

Some Like It HOT: Verbesserungsvorschläge für das „Head Office Tax System“

Stefan Bendlinger / Georg Kofler / Florian Rosenberger

Gerhard Steiner hat einen Großteil seines beruflichen Lebens dem internationalen Steuerrecht gewidmet, mit einem besonderen Schwerpunkt auf der internationalen Gewinnabgrenzung. Das Thema „Verrechnungspreise“ ist in Österreich untrennbar mit seinem Namen verknüpft. Sowohl während seiner 30-jährigen Tätigkeit in der Finanzverwaltung, zuletzt im Fachbereich für internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise, als auch seit Ende 2014 in der Steuerberatung hat ihn das Thema nie losgelassen. Sein umfassendes theoretisches und praktisches Wissen hat er in Vorträgen, als Autor vieler Fachbeiträge und nicht zuletzt im Standardwerk „Verrechnungspreise kompakt“ dokumentiert. Die Autoren widmen diesen Beitrag einem langjährigen Freund und hoch geschätzten Sparringspartner zu seinem halbrunden Geburtstag, verbunden mit dem Wunsch, dass er ihnen in beiden „Funktionen“ auch weiterhin erhalten bleibt.



Prof. Stefan Bendlinger ist Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.

1. Überblick

Während frühe Kommissionsarbeiten noch auf eine Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung abzielten,¹ rückten in den 2000er-Jahren die Schwierigkeiten in den Vordergrund, denen sich Kleinstunternehmen und kleine und mittlere Unternehmen (KMU) bei der grenzüberschreitenden Nutzung des Binnenmarkts ausgesetzt sahen. Dabei gewann – basierend auf wissenschaftlichen Vorarbeiten² – die einfache, insbesondere keine materielle Harmonisierung der Steuersysteme erfordernde Idee der Sitzlandbesteuerung Auftrieb und wurde von der Europäischen Kommission als Pilotprojekt vorgeschlagen: Nach einem solchen, auf dem Prinzip der freiwilligen gegenseitigen Anerkennung der Steuervorschriften basierenden System würden die Gewinne eines grenzüberschreitenden Unternehmens ausschließlich nach dem Unternehmenssteuersystem des Muttergesellschafts- bzw. Stammhausstaates ermittelt, auf die Staaten der wirtschaftlichen Aktivität aufgeteilt und mit dem jeweiligen Steuersatz des Aktivitätsstaates belastet.³ Die empfohlenen Lösungen haben die Mitgliedstaaten aber nie umgesetzt.⁴

Diese seit nahezu 20 Jahren schlummernde Idee einer Sitzlandbesteuerung hat die Europäische Kommission allerdings nunmehr angesichts der steuerlichen Hindernisse iZm grenzüberschreitenden Tätigkeiten und der überproportionalen Rechtsbefolgungskosten für KMU⁵ im Rahmen ihres 2023 vorgelegten KMU-Entlastungspakets⁶ wieder aufgegriffen und einen Richtlinienvorschlag für ein hauptsitzbasiertes Steuersystem – das „Head Office Tax System“ oder kurz: „HOT“ – vorgelegt.⁷ Während die

in der EU, SWI 2004, 297 (298 ff); *González Sánchez/ Franch Fluxà*, European Union: Problems and Options in Calculating the Tax Base of Companies in the European Union under Home State Taxation, ET 2006, 197 (197 ff); *Diemer/Mors*, Outline for a Possible Home State Taxation Pilot Project for SMEs, ITPJ 2006, 111 (111 ff); *Thömmes/Rasch/Koch*, Commission Proposal for Home State Taxation, ITPJ 2006, 117 (117 ff); *Cerioni*, Commission Communication and General Developments regarding Home State Taxation, ET 2006, 375 (375 ff).

⁴ Siehe dazu *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung eines hauptsitzbasierten Steuersystems für Kleinstunternehmen, kleine und mittlere Unternehmen sowie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2023) 528 final (12. 9. 2023) Pkt 1 der Begründungserwägungen.

⁵ So wenden KMU etwa 2,5 % ihres Umsatzes für die Befolgung ihrer Steuerpflichten (zB Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Einkommensteuer) auf, große Unternehmen aufgrund von Größenvorteilen hingegen nur 0,7 %. Siehe dazu auch die Studie von *Di Legge/Ceccanti/Hortal Foronda/Németh/Csonka*, Tax compliance costs for SMEs – An update and a complement – Final report (2022).

⁶ *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: KMU-Entlastungspaket, COM(2023) 535 final (12. 9. 2023).

⁷ *Europäische Kommission*, COM(2023) 528 final, samt Impact Assessment in *European Commission*, Commission Staff Working Document, Impact Assessment Report Accompanying the document Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium-sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU, SWD(2023) 302 final (12. 9. 2023), und *European Commission*, Commission Staff Working



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. ist Universitätsprofessor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.



Mag. Florian Rosenberger ist Partner der KPMG.

¹ Siehe zB die Empfehlung 94/390/EG der Kommission vom 25. 5. 1994 zur Besteuerung der kleinen und mittleren Unternehmen, ABL L 177 vom 9. 7. 1994, S 1.

² *Gammie/Lodin*, Home State Taxation (2001).

³ Siehe dazu und zu den technischen Komponenten insbesondere der Konsolidierung und Verteilung zunächst *Europäische Kommission*, Versuchsweise Anwendung der „Sitzlandbesteuerung“ auf KMU, TAXUD C.1/DOC (04) 1410 (24. 6. 2004), *Europäische Kommission*, Non-Paper der Kommission für die informelle Tagung des Rates Wirtschaft und Finanzen am 10. und 11. September 2004 (7. 7. 2004), zur Sitzlandbesteuerung bei kleinen und mittleren Unternehmen, und schließlich *Europäische Kommission*, Sitzlandbesteuerung – Skizzierung eines möglichen Pilotprojekts zur Beseitigung unternehmensteuerlicher Hindernisse für kleine und mittlere Unternehmen im Binnenmarkt, KOM(2005)702 endg (23. 12. 2005), samt Impact Assessment in SEC(2005)1785; dazu etwa *W. Loukota*, Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung

weitere Entwicklung im Rat abzuwarten bleibt, hat das Europäische Parlament den Vorschlag mittlerweile gebilligt und sogar die Ausdehnung des Anwendungsbereichs vorgeschlagen.⁸ Während die zuletzt noch anhängigen Vorschläge für eine gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage⁹ formell zurückgezogen wurden, verfolgt die Europäische Kommission mit dem Rahmen für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT)¹⁰ weiterhin den Gedanken einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für große Unternehmensgruppen (Umsatz von zumindest 750 Mio €). Unternehmen können also von HOT in den Anwendungsbereich von BEFIT wachsen.

Um die grenzüberschreitende Expansion und volle Nutzung der Vorteile des Binnenmarkts zu fördern, sollen nach dem Sitzlandbesteuerungssystem im HOT-Richtlinienvorschlag jene KMU, *„die über Betriebsstätten grenzüberschreitend wachsen und expandieren wollen, weiterhin die Steuervorschriften anwenden können, mit denen sie vertraut sind, um das steuerpflichtige Ergebnis ihrer Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten zu berechnen“*.¹¹ Die materielle Grundstruktur der *„hauptsitzbasierten Besteuerung“* sieht einen vereinfachten Ansatz für die Besteuerung von eigenständigen KMU, die grenzüberschreitend in der EU tätig sind, in Bezug auf ihre Betriebsstätten – nicht aber Tochtergesellschaften – in anderen Mitgliedstaaten vor (Art 1 HOT-Richtlinienvorschlag). Demnach können die steuerpflichtigen Ergebnisse ihrer Betriebsstätten ausschließlich auf der Grundlage der Steuervorschriften des Stammhausstaates berechnet werden, während der jeweils anwendbare Steuersatz weiterhin der Steuersatz des Mitgliedstaates ist, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Um in den Anwendungsbereich zu fallen, müssen Unternehmen mehrere Voraussetzungen erfüllen, insbesondere im Hinblick auf die Gründung, Ansässigkeit und Steuer-

pfligt und die Qualifikation als Kleinunternehmen oder KMU (Art 2 HOT-Richtlinienvorschlag). Die Anwendung der *„hauptsitzbasierten Besteuerung“* ist für KMU optional, wobei mehrere Voraussetzungen für die Option, deren mehrjährige Bindung, verschiedene Ausschlüsse und Regeln für die Verlängerung bestehen (Art 3 bis 10 HOT-Richtlinienvorschlag). Kernstück der Sitzlandbesteuerung ist das zentralisierte Verfahren: Das KMU hat nur mehr eine einzige Anlaufstelle im Stammhausstaat, die sowohl für das Verfahren der Mitteilung der Inanspruchnahme der Option als auch für Erklärungsspflichten und die Zahlung von Steuern zuständig ist (Art 6, 9, 11 und 14 HOT-Richtlinienvorschlag), wobei nur mehr eine einzige Steuererklärung einzureichen ist (Art 11 HOT-Richtlinienvorschlag). Die Behörde des Stammhausstaates wendet auf die Betriebsstättenergebnisse den Steuersatz des jeweiligen Mitgliedstaates an und überweist dann die sich daraus ergebenden Steuereinnahmen an diesen (Art 12, 14 HOT-Richtlinienvorschlag), was dem KMU den Umgang mit mehreren Steuersystemen und Steuerverwaltungen grundsätzlich erspart. Ergänzt wird dieses System durch Regelungen zur Koordinierung und Streitbeilegung zwischen den Steuerverwaltungen (Art 11 HOT-Richtlinienvorschlag), einen zeitnahen und gestrafften Informationsaustausch zwischen den betreffenden Steuerbehörden im Wege der Amtshilferichtlinie (Art 11 und 14 HOT-Richtlinienvorschlag) und Vorschriften im Hinblick auf Betriebsprüfungen, Rechtsmittel und Streitbeilegung (Art 13 HOT-Richtlinienvorschlag).

Das Sitzlandbesteuerungssystem wäre zweifelsfrei ein großer und begrüßenswerter Schritt für die Verwirklichung des (steuerlichen) Binnenmarkts. Dennoch soll einigen offenkundigen Schwachstellen des Kommissionsvorschlags im Folgenden nachgegangen werden. So scheinen zunächst die Nichtanwendbarkeit auf Einzelunternehmen und der Ausschluss von Tochtergesellschaften zu eng (siehe Pkt 2.1.). Einer ausdrücklichen Klärung bedürfen Fragen der Gewinnabgrenzung und der Behandlung von Auslandsverlusten (siehe Pkt 2.2.). Auch die komplexen Fragen des Ein- oder Ausstiegs aus dem HOT-Regime (zB im Hinblick auf zeitübergreifend wirkende Steuerregelungen wie etwa Verlustvorträge, Abschreibungen, Rückstellungen oder sonstige Verteilungsregeln) sollten gelöst werden (siehe Pkt 2.3.). Schließlich ist fraglich, ob und inwieweit die „Vetorechte“ des Betriebsstättenstaates praxisgerechter gestaltet werden könnten (siehe Pkt 2.4.).

2. Problembereiche des HOT-Richtlinienvorschlags

2.1. Erstreckung auf Einzelunternehmen und Tochtergesellschaften

Der Anwendungsbereich der Sitzlandbesteuerung wird in Art 2 HOT-Richtlinienvorschlag abgesteckt. Unternehmen müssen dabei meh-

Document, Executive Summary of the Impact Assessment Report, Accompanying the document Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for small and medium-sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU, SWD(2023) 303 final (12. 9. 2023); dazu etwa S. Bendlinger, Einheitlicher Standard der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung für KMU in der Europäischen Union, SWT 2023, 514 (514 ff); weiters die ausführliche Stellungnahme der KSW vom 20. 12. 2023.

⁸ Siehe die Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 10. 4. 2024 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung eines hauptsitzbasierten Steuersystems für Kleinunternehmen, kleine und mittlere Unternehmen sowie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, P9_TA(2024)0218 (10. 4. 2024) (vorgehend der Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024).

⁹ Siehe Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final (25. 10. 2016), und Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25. 10. 2016).

¹⁰ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT), COM(2023) 532 final (12. 9. 2023).

¹¹ Siehe Europäische Kommission, COM(2023) 528 final, Pkt 1 der Begründungserwägungen.

rere Voraussetzungen erfüllen, insbesondere im Hinblick auf die Gründung, Ansässigkeit und Steuerpflicht, die Qualifikation als Kleinunternehmen oder KMU,¹² die ausschließliche Tätigkeit über eine oder mehrere Betriebsstätten in den anderen Mitgliedstaaten und dass sie eigenständig und nicht Teil einer konsolidierten Gruppe sind. Die Kriterien der Gründung, Ansässigkeit und Steuerpflicht erinnern durchaus an jene der bekannten Unternehmenssteuer Richtlinien (etwa Art 2 Mutter-Tochter-RL) und erfordern konkret Folgendes:

- Erstens muss das KMU „nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet“ sein und eine „der in den Anhängen I und II aufgeführten Rechtsformen“ haben (Art 2 Abs 1 lit a HOT-Richtlinienvorschlag). Diese beiden Anhänge beziehen sich einerseits auf die körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsformen der Mitgliedstaaten (Anhang I; für Österreich etwa die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung etc) und andererseits auf die steuerlich auf Gesellschafterebene erfassten transparenten Rechtsformen (Anhang II; für Österreich die offene Gesellschaft und die Kommanditgesellschaft), die von der Richtlinie aber verwirrenderweise ebenfalls als „juristische Personen“ bezeichnet werden.
- Zweitens muss das KMU „in einem Mitgliedstaat nach dem Steuerrecht dieses Mitgliedstaates, einschließlich seiner bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, steuerlich ansässig“ sein (Art 2 Abs 1 lit b HOT-Richtlinienvorschlag).
- Drittens muss das KMU „unmittelbar oder auf der Ebene seiner Eigentümer einer in den Anhängen III und IV aufgeführten Steuer auf Gewinne oder einer anderen Steuer mit ähnlichen Merkmalen“ unterliegen (Art 2 Abs 1 lit c HOT-Richtlinienvorschlag). Diese Anhänge nennen wiederum ausdrücklich die relevanten Steuern auf Gesellschafts- bzw. Gesellschafterebene. Dabei werden hinsichtlich der Körperschaftsteuersubjekte in Anhang III die Steuern der einzelnen Mitgliedstaaten angeführt (für Österreich also die Körperschaftsteuer), für die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter, die selbst nicht Körperschaftsteuersubjekte sind, wird aber in Anhang IV ganz allgemein auf die „Einkommensteuer“ oder „jede andere Steuer mit ähnlichen Merkmalen“ verwiesen.

¹² Diesbezüglich knüpft Art 2 Abs 1 lit d HOT-Richtlinienvorschlag an die Bilanz-RL an: So überschreiten zB „mittlere Unternehmen“ mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht: Bilanzsumme von 20 Mio €, Nettoumsatzerlöse von 40 Mio € und durchschnittlich 250 Beschäftigte. Siehe Art 3 Abs 3 Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl L 182 vom 29. 6. 2013, S 19, idgF.

Diese Kriterien überraschen nicht, sind aber an mehreren Punkten zu eng oder unklar. Denn erstens werden durch das Rechtsformerfordernis des Art 2 Abs 1 lit a HOT-Richtlinienvorschlag etwa Einzelunternehmer oder andere Personengesellschaften (zB GesbR) gänzlich vom Anwendungsbereich ausgeschlossen. Aufgrund des Ansässigkeitserfordernisses des Art 2 Abs 1 lit b HOT-Richtlinienvorschlag kommt es bei transparenten Rechtsformen auf die Ansässigkeit der Gesellschafter an, wobei wohl bereits ein Drittstaatsgesellschafter diese Voraussetzung verletzen und damit das gesamte KMU aus dem Anwendungsbereich von HOT herausnehmen würde.¹³ Schließlich erscheint es angesichts der langjährigen Diskussion zu den Unternehmenssteuer Richtlinien unbefriedigend, dass das Steuererfordernis des Art 2 Abs 1 lit c HOT-Richtlinienvorschlag zwar eigenständig formuliert ist (und das Steuererfordernis – anders als etwa die Mutter-Tochter-RL – nicht damit qualifiziert ist, dass das Unternehmen nicht „davon befreit“ sein dürfe), aber wieder ungeklärt lässt, ob damit nur die persönliche oder auch die sachliche Steuerpflicht relevant sein soll,¹⁴ und warum die Steuerpflicht im Stammhausstaat – zusätzlich zur steuerlichen Ansässigkeit – für die Anwendbarkeit von HOT überhaupt relevant sein soll.

Der Kommissionsvorschlag beschränkt sich – entsprechend den Überlegungen in der Folgenabschätzung¹⁵ – auf ein fakultatives hauptsitzbasiertes Steuersystem für KMU, die „in anderen Mitgliedstaaten ausschließlich über eine oder mehrere Betriebsstätten tätig“ sind (Art 2 Abs 1 lit e iVm Art 3 Z 1 und 2 HOT-Richtlinienvorschlag), wodurch aber KMU mit Tochtergesellschaften ausgeschlossen sind. Diese Einschränkung erweise sich nach der Europäischen Kommission „nicht nur als wirksam, um die spezifischen Ziele der Initiative zu erreichen, sondern auch als effizient, da ihr begrenzter Anwendungsbereich ausschließlich KMU mit Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat erfasst, die sich in der Anfangsphase ihrer Expansion befinden“.¹⁶ Zudem beschränkt sich der Kommissionsvorschlag auf „eigenständige“ KMU, also jene, die keiner konsolidierten Gruppe angehören und zudem ein „eigenständiges“ Unternehmen dar-

¹³ Dieses Ergebnis wird wohl auch teleologisch durch das Steuererfordernis des Art 2 Abs 1 lit c HOT-Richtlinienvorschlag bestärkt. Zwar könnte argumentiert werden, dass für Gesellschafter, die nicht selbst Körperschaften sind, Anhang IV sich nur allgemein auf die „Einkommensteuer“ oder „jede andere Steuer mit ähnlichen Merkmalen“ bezieht (und damit dem Wortlaut nach Drittstaatssteuern nicht ausschließt); allerdings umfasst Anhang III auch die Besteuerung von Gesellschaftern, die selbst Körperschaften sind, und nennt hier nur die Körperschaft- bzw. Gewinnsteuern der Mitgliedstaaten.

¹⁴ Siehe zu dieser Diskussion im Hinblick auf die Mutter-Tochter-RL etwa Kofler in Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht³ (2024) Rz 14.20 ff.

¹⁵ European Commission, SWD(2023) 302 final.

¹⁶ Europäische Kommission, COM(2023) 528 final, Pkt 3 der Begründungserwägungen.

stellen¹⁷ (Art 2 Abs 1 lit f HOT-Richtlinienvorschlag), also zB nicht von einer übergeordneten Gesellschaft beherrscht werden.¹⁸ Speziell die Einschränkung auf Betriebsstätten und der Ausschluss von Tochtergesellschaften sind auf berechtigte Kritik gestoßen, zumal in einigen Mitgliedstaaten auch die frühe Expansion vielfach direkt über Tochtergesellschaften und weniger über Betriebsstätten erfolgt.¹⁹ Diesen Gedanken hat nunmehr auch das Europäische Parlament aufgegriffen und eine Erweiterung des Art 2 Abs 1 lit e HOT-Richtlinienvorschlag dahingehend vorgeschlagen, dass der Anwendungsbereich KMU erfasst, die „in anderen Mitgliedstaaten über eine oder mehrere Betriebsstätten und/oder bis zu zwei Tochtergesellschaften tätig“ sind.²⁰ Dies ist uE zu begrüßen. Tochtergesellschaften sind zwar – im Unterschied zu Betriebsstätten – eigenständige und damit in ihrem jeweiligen Staat steuerpflichtige Rechtsträger, doch trifft der von HOT verfolgte Vereinfachungsgedanke gleichermaßen auf sie zu; die in der Folgenabschätzung genannten Bedenken,²¹ dass damit eine größere Zahl von KMU in den Anwendungsbereich fiele (und damit erhöhte Kapazitätsanforderungen an die Finanzverwaltungen gestellt würden) und die Gründung von Tochtergesellschaften ohnehin dem Gesellschaftsrecht des Expansionslandes unterstehe (und die Steuerpflichtigen deshalb mit der dortigen Rechtsordnung schon vertrauter seien), verfangen daher nur bedingt.

2.2. Fragen der Gewinnabgrenzung und Behandlung von Auslandsverlusten

2.2.1. Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung

Auf den ersten Blick scheint die Optionsmöglichkeit (Art 4 HOT-Richtlinienvorschlag), Gewinne

oder Verluste von Betriebsstätten (und Tochtergesellschaften²²) nur nach den Gewinnermittlungsvorschriften eines einzigen Staates ermitteln zu müssen, für alle innerhalb der EU gelegenen Betriebsstätten nur noch die Finanzbehörde des Stammhausstaates quasi zum „One-Stop-Shop“ wird, Steuererklärungen für das Stammhaus, alle Betriebsstätten (und bis zu zwei Tochtergesellschaften) abgeben zu müssen (Art 11 HOT-Richtlinienvorschlag) und seine Steuerschulden in den jeweiligen Betriebsstättenstaaten (zu dem dort anzuwendenden Steuersatz) gegenüber einem einzigen Finanzamt begleichen zu können (Art 12 Abs 1 HOT-Richtlinienvorschlag), bestehend. Steuerzahlungen sollen nur an das Finanzamt des Ansässigkeitsstaates geleistet werden, der es übernimmt, Einkommen- und Körperschaftsteuer an die Betriebsstättenstaaten zu überweisen (Art 12 Abs 2 HOT-Richtlinienvorschlag). Die von der Richtlinie umfassten KMU müssten sich nur noch mit der ihnen vertrauten Rechtsordnung ihres Ansässigkeitsstaates auseinandersetzen.

Das Erfordernis, sich mit komplexen Gewinnermittlungsvorschriften des Betriebsstättenstaates zu beschäftigen, hätte ein Ende,²³ und Befolgungskosten würden reduziert. Die Europäische Kommission geht in ihrer Folgenabschätzung immerhin davon aus, dass durch die Einführung von HOT in der EU die steuerlichen Befolgungskosten für KMU in einer Bandbreite zwischen 1,3 Mrd € (16 %) und 3,4 Mrd € (32 %) reduziert werden könnten, was 5 % bzw 10 % der bislang rein national tätigen Unternehmen dazu bewegen könnte, innerhalb der EU zu expandieren, mit positiven Auswirkungen auf das Bruttoinlandsprodukt und das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten.²⁴

Derzeit ist die Gewinnermittlung nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht vorzunehmen.²⁵ Es ist nach nationalem Recht des Stammhaus- und des Betriebsstättenstaates zu prüfen, ob überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, wie diese ermittelt werden müssen und zu welchem Zeitpunkt sie zu besteuern sind.²⁶ Innerstaatliche Gewinnermittlungsvorschriften füllen den durch ein DBA zugeteilten Besteuerungsanspruch aus.²⁷ In Österreich regeln § 2 Abs 8 Z 1 EStG und § 7 Abs 2 KStG, dass Auslandsinkünfte stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln sind. Liegt ein nach ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften erstellter Betriebsstättenjahresabