

Nicht zu beantworten brauchte der VwGH folgende nun im Raum stehende, spannende Frage: Hätte es eine Möglichkeit gegeben, für das Ultraschallgerät IZP geltend zu machen? Welche Folgen hat es, wenn sich ein Steuerpflichtiger mit betrieblichen Einkünften (wohl aus betrieblichen Gründen) an einer vermögensverwaltenden KG oder OG beteiligt? Wird das im Eigentum der vermögensverwaltenden KG oder OG befindliche Wirtschaftsgut aus wirtschaftlicher Sicht anteilig dem Gesell-

schafter zugeordnet (§ 24 Abs 1 lit e BAO) und anteilig dessen Betriebvermögen? Diese Problematik ist durchaus strittig (vgl etwa Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, B.11.1.4). Nur wenn eine Miteigentumsquote am Ultraschallgerät der vermögensverwaltenden Personengesellschaft dem Betriebsvermögen des Röntgenfacharztes zugerechnet werden kann, wäre es ihm seinerzeit möglich gewesen, im Zusammenhang mit seiner ESt-Erklärung 2002 IZP für den Geräteanteil geltend zu machen.

■ RdW 2012/658, 615

Dr. Stefan Bendlinger/Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz/Johannes Kepler Universität Linz

RuSt 2012

16. Jahresforum für Recht und Steuern

RuSt 2012: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

Auf der „RuSt 2012“, dem 16. Jahresforum für Recht und Steuern, findet wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops werden – unter anderem – folgende Themenschwerpunkte gesetzt: Die Beschränkung der Hereinnahme von Auslandsverlusten durch das 1. StabG 2012, die geplante Neuregelung von „Cash-Box“-Verschmelzungen durch das AbgÄG 2012 sowie besondere Highlights zu abkommensrechtlichen Entwicklungen; dazu gehören der Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes durch die OECD und die Quellensteuererstattung bei Arbeitskräftegestellung. Darüber hinaus werden eine Vielzahl aktueller Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Außensteuerrecht und zum DBA-Recht präsentiert.

1. Internationale Aspekte des 1. StabG 2012 und des AbgÄG 2012

1.1. Beschränkung der Hereinnahme von Auslandsverlusten durch das 1. StabG 2012

a. Problemstellung und Regelungshintergrund

Das 1. StabG 2012¹⁾ brachte im Bereich des Außensteuerrechts – neben einer Ausdehnung der neuen Immobilienbesteuerung auf beschränkt Steuerpflichtige²⁾ – einen Paradigmenwechsel für die *Hereinnahme von Verlusten* ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten (§ 2 Abs 8 Z 3 EStG³⁾) und von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG). Der allgemeinen Systematik des Außensteuerrechts entsprechend waren die „hereinzunehmenden“ Verluste – bis zum 1. StabG 2012 – ausschließlich nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und in dieser Höhe auch im Inland verwertbar.⁴⁾ Kommt es nachfolgend zu einer Verlustberücksichtigung im Ausland, kommt es umgekehrt zu einer Nachversteuerung im Inland. Diese generelle Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung mit Nachversteuerung ist zwar – wie sich

mittlerweile gezeigt hat⁵⁾ – unionsrechtlich nicht zwingend erforderlich, standortpolitisch aber jedenfalls positiv zu beurteilen.⁶⁾

Erheblicher Handlungsbedarf bestand jedoch bei der *Nachversteuerung*, sowohl bei Betriebsstätten als auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Denn der hereinzunehmende Verlust wurde – wie bereits erwähnt – bis zum 1. StabG 2012 nach *österreichischem Steuerrecht ermittelt*,⁷⁾ und zwar ungeachtet dessen, ob nach ausländischem Steuerrecht überhaupt ein Verlust vorliegt bzw. in welcher Höhe ein solcher Verlust vorliegt. Demgegenüber ist die *Nachversteuerung zweifach gedeckelt*: So erfolgt die Nachversteuerung von im Inland verwerteten ausländischen Betriebsstättenverlusten nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG dadurch, dass sie „ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte“ erhöhen, „in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten“. Diese Bestimmung wird von der hA⁸⁾ und der Verwaltungspraxis⁹⁾ – im Anschluss an die Gesetzesmaterialien¹⁰⁾ – so verstanden, dass die Nachversteuerung mit dem hereingenommenen, nach österreichischem Recht ermittelten Verlust einerseits und dem nach ausländischem Recht im Ausland verwerteten Verlust andererseits gedeckelt ist.¹¹⁾ Die Nachversteuerung ist damit

1) BGBl I 2012/22.
2) In Form einer Neufassung bzw Änderung der § 98 Abs 1 Z 7 und Abs 4, § 102 EStG für Veräußerungen nach dem 31. 3. 2012 (§ 124b Z 215 EStG). Für die Beurteilung der Veräußerung von Auslandsimmobilien durch unbeschränkt Steuerpflichtige im Rahmen des neuen Immobilienbesteuerungsregimes siehe bereits EAS 3292 (25. 7. 2012).
3) Zu bemerken ist allerdings, dass § 2 Abs 8 Z 3 EStG nicht nur Betriebsstättenverluste betrifft, sondern etwa auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (zB aus Vermietung und Verpachtung); siehe zB Rz 192 EStR 2000.
4) Rz 191 f EStR 2000; dazu auch Hohenwarter, Verlustverwertung (2010) 361 f.

5) Siehe zur Dogmatik der „finalen Verluste“ zB EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, Marks & Spencer, und EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, Lidl Belgium.
6) Staringer, GES 2010, 31 (31 ff); Staringer, RdW 2010/404, 366 (366 ff).
7) Rz 191 f EStR 2000; dazu auch Hohenwarter, Verlustverwertung (2010) 361 f.
8) Siehe die Nachweise bei Hohenwarter, Verlustverwertung (2010) 400 m FN 1975.
9) Rz 203 EStR 2000.
10) ErlRV 451 BlgNR 22. GP 10 f.
11) Siehe Rz 203 EStR 2000.

von der Höhe der im jeweiligen Jahr im Ausland erzielten, in inländisches Steuerrecht umgerechneten Einkünfte unabhängig.¹²⁾ Somit kann es zur Verlusthereinnahme kommen, obwohl es – mangels Verlustes nach ausländischem Steuerrecht, der im Ausland nach ausländischem Steuerrecht verwertet werden könnte – niemals zu einer Nachversteuerung kommen würde. Dies führte insb dann zur (*quasi*) *permanenten, nicht nachversteuerten Verlustverwertung* im Inland, wenn entweder im Ausland nach dortigem Steuerrecht kein Verlust erzielt wurde oder wenn dieser geringer als der nach inländischem Steuerrecht ermittelte war, wobei allerdings im Bereich der Gruppenbesteuerung – anders als bei Betriebsstätten – eine vollständige Nachversteuerung (zumindest) dann erfolgt, wenn das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe (auch wirtschaftlich) ausscheidet (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG).¹³⁾

b. „Verlustdeckelung“ durch das 1. StabG 2012

Eine doppelte Deckelung der Nachversteuerung ist aber zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung gerade nicht notwendig¹⁴⁾ und auch weder unionsrechtlich¹⁵⁾ noch abkommensrechtlich geboten.¹⁶⁾ Der Gesetzgeber des 1. StabG 2012¹⁷⁾ hat sich nunmehr dieses Problems angenommen, allerding unter Umkehrung des Grundgedankens: In *Betriebsstättensituationen* sind nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG idF 1. StabG 2012 erstmals bei der Veranlagung für 2012¹⁸⁾ „[i]m Ausland nicht berücksichtigte Verluste [...] bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahrs anzusetzen“. Der Gesetzgeber hat damit nicht die Nachversteuerung sachgerecht ausgedehnt, sondern bereits die *Verlusthereinnahme neu geregelt*, indem auf die „nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste“ abgestellt wird.¹⁹⁾

Im Rahmen des 1. StabG 2012 nahm sich der Gesetzgeber auch des vergleichbaren Problems im Rahmen der *Gruppenbesteuerung* an: Wenngleich das Entstehen permanenter Verlustzurechnungsdifferenzen im Rahmen der Gruppenbesteuerung durch die Nachversteuerung beim (wirtschaftlichen) Ausscheiden unterbunden ist (§ 9 Abs 6 Z 6 Satz 3 und 4 KStG), konnte es bisher auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung aufgrund der doppelten Deckelung der Verlustnachversteuerung²⁰⁾ zu erheblichen, quasi-permanenten Differenzen kommen. Der Gesetzgeber des 1. StabG 2012 hat auch hier den Weg beschritten, bereits die *Verlusthereinnahme an das ausländische Steuerrecht* zu knüpfen, indem – ab der Veranlagung 2012²¹⁾ – „nur die nach § 5 Abs 1 und den übrigen Vorschriften des Einkom-

mensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen“ sind. Die Materialien begründen diesen Schritt mit denselben Argumenten, die bereits für die Neuregelung im Bereich der Betriebsstätten herangezogen wurden.²²⁾

c. Funktionsweise der Neuregelung

Die Neuregelung in § 2 Abs 8 Z 3 EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG durch das 1. StabG 2012 hat zu einer *Deckelung der Verlusthereinnahme* geführt, womit im Ergebnis aus der Sicht des Fiskus auch die bisherige Problematik der unvollständigen – und unverändert gebliebenen – Nachversteuerung behoben werden soll.²³⁾ Aus der neuen Verlustdeckelung folgt freilich der Nachteil für den Steuerpflichtigen, dass einmal ausgeschiedene Verluste nach dem Gesetzeswortlaut *nie im Inland berücksichtigt werden können*. Der Anwendungsbereich des „Verlustdeckels“ ist einerseits umso größer, je größer die Abweichungen zwischen der ausländischen und der österreichischen Gewinnermittlung sind; anderseits wirkt der Verlustdeckel umso nachteiliger, je länger es dauert, die durch den Verlustdeckel ausgeschiedenen Verluste im Ausland zu verwerten.²⁴⁾ Besonders augenscheinlich ist diese Problematik bei einem mehrjährigen Anlagenbau, bei dem im Ausland nach der „Percentage-of-Completion-Methode“ realisiert wird, aus dem Bauprojekt jedoch insgesamt ein Verlust resultiert.²⁵⁾ Sollte sich diesfalls aber nachträglich herausstellen, dass ein solcher Verlust „endgültig“ ist, geht auch das verwaltungsnahe Schrifttum davon aus, dass die Verluste im Zeitpunkt ihrer „Endgültigkeit“ aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen seien.²⁶⁾ Im Hinblick auf die Nachversteuerung wirft die Verlusthereinnahmedeckelung auch Licht auf die bisher kaum beachtete Frage, wann eine Nachversteuerung im Falle einer *über mehrere Perioden verteilten Verlustverwertung im Ausland* zu erfolgen hat. Im verwaltungsnahe Schrifttum wird dazu die Ansicht vertreten, dass es zu einer vorrangigen Nachversteuerung der in Österreich berücksichtigten Verluste kommen soll.²⁷⁾

d. Kritik²⁸⁾

Mit dem 1. StabG 2012 hat der Gesetzgeber (vermeintliche) Praktikabilitätsüberlegungen vor systematische Ästhetik und

- 12) Kritisch zur Annahme, dass sich der Höhe nach eine „Deckelung“ der Nachversteuerung mit dem nach ausländischem Steuerrecht verwerteten Verlust ergebe, *Pözl in Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 385 (396); *Schuh*, ÖStZ 2006/672, 314 (316); *Hohenwarter*, Verlustverwertung (2009) 401 ff und 475 f; *Laudacher* in *Jakom* (2012) § 2 Rz 209 ff; *Urtz* in *Achazt/Kirchmayer* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 349.
- 13) Siehe Rz 434 ff KStR 2001.
- 14) *Hohenwarter*, Verlustverwertung (2010) 401 f.
- 15) *Hohenwarter*, Verlustverwertung (2010) 409 f.
- 16) Zur Kritik an der bisherigen Nachversteuerung siehe zB *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 396 ff (zu § 2 Abs 8 EStG) und 474 ff (zu § 9 Abs 6 Z 6 KStG).
- 17) BGBI I 2012/22. Siehe zur Neuregelung bereits *Schlager*, RWZ 2012/21, 66 (69); *Plott in Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88); *Mayr*, RdW 2012/323, 308 (308 ff); *Stürzlinger*, taxlex 2012, 188 (188 ff); *Plott/Rosenberger*, SWK 2012, 299 (299 ff); ausführlich *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 350 (350 ff).
- 18) § 124b Z 210 EStG.
- 19) Siehe zur Begründung mit der unvollständigen Nachversteuerung die ErlRV 1680 BlgNR 24, GP 7.
- 20) *Hohenwarter*, Verlustverwertung (2010) 475 f.
- 21) § 26c Z 32 KStG.

22) ErlRV 1680 BlgNR 24, GP 21.

23) Erhebliche Umrechnungsdifferenzen traten in der Praxis offenbar auch im mehrjährigen „Anlagenbau“ auf, wenn im Ausland die sog. „Percentage-of-Completion-Methode“, also eine Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad, angewendet wird. Siehe dazu das Zahlenbeispiel bei *Plott in Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88).

24) *Mayr*, RdW 2012/323, 308 (309).

25) Siehe die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Ministerialentwurf des Stabilitätsgesetzes 2012, 27/SN-354/ME, sowie *Plott in Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88), mit dem Beispiel, dass sich bei Anwendung der „Percentage-of-Completion“-Methode aufgrund der Aktivierung von Gewinnen (entsprechend der kalkulierten Gewinnmarge) zu Beginn nach ausländischem Recht keine Verluste ergeben, sodass solche nach der neuen Deckelung in Österreich nicht berücksichtigt werden können. Ergibt sich aufgrund von Kostenänderungen später tatsächlich ein Gesamtverlust, wird dieser in Österreich ebenfalls nicht mehr berücksichtigt.

26) So jedenfalls der Vorschlag von *Mayr*, RdW 2012/323, 308 (309). Siehe auch die diesbezügliche Forderung bei *Stürzlinger*, taxlex 2012, 188 (189).

