeit zur lohnsteuerfreien Auszahlung bestimmter Kostenersätze (für Umzugskosten, doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten und Dienstreisen sowie auswärtige Berufsausbildung von Kindern) vor.

<sup>32</sup> § 124b Z 275 EStG idF StRefG 2015/2016.

<sup>33</sup> § 62 Z 11 EStG idF StRefG 2015/2016.

geber anzugeben ist. Berücksichtigt der Arbeitgeber das Werbungskostenpauschale für Expatriates hingegen nicht, kann der Pauschbetrag freilich auch im Veranlagungsweg beansprucht werden.

### 3. Unternehmensbesteuerung in der EU

In den vergangenen Jahren hat die EU einen deutlichen Fokus auf Fragen der Steuerhinterziehung und der aggressiven Steuerplanung gelegt: Ausgehend vom „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“<sup>34</sup> wurde bspw. der automatische Austausch von Finanzinformationen verabschiedet<sup>35</sup> (und korrespondierend die Aufhebung der SparzinsenRL vorgesehen),<sup>36</sup> die Mutter-Tochter-RL durch Vorschriften im Hinblick auf hybride Finanzinstrumente<sup>37</sup> und einen verpflichtenden Minimalstandard für die Missbrauchsabwehr<sup>38</sup> ergänzt, Empfehlungen zur aggressiven Steuerplanung<sup>39</sup> und zu den Mindeststandards für verantwortliches staatliches Handeln im Steuerwesen<sup>40</sup> abgegeben, das Beihilfenrecht zur Bekämpfung der Rulingpraxis einiger Mitgliedstaaten aktiviert<sup>41</sup> und zuletzt ein Maßnahmenpaket zur

Steuertransparenz<sup>42</sup> vorgelegt, das auch einen Vorschlag für einen automatischen Informationsaustausch für gewisse Steuerrulings<sup>43</sup> beinhaltet.

In diese breiteren Überlegungen bettet sich auch die am 17. 6. 2015 von der Kommission vorgelegte Mitteilung „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“<sup>44</sup> ein, die folgende fünf Arbeitsschwerpunkte identifiziert:

- Relaunch der bereits 2011<sup>45</sup> vorgeschlagenen und nunmehr seit mehreren Jahren im Rat diskutierten gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB): Dadurch sollen einerseits eine Verbesserung der Rahmenbedingungen für Unternehmen erreicht und andererseits Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung und missbräuchliche Steuergestaltung gesetzt werden. Dabei möchte die Kommission die GKKB offenbar zumindest für multinationale Unternehmen verbindlich vorschreiben und sie zudem stufenweise – beginnend mit der Bemessungsgrundlage, später im Hinblick auf die Konsolidierung – einführen; an eine Harmonisierung der Unternehmenssteuersätze ist dabei nicht gedacht.<sup>46</sup>
- Sicherstellung einer effektiven Besteuerung am Ort der Wertschöpfung: Neben der voll ausgestalteten GKKB erwähnt die Kommission hier Maßnahmen im Hinblick auf die Betriebsstättendefinition, CFC-Regeln, die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung (speziell im Rahmen der Zinsen-Lizenzgebühren-RL), bessere Verrechnungspreisvorschriften und die Bindung von Steuervergünstigung an den Ort der Wertschöpfung (speziell bei Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten).
- Zusätzliche Maßnahmen für bessere Rahmenbedingungen für Unternehmen: Bereits vor der Vollumsetzung der GKKB möchte die Kommission einen Vorschlag für die grenzüberschreitende Verlustverwertung (samt Nachversteuerung) sowie Vorschläge

34 Mitteilung der Kommission „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM (2012) 722 (6. 12. 2012). Für einen Überblick siehe *Kofler*, Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, IFF Forum für Steuerrecht 2015, 44 (44 ff.). Für den Zwischenstand nach einem Jahr siehe das Memo „Fighting Tax Evasion and Avoidance: A year of progress“, MEMO/13/1096 (5. 12. 2013), und dazu zB *Leitgeb*, Zwischenbilanz zum Aktionsplan der Kommission zur Verbesserung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, SWI 2014, 264 (264 ff.).

