



# STEUERRECHT

Prof. Dr. Stefan Bendlinger/Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) • Linz

## RuSt 2018: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

**RuSt 2018**

22. Jahresforum für Recht und Steuern

» RdW 2018/555

Am 18. und 19. 10. 2018 hat die diesjährige „RuSt 2018“ in Rust am Neusiedler See stattgefunden. Das Jahresforum für Recht und Steuern vereint seit zwei Jahrzehnten einmal im Jahr Österreichs führende Juristen und Steuerexperten zu fachlichem und persönlichem Austausch. Die Veranstaltung bietet erstklassige, praxisrelevante Updates im Unternehmens-, Kapitalmarkt-, Banken- und Steuerrecht samt einer Aufarbeitung der aktuellen Rechtsprechung. Wie jedes Jahr stand auch ein Update zu den jüngsten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht am Programm, das von *Georg Kofler* und *Stefan Bendlinger* aufbereitet worden ist.

### 1. Highlights aus dem JStG 2018

Das steuerliche Umfeld unterliegt einem dramatischen Wandel. Ausgelöst durch die Steuervermeidungsstrategien vorwiegend US-amerikanischer IT-Konzerne haben G20 und OECD Ende 2015 ein Maßnahmenpaket gegen Gewinnverlagerungen und Steuerverschiebungen vorgelegt, das von der EU-Kommission zum Teil übernommen und in Richtlinien gegossen worden ist. Auch der österreichische Gesetzgeber war dadurch gefordert, durch legislative Maßnahmen Steuerschlupflöcher zu schließen, und hat mit dem Jahressteuergesetz 2018<sup>1</sup> einen ersten Anlauf zur Umsetzung dieser Vorgaben genommen.

Neben der Einführung einer durch Art 7 ATAD<sup>2</sup> vorgegebenen Hinzurechnungsbesteuerung in § 10a KStG (auf die in diesem Heft an anderer Stelle eingegangen wird), wurde auch der allgemeine Missbrauchstatbestand in § 22 BAO angepasst. Einseitig sollen nicht nur Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des ABGB Missbrauch begründen können, sondern generell solche des „privaten Rechts“. In einem neu eingefügten Abs 2 wurde der Missbrauchstatbestand in Umsetzung des Art 6 Abs 1 und 2 ATAD in § 22 BAO erstmals definiert. Missbrauch soll demnach vorliegen, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Ab-

folge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Davon soll ausgegangen werden, wenn Gestaltungen gewählt werden, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Liegen triftige wirtschaftliche Gründe vor, ist kein Missbrauch gegeben. Durch diese Definition in § 22 BAO soll unionsrechtlichen Anforderungen entsprochen werden und es soll trotzdem nur bei einer einzigen allgemeinen nationalen Anti-Missbrauchsbestimmung bleiben.<sup>3</sup>

Der Gesetzgeber dürfte auch erkannt haben, dass der konkrete Anwendungsbereich dieser, aber auch anderer BEPS-bedingter Anpassungen des innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Steuerrechts die *Rechtsunsicherheit erhöhen* wird. Deshalb wurde die Möglichkeit der Beantragung von Auskunftsbescheiden (§ 118 Abs 2 BAO) mit Wirkung ab 1. 1. 2019 auf das *internationale Steuerrecht* (einschließlich der schon bisher erfassten Verrechnungspreise), das Umsatzsteuerrecht und das *Vorliegen von Missbrauch* ausgeweitet. Der Begriff des internationalen Steuerrechts soll dabei jedenfalls „zwischenstaatliches Recht“ (insb also Abkommensrecht) und – wie bisher – Verrechnungspreise erfassen, nach den Materialien „nicht aber beispielsweise das österreichische Außensteuerrecht“<sup>4</sup> (und würde damit hinter dem Umfang der EAS-Auskünfte zurückbleiben).

Beschränkt Steuerpflichtigen wurde das Verfahren zur *Rückzahlung oder Erstattung* einbehaltener Lohnsteuern, KEST oder Abzugssteuern gem § 99 auf Grundlage nationaler oder DBA-rechtlicher Befreiungstatbestände insofern erschwert, als in § 240a BAO dafür ab 1. 1. 2019 ein *zweistufiges Verfahren* durch elektronische Vorausmeldung und darauffolgenden Rückzahlungs- bzw Rückerstattungsantrag eingeführt worden ist. Diese Vorausmeldung kann erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung vorgenommen werden, mit entsprechenden Liquiditätsnachteilen für beschränkt steuerpflichtige Empfänger in Öster-

<sup>1</sup> BGBI 2018/62.

<sup>2</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABI L 193/1 (19. 7. 2016).

<sup>3</sup> Ausführlich dazu *Bendlinger*, Rechtsmissbrauch im internationalen Umfeld – § 22 BAO idF JStG 2018 und der PPT im DBA-Recht, WT 2018/3, 209 (209 ff); *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018/508, 419 (419 ff).

<sup>4</sup> Siehe ErlRV 190 BlgNR 26. GP 46.



reich steuerabzugspflichtiger Einkünfte, die aber aufgrund eines DBA eine Steuerentlastung in Anspruch nehmen können.

## 2. OECD-MA, UN-MA und MLI

Am 21. 11. 2017 hat der Steuerausschuss der OECD eine Neufassung des OECD-MA (OECD-MA 2017) veröffentlicht.<sup>5</sup> Neben der Klarstellung zu Fragen der Ansässigkeit (Art 4 OECD-MA 2017), der Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Art 7 OECD-MA 2017) und der DBA-Berechtigung von Personengesellschaften wurden ua die seit dem Update 2014 von der OECD herausgegebenen Berichte zur Anwendung und Auslegung des Betriebsstättenbegriffs (Art 5 OECD-MA)<sup>6</sup> sowie der internationalen See- und Luftfahrt (Art 8/Art 15 Abs 3 OECD-MA 2017)<sup>7</sup> in das Update eingearbeitet. Vor allem wurden aber die in BEPS Action 2 (hybride Gestaltungen), Action 6 (DBA-Missbrauch), Action 7 (Verhinderung der künstlichen Betriebsstättenvermeidung) und Action 14 (Streitbeilegung) DBA-rechtlich relevanten Empfehlungen in OECD-MA und OECD-MK 2017 übernommen.

Auch das Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA), das tendenziell die steuerpolitischen Interessen von Entwicklungs- und Schwellenländern verstärkt berücksichtigt, wurde seit dem letzten Update 2011 im Jahr 2017 neu gefasst und am 17. 5. 2018 veröffentlicht.<sup>8</sup> Beachtenswert ist, dass dabei die BEPS-Vorschläge vollinhaltlich übernommen worden sind. In Art 12a UN-MA wurde unter dem Titel „*Fees for Technical Services*“ eine Verteilungsnorm neu aufgenommen, die es einem DBA-Staat ermöglicht, solche Leistungen allein deshalb zu besteuern, weil der Schuldner der Vergütungen in einem Staat ansässig ist oder diese Vergütungen von einer dort gelegenen Betriebsstätte getragen werden. Einer physischen Präsenz des leistenden Unternehmens im Quellenstaat bedarf es nicht.<sup>9</sup>

Im Jahr 2018 wurden von der OECD – ergänzend und erläuternd – zu einzelnen BEPS-Actions Leitlinien veröffentlicht, wie zB zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung,<sup>10</sup> zur Implementierung des CbC-Reporting,<sup>11</sup> zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen,<sup>12</sup> zur transaktionsbezogenen Gewinnaufteilung<sup>13</sup>

<sup>5</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version as it read on 21 November 2017.

<sup>6</sup> OECD, Interpretation and Application of Art 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention (21. 10. 2011–10. 2. 2012); OECD, OECD Model Tax Convention, Revised Proposals concerning the Interpretation and Application of Art 5 (Permanent Establishment) (10. 12. 2012–31. 1. 2013).

<sup>7</sup> OECD, Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic, Public Discussion Draft (15. 11. 2013–15. 1. 2014).

<sup>8</sup> United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017).

<sup>9</sup> Sixdorf, Besteuerung von Dienstleistungen im UN-Musterabkommen, IWB 2018, 474 (474 ff).

<sup>10</sup> OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, BEPS Action 7, March 2018.

<sup>11</sup> OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country-Reporting, BEPS Action 13, Update September 2018.

<sup>12</sup> OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Actions 8–10, Financial Transactions, 3 July–7 September 2018.

<sup>13</sup> OECD, Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method, Inclusive Framework on BEPS, June 2018.

oder die Leitlinien für Steuerverwaltungen zur Anwendung des Verrechnungspreisansetzes schwer zu bewertender immaterieller Wirtschaftsgüter.<sup>14</sup>

## 3. Neue österreichische DBA

Am 1. 1. 2017 ist ein DBA mit *Island* wirksam geworden, das grundsätzlich dem OECD-MA (vor dem Update 2017) entspricht.<sup>15</sup> Die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne folgt aufgrund des österreichischen Vorbehalts zum uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatz<sup>16</sup> der Fassung des Art 7 OECD-MA vor dem Update 2010. Damit wurde auch im Verhältnis zu EWR-Staaten die bestehende Lücke betreffend die *umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe* geschlossen, weshalb durch das JStG 2018 ua in § 6 Z 6 lit c und d und § 102 Abs 1 Z 3 EStG die Notwendigkeit bestehender „*umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe*“ gestrichen worden ist, weil eine solche nun mit sämtlichen Staaten der EU sowie des EWR besteht. Mit *Israel* wird mit 1. 1. 2019 ein neues DBA wirksam werden.<sup>17</sup> Ein neues DBA mit *Japan* ist am 27. 10. 2018 in Kraft getreten und bezüglich der bilateralen Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern seit diesem Zeitpunkt anwendbar, im Hinblick auf alle anderen Steuern ab 1. 1. 2019.<sup>18</sup> Im DBA-Japan wurden bereits einige BEPS-Empfehlungen umgesetzt. Im Verhältnis zu Russland wurden Änderungen im Hinblick auf die Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen verhandelt, die auf österreichischer Seite bereits von Nationalrat und Bundesrat genehmigt wurden. DBA-Verhandlungen laufen mit *Bahrain*, *Brasilien*, *Großbritannien* und *Quatar*.

Das „*Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*“<sup>19</sup> wurde von Österreich als weltweit erstem Staat am 22. 9. 2017 bei der OECD hinterlegt. Nach der Hinterlegung von Ratifikationsurkunden durch fünf Staaten ist das MLI am 1. 7. 2018 in Kraft getreten. Aus österreichischer Sicht ist das MLI ab 1. 1. 2019 im Hinblick auf *Polen* und *Slowenien* sowohl für Quellensteuern als auch für andere Abgaben anwendbar; im Hinblick auf andere Staaten, mit denen ein „*Covered Tax Agreement*“ besteht und für die das MLI noch im Jahr 2018 in Kraft getreten ist oder tritt (zB *Frankreich*, *Israel*, *Litauen*, *Serbien*, *Slowakei*), ist es für Quellensteuern ab 1. 1. 2019 und für andere Abgaben ab 1. 1. 2020 anwendbar.<sup>20</sup>

<sup>14</sup> OECD, Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles.

<sup>15</sup> BGBl III 2017/25.

<sup>16</sup> Rz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA 2017.

<sup>17</sup> BGBl III 2018/8.

<sup>18</sup> BGBl III 2018/167.

<sup>19</sup> RV 1670 BlgNR 25. GP; BGBl III 2018/93.

<sup>20</sup> Ausführlich zu den durchaus komplexen Wirksamkeitsbestimmungen des MLI *Schmidjell-Dommes*, Das Multilaterale Instrument – Status Quo und erstmalige Anwendbarkeit, ÖStZ 2018/676, 527 (527 ff). Zu den Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018).



#### 4. Highlights aus der EU

Auf Ebene der Europäischen Union ist weiterhin die *Transparenz im Steuerbereich* ein vorrangiges politisches Thema, das national und international als Vorbedingung für ein effizientes Vorgehen gegen Steuerhinterziehung, Steuermisbrauch und unerwünschte aggressive Steuerplanung angesehen wird.<sup>21</sup> Besonders augenscheinlich wird dies bei der geradezu atemberaubenden Geschwindigkeit, mit der innerhalb der EU der *automatische Informationsaustausch* vorangetrieben wurde (speziell bei Finanzinformationen,<sup>22</sup> „Rulings“<sup>23</sup> und „Country-by-Country“-Berichten)<sup>24</sup> und *Geldwäsche*- mit Steuerthemen verknüpft wurden.<sup>25</sup> Ein weiterhin bestehendes „Transparenzdefizit“ wurde aber darin gesehen, dass Steuerverwaltungen vielfach keine zeitnahen, umfassenden und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien haben, wohingegen ein frühzeitiger Zugang zu solchen Informationen gewährleisten würde, dass Steuerrisiken durch sachkundige Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen rasch begegnet werden könnte.<sup>26</sup> Einige Staaten haben daher bereits entsprechende *Meldepflichten für gewisse Steuergestaltungen* eingeführt<sup>27</sup> und der im Oktober 2015 veröffentlichte Endbericht der OECD zum Aktionspunkt 12 hat hier „Best Practices“ zur Einführung von Bestimmungen über die verbindliche Offenlegung aggressiver oder

missbräuchlicher Transaktionen, Strukturen oder Gestaltungen dargelegt,<sup>28</sup> aber keinen Mindeststandard geschaffen.

In der EU hat demgegenüber – auf Basis einer Forderung des Rates<sup>29</sup> – die Kommission bereits im Juni 2017 einen Richtlinievorschlag zur Offenlegungsverpflichtung von Intermediären von potenziell aggressiven Steuerplanungsmodellen gegenüber den Steuerbehörden vorgelegt,<sup>30</sup> der mittlerweile auch vom Rat verabschiedet und im ABl veröffentlicht wurde (sogenannte „DAC6“).<sup>31</sup> Die Richtlinie ist bis 31. 12. 2019 von den Mitgliedstaaten umzusetzen und ab 1. 7. 2020 anzuwenden, wobei bspw in Deutschland schon ein entsprechender Gesetzesvorschlag vorliegt.<sup>32</sup> Die Richtlinie hat aber auch insofern unmittelbaren, ja aus der Sicht der nationalen Umsetzung sogar rückwirkenden Effekt, als auch für erfasste grenzüberschreitende Gestaltungen zwischen 25. 6. 2018 und 1. 7. 2020 bereits eine Offenlegungsplicht besteht (Nachmeldung bis 31. 8. 2020).<sup>33</sup> Technisch führt diese Richtlinie zu einer Ergänzung der AmtshilfeRL,<sup>34</sup> führt aber zugleich auch eine materielle Verpflichtung ein:

- Die Mitgliedstaaten müssen durch entsprechende Maßnahmen sicherstellen, dass Intermediäre *innerhalb von dreißig Tagen*<sup>35</sup> nach Weitergabe eines meldepflichtigen Steuerplanungsmodells an Kunden (Steuerpflichtige) gewisse Informationen über dieses an die Steuerbehörden melden (Art 8ab Abs 1 ff AmtshilfeRL).<sup>36</sup>

<sup>21</sup> Siehe zB die Mitteilung „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, COM(2012)722 (6. 12. 2012); Mitteilung über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015)136 (18. 3. 2015); Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 (5. 7. 2016) („Panama-Mitteilung“).

<sup>22</sup> Richtlinie 2014/107/EU, ABl L 359/1 (16. 12. 2014). Auch die EU-Abkommen mit Drittstaaten wurden an diesen Standard angepasst (Schweiz: ABl L 333/12 [19. 12. 2015]; Liechtenstein: ABl L 339/3 [24. 12. 2015]; Monaco: ABl L 225/3 [19. 8. 2016]; Andorra: ABl L 268/40 [1. 10. 2016]; San Marino: ABl L 346/3 [31. 12. 2015]).

<sup>23</sup> Richtlinie (EU) 2015/2376, ABl L 332/1 (18. 12. 2015); dazu zB *Grotherr*, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1. 1. 2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff).

<sup>24</sup> Richtlinie (EU) 2016/881, ABl L 146/8 (3. 6. 2016).

<sup>25</sup> Bis Mitte 2017 mussten etwa zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung in den Mitgliedstaaten Register der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts eingerichtet werden (Art 30 f der Richtlinie [EU] 2015/849, ABl L 141/73 [5. 6. 2015]); zu diese Informationen haben auch die Finanzbehörden spätestens seit 1. 1. 2018 Zugang (Art 1 der Richtlinie [EU] 2016/2258, ABl L 342/1 [16. 12. 2016]).

<sup>26</sup> Siehe dazu auch *Kofler/Pistone*, Zum Seminar J: Ist die positive Integration im EU-Steuerrecht wieder auf Schiene? IStR 2017, 705 (707 f).

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

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

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

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

<sup>31</sup> Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139/1 (5. 6. 2018). Siehe dazu bereits *Spanblöchl*, Die fünfte Änderung der Amtshilferichtlinie – automatischer Informationsaustausch potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle, SWI 2018, 223 (223 ff); *Spanblöchl*, Offenlegungsverpflichtungen für Intermediäre von potenziell aggressiven Steuerplanungsgestaltungen – DAC 6 und OECD-Entwurf im Vergleich, SWI 2018, 318 (318 ff); *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil I), IStR 2018, 513 (513 ff).

<sup>32</sup> Siehe dazu sogleich unten.

<sup>33</sup> Siehe Art 8a Abs 12 der Richtlinie 2011/16/EU, ABl L 64/1 (11. 3. 2011) idF Richtlinie (EU) 2018/822, ABl L 139/1 (5. 6. 2018).

<sup>34</sup> Richtlinie 2011/16/EU, ABl L 64/1 (11. 3. 2011) idgF.

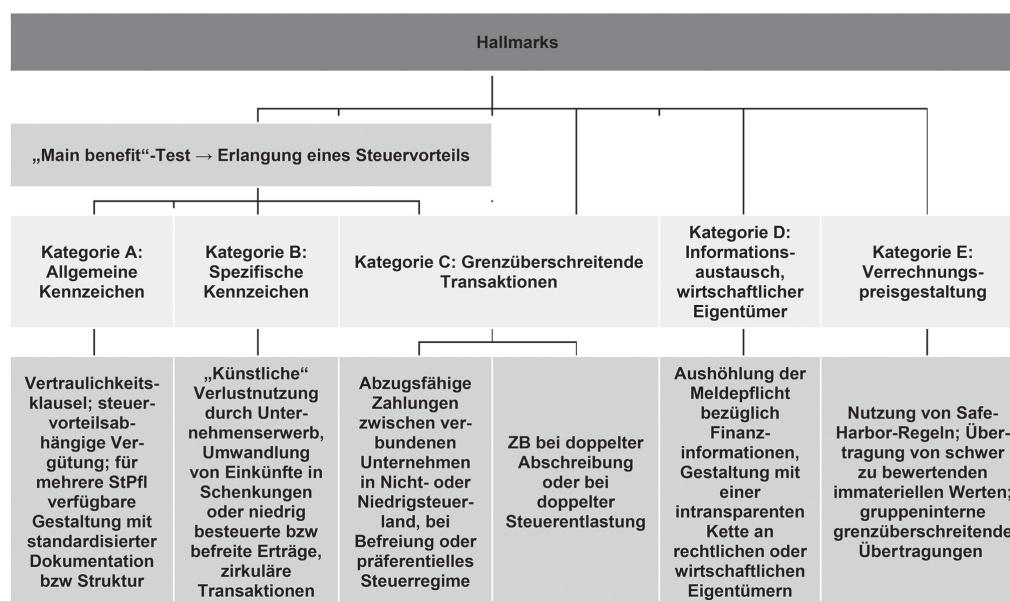
<sup>35</sup> Diese Frist beginnt am frühesten der folgenden Stichtage (Art 8ab Abs 1 AmtshilfeRL): An dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, oder an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist, oder wenn der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde.

<sup>36</sup> Zusätzlich sind Intermediäre bei marktfähigen Modellen dazu verpflichtet, alle drei Monate einen Bericht über etwaige Aktualisierungen der Modelle an die zuständige Finanzverwaltung zu übermitteln (Art 8ab Abs 2 AmtshilfeRL).

- Der Mitgliedstaat, an den die Modelle gemeldet werden, muss diese Informationen automatisch vierteljährlich über ein Zentralverzeichnis mit allen anderen Mitgliedstaaten teilen. Diese Informationen sind zwischen den Mitgliedstaaten automatisch auszutauschen (Art 8ab Abs 14 iVm Art 21 Abs 5 AmtshilfeRL), wobei der erste Austausch zum 31. 10. 2020 und danach jeweils ein Monat nach Quartalsende erfolgen soll (Art 8ab Abs 18 AmtshilfeRL).

Meldepflichtig sind – weit definierte – EU-Intermediäre (zB auch Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Finanzberater, Banken und Berater; Art 3 Z 21 AmtshilfeRL),<sup>37</sup> wobei die Meldepflicht insb bei beruflichen Verschwiegenheitspflichten oder

der meldepflichtigen Steuerplanungsmodelle basiert nicht auf einer abstrakten Definition aggressiver Steuerplanung, sondern – ebenso wie BEPS-Aktionspunkt 12 und international üblich<sup>39</sup> – auf der Nennung von „Merkmale“ bzw „Kennzeichen“ („Hallmarks“), die stark auf Steuervermeidung oder Steuermisbrauch hindeuten. Voraussetzung für die Meldepflicht ist damit lediglich, dass es sich um ein personenbezogen grenzüberschreitendes Modell<sup>40</sup> handelt, das zumindest eines dieser – allgemeinen oder spezifischen – „Hallmarks“, allenfalls in Kombination mit der „Steuervorteilsklausel“ („Main benefit“-Test), aufweist. Übersichtsweise sieht die Richtlinie folgende – teilweise höchst unklaren und offenbar sehr weitreichenden<sup>41</sup> – „Hallmarks“ vor:



fehlendem EU-Intermediär auf den Steuerpflichtigen übergeht (Art 8ab Abs 5, 6 und 7 AmtshilfeRL).<sup>38</sup> Die Umschreibung

Der Inhalt der Meldung umfasst bspw Angaben zu den Intermediären und zu den Steuerpflichtigen ebenso wie Angaben zur Gestaltung selbst und zu den erfüllten „Hallmarks“.<sup>42</sup> Hinzuweisen ist

<sup>37</sup> Die Richtlinie definiert in Art 3 Z 21 als „Intermediär“ „jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet“, und darüber hinaus auch „jede Person, die – unter Berücksichtigung der relevanten Fakten und Umstände und auf der Grundlage der verfügbaren Informationen sowie des einschlägigen Fachwissens und Verständnisses, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich sind, – weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat“, wobei diesfalls der Gegenbeweis erbracht werden kann.

<sup>38</sup> Art 8ab Abs 5 AmtshilfeRL sieht vor, dass „[j]eder Mitgliedstaat [...] die erforderlichen Maßnahmen ergreifen [kann], um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen ergreift jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um die Intermediäre zu verpflichten, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Absatz 6 zu unterrichten“. Die Richtlinie enthält zudem Rangfolge-

vorschriften und Regelungen zur Vermeidung von Mehrfachmeldungen in verschiedenen Staaten (Art 8ab Abs 3, 4, 8, 9 und 10 AmtshilfeRL) und sieht die Möglichkeit einer jährlichen Meldeverpflichtung für Steuerpflichtige vor (Art 8ab Abs 11 AmtshilfeRL).

<sup>39</sup> Siehe zB die Guidance des UK HMRC, Disclosure of tax avoidance schemes (2014) 26 ff.

<sup>40</sup> Art 3 Z 18 der AmtshilfeRL.

<sup>41</sup> Zum – vielfach von der verabschiedeten Fassung abweichenden – Kommissionsvorschlag existiert das Arbeitsdokument „Examples and origins of the Hallmarks“ zum Kommissionsvorschlag, WK 9981/2017 INT (21. 9. 2017).

<sup>42</sup> Konkret hat die Meldung folgenden Inhalt zu umfassen: Identifikation der Intermediären und Steuerpflichtigen, Einzelheiten zu den erfüllten „Hallmarks“, Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird, Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung bilden, Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, Angabe des Mitgliedstaats des/der relevanten Steuerpflichtigen und aller anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, und Angaben zu



schließlich darauf, dass die Richtlinie selbst keine konkreten Sanktionen für die Verletzung der Offenlegungspflicht vorsieht, sondern die Mitgliedstaaten verpflichtet, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen festzulegen (Art 25a AmtshilfeRL).

Das deutsche BMF hat den Ländern bereits den Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen über sandt. Gleichzeitig soll in Deutschland auch für rein *innerstaatliche Steuergestaltungen* eine Anzeigepflicht eingeführt werden und in den §§ 138d–138f dAO umgesetzt werden. Meldepflichtig soll grundsätzlich der Intermediär sein, in Fällen beruflicher Verschwiegenheitsverpflichtung soll der Übergang der Mitteilungspflicht auf den Steuerpflichtigen davon abhängig gemacht werden, dass er diesen über seine Mitteilungspflicht unterrichtet. Im Sinne der EU-Richtlinie sollen Gestaltungen meldepflichtig sein, bei denen aus der Sicht eines unvoreingenommenen Dritten der zu erwartende Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile einer Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Verletzungen der Meldepflicht sollen gem § 379 AO mit einer Geldbuße bis zu 25.000 € geahndet werden.

Als flankierende Maßnahme im Bereich der steuerlichen Transparenz kann auch der Vorschlag der Kommission für eine sogenannte „Whistleblower“-Richtlinie angesehen werden.<sup>43</sup> Diese Richtlinie soll – vereinfachend – einen Schutz von „Whistleblowern“ vor Repressalien und Klagen schaffen, wenn diese auf entsprechend einzurichtenden unternehmensinternen und externen Kanälen wahre Informationen über potenzielle Verstöße gegen das Unionsrecht geben. Allerdings enthält der Richtlinienvorschlag auch einen an eine generelle Anti-Missbrauchsregelung erinnernden „Steuertatbestand“, wonach die Richtlinie auch anwendbar wäre für die Meldung von Verstößen „gegen die Binnenmarktvorschriften im Sinne von Artikel 26 Absatz 2 AEUV, d. h. gegen die Körperschaftsteuer-Vorschriften und -Regelungen gerichtete Verstöße, die darauf abzielen, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, der dem Ziel oder dem Zweck des geltenden Körperschaftsteuerrechts zuwiderläuft“.<sup>44</sup> Dieser Tatbestand soll ausweislich der Präambel andere EU-Maßnahmen für „eine gerechtere, transparentere und wirksamere Besteuerung in der EU“ unterstützen und ergänzen<sup>45</sup> und ist wohl auch vor dem Hintergrund der Arbeit des TAXE2-Komitees des EU-Parlaments zu sehen, das sich auch allgemein mit dem Schutz von „Whistleblowern“ im Steuerbereich befasste.<sup>46</sup> Trotz der unkla-

allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind (Art 8ab Abs 14 AmtshilfeRL). Dabei hat die EU-Kommission keinen Zugang (1) zur Identifikation der Intermediäre und Steuerpflichtigen, (2) zum Inhalt der Gestaltung und (3) zu den Angaben zu anderen Personen (Art 8ab Abs 17 AmtshilfeRL).

<sup>43</sup> Siehe den Vorschlag für eine Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden, COM(2018)218, und das Impact Assessment in SWD(2018)116; zur Behandlung im EU-Parlament siehe PE623.965v01-00.

<sup>44</sup> Art 2 Abs 1 lit d des Vorschlags COM(2018)218.

<sup>45</sup> Punkt 17 der Präambel im Vorschlag COM(2018)218.

<sup>46</sup> Siehe Punkt 44–46 der Entschließung des „Special Committee on Tax Rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect“, P8\_TA(2016)0310.

ren Formulierung – „Binnenmarktvorschriften“ – scheint daher auch die Meldung von „Verstößen“ gegen innerstaatliches, nicht unionsrechtlich harmonisiertes Körperschaftsteuerrecht von der Richtlinie erfasst zu sein.<sup>47</sup> Die weiteren Entwicklungen in diesem Bereich dürfen daher mit Spannung erwartet werden.

## 5. Besteuerung der digitalen Wirtschaft

In BEPS Action 1 beschäftigte sich eine eigens dafür gegründete Arbeitsgruppe mit den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft und veröffentlichte im März 2018 einen Zwischenbericht. Lösungsvorschläge wurden aber erst für einen 2020 zu erwartenden Endbericht angekündigt. Nicht zuletzt deshalb, weil zwischen den inzwischen fast 120 Mitgliedern des von der OECD geschaffenen „*Inclusive Framework on BEPS*“ divergierende Auffassungen darüber bestehen, in welchem Ausmaß die drei Merkmale der digitalen Wirtschaft („scale without mass“, Abhängigkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern und Nutzerdaten) zur Wertschöpfung beitragen. Zwischenzeitig beschäftigte sich die EU-Kommission aufgrund des politischen Drucks einzelner Mitgliedstaaten mit möglichen Lösungen und veröffentlichte am 21. 3. 2017 zwei Besteuerungsvorschläge. Einerseits die Anknüpfung an eine „*signifikante digitale Präsenz*“ als Besteuerungstatbestand und als Zwischenlösung die Einführung einer 3%igen Digitalsteuer auf Erträge (Umsätze) aus bestimmten digitalen Dienstleistungen.<sup>48</sup>

Im Rahmen des informellen Treffens des ECOFIN am 7./8. 9. 2018 in Wien haben sich die EU-Finanzminister darauf verständigt, bis zum Jahresende die Richtlinienentwürfe weiterzuverfolgen und zumindest eine Einigung zur *Einführung einer Digitalsteuer* auf Umsatzbasis zu erreichen. Unklar ist, ob angesichts der kritischen Mitgliedstaaten (insb Irland, Dänemark, Schweden, Finnland und Malta) noch in diesem Jahr Einstimmigkeit erreicht wird. Zudem mehren sich auch in Deutschland kritische Stimmen; so hat zB der wissenschaftliche Beirat des deutschen BMF am 27. 9. 2018 in einer Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft dringend vor der Einführung der Digital Service Tax als Übergangslösung gewarnt und vorgeschlagen, diese nicht zu unterstützen.<sup>49</sup>

vom 6. 7. 2016, wo ua Folgendes zu lesen ist: „*Reiterates the crucial role of whistleblowers in revealing misconduct, including illegal or wrongful practices; considers that such revelations, which shine a light on the magnitude of tax evasion, tax avoidance and money-laundering, are clearly in the public interest, as demonstrated in the recent ‘LuxLeaks’ and ‘Panama Papers’ revelations that showed the magnitude of the phenomenon of transferring assets to low-tax jurisdictions.*“

<sup>47</sup> Deutlich auch SWD(2018)116, 19.

<sup>48</sup> Siehe zur Besteuerung signifikanter digitaler Präsenzen den Vorschlag COM(2018)147 (samt Empfehlung zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen, C(2018)1650), und zur Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen den Vorschlag COM(2018)148.

<sup>49</sup> *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Vorabfassung (September 2018).

## 6. Highlights aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Das Bestehen „umfassender Amtshilfe“ im Verhältnis zu Drittstaaten ist im österreichischen Steuerrecht auch nach dem JStG 2018 eine für die Anwendung bestimmter Tatbestände relevante Voraussetzung. So zB für die Beteiligungsertragsbefreiung von Portfoliobeteiligungen (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG), die Nachversteuerung von Auslandsverlusten (§ 2 Abs 8 Z 4 EStG), die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 dritter Teilsatz KStG), die Spendenbegünstigung (§ 4a Abs 3 EStG) oder den Sonderausgabenabzug für Eigenheime und Eigentumswohnungen (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG). Rechtsquellen umfassender Amtshilfe können – neben der Amtshilferichtlinie der EU – „große“ Auskunfts-klauseln“ iSD Art 26 OECD-MA,<sup>50</sup> die sich in DBAs oder in Verordnungen auf Grundlage des Doppelbesteuerungsgesetzes<sup>51</sup> finden, Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA)<sup>52</sup> oder das Multilaterale Amtshilfeabkommen der OECD<sup>53</sup> sein. Eine Liste jener Staaten und Territorien, mit denen eine umfassende Amtshilfe im Bereich der Steuern vom Einkommen besteht, wird in einer regelmäßig aktualisierten Information des BMF veröffentlicht.<sup>54</sup>

In einer Entscheidung vom März 2018<sup>55</sup> hatte sich der VwGH mit der Berechnung des *Anrechnungshöchstbetrages im Rahmen der Gruppenbesteuerung* zu befassen. Konkret ging es um ein Gruppenmitglied mit Einkünften iHv 2,8 Mio € (darin Lizenz-einkünfte aus Japan iHv 458.000 €, japanische Quellensteuer von 10 %) und hohen Vorgruppenverlusten; aufgrund der Vorgruppenverluste lag das Einkommen bei null, weshalb unter Hinweis auf den Anrechnungshöchstbetrag nach Art XIX Abs 2 DBA-Japan die Anrechnung der japanischen Quellensteuer versagt wurde. Der VwGH stützte – in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung<sup>56</sup> – dieses Ergebnis: Allgemein liege hier zunächst keine zu vermeidende (zeitverschobene) juristische Doppelbesteuerung späterer Gewinne vor;<sup>57</sup> auch speziell im Hinblick auf die Gruppenbesteuerung sei keine gruppenübergreifende, sondern eine *steuersubjektbezogene* Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages vorzunehmen. Darüber hinaus ver-

neinte der VwGH aber auch (1) das angestrebte „Ausbilden“ der grundsätzlichen Gruppenmitgliedschaft (also statt des vollen Abzugs der Vorgruppenverluste die Anwendung der Verrechnungssperre nach § 2 Abs 2b EStG iVm § 7 Abs 2 KStG von 75 %, wodurch ein positives Einkommen verblieben wäre) und (2) ein Wahlrecht, die Vorgruppenverluste nur teilweise abzuziehen, da die Annahme eines Wahlrechts „im Widerspruch zum gesamten System der Verlustverrechnung“ stünde.

Wenngleich die Frequenz der vom BMF im Rahmen des „Express Antwort Service“ (EAS) veröffentlichten Erledigungen in den letzten Jahren stark nachgelassen hat, wurden in jüngster Zeit doch einige sehr praxisrelevante Einzelerledigungen veröffentlicht. In EAS 3389<sup>58</sup> ging es um Arbeitnehmer, die in einer österreichischen Zweigniederlassung einer deutschen AG tätig waren und tageweise in das deutsche Stammhaus berufen wurden, um dort an Schulungen und Workshops teilzunehmen. Ungeachtet der 183-tägigen Schonfrist unterliegen nach Ansicht des BMF die auf die Aufenthaltstage in Deutschland entfallenden Arbeitslöhne der deutschen Besteuerung, da Tätigkeitsstaat und Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers zusammenfallen (Art 15 Abs 2 lit b DBA-DE). Sollte allerdings der auf die Schulungen und Workshops entfallende Arbeitslohn von der österreichischen Betriebsstätte getragen werden, was aus EAS 3389 nicht zu entnehmen ist, würde uE kein deutsches Besteuerungsrecht gegeben sein. Denn nach dem Wortlaut des Art 15 Abs 2 lit b DBA-DE darf der Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers die Vergütungen seiner dort tätigen Arbeitnehmer nur dann besteuern, wenn *die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt* (= getragen) werden, *der nicht im anderen Staat* (= Tätigkeitsstaat) ansässig ist.

In EAS 3392<sup>59</sup> hielt das BMF unter Bezugnahme auf den OECD-MK zu Art 5 OECD-MA<sup>60</sup> fest, dass die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens auch in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegen sein kann. Macht der Arbeitnehmer keine Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Wohnsitzes geltend, spräche das gegen die Begründung einer Betriebsstätte. Auch die Aufforderung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, seine Wohnung unternehmerischen Zwecken zur Verfügung zu stellen, sei ein Indiz dafür.

In EAS 3402<sup>61</sup> ging es um die Frage, ob das Inkrafttreten eines neuen DBA mit Japan die in § 27 Abs 3 iVm § 27 Abs 6 Z 1 EStG und § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG vorgesehene *Wegzugsbesteuerung* auslöst, weil – anders als im noch wirksamen DBA-Japan<sup>62</sup> – Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft gem Art 13 Abs 5 des ab 1. 1. 2019 wirksam werdenden neuen DBA-Japan nur in Japan besteuert werden dürfen. Der OECD-MK geht davon aus, dass dieses Besteue-

<sup>50</sup> Eine „große Auskunfts-klausel“ ermöglicht es den zuständigen Behörden der DBA-Vertragsstaaten, Informationen auszutauschen, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind.

<sup>51</sup> BGBl II 2002/474.

<sup>52</sup> Österreich hat bislang mit folgenden Staaten solche „Tax Information Exchange Agreements“ abgeschlossen: Andorra, Gibraltar, Guernsey, Jersey, Mauritius, Monaco, St. Vincent und die Grenadinen.

<sup>53</sup> Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des am 1. Juni 2011 in Kraft getretenen Protokolls, BGBl III 2014/193, in Kraft seit 1. 12. 2014, wirksam seit 1. 1. 2015.

<sup>54</sup> Zuletzt: Umfassende Amtshilfe im Bereich der Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2018), BMF-010221/0538-IV/8/2017.

<sup>55</sup> VwGH 21. 3. 2018, Ro 20017/13/0002, ÖStZB 2018/158, 339, vorgehend BFG 22. 11. 2016, RV/7100124/2014, ÖStZB 2017/35.

<sup>56</sup> VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0055.

<sup>57</sup> Siehe auch VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002, ÖStZB 2015/63.

<sup>58</sup> EAS 3389 v 20. 9. 2017.

<sup>59</sup> EAS 3392 v 6. 11. 2017.

<sup>60</sup> Rz 18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

<sup>61</sup> EAS 3402 v 8. 6. 2018.

<sup>62</sup> BGBl 1963/127.



rungsrecht den gesamten Veräußerungsgewinn umfasst und nicht nur jenen Teil, der nach dem Inkrafttreten eines Abkommens entstanden ist.<sup>63</sup> Da allerdings Österreich (und Deutschland) zu Rz 3.1. OECD-MK zu Art 13 OECD-MA eine „Observation“<sup>64</sup> eingebracht haben, sei Österreich nicht daran gehindert, den bis zum Wirksamkeitsbeginn des neuen DBA-Japan entstandenen Wertzuwachs zu besteuern. Damit sei mangels bestehender Umstände, die zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts führen, der Tatbestand der Wegzugsbesteuerung (§ 27 Abs 6 Z 1 EStG) nicht erfüllt.

EAS 3406 beschäftigte sich mit der durch § 50d Abs 3 dEStG bewirkten KESt-Belastung aufgrund mittelbarer Beteiligung eines Steuerinländers an einer deutschen Kapitalgesellschaft aufgrund eines *internationalen Zurechnungskonflikts*. Während das BMF in EAS 3338 in Aussicht gestellt hatte, die von Deutschland auf Dividenden an eine österreichische Holdinggesellschaft einbehaltene KESt anteilig auf die 27,5%ige KESt des Anteilseigners der Holding anrechnen zu lassen, wird diese „Kulanzlösung“ aufgrund der in den Rechtssachen „Deister“ und „Juhler“<sup>65</sup> festgestellten Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Regelung nicht mehr zugelassen.

In den Rz 55 OECD-MA zu Art 5 OECD-MA finden sich Ausführungen zur Berechnung der 12-monatigen Schonfrist für Bauausführungen und Montagen iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA. In der Praxis besteht diesbezüglich jedoch große Rechtsunsicherheit. In EAS 3407 finden sich Ausführungen zur Frage, ob ein *Probetrieb* im Anschluss an die betriebsbereite Fertigstellung einer Anlage, nach dessen Abschluss die Anlage final abgenommen worden ist, bei der Fristberechnung gem Art 5 Abs 3 DBA-DE<sup>66</sup> zu berücksichtigen ist. Das BMF kommt zu dem Schluss, dass als Grundprinzip gilt, dass auf die tatsächliche Fertigstellung einer Anlage abzustellen ist. Testphasen, die für die Betriebsbereitschaft der Anlage unabdingbar sind, sind nicht in die Frist einzubeziehen.

Das BFG, Außenstelle Klagenfurt,<sup>67</sup> hatte sich mit der Frage der *Abgrenzung von Betriebsstättenergebnissen* im Zusammenhang mit der Durchführung des Projektmanagements durch ein österreichisches Unternehmen im Zusammenhang mit dem Um- und Ausbau eines russischen Zellstoff- und Papierkombinats auseinanderzusetzen. Ausgehend von der Fiktion, die Betriebs-

stätte sei ein Routinetätigkeiten ausführender Subunternehmer und das österreichische Stammhaus Generalunternehmer, wurde die vom Steuerpflichtigen angewandte „direkte“ (vom BFG als „gemischte“ Methode bezeichnete) Methode der Ergebnisabgrenzung verworfen und durch eine Kostenaufschlagsmethode ersetzt. Allerdings wurde der Gewinnaufschlag von 15 % auf 56 % erhöht (Verhältnis der Kosten des Unternehmens zum handelsrechtlichen Gesamtgewinn), was angesichts der Unterstellung, bei der Betriebsstätte handle es sich um einen Routine-tätigkeiten ausführenden Subunternehmer, nicht nachvollziehbar ist. Wenngleich Österreich den „Authorized OECD-Approach“ (AOA) idF des OECD-MA nach dem Update 2010 ablehnt,<sup>68</sup> folgte das BFG – auch in Anlehnung an die deutschen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – dieser Argumentationslinie.

Sehr umfassend befasste sich das BMF mit der Besteuerung entgeltlicher *mobiler Online-Services* und *optional freischaltbarer Hard- und Softwarekomponenten*, die durch deutsche Automobilhersteller bereitgestellt werden (EAS 3408).<sup>69</sup> Nach Ansicht des BMF begründet die Softwareüberlassung durch nicht ansässige Unternehmen keine beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs 1 Z 6 EStG und löst keine Abzugsbesteuerung gem § 99 Abs 1 Z 3 EStG aus, wenn dem Kunden nur das Nutzungrecht an der zur Nutzung der angebotenen Funktionalitäten erforderlichen Software für eigene Zwecke und damit kein Werknutzungsrecht im Sinne des Urheberrechtsgesetzes eingeräumt wird. Auch aus DBA-rechtlicher Sicht liegt keine Lizenzgebühr iSd Art 12 OECD-MA 2017 vor.<sup>70</sup> Nur bei der Möglichkeit, die erworbene Software zu vervielfältigen und gewinnbringend zu verwerten, wäre Art 12 OECD-MA anzuwenden.<sup>71</sup> Das österreichische BMF hat dabei auf ein Schreiben des deutschen BMF<sup>72</sup> Bezug genommen, das sich mit der auch nach deutschem Steuerrecht bestehenden Steuerabzugsverpflichtung für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf die Nutzung von Rechten (§ 50a Abs 1 Z 3 dEStG) bei der Überlassung von Software und Datenbanken durch im Ausland ansässige Anbieter inländischer Kunden beschäftigt.<sup>73</sup> Allerdings wurde in dem Umstand, dass die Einbindung österreichischer Importeure und Einzelhändler in die Online-Freischaltung erfolgt, die mögliche Begründung einer *Vertreterbetriebsstätte* iSd Art 5 Abs 5 DBA-DE gesehen.

In seiner Entscheidung vom 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0045,<sup>74</sup> hatte sich der VwGH ua mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Einkünfte eines in Österreich ansässigen blinden Extrembergsteigers, der im Ausland als Vortragender und „Key Note-Speaker“ auftritt, als solche eines „*Mitwirkenden an einer Unterhaltungsdarbietung*“ zu qualifizieren sind und demnach unter

<sup>63</sup> Rz 3.1. OECD-MK zu Art 13 OECD-MA.

<sup>64</sup> Rz 32.1. OECD-MK zu Art 13 OECD-MA: „*With respect to paragraph 3.1., Austria and Germany hold the view that when a new tax treaty enters into force, these countries cannot be deprived of the right to tax the capital appreciation which was generated in these countries before the date when the new tax treaty becomes applicable.*“

<sup>65</sup> EuGH 10. 12. 2017, C-404/16 und C-613/16; *Bendlinger*, KESt-Entlastung von EU-Dividenden, WT 2018, 34 (34 ff); *Biebinger/Hiller*, Nichtanwendung wesentlicher Bestandteile des § 50d Abs 3 EStG, IWB 2018, 434 (434 ff); *Haunold/Standl/Tumpel*, News aus der EU – EuGH: Quellensteuerbefreiung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie unabhängig von Ansässigkeit der Gesellschafter der Muttergesellschaft; zur Neuregelung nach „Deister/Juhler“: *DBMF-Schreiben* v. 4. 4. 2018, Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften (§ 50d Abs 3 EStG); *Unionskonforme Anwendung*, IV B 3 – S 2411/07/10016-14.

<sup>66</sup> BGBI III 2002/182 idF BGBI III 2012/32.

<sup>67</sup> BFG 1. 8. 2017, RV/4100134/2012.

<sup>68</sup> Rz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

<sup>69</sup> EAS 3408 v 3. 9. 2018.

<sup>70</sup> Rz 14 zu Art 12 OECD-MA.

<sup>71</sup> Rz 17.4. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

<sup>72</sup> Schreiben des dBMF v 27. 10. 2017, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IV C 5 – S 2300/12/10003:004. 2017/08944289.

<sup>73</sup> *Bendlinger*, Steuerabzug bei Software-Überlassung aus dem Ausland, WT 4/2017, 241 (241).

<sup>74</sup> Vorinstanz BFG 25. 8. 2017, RV/3100094/2015 (nicht veröffentlicht).

die Art 17 OECD-MA nachgebildete „Künstler- und Sportlerklausel“ der DBA mit Deutschland,<sup>75</sup> Italien,<sup>76</sup> Kroatien<sup>77</sup> und der Schweiz<sup>78</sup> subsumiert werden können.<sup>79</sup> Der VwGH begründete die Nichtanwendbarkeit der Künstler- und Sportlerklausel vor allem damit, dass der im Ausland auftretende Extrembergsteiger nicht einfach (niveauvolle) Unterhaltung bieten wollte, sondern mit Berichten über seine (nicht den engen Begriff der Unterhaltungsdarbietung erfüllende) Tätigkeit Wissen und Information vermitteln wollte, und der OECD-MK „conference speaker“ und insb den Auftritt ehemaliger Politiker aus Art 17 OECD-MA ausnimmt.<sup>80</sup> Allerdings weist der OECD-MK auch darauf hin, dass im Einzelfall zu entscheiden ist, ob der Informations- oder der Unterhaltungscharakter überwiegt, sodass dieser Fall wohl auch anders hätte entschieden werden können.<sup>81</sup> Strittig war auch die Anwendung der „Sporterverordnung“,<sup>82</sup> die eine pauschale Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Anteils der Einkünfte selbstständig tätiger Sportler zulässt und anwendbar ist, „... wenn der Sportler in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und im Kalenderjahr überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Ausland auftritt“. Da eine „Sportveranstaltung“ im Sinne eines organisierten Leistungsver-

gleichs, der öffentlich auf Grundlage eines genau definierten Regelwerks erfolgt, bei Extrembergsteigern, die Rekorde brechen wollen, nicht vorliegt, weil sie individuell entscheiden können, wann und in welcher Reihenfolge sie Gipfel besteigen und welche Routen und Schwierigkeitsgrade sie wählen, war die Anwendungsvoraussetzung der Verordnung nicht erfüllt.



#### Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Er ist Fachautor, Vortragender, Lektor an Universitäten und Fachhochschulen. Er ist stv Leiter der Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und Mitglied facheinschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

#### Aktuelle Publikation:

Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016).

✉ stefan.bendligner@icon.at  
🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Bendligner/Stefan

Foto: ICON



#### Der Autor:

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

✉ georg.kofler@jku.at  
🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Kofler/Georg

Foto: Ulli Engleder

# KODEX

## DIE APP ZUM GESETZ!



Mit der KODEX-App haben Sie ausgewählte Kodizes immer dabei – im Kleinformat und ohne schwer zu tragen!

Laden Sie den entsprechenden KODEX-Band einfach mit dem im Buch befindlichen Code in die App und profitieren Sie von den Vorteilen einer digitalen Bibliothek – das mit vollem Lesekomfort und in bewährter KODEX-Qualität.

[www.kodexapp.at](http://www.kodexapp.at)