27) Siehe *Mayr*, RdW 2012/323, 308 (310), und *Mayr*, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

28) Zur Kritik an der Neuregelung und für einen Alternativvorschlag siehe ausführlich *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 350 (350 ff).

dogmatische Folgerichtigkeit gestellt.²⁹⁾ Neben den unionsrechtlichen Bedenken ist aus *rechtspolitischer Sicht* jedenfalls zu bedauern, dass es der Gesetzgeber verabsäumt hat, bei der Frage der Neuregelung eine – wohl systematisch „richtige“ – Nachschärfung der Nachversteuerung dahin gehend zu erwägen, sowohl die Verlusthereinnahme als auch die Nachversteuerung ausschließlich nach *österreichischem Steuerrecht* anzuordnen. Dies ist im Schrifttum bereits von *Hohenwarter*,³⁰⁾ *Plott*³¹⁾ und *Haslehner/Kofler*³²⁾ angedacht worden. Demnach wären die hereinzunehmenden Verluste nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und es käme zu einer Nachversteuerung, wenn – nach inländischem Steuerrecht ermittelte – Gewinne im Ausland erzielt werden. Eine solche Form der Verlustberücksichtigung findet auch im – alten – § 2a Abs 3 dEStG ein historisches Vorbild: Nach der – durch das StEntlG³³⁾ grundsätzlich mit erstmaliger Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehobenen³⁴⁾ – Bestimmung des § 2a Abs 3 dEStG konnte ein abkommensrechtlich befreiter, gewerblicher Betriebsstättenverlust in Deutschland auf Antrag zunächst steuerlich berücksichtigt werden, es kam aber im Gewinnfall zu einer Nachversteuerung (Hinzurechnung), wenn im Betriebsstättenstaat ein Verlustvortrag im Allgemeinen möglich war. Sowohl die Verlusthereinnahme als auch die Nachversteuerung richteten sich nach deutschem Steuerrecht.³⁵⁾ Diese Vorgehensweise wurde vom EuGH in der *Rs Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* auch als unionsrechtskonform beurteilt.³⁶⁾

Ein ausschließliches Abstellen auf österreichisches Steuerrecht wäre daher systematisch korrekt und sowohl aus *abkommens- als auch aus unionsrechtlicher Sicht unbedenklich*.³⁷⁾ In der Tat wird nur durch das ausschließliche Abstellen auf inländisches Steuerrecht das eigentliche Problem der Auslandsverlustverwertung, das in den Bruchstellen zwischen den österreichischen und ausländischen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften besteht, sachgerecht „angepackt“.³⁸⁾ Diese Lösung würde daher die „Problematik der Vermischung unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen mit einem Schlag beheben“³⁹⁾ und wäre auch „methodisch „sauber““.⁴⁰⁾ Sie würde nicht nur die *Lücken in der bisherigen Nachversteuerung* vermeiden, sondern auch „unfairen Praktiken“ von ausländischen Staaten entgegenwirken, die etwa den Verlustvortrag zugunsten eines niedrigeren Steuersatzes einschränken oder abschaffen könnten.⁴¹⁾ Weitere Vorteile dieser Lösung wären die „Vermeidung des Doppelverlustverwertungseffekts und die Sicherstellung der Nutzung von

29) Dies zugestehend *Schlager*, RWZ 2012/21, 66 (69): „Diese Lösung stellt Praktikabilitätsüberlegungen vor systematische Ästhetik; angesichts der stets aktuellen Forderung nach praxistauglichen, einfachen Regelungen ist dies mE gerechtfertigt.“

30) *Hohenwarter*, Verlustverwertung (2009) 435 ff.

31) *Plott in Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89).

32) *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 350 (350 ff).

33) DBGBI I 1999, 402, BStBl I 1999, 304.

34) Siehe § 52 Abs 2 dEStG 1997 iDf StBereinG, BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13.

35) Siehe zB *Heinicke in Schmidt*, EStG¹⁵ (1996) § 2a Rz 73 und Rz 76 ff.

36) EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*; siehe vorgehend auch BFH 29. 11. 2006, I R 45, BFHE 216, 149, BStBl 2007 II 398.

37) Ausführlich *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 350 (350 ff).

38) Für eine detaillierte Begründung, eine Diskussion der unionsrechtlichen Vorgaben im Hinblick auf das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds bzw die Aufgabe, Veräußerung oder „Inkorporation“ einer Betriebsstätte und konkrete Formulierungsvorschläge für den Gesetzgeber siehe *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 350 (350 ff).

39) *Hohenwarter*, Verlustverwertung (2009) 436.

40) Dies zugestehend auch *Mayr*, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

41) Dazu *Mayr*, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

finalen Gesamtverlusten“.⁴²⁾ Auch aus *Praktikabilitätsgesichtspunkten* begegnet sie wohl keinen wesentlichen Bedenken: Hält man nämlich die bisher von der Verwaltungspraxis akzeptierte Vereinfachung der „Gewinnermittlung“ für Zwecke der Verlusthereinnahme für sinnvoll,⁴³⁾ spricht wohl ebenfalls nichts dagegen, eine derart vereinfachte „Umrechnung“ auch zur Ermittlung der Nachversteuerung zuzulassen.

1.2. Geplante Neuregelung von „Cash-Box“-Verschmelzungen durch das AbgÄG 2012

a. Problemstellung und Regelungshintergrund

Nach allgemeinem Umgründungssteuerrecht kommt es bei einer Import-Verschmelzung iH der Differenz zwischen der wegfallenden Beteiligung an der ausländischen Körperschaft und dem übernommenen Vermögen (in dem auch thesaurierte Gewinne enthalten sein können) zu einem nach § 3 Abs 2 UmgrStG steuerneutralen Buchgewinn oder Buchverlust. Gegen diese Steuerneutralität richtet sich der mit dem *AbgÄG 2010*⁴⁴⁾ eingefügte § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG.⁴⁵⁾ Diese Bestimmung soll eine *Umgehung des Wechsels von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode* für Gewinnausschüttungen nach § 10 Abs 4 bzw 5 KStG verhindern,⁴⁶⁾ indem für den Fall, dass die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag § 10 Abs 4 oder Abs 5 KStG unterliegen und damit steuerpflichtig sind (unter Anrechnung der Auslandssteuer),⁴⁷⁾ ein spezifisch definierter Betrag mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet gilt (*Ausschüttungsfiktion*).

Das Konzept des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG hat freilich *zwei gravierende Schwächen*: Erstens erfasst die Bestimmung nach ihrem Wortlaut nur den Fall, dass die übernehmende Körperschaft „an der übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt“ ist, also *nur die Upstream-Import-Verschmelzung*. Damit sind andere vergleichbare Gestaltungen, etwa in Form der Sidestream-Import-Verschmelzung, nicht erfasst.⁴⁸⁾ Zweitens ermittelt sich der als ausgeschüttet fingierte Betrag nach § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG als Unterschiedsbetrag zwischen dem Reinvermögen, das sich aus der der Verschmelzung zugrunde liegenden Bilanz der übertragenden Körperschaft ergibt, und dem „eingezahlten Nennkapital“. Damit bleiben aber *Kapitalrücklagen unberücksichtigt*, wobei nicht einmal die Nachweismöglichkeit besteht, dass die ausländischen Kapitalrücklagen tatsächlich aus Einlagen stammen.⁴⁹⁾ Darin besteht freilich nicht nur eine systematisch unverständliche Abweichung von § 4

42) Siehe *Plott in Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89), der aber auch auf den „steuerplanerischen Nachteil“ dieser Lösung hinweist, „dass auch bei Abreifen der Verlustvorträge im Quellenstaat z. B. aufgrund kurzer Verlustvortragszeiten eine Nachversteuerung in Österreich eintreten würde“.

43) Siehe Rz 425 f KStR 2001 und ähnlich Rz 191 EStR 2000.

44) BGBl I 2010/34.

45) Dazu und zur Kritik ausführlich *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 71 ff mwN.

46) ErlRV 662 BlgNR 24. GP 11; *Mayr*, RdW 2010/331, 313 (313 f); *Wiesner*, RWZ 2010/41, 165 (166); *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2010/682, 669 (669 f); *Lehner*, SWI 2010, 429 (429 f).

47) Dazu mwN *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 75 f.

48) *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 90i (unter Hinweis auf mögliche Missbrauchsfälle iSD § 22 BAO); *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 72.

49) *Mayr*, RdW 2010/331, 313 (313); kritisch *Wiesner*, RWZ 2010/41, 165 (166); *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2010/682, 669 (669 f), und in verfassungskonformer Interpretation aA *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 90j. Zum Ausschluss der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln siehe Rz 160e UmgrStR; *Mayr*, RdW 2010/331, 313 (313); aA *Lehner*, SWI 2010, 429 (439 m FN 93).

Abs 12 EStG und § 9 Abs 6 UmgrStG, sondern auch von der erklärten Zielsetzung des Gesetzgebers,⁵⁰⁾ die Steuerneutralität der Repatriierung lediglich der „gespeicherten Gewinne“ vermeiden zu wollen.⁵¹⁾

b. Geplante Neuregelung durch das AbgÄG 2012

Der *Ministerialentwurf des AbgÄG 2012* greift diese Problem-bereiche auf.⁵²⁾ § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG soll für Verschmelzungen, die nach dem 31. Oktober 2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet werden,⁵³⁾ folgenden Wortlaut erhalten:

„Ist die übernehmende Körperschaft oder ein konzernzugehöriges Unternehmen der übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag an der übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt und würden die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft oder dem konzernzugehörigen Unternehmen am Verschmelzungstichtag § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 unterliegen, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Reinvermögen, das sich aus der der Verschmelzung zugrundeliegenden Bilanz der übertragenden Körperschaft ergibt, und dem eingezahlten Nennkapital mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet. Kapitalrücklagen dürfen vom Unterschiedsbetrag nur abgezogen werden, wenn nachgewiesen wird, dass sie nicht aus Gesellschaftsmitteln stammen.“

Die offenkundige Zielsetzung der Neuregelung ist die *Ausdehnung der Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen*, wobei das BMF vor allem „Verschmelzungen auf Schwesterngesellschaften“ im Fokus hatte.⁵⁴⁾ Dementsprechend führen auch die Materialien Folgendes aus:

„Um weitere Gestaltungsmodelle zu verhindern, soll nun auch die Verschmelzung von Konzerngesellschaften in die Ausschüttungsfiktion einbezogen werden, sodass die Ausschüttungsfiktion nicht durch eine Verschmelzung auf eine inländische Schwesterngesellschaft (statt auf die Muttergesellschaft) umgangen werden kann.“⁵⁵⁾

Damit offenbart sich aber auch die Problematik der offenen Reichweite der Ausschüttungsfiktion, da – wie auch bei anderen Bestimmungen des Unternehmenssteuerrechts⁵⁶⁾ – keine Definition des „konzernzugehörigen Unternehmens“ vorgesehen ist. Vieles spricht für ein Verständnis im Sinne des *Konzernbegriffs des § 15 AktG*.⁵⁷⁾ Aufgrund des Fokus in den Erläuterungen auf „Schwesternverschmelzungen“ wäre es aber auch denkbar, die Bestimmung einschränkend auf jene Fälle auszulegen, in denen aufgrund § 224 AktG eine Kapitalerhöhung entweder unterbleiben muss oder kann.⁵⁸⁾

50) Dazu ErlRV 662 BlgNR 24. GP 11.

51) *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 74.

52) 389/ME 24. GP; dazu bereits *Schlager*, RWZ 2012/56, 193 (193 f); *Zeitlinger*, taxlex 2012, 299 (301); siehe auch die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME, 7.

53) Siehe 3. Teil Z 20 UmgrStG in der Fassung des Ministerialentwurfs des AbgÄG 2012, 389/ME 24. GP.

54) So deutlich die Erläuterungen zu 389/ME 24. GP 2: „Die Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen soll auf Verschmelzungen auf Schwesterngesellschaften erweitert werden.“

55) Erläuterungen zu 389/ME 24. GP 25.

56) Etwa in § 9 Abs 7 KStG (Firmenwertabschreibung in der Gruppe) oder in § 11 Abs 1 Z 4 KStG (Ausschluss vom Zinsenabzug bei fremdfinanziertem Beteiligungserwerb).

57) So zu § 9 Abs 7 KStG zB *Urtz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 421 f, und zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG zB *Kallina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG 1988 (17. Lfg, Juni 2011) § 11 Rz 17/6, jeweils mwN.

58) So die Überlegung in der Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME, 7.

Neben der Ausweitung der Ausschüttungsfiktion greift der Ministerialentwurf zum AbgÄG 2012 im letzten Satz des vorgeschlagenen § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG aber auch die *Kritik an der Nichtberücksichtigung von Kapitalrücklagen* auf. Die Materialien machen das deutlich:

„Weiters soll sichergestellt werden, dass aus der Außenfinanzierung stammende Eigenkapitalbestandteile (Kapitalrücklagen) nicht von der Ausschüttungsfiktion umfasst sind; in Hinblick auf mögliche Abgrenzungsprobleme der Eigenkapitalbestandteile bei Gesellschaften aus Niedrigsteuerländern soll eine Berücksichtigung von Kapitalrücklagen nur möglich sein, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass sie aus der Außenfinanzierung stammen.“⁵⁹⁾

Diese Neufassung ist jedenfalls zu begrüßen, mindert sie doch den bisher virulenten Widerspruch zur Einlagenrückzahlungsbestimmung des § 4 Abs 12 EStG.⁶⁰⁾ Allerdings möchte das BMF für den *Nachweis der Außenfinanzierung* offenbar einen strengen Prüfmaßstab anlegen.⁶¹⁾ Zudem wäre es – worauf die Kammer der Wirtschaftstreuhänder bereits hingewiesen hat – sachgerecht, nicht nur Kapitalrücklagen zu berücksichtigen, sondern allgemein *sämtliche Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG*.⁶²⁾

2. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Internationalen Steuerrecht

Die bei der RuSt andiskutierten Fälle aus der *Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis* spannen wiederum einen weiten Bogen. Zu den Highlights gehören die Entscheidungen und BMF-Erlädigungen

- zur Verfassungskonformität des Ausschlusses des Zinsenabzugs bei Konzernerwerben nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG;⁶³⁾
- zur verfassungskonformen Einschränkung des durch das AbgÄG 1996 indirekt geschaffenen Zinsenabzugsverbots für Beteiligungsanschaffungen;⁶⁴⁾
- zum Missbrauch bei Zwischenschaltung einer karibischen Basisgesellschaft durch eine Privatstiftung;⁶⁵⁾
- zur beschränkten Steuerpflicht der inländischen Betriebsstätteneinkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds;⁶⁶⁾
- zur Möglichkeit der konkludenten Option zur Steuerwirksamkeit für internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 3 KStG;⁶⁷⁾

59) Erläuterungen zu 389/ME 24. GP 25.

60) Dazu *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 74. Zur Vermeidung der negativen Konsequenzen aus planerischer Sicht war im Schrifttum daher vorgeschlagen worden, vor einer unter § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG fallenden Import-Verschmelzung eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung auf Basis des § 4 Abs 12 EStG durchzuführen; siehe *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2010/682, 669 (669 f); *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 90; *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 74.

61) So *Schlager*, RWZ 2012/56, 193 (194).

62) Siehe dazu und zur Nachweismöglichkeit über ein für die ausländische Gesellschaft geführtes Evidenzkonto die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME, 7.

63) VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, GES 2012, 241 m Anm *Lehner* (vorgehend UFS 27. 7. 2011, RV/1637-W/11); siehe dazu *Lachmayer*, SWK 2012, 697 (697 ff); zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den „unecht“ rückwirkenden Konzernaufluss zB *Plotz*, ÖStZ 2011, 18 (18 ff); *Lehner*, GES 2011, 121 (121 ff); *Lehner*, taxlex 2011, 358 (358 ff); *Wolf/Kauba*, SWK 2011, S 704 (S 704 ff); *Marchgraber*, SWK 2011, S 608 (S 608 ff); *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 163 ff.

64) VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, GES 2012 [in Druck] m Anm *Kofler* (vorgehend UFS 4. 5. 2011, RV/0051-S/04).

65) VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220, GES 2012 [in Druck] m Anm *Marschner*.

66) UFS 19. 4. 2012, RV/1643-W/11 (VwGH-Beschwerde zu 2012/13/0060).

67) UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10, GES 2012, 249, m Anm *Kofler*; strenger jedoch UFS 21. 12. 2011, RV/0518-L/11 (dagegen Beschwerde beim VfG zu B 160/12).

- zur national-, abkommens- und unionsrechtlichen Zulässigkeit des mangelnden Anrechnungsvortrags;⁶⁸⁾
- zur Einbeziehbarkeit von Gruppenmitgliedern in „Sandwichstrukturen“;⁶⁹⁾
- zur DBA-Entlastung bei laufender Geschäftsverbindung;⁷⁰⁾
- zu den abkommensrechtlichen Fragestellungen bei Personalentsendung und Arbeitskräftegestellung;⁷¹⁾
- zu – nach deutschem Recht – gewerblich geprägten Personengesellschaften.⁷²⁾

Besonders herausgegriffen werden soll an dieser Stelle lediglich das Erkenntnis des VwGH zum *Missbrauch bei Zwischenschaltung einer karibischen Basisgesellschaft* durch eine Privatstiftung. Dieser Entscheidung⁷³⁾ lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die in Österreich ansässige Privatstiftung L PS veräußerte im Jahr 2001 eine Beteiligung und bildete in Höhe des Veräußerungserlöses (10 Mio €) einen steuerfreien Betrag gem § 13 Abs 4 KStG idF BBG I 2000/142. Im Jahr 2002 wurde von der L PS die A Ltd mit Sitz auf den karibischen Cayman Islands gegründet, die mit einem geringen Nominalkapital (100.000 US\$), jedoch einem Agio in Höhe der Differenz zwischen dem zu veranlagenden Veräußerungserlös und dem Nominalkapital, also fast 10 Mio € ausgestattet wurde. Das Agio wurde im Namen der A Ltd bzw einer zu diesem Zweck als Tochter der A Ltd gegründeten Investmentfondsgesellschaft (AC Ltc) unter der Verantwortung der U Bank in der Schweiz veranlagt. Der im Jahr 2001 gebildete steuerfreie Betrag wurde im Jahr 2002 von der L PS auf die Beteiligung an der A Ltd übertragen. Während die Betriebsprüfung die Beteiligung der L PS an der A Ltd sehr wohl anerkannte, das Agio samt der Kapitalerträge jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der L PS als Geldforderung zuordnete, ließ der UFS die Übertragung der stillen Reserven zu, ordnete jedoch die Kapitalerträge der L PS zu. Denn die Zurechnung des Agio zur A Ltd sei eine Frage, die unabhängig von der Frage der Zurechnung der aus dem Kapital erzielten laufenden Erträge zu beurteilen sei.⁷⁴⁾

Der VwGH sah in der Zwischenschaltung der Basisgesellschaft auf den Cayman Islands unter Verweis auf seine stRsp einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Liegt Rechtsmissbrauch iSd § 22 BAO vor, dann sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die zu unterstellende angemessene Gestaltung sei nach Ansicht des VwGH eine Direktveranlagung der 10 Mio € durch die österreichische Privatstiftung gewesen. Ist davon auszugehen, dass ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, und ist die angemessene Gestaltung eine Direktveranlagung der liquiden Mittel, so müsse davon ausgegangen werden, dass diese Mittel der Privatstiftung verblieben sind, die ihr *wirtschaftliches Eigentum* daran *nie aufgegeben* hat. Im Hinblick auf diese angenommene Gestaltung könne aber auch *nicht von der Anschaffung eines Anteils an einer Körperschaft* iSd § 13 Abs 4 KStG ausgegangen werden, weshalb auch kein Raum

68) UFS 27. 2. 2012, RV/0226-L/12; UFS 16. 5. 2012, RV/1213-W/08.

69) BMF 16. 5. 2012, GZBMF-010216/0021-VI/6/2012; dazu ausführlich Lehner, GES 2012, 235 (235 ff).

70) EAS 3269, SWI 2012, 155 (22. 2. 2012).

71) EAS 3271, SWI 2012, 155 (9. 3. 2012); EAS 3284, SWI 2012, 346 (15. 6. 2012); siehe dazu sogleich unten Kapitel 4.

72) EAS 3256, SWI 2012, 51 (27. 1. 2012).

73) VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220, GES 2012 [in Druck] m Anm Marschner, Bendlinger, WT 2012 [in Druck].

74) UFS 5. 11. 2009, RV/0165-K/05; dazu Fuchs, AFS 2010, 45 ff; Rief, Zfs 2010, 87.

für die Übertragung eines steuerfreien Betrages iSd § 13 Abs 4 Z 4 KStG bzw die Zurechnung der Kapitalerträge zur L Ltd besteht. Insofern musste der VwGH auch nicht auf die ebenso strittige Frage eingehen, ob es einem Fremdvergleich entspricht, dass das Aufgeld nicht hingegeben wurde, weil der Wert der Beteiligung über dem Nominale gelegen ist, sondern die Beteiligung erst durch das Agio ihre Werthaltigkeit erlangt hat.

3. Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes durch die OECD

3.1. Der OECD-Betriebsstättenbericht aus Oktober 2011

Der in Art 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) verankerte Begriff der Betriebsstätte ist im Bereich des internationalen Unternehmenssteuerrechts eine zentrale Bestimmung. Im Bestand einer Betriebsstätte manifestiert sich jene Intensität, die notwendig sein soll, um den Quellenstaat zu berechtigen, den ausländischen Unternehmer besteuern zu dürfen.⁷⁵⁾ Die durch mobile Kommunikation geschaffenen Geschäftsmodelle erlauben es jedoch, Leistungen an verschiedenen Orten der Welt zu erbringen, mit nur zeitlich begrenzter, allenfalls auch wiederkehrender Präsenz im Quellenstaat, sodass mit nur geringer Intensität geschäftlicher Bindung zum Quellenstaat eine hohe Wertschöpfung erzielt werden kann. Dennoch blieb der in Art 5 OECD-MA definierte Betriebsstättenbegriff seit 50 Jahren in seiner Ursprungsform bestehen, weshalb vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer darauf drängen, in neu abzuschließende DBA alternative Betriebsstättentatbestände aufzunehmen.⁷⁶⁾ Auch der OECD-Steuerausschuss (OECD-CFA) hat reagiert, die Anforderungen an den Bestand einer Betriebsstätte durch Änderungen des Kommentars zum OECD-MA (OECD-MK) ständig nach unten geschraubt und sich damit vom Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung immer weiter entfernt. Dies jedoch, ohne den Wortlaut des Art 5 OECD-MA zu ändern.⁷⁷⁾

Begonnen hat die Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs bzw der Anforderung an das Merkmal der notwendigen Verfügungsmacht mit dem (verunglückten) „Painter Example“, das im Zuge der Revision des Update 2003 in den OECD-MK übernommen worden ist. Demnach soll ein Anstreicher, der für einen Zeitraum von 2 Jahren an drei Tagen in der Woche die Räume eines großen Bürogebäudes ausmalt, allein durch seine Präsenz in dem Gebäude, wo er seine wesentlichen unternehmerischen Funktionen (das Ausmalen) ausübt, eine Betriebsstätte begründen.⁷⁸⁾ Wird der Anstreicher jedoch für verschiedene Auftraggeber tätig, für die er in ein- und demselben Bürogebäude arbeitet, soll das Gebäude selbst (mangels Verfügungsmacht) nicht als „feste Geschäftseinrichtung“ des Anstreichers gelten.⁷⁹⁾ Auch für einen *Unternehmensberater*, der Mitarbeiter einer Bank in einer einzigen Zweigstelle schult, soll das Bankgebäude die feste Geschäftseinrichtung sein, nicht jedoch, wenn die Mitarbeiter in verschiedenen Filialen geschult

75) BFH 21. 4. 1999, I R 99/97.

76) Solche alternative Betriebsstättentatbestände sind Dienstleistungsbetriebsstätten (Art 5 Abs 3 lit b UN-MA), Versicherungsbetriebsstätten (Art 5 Abs 6 UN-MA), Betriebsstätten durch Öl- und Gasexploration offshore oder Betriebsstätten wegen Bestandes wesentlicher Ausrüstungen („substantial equipment PE's“).

77) Bendlinger, SWI 2011, 61.

78) Rz 4.5. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

79) Rz 5.3. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

werden.⁸⁰⁾ Einer vom Objekt der Tätigkeit gesonderten Geschäftseinrichtung bedarf es demnach nicht. Das Erfordernis, unternehmerische Tätigkeit „durch eine Betriebsstätte“ auszuüben, wird im Sinne von „an einer Betriebsstätte“ interpretiert. So wird auch unterstellt, dass ein Unternehmen, das eine Straße pflastert, seine Geschäftstätigkeit „durch“ (also an) den(m) Ort ausübt, wo die Tätigkeiten stattfinden.⁸¹⁾

Im Update 2008 wurde die Betriebsstättenschwelle weiter abgesenkt, indem in den OECD-MK ein Textvorschlag aufgenommen wurde, der dem Quellenstaat die Besteuerung von Dienstleistungen auch dann ermöglichen soll, wenn der Unternehmer dort über keine feste Geschäftseinrichtung verfügt.⁸²⁾ Angesichts der vielen Unklarheiten und der zwischen den Mitgliedstaaten unterschiedlichen Auslegungen des Betriebsstättenbegriffs hat sich eine Subarbeitsgruppe der Working Party 1 des OECD-CFA in einem im Oktober 2011 veröffentlichten Bericht mit verschiedenen Zweifelsfragen rund um Art 5 OECD-MA beschäftigt.⁸³⁾ Angesichts der heftigen Reaktion von Wirtschaft und Verwaltungspraxis⁸⁴⁾ wurde der Entwurf am 7. September 2012 einem „Public Consultation Meeting“ unterzogen und war anlässlich des diesjährigen IFA-Kongresses in Boston Anfang Oktober 2012 unter dem Titel „Now you see it, now you don't: the elusive concept of permanent establishment“ Gegenstand des IFA/OECD-Seminars.

3.2. Betriebsstättenbegründung durch wiederkehrende Leistungen

Besonders kontroversiell diskutiert wird ua die Frage der Betriebsstättenbegründung durch wiederkehrende Leistungen. Der Bestand einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA setzt einen bestimmten Grad an Beständigkeit voraus, der sich in einer geografischen und in einer zeitlichen Verfestigung manifestiert, wobei Letztere ab einer 6-monatigen Dauer gegeben sein soll.⁸⁵⁾ Ausgenommen davon sind ua wiederkehrende Tätigkeiten, bei denen jede Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt wird, in Verbindung mit der Zahl der Nutzungen (die sich über eine Reihe von Jahren erstrecken kann) in Betracht gezogen werden muss.⁸⁶⁾ So soll in den OECD-MK ein Beispiel übernommen werden, wonach eine in einem Staat R ansässige Person, die über einen Zeitraum von 15 Jahren jedes Jahr für 5 Wochen einen Messestand anlässlich einer im Staat S stattfindenden Messe mietet und dort Skulpturen verkauft, eine Betriebsstätte begründen soll (5 Wochen x 15 Jahre = 75 Wochen, daher > 6 Monate).⁸⁷⁾ Wie dabei praktisch vorzugehen ist, bleibt im Dunkeln. So würde bei einer 5-wöchigen Präsenz pro Jahr ab dem Jahr 6 rückwirkend eine Betriebsstätte bestehen. Sollte

80) Rz 5.4. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

81) Rz 4.6. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

82) Rz 42.11 bis 42.48 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; Bendlinger, IStR 2009, 521 ff; Bendlinger, SWI 2009, 424; Bendlinger, SWI 2007, 151 ff; Reimer, IStR 2009, 379.

83) OECD, Interpretation and Application of Art 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012. Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/23/7/48836726.pdf>; Bendlinger, SWI 2011, 531; Hoor, IStR 2012, 17 ff.

84) Bei der OECD sind 40 Stellungnahmen von Interessenvertretungen, global tätigen Unternehmen und internationalen Beratungsunternehmen eingegangen, die unter http://www.oecd.org/document/52/0_3746_en_2649_37427_49679284_1_1_1_37427_00.html zum Download zur Verfügung stehen.

85) Rz 6 erster Satz OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA 2010 und OECD-MA (neu).

86) Rz 6 fünfter Satz OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA 2010; Rz 6.1. erster Satz OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA (neu).

87) Rz 6.1. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2010.

der Steuerpflichtige den kontinuierlichen Messebesuch nicht geplant und keine Betriebsstätte angemeldet habe, wären Säumnisfolgen zu befürchten. Wie wäre vorzugehen, wenn der Messestand für ein oder mehrere Jahre nicht gemietet wird oder trotz geplanter wiederkehrender Präsenz der Messebesuch durch den Unternehmer eingestellt wird? Was wäre zu tun, wenn nach geplanter Anwesenheit auf 5 Messen doch noch im Jahr 6 ein Messestand unterhalten wird. Wären rückwirkend Steuererklärungen abzugeben? Wäre der Ansässigkeitsstaat bereit, rückwirkend – trotz rechtskräftiger Bescheide – eine Entlastungsmaßnahme herbeizuführen? In vielen Fällen wird wohl erst nach Jahren der Bestand einer Betriebsstätte festgestellt werden können, was für den Steuerpflichtigen mit erheblichen Risiken, Versäumnisfolgen und nicht zu rechtfertigendem Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Ungeachtet dessen ist zu bezweifeln, dass ein jährlich 5-wöchiger Betrieb eines Messestandes die von Art 5 OECD-MA geforderte Verwurzelung des Unternehmers im Quellenstaat auslöst.⁸⁸⁾ Die Entgegnungen der Praxis gegen den Vorschlag des OECD-CTPA fordern daher, dass eine 6-monatige (bzw 183-tägige) Präsenz im 12-Monatszeitraum im Quellenstaat die Mindestanforderung an den Bestand einer Betriebsstätte sein sollte. Der Praxis viel näher als der vom OECD-CFA als Beispiel gewählte Messebesuch sind wiederkehrende Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen (zB Entsendung von Mitarbeitern der Mutter- zur Tochtergesellschaft) oder Wartungsarbeiten, die unter den im OECD-Betriebsstättenbericht genannten Voraussetzungen Betriebsstätten begründen würden. Der Finanzverwaltungen und Steuerpflichtigen auferlegte Verwaltungsaufwand steht in keinem Verhältnis zum Steueraufkommen für den Quellenstaat.

Angesichts der heftigen Kritik soll das Beispiel des Messebesuchers durch das Beispiel eines Unternehmens ersetzt werden, das aus witterungsbedingten Gründen jeweils 4 Monate pro Jahr für einen präliminierten Zeitraum von 5 Jahren Bohrarbeiten durchführt. Allerdings soll die jeweilige Mindestdauer wiederkehrender Tätigkeiten wieder offengelassen werden, indem in Rz 6.1. zu Art 5 Abs 1 OECD-MA darauf hingewiesen werden soll, dass die zeitlichen Voraussetzungen auch bei wiederkehrenden Tätigkeiten mit kürzerer zeitlicher Dauer im jeweiligen Tätigkeitsabschnitt erfüllt sein können, wenn sich das aus der Besonderheit der jeweiligen Unternehmensaktivität ergibt.⁸⁹⁾

3.3. Die Kommissionärsbetriebsstätte

Art 5 Abs 5 OECD-MA fingiert, dass eine (natürliche oder juristische) Person eine Betriebsstätte begründen kann, selbst wenn der Unternehmer im Quellenstaat keine feste Geschäftseinrichtung unterhält, jedoch eine Person – unabhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA ausgenommen – eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Person diese Vollmacht auch ausübt. Allerdings wird das Tatbestandsmerkmal des Besitzes einer Vollmacht, in einem Vertragsstaat im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und die Vollmacht gewöhnlich auszuüben, von den

88) Bendlinger, Betriebsstättenbegründung durch wiederkehrende Leistungen, AFS 2012, 162 f.

89) Ergebnis einer Public Consultation on the definition of permanent establishments, 7. 9. 2012, Paris.

DBA-Staaten und von Höchstgerichten⁹⁰⁾ sehr unterschiedlich ausgelegt.⁹¹⁾

Strittig ist vor allem, ob eine gegenüber Dritten wirksame rechtliche (direkte) Bindung notwendig ist, oder ob eine wirtschaftliche (indirekte) Bindung des Geschäftsherrn durch den Vertreter dafür ausreicht. Vor allem bei „Funktionsabschmelzungen“ durch Herabstufung von bisher auf Eigenhandelsbasis tätigen Tochtergesellschaften zu Kommissionären neigen die Finanzverwaltungen dazu, das dadurch entgehende Steuersubstrat durch die Unterstellung einer Vertreterbetriebsstätte zu kompensieren,⁹²⁾ obwohl in Ländern des Civil Law der Auftraggeber rechtlich nur dem Kommissionär gegenüber gebunden ist. Der OECD-MK zu Art 5 Abs 5 OECD-MA in aktueller Fassung weist darauf hin, dass der Ausdruck „Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen“, die Anwendung des Absatzes nicht auf Vertreter beschränkt, die dem Wortlaut nach Verträge im Namen des Unternehmens abschließen. Der Absatz soll ebenso auf einen Vertreter anwendbar sein, der Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschließt, auch wenn diese Verträge tatsächlich nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden, wie das im Handelsrecht in Civil-Law-Staaten vorgesehen ist. In der Neukommentierung soll darauf hingewiesen werden, dass in manchen Staaten ein Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen auch durch einen Vertrag gebunden sein kann, den eine Person, die „für“ („on behalf of“) ein Unternehmen handelt, abschließt, selbst wenn diese Person förmlich nicht offenlegt, dass sie für dieses Unternehmen tätig ist und dieses Unternehmen auch nicht in diesem Vertrag genannt ist.⁹³⁾

Ergänzend soll in der Neukommentierung auch klargestellt werden, dass von dem in Art 5 Abs 5 OECD-MA verwendeten Begriff der „Verträge“ nicht nur Verträge über den Verkauf von Gütern und Waren umfasst sind, sondern auch andere Verträge wie zB Leasing- oder Dienstleistungsverträge.⁹⁴⁾

4. Quellensteuererstattung bei Arbeitskräftegestellung (EAS 3284)

Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind gem § 98 Abs 1 Z 3 vierter TS EStG bzw § 21 Abs 1 Z 1 KStG in Österreich beschränkt steuerpflichtig und unterliegen gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG einem Steuerabzug von 20 %. Ist der Arbeitskräfteüberlasser in einem Staat ansässig, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat, darf der Vergütungsschuldner gem § 5 Abs 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO)⁹⁵⁾ nur dann vom Steuereinbehalt Abstand nehmen, wenn ihm ein vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ausgestellter Befreiungsbescheid vorliegt. Voraussetzung dafür ist, dass für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers entweder durch den Arbeitgeber selbst oder den Beschäftiger als befugten Vertreter wahrgenommen werden oder nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen für eine DBA-rechtliche Steuerfreistellung in Österreich erfüllt sind.⁹⁶⁾ In allen anderen Fällen ist der Ver-

90) Conseil d'Etat 31. 3. 2010, Nr 304715. Urteil 2. 3. 2011, „Zimmer“; I Borgarting langmannsrett, Saksnr: 10-032855ASD-BORG/03, „Dell DUF“, Sentencia de 12 enero 1012, JUR/2012/41054, „Roche“.

91) Bendlinger, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 2010, 140 f.

92) Verrechnungspreisrichtlinien 2010, AÖF 2010/221 (VPR 2010) Rz 176.

93) Rz 32.2. OECD-MK zu Art 5 Abs 5 OECD-MA (neu).

94) Rz 33 OECD-MK zu Art 5 Abs 5 OECD-MA (neu).

95) BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

96) BMF 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, Abs 30.

gütungsschuldner zum Steuereinbehalt verpflichtet und es ist das Rückerstattungsverfahren anzuwenden.

In EAS 3284 vom 15. 6. 2012⁹⁷⁾ vertritt das BMF die Ansicht, dass ein Anspruch auf Rückerstattung des Steuereinbehaltes auf die Gestellungsvergütung nur dem einzelnen Arbeitnehmer überlassen werden kann. Dies deshalb, weil der Steuereinbehalt auf die gem § 98 Abs 1 Z 3 fünfter Teilstrich EStG beschränkt steuerpflichtigen Gestellungsvergütungen gem § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG eine indirekte Besteuerung der Arbeitslöhne darstelle.⁹⁸⁾ Auf DBA-Ebene könnten die zu entlastenden Einkünfte nur dem einzelnen Arbeitnehmer zugerechnet werden, wobei sich die Entlastungsberechtigung aus der Verteilungsnorm für unselbstständige Arbeit ergäbe. Deshalb richte sich die Entlastungsberechtigung auch nicht nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitskräftegestellers, sondern nach jenem mit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers, der mittels Formular ZS-RD 1 oder ZS RE 1 mit Beiblatt C nachzuweisen habe, dass er im Ansässigkeitsstaat steuerlich erfasst ist. Bei Zwischenschaltung einer als Arbeitskräfteverleiher auftretenden Briefkastengesellschaft wäre der österreichische Beschäftiger in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Arbeitgeber zu qualifizieren.

Die in EAS 3284 geäußerte Rechtsansicht findet keine gesetzliche Deckung. Gem § 100 Abs 2 EStG ist Schuldner der Abzugssteuer der Empfänger der gem § 99 Abs 1 EStG steuerpflichtigen Einkünfte. Wer Empfänger der Einkünfte ist, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise anhand der §§ 21 ff BAO festzustellen, und nicht auf Grundlage des DBA-Rechts. Die Ausführung in EAS 3284, dass auf der Abkommensebene nur dem jeweiligen Arbeitnehmer Einkünfte zugerechnet werden können, entbehrt der rechtlichen Grundlage. Es ist nämlich stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu prüfen, wer Steuersubjekt ist, wem die Einkünfte zuzurechnen und in welcher Einkunftsart sie zu erfassen sind.⁹⁹⁾ Die DBA enthalten zur Einkünftezurechnung keine Aussage,¹⁰⁰⁾ innerstaatliche Zurechnungsgrundsätze werden durch DBA-Recht nicht beeinträchtigt.¹⁰¹⁾

In Fällen einer echten Arbeitskräfteüberlassung,¹⁰²⁾ die in redlicher Weise („bona fide“) vollzogen worden ist und bei der kein Zweifel daran besteht, dass der Überlasser und nicht der inländische Beschäftiger als Arbeitgeber der überlassenen Arbeitskräfte zu qualifizieren ist, sind die Gestellungsvergütungen dem ausländischen Überlasser und nicht dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Insofern ist sehr wohl der ausländische Überlasser berechtigt, auf Grundlage der DBA-EVO eine Rückerstattung der gem § 99 Abs 1 Z 1 EStG einbehalteten Quellensteuer zu beantragen. Denn die Steuer wurde von Vergütungen einbehalten, die zweifelsfrei dem Überlasser zuzurechnen sind, zu deren Entlastung er mangels Bestand einer inländischen Betriebsstätte iSd Art 7 OECD-MA¹⁰³⁾ berechtigt ist. Der Umstand, dass gem § 98 Z 4 EStG eine „wirtschaftliche“ Doppelbelastung vermieden werden soll, kann nichts daran ändern, dass der Überlasser Schuldner der Abzugssteuer bleibt.

Die Finanzverwaltung selbst geht im Erlass zur DBA-EVO davon aus, dass die zur Entlastung an der Quelle beim Finanz-

97) SWI 2012, 346.

98) EAS 3041, SWI 2009, 266 (24. 3. 2009).

99) EAS 2947, SWI 2008, 146 (22. 2. 2008).

100) BFH 4. 4. 2007, I R 110/05; Kofler, Conflicts in the attribution of income to a person, Subject II, IFA-Congress Kyoto 2007, CDFI Vol 92b, 90; EAS 2944, SWI 2008, 101 (22. 2. 2008).

101) EAS 3059, SWI 2009, 267 (24. 4. 2009), unter Verweis auf Rz 22 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA und BFH 4. 4. 2007, I R 110/05.

102) EAS 1908, SWI 2001, 410 (3. 8. 2001).

103) EAS 2682, SWI 2006, 54 (14. 12. 2005).

amt Bruck Eisenstadt Oberwart einzubringenden Befreiungsanträge „...unter Anchluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens...“ gestellt werden müssen.¹⁰⁴⁾ Auch das dem Erlass im Anhang beigefügte Informationsblatt führt aus, dass nach Maßgabe des Art 7 OECD-MA das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen und nicht der Arbeitnehmer berechtigt ist, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugssteuer zu begehren. Das entspricht auch der bisherigen Verwaltungspraxis.

In EAS 3284 heißt es, dass auf Grundlage des Art 15 DBA „...ein Rückerstattungsanspruch nur dem jeweiligen Arbeitnehmer zugestanden werden kann, weil auf der Abkommensebene nur ihm Einkünfte zugerechnet werden können, die unter Art 15 fallen und die folglich der Entlastungsberechtigung nach der 183-Tage-Klausel zugänglich sind“. Wenn damit gemeint ist, dass nur der einzelne im DBA-Ausland ansässige Arbeitnehmer einen Antrag auf Rückerstattung der vom Überlasser einbehaltenen Quellensteuer stellen kann, wird die vom BMF gewünschte Vorgangsweise in der Praxis nicht umsetzbar sein. Bedenkt man, dass nicht zuletzt aus Gründen der Fixkostendegression beim Beschäftiger die internationale Arbeitskräfteüberlassung zunimmt, wären ausländische Über-

104) BMF-Erlass 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, Abs 30.

lasser gezwungen, Hunderte, meist in verschiedenen Staaten ansässige Arbeitnehmer dazu zu bewegen, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart Anträge auf *anteilige Rückerstattung* einer Quellensteuer zu stellen, die ein anderes Steuersubjekt (nämlich der Arbeitskräfteüberlasser) zu tragen hatte. Im Übrigen kann der einzelne Arbeitnehmer gar nicht wissen, wie hoch die auf seine Einkünfte entfallende Abzugssteuer ist, die der inländische Beschäftiger von der Gestellungsvergütung einzubehalten hatte, die sich nicht nur aus Arbeitslöhnen, sondern auch aus Lohnnebenkosten und anderen mit der Arbeitskräfteüberlassung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen samt Gewinnaufschlag zusammensetzt. Natürlich müsste der einzelne Arbeitnehmer den an ihn rückbezahlt Steuerbetrag seinem Arbeitgeber refundieren.

Die Ausführungen in EAS 3284 werden daher wohl nur so auszulegen sein, dass in Übereinstimmung mit der DBA-EVO und dem dazu ergangenen Erlass der Rückerstattungsanspruch *auch weiterhin dem ausländischen Überlasser* zusteht, der beschränkt steuerpflichtiges Steuersubjekt ist. Allerdings nur unter der Voraussetzung, dass er nachweisen kann, dass die von ihm beschäftigten Arbeitnehmer die DBA-rechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung erfüllen.¹⁰⁵⁾

105) Informationsblatt zum BMF-Erlass BMF-010221/0101-IV/4/2006 (10. 3. 2006).

Foto Hermann Schmid



Der Autor:

Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.

Kontakt: stefan.bendligner@icon.at



Der Autor:

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz.

Kontakt: georg.kofler@jku.at

Fotostudio Ulli Engleder

zus.lexisnexis.at

- Kauf und Verkauf von Unternehmen, Mergers & Acquisitions, Due Diligence
- Ausscheiden von Gesellschaftern
- Wahl der optimalen Rechtsform, Steueroptimierung

Jetzt gratis das ZUS-Portal nutzen & Probe lesen:

zus.lexisnexis.at!

Jahresabonnement 2012: 4 Ausgaben um nur € 120,-

Bestellen Sie jetzt:
Tel.: (01) 534 52-5555 | Fax: (01) 534 52-141
E-Mail: bestellung@lexisnexis.at

 LexisNexis®