35 Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. 12. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABL L 359/1 (16. 12. 2014).

36 Siehe zunächst den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Aufhebung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates, COM (2015) 129 final (18. 3. 2015), und zur Aufhebung durch den Rat am 10. 11. 2015 das Dok 13830/15 PRESSE 65 (10. 11. 2015).

37 Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. 7. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 219/40 (25. 7. 2014).

38 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. 1. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 21/1 (28. 1. 2015).

39 Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C (2012) 8806 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD (2012) 403 final (6. 12. 2012); dazu ausführlich und kritisch *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff.).

40 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 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen „Impact Assessment“ SWD (2012) 403 final (6. 12. 2012).

41 Siehe zB die Pressemitteilungen „Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande) und Fiat Finance and Trade (Luxemburg)“, IP/14/663 (11. 6. 2014); „Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Amazon in Luxemburg“, IP/14/1105 (7. 10. 2014). Die (veröffentlichte) Entscheidung der Kommission zur mutmaßlichen Beihilfe Irlands an Apple findet sich als SA.38373, C (2014) 3606 (11. 6. 2014) = ABL C 369/22 (17. 10. 2014),

zu jener der Niederlande an Starbucks in C (2014) 3626 (11. 6. 2014), zu jener Luxemburgs an Fiat Finance and Trade unter SA.38375, C (2014) 3627 (11. 6. 2014) = ABL C 369/37 (17. 10. 2014), und zu jener Luxemburgs an Amazon unter SA.38944, C (2014) 7156 (7. 10. 2014) = ABL C 44/13 (6. 2. 2015).

42 Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM (2015) 136 final (18. 3. 2015).

43 Siehe den Kommissionsvorschlag zum automatischen Informationsaustausch über „Rulings“, COM (2015) 135 final (18. 3. 2015); dazu bereits *S. Grotherr*, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1. 1. 2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff.). Über diesen Vorschlag wurde am 6. 10. 2015 politische Einigung erzielt (siehe Doc 12774/15 FISC 122 ECOFIN 752).

44 KOM (2015) 302 endg.; siehe auch den Annex zur Mitteilung SWD (2015) 121 endg., sowie die Fragen-/Antwortliste über die Neuauflage der GKKB, MEMO/15/5174 (17. 6. 2015), und das Factsheet „Fragen und Antworten zum Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“, MEMO/15/5175 (17. 6. 2015).

45 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121 endg.

46 Dazu das Factsheet „Fragen und Antworten zum Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“, MEMO/15/5175 (17. 6. 2015).



zur Verbesserung der derzeitigen Streitbeilegungsverfahren in Doppelbesteuerungsangelegenheiten vorlegen.

- Weitere Fortschritte bei der Steuertransparenz: Die Kommission ruft hier ihren Vorschlag zum automatischen Informationsaustausch über „Steuerrulings“<sup>47</sup> in Erinnerung und fordert – im Gefolge der Empfehlungen vom Dezember 2012<sup>48</sup> – ein einheitlicheres Vorgehen gegenüber kooperationsunwilligen Drittstaaten; zu diesem Zweck hat sie auch eine „Schwarze Liste“ veröffentlicht, auf deren Basis diese Staaten in einem ersten Schritt bei der Verbesserung ihrer Standards unterstützt werden sollen, wobei sich die Kommission in zweiten Schritt bereit erklärt, eventuelle Gegenmaßnahmen gegen unkooperative Staaten zu koordinieren. Zudem sollen die – bereits in der im Maßnahmenpaket vom März 2015<sup>49</sup> angesprochenen – Arbeiten zur Transparenz der Unternehmensbesteuerung (zB Offenlegungspflichten) fortgesetzt werden.
- Koordinierungsinstrumente der EU: Die Kommission erblickt in der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten eine wesentliche Voraussetzung, um wirksam gegen Steuervermeidung und aggressive Steuergestaltung vorgehen zu können; sie möchte daher eine Diskussion anregen, um zu einer einheitlichen Strategie bei der Rechnungs- und Steuerprüfung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen zu kommen, und den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung und die Plattform für verantwortliches Handeln im Steuerwesen reformieren.

#### 4. Fortschritt des BEPS-Projekts

Am 5. 10. 2015 hat die OECD ihre finalen Arbeitsergebnisse („Deliverables“) zu den 15 BEPS Aktionspunkten veröffentlicht. Aus Sicht des Steuerpraktikers stellen diese Ergebnisse freilich weniger das Ende als vielmehr den Anfang eines umfassenden Prozesses zur Neuordnung des internationalen Steuerrechts dar. Denn zum einen hat sich die OECD selbst bereits umfangreiche weitere Arbeitsschritte verordnet, zum anderen bedürfen die Oktober-Deliverables größtenteils noch einer entsprechenden Umsetzung seitens der souveränen Staaten. Dabei ist keineswegs davon auszugehen, dass alle teilnehmenden OECD- und G20-Staaten auch sämtliche BEPS-Empfehlungen umsetzen würden. Denn nur ein vergleichsweise kleiner Teil der empfohlenen Maßnahmen<sup>50</sup> wurde als weitestgehend verbindlicher Mindeststandard definiert, um auf diese Weise gleiche Wettbewerbsbe-

dingungen zu schaffen („to level the playing field“). Die übrigen Maßnahmen sind hingegen als unverbindliche Empfehlungen steuerprogrammatisc her Natur bzw als konkrete Lösungs- und Formulierungsvorschläge im Sinne einer Best Practice Toolbox zu verstehen.

Der Weg, auf welchem die BEPS-Maßnahmen letztlich Eingang in die konkrete Steuerpraxis finden werden, kann durchaus unterschiedlich sein. So ist etwa davon auszugehen, dass bspw die Änderungen und Ergänzungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL) nach Verabschiedung durch die G20 und den Rat der OECD – ungeachtet des erst für 2017 geplanten kompilierten Updates der OECD-VPL – bereits vorher Praxisrelevanz entfalten.<sup>51</sup> Soweit freilich die abkommensrechtlichen Vorschriften selbst angepasst werden sollen, bedarf dies an sich einer Umsetzung in den jeweils konkret anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen. Da eine einigermaßen flächendeckende Adaptierung des DBA-Netzes durch Aufnahme jeweils bilateraler Revisionsverhandlungen binnen angemessener Zeit gänzlich unrealistisch erscheint, soll bis Ende 2016 ein multilaterales Instrument (als mehrseitiger völkerrechtlicher Vertrag) abgeschlossen werden, welches die unmittelbare Transformation in das Recht der teilnehmenden Staaten ermöglicht (BEPS Action 15). Die konkrete Implementierung der übrigen Empfehlungen aus dem BEPS-Projekt (zB zur Formulierung einer Zinsschranke etc) bedürfte hingegen einer autonomen Umsetzung in das nationale Recht der Staaten.

Ob und inwieweit Österreich die Empfehlungen über den BEPS-Mindeststandard hinaus übernehmen wird, bleibt freilich abzuwarten. Jedenfalls wurde der Bundesregierung ein entsprechender politischer Auftrag allgemeiner Natur erteilt. Dabei wurde insb der BMF mit Entschlie ßung vom 7. 7. 2015<sup>52</sup> vom Nationalrat aufgefordert, Maßnahmen gegen „aggressive Steuerplanung“ auf nationaler, supranationaler und internationaler Ebene mit Nachdruck voranzutreiben und sich für eine Umsetzung auf nationaler Ebene im Einklang mit supra- und internationalen Entwicklungen einzusetzen. Bereits konkret absehbar ist indessen, dass Österreich die empfohlenen Maßnahmen zu Aktionspunkt 13 (Verrechnungspreisdokumentation) zeitnah umsetzen wird. Demnach soll nicht nur – beginnend mit Wirtschaftsjahren ab 2016 (bzw 2016/17)<sup>53</sup> – eine verpflichtende länderweise Berichterstattung für bestimmte Kennzahlen und Informationen (Country-by-Country Reporting, CbCR) für Konzerne mit einem

<sup>47</sup> Siehe den Kommissionsvorschlag zum automatischen Informationsaustausch über „Rulings“, COM (2015) 135 final (18. 3. 2015); dazu bereits S. Grotherr, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1. 1. 2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff).

<sup>48</sup> Siehe die Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C (2012) 8806 (6. 12. 2012), und 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 (6. 12. 2012).

<sup>49</sup> Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM (2015) 136 final (18. 3. 2015).

<sup>50</sup> Dies betrifft im Wesentlichen die Aktionspunkte 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken), 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch),

13 (Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation) und 14 (Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen).

<sup>51</sup> Dies steht freilich unter dem Vorbehalt, dass auf Basis der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235) die OECD-VPL als Auslegungshilfe für Art 9 OECD-MA (so wie der Musterkommentar zum OECD-MA selbst auch) in ihrer aktuellsten Fassung nur insoweit Beachtung bei der Auslegung bereits bestehender Doppelbesteuerungsabkommen finden dürfen, als die im Zuge des BEPS-Projekts vorgenommenen Updates lediglich klarstellender Natur sind.

<sup>52</sup> Dieser Entschlie ßungsantrag (93/E 25. GP) wurde mit den Stimmen aller im Nationalrat vertretenen Fraktionen (außer dem Team Stronach) beschlossen.

<sup>53</sup> Ev wird Österreich um ein Jahr nach hinten verschieben.

konsolidierten Umsatz von mindestens 750 Mio € eingeführt werden.<sup>54</sup> Vielmehr soll auch ein akkordierter Ansatz für Inhalt und Form der Verrechnungspreisdokumentation (mit „Master File“ und „Local File“) verfolgt werden. Dem Vernehmen nach ist zu erwarten, dass ein diesbezüglicher Entwurf noch im Jahr 2015 zur Begutachtung vorgelegt und eine entsprechende gesetzliche Grundlage (samt Verordnungsermächtigung) noch im ersten Halbjahr 2016 endgültig geschaffen wird. Aus österreichischer Sicht wäre damit insoweit ein beachtlicher Paradigmenwechsel verbunden, als erstmals spezifische Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften Eingang in das Abgabenrecht finden würden.<sup>55</sup>

## 5. Highlights aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Wie jedes Jahr wird auch bei der „RuSt 2015“ den besonders interessanten Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis breiter Raum gewidmet sein. Besonders hervorzuheben sind hier

- die Urteile des EuGH in den Rs *DMC*<sup>56</sup> und *Verder LabTec*,<sup>57</sup> wonach beim Betriebsvermögen bzw bei Gesellschaften eine auf fünf bzw zehn Jahre gestaffelte Erhebung der Wegzugs- bzw Entstrickungssteuer anstatt eines – auch im derzeitigen österreichischen Steuerrecht noch vorgesehenen (zB § 6 Z 6 EStG) – Besteuerungsaufschubes bis zur Realisierung zulässig ist; diese Entscheidungen bilden auch einen wesentlichen Hintergrund für die im AbgÄG 2015 geplante Neuordnung der österreichischen Entstrickungsbesteuerung;<sup>58</sup>
- das Urteil des EuGH<sup>59</sup> in der Rs *Finanzamt Linz/BFG*, wonach die Einschränkung der – mittlerweile abgeschafften<sup>60</sup> – Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG auf den Erwerb „inländischer“ Beteiligungen der Niederlassungsfreiheit widerspricht,<sup>61</sup> das nunmehr insb die Frage aufwirft, wie eine

unionsrechtskonforme Auslegung der Übergangsvorschrift des § 26c Z 47 KStG hinsichtlich der Geltendmachung von Abschreibungsfünftzehnteln auf ausländische Beteiligungen erfolgen kann;<sup>62</sup>

- das Urteil des EuGH in *Kommission/Deutschland*,<sup>63</sup> wonach eine Inlandsbeschränkung der Übertragung stiller Reserven nach § 6b dEStG – und damit wohl auch jene des § 12 EStG – einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, was natürlich die Folgefrage aufwirft, ob eine unionsrechtlich gebotene Übertragbarkeit stiller Reserven auf ein Wirtschaftsgut in einer (befreiten) Auslandsbetriebsstätte zugleich eine Entstrickungsbesteuerung auslöst;<sup>64</sup>
- die beiden Erkenntnisse des VwGH zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages in der Unternehmensgruppe: Im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung,<sup>65</sup> der Verwaltungspraxis<sup>66</sup> und der hA im Schrifttum<sup>67</sup> kommt der Gerichtshof in einem Erkenntnis vom 30. 10. 2014<sup>68</sup> für die Ebene des Gruppenträgers und dessen eigene Quellensteuern zu dem Ergebnis, dass der Anrechnungshöchstbetrag nicht höher sein kann als die Körperschaftsteuer, die sich ausschließlich aus dem Einkommen des betroffenen Gruppenunternehmens errechnet. Hinsichtlich eines Gruppenmitglieds und dessen Quellensteuern hat der VwGH – in Einklang mit der Verwal-

Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358 (358 ff); *Dziurdz*, Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder steuerneutral? ÖStZ 2013/845, 461 (461 ff); *Marchgraber/Pinetz*, Firmenwertabschreibung auf beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften? RdW 2013/686, 701 (701 ff); *Kühbacher*, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013/577, 349 (349 ff); *Blum/Wenzl*, SWI-Jahrestagung: Unionsrechtskonformität des Ausschlusses der Firmenwertabschreibung auf ein ausländisches Gruppenmitglied, SWI 2014, 75 (75 ff). Der EuGH nahm allerdings keine Stellung zur Frage, ob die Firmenwertabschreibung eine verbundene Beihilfe darstellt. GA Kokott hatte dies mangels Selektivität in ihren Schlussanträgen verneint (Schlussanträge GA Kokott 16. 4. 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz/BFG*, ECLI:EU:C:2015:242); siehe zu den beihilferechtlichen Aspekten ausführlich *Lang*, Die Firmenwertabschreibung als selektive Beihilfe? ÖStZ 2014/445, 277 (277 ff).

<sup>54</sup> Darüber hinaus steht die Einführung eines Country-by-Country Reporting auch auf der Agenda der EU; siehe bereits oben zur Mitteilung der Kommission „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte“, COM (2015) 302 final, und zur Mitteilung der Kommission „über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung“, COM (2015) 136 final.

<sup>55</sup> Siehe dazu *Roller*, Dokumentation von konzerninternen Verrechnungspreisen – neue Standards, SWI 2015, 326 ff.

<sup>56</sup> EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20.

<sup>57</sup> EuGH 21. 5. 2015, C-657/13, *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, ECLI:EU:C:2015:331.

<sup>58</sup> Siehe dazu oben Kapitel 1.

<sup>59</sup> EuGH 6. 10. 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz/BFG*, ECLI:EU:C:2015:661, und vorgehend die Schlussanträge GA Kokott 16. 4. 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz/BFG*, ECLI:EU:C:2015:242.

<sup>60</sup> Die Abschaffung der Firmenwertabschreibung für Anschaffungen ab dem 1. 3. 2014 erfolgte durch das AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13.

<sup>61</sup> Siehe vorgehend die Vorlage des VwGH 30. 1. 2014, 2013/15/0186, GES 2014, 201 (*Kofler*), und die Entscheidung des UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11. Siehe zu den grundfreiheitsrechtlichen Aspekten dieses Falles ausführlich *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? RdW 2013/566, 321 (321 ff); *Beiser*, Die Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, SWK 2013, 923 (923 ff); *Haslehner*,

<sup>62</sup> Dazu und zu weiteren Folgefragen bereits *Blum*, Die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG aF: Rechtsfolgen bei Pflicht zur Ausweitung auf Auslandsbeteiligungen, SWI 2015, 334 (334 ff); *Wurm*, Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Gruppenmitglieder unionsrechtswidrig, SWK 2015, 1367 (1367 ff).

<sup>63</sup> EuGH 16. 4. 2015, C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:2015:230.

<sup>64</sup> Diese Übertragbarkeit aufgrund unterschiedlicher Zielsetzungen der nationalen Normen ablehnend, zuletzt *Kühbacher*, Der Inlandsbezug bei der Übertragung stiller Reserven aus Sicht des Unionsrechts, ÖStZ 2015/799, 633 (633 ff).

<sup>65</sup> ZB UFS 30. 3. 2010, RV/1386-L/09; 8. 4. 2013, RV/1427-L/10.

<sup>66</sup> Rz 1073 KStR 2013; anders aber noch Rz 418 KStR 2001, wonach „beim Gruppenträger die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen“ seien.

<sup>67</sup> ZB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung? K257; *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Tz 283.

<sup>68</sup> VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0112, *ecolex* 2015, 333 (*Mechtler/Pinetz*) = GES 2015, 147 (*Kofler*) (vorgehend UFS 29. 4. 2011, RV/0744-L/10, RV/0752-L/10); siehe im Vorfeld ausführlich *Peyerl*, Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Unternehmensgruppen, ÖStZ 2013/338, 182 (182 ff), und zum Erkenntnis bereits *Laudacher*, Gruppenträger und Quellensteueranrechnung im Verlustfall, SWK 2015, 78 f; siehe auch *Beiser*, Anrechnungsmethode bei der Gruppenbesteuerung, RdW 2015/70, 66 f.

tungspraxis<sup>69</sup> – im Erkenntnis vom 26. 11. 2015<sup>70</sup> ebenfalls eine gruppenweite Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages abgelehnt, sodass auch „die von einem Gruppenmitglied geleisteten Quellensteuern nicht auf das zusammengefasste Ergebnis der gesamten Gruppe anzurechnen“ seien.<sup>71</sup> Erfreulicherweise hat der VwGH aber auch die bereits lange von der Verwaltungspraxis<sup>72</sup> und im Schrifttum<sup>73</sup> vertretene Ansicht bestätigt, dass zwar die Gruppe als solche keine abkommensrechtlich „ansässige Person“ iSd Art 1, 4 OECD-MA ist, aber Gruppengesellschaften trotz der Teilnahme an einer steuerlichen Unternehmensgruppe ihre Steuerrechtssubjektivität behalten und daher „abkommensberechtigt in Ansehung der von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen“ bleiben;

- das Erkenntnis des VwGH vom 27. 11. 2014,<sup>74</sup> wonach – im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung<sup>75</sup> und Verwaltungspraxis,<sup>76</sup> aber gegen die Kritik im Schrifttum<sup>77</sup> – ein Anrechnungsvortrag im Hinblick auf ausländische Quellensteuern weder auf Basis des Abkommensrechts<sup>78</sup> noch des Unionsrechts<sup>79</sup>

geboten ist.<sup>80</sup> Der VwGH weist überdies darauf hin, dass angesichts eines Ablehnungsbeschlusses des VfGH im Streitfall<sup>81</sup> auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Nichtgewährung eines Anrechnungsvortrages bestünden. Letztlich sei es Sache des Gesetzgebers, einen Anrechnungsvortrag vorzusehen;

- die beiden Erkenntnisse des VwGH vom 25. 2. 2015<sup>82</sup> und vom 25. 3. 2015,<sup>83</sup> wonach für Zurechnung von Kapitaleinkünften darauf abzustellen ist, wem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt; bei liechtensteinischen Stiftungen hat daher insb bei Vorliegen eines schriftlichen, weisungsmöglichkeitseröffnenden Mandatsvertrages die Einkünftezurechnung an den Weisungsberechtigten zu erfolgen, ungeachtet dessen, ob tatsächlich Weisungen erteilt werden;
- das neue, seit 1. 1. 2015 anwendbare „Doppelbesteuerungsabkommen“ mit Taiwan, das als – auf dem DBG<sup>84</sup> beruhende – Verordnung<sup>85</sup> gestaltet ist und mit wenigen Abweichungen im Wesentlichen der österreichischen Abkommenspraxis folgt;<sup>86</sup>
- die Verordnung<sup>87</sup> zur Umsetzung des automatischen Informationsaustausches ab 1. 1. 2015<sup>88</sup> für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Aufsichtsratsvergütungen, Ruhegehälter und Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen;<sup>89</sup>

69 Rz 1073 KStR 2013.

70 VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0055 (vorgehend UFS 21. 3. 2011, RV/2373-W/08, GES 2011, 298 [Haslehner]).

71 VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0055, uHa Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 24a Tz 10.

72 Siehe Rz 1073 KStR 2013; ebenso EAS 2415 = SWI 2004, 165; EAS 2929 = SWI 2008, 144; diese Sichtweise über die isolierte Betrachtung der Abkommensberechtigung von Organ- bzw Gruppengesellschaften ist mit Deutschland (AÖF 1999/62) und mit der Schweiz (AÖF 2000/34) international abgestimmt.

73 Siehe nur die Nachweise bei *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 9 Rz 162.

74 VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002, GES 2015, 95 (Kofler) (vorgehend UFS 18. 2. 2011, RV/0686-L/10).

75 ZB VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696; 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219 = *ecolex* 2005, 166 (P. Weninger) = *GeS* 2005, 168 (Obermair/P. Weninger) = SWI 2005, 302 (R. Weninger); UFS 5. 1. 2007, RV/0121-K/04; 16. 5. 2012, RV/1213-W/08; BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012.

76 ZB EAS 1150 = SWI 1997, 532; EAS 2021 = SWI 2002, 206; EAS 2036 = SWI 2002, 320; EAS 2591 = SWI 2005, 253.

77 Siehe etwa *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff; *ders*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 255 ff; weiters auch *Nowotny*, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388 (390 ff); *Schuch*, VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469 (469 ff).

78 Offen in Art 23 Tz 65 f OECD-MK.

79 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Rz 166–172; siehe auch UFS Klagenfurt 5. 1. 2007, RV/0121-K/04; UFS 27. 2. 2012, RV/0226-L/12 (das Beschwerdeverfahren zu Zl 2012/15/0080 wurde vom VwGH aus formalen Gründen mit Beschluss vom 20. 3. 2014 eingestellt); 16. 5. 2012, RV/1213-W/08; BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012 (die Revision wurde vom VwGH am 29. 4. 2015 zu Ro 2014/13/0027 im Lichte des Erkenntnisses VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002, zurückgewiesen); offen gelassen in VwGH 28. 2. 2007, 2003/13/0064, ÖStZB 2007/410, 541; aA noch zB *Petriz*, Gebiets Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007/331, 311 (315); *Marschner*, EuGH in *Columbus* und Sammelverfahren *CFC and Dividend* sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (263); vgl in diese Richtung auch *Loukota*, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (169). Zusammenfassend zur Diskussion im Schrifttum zB *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 10 Tz 318.

80 Zur Nichtgewährung einer Entlastung nach § 48 BAO siehe EAS 3113 = SWI 2010, 98; dazu *Loukota*, Verlustvortrag und Anrechnungsvortrag, in *BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 243 (243 ff); *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, SWI 2010, 152 (152 ff); *Novacek*, Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern endgültig aus? FJ 2010, 296 (296 ff).

81 Die entsprechende VfGH-Beschwerde zu B 442/11 wurde mit Beschluss vom 29. 11. 2011 abgelehnt.

82 VwGH 25. 2. 2015, 2011/13/0003, ÖStZB 2015/68, 175; dazu zB *Fraberger/Petriz*, VwGH entscheidet erstmals zu liechtensteinischen Stiftungen, SWK 2015, 589 (589 f); *Wiesner*, Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften an den Stifter, RWZ 2015/30, 108 (108 ff).

83 VwGH 25. 3. 2015, 2012/13/0033, ÖStZB 2015/95, 240; dazu zB *Petriz*, VwGH bestätigt Intransparenz einer liechtensteinischen Stiftung – Höchstgericht anerkennt Abschirmwirkung, SWK 2015, 684 (684 f); *Wiesner*, Noch einmal: Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften an den Stifter, RWZ 2015/36, 136 (136 ff).

84 DoppelbesteuerungsG, BGBl I 2010/69.

85 Verordnung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Gebiet, das dem vom Finanzministerium, Taipeh, angewendeten Steuerrecht unterliegt, BGBl II 2014/385, auf Basis des Abkommens zwischen dem Österreich-Büro in Taipeh (Wirtschaftskammer Österreich) und dem Taipeh Wirtschafts- und Kulturbüro in Österreich.

86 Besonderheiten bestehen zB im Hinblick auf Dienstleistungsbetriebsstätten (Art 5 Abs 3 lit b), die Nichtanwendung des „vollen“ AOA (zB Art 7 Abs 3), das Fehlen einer Immobiliengesellschaftsklausel in Art 13 und die generelle Antimissbrauchsklausel (Art 25).

87 Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Durchführung des automatischen Informationsaustausches, BGBl II 2014/380. Die Verordnung basiert auf § 7 Abs 3 EU-AHG idF BGBl I 2012/112, der seinerseits auf der geänderten AmtshilfeRL (2011/16/EU) beruht.

88 Anwendbar ab 1. 1. 2015 und bezogen auf Informationen, die Besteuerungszeiträume ab dem 1. 1. 2014 betreffen.

89 Im Vergleich zur AmtshilfeRL daher (zulässigerweise) nicht erfasst durch § 7 Abs 3 EU-AHG iVm der Verordnung BGBl II 2014/380 sind daher Lebensversicherungsprodukte und Eigentum an unbeweglichem Vermögen.

- die BMF-Informationen zur Erweiterung der Liste jener Staaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe im Bereich der Steuern vom Einkommen besteht,<sup>90</sup> aufgrund des Wirksamwerdens des Multilateralen Amtshilfeabkommens (OECD-AHA)<sup>91</sup> und des Abkommens mit Taiwan ab 1. 1. 2015, sodass nunmehr zB auch Argentinien, Indien, Island, Taiwan etc erfasst sind;
- die BMF-Information vom 31. 12. 2014 zu Rulinganträgen nach § 118 BAO bei internationalen Bezügen,<sup>92</sup> durch die ein einheitliches Prüfungsschema geschaffen werden soll, da Rulinganträge vielfach implizit auch Fragen der unilateralen Anerkennung einer Konstruktion (zB hybride Finanzierungen, Nutzung des DBA-Netzwerks) sowie der Funktionsanalyse (zB Verlagerung von Tätigkeiten oder Rechten) enthalten, sowie
- die BMF-Information vom 31. 3. 2015,<sup>93</sup> in der die verschiedenen Arten der Verständigungs- und Schiedsverfahren darge-

stellt und erläutert werden und ua die Einleitung über Antrag oder von Amts wegen, die Mitwirkung des Abkommensberechtigten, die Durchführung und Umsetzung des Verfahrens, das Verhältnis zwischen Schiedsverfahren und Rechtsmittelverfahren angesprochen werden.



#### Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. **Georg Kofler**, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz. Er ist Leiter der Arbeitsgruppe „Unionsrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Mitglied des D-A-CH-Steuerausschusses sowie Leiter der ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE).

✉ [georg.kofler@jku.at](mailto:georg.kofler@jku.at)

🌐 [lesen.lexisnexus.at/autor/Kofler/Georg](http://lesen.lexisnexus.at/autor/Kofler/Georg)

Foto: Ulli Engleder



#### 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 Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie des D-A-CH-Steuerausschusses.

✉ [frosenberger@kpmg.at](mailto:frosenberger@kpmg.at)

🌐 [lesen.lexisnexus.at/autor/Rosenberger/Florian](http://lesen.lexisnexus.at/autor/Rosenberger/Florian)

Foto: KPMG

## LexisNexis® Online SteuerPraxis

Der direkte Weg zur Info im Steuerrecht.

Jetzt testen unter:

[steuerpraxis.lexisnexus.at](http://steuerpraxis.lexisnexus.at)



LexisNexis®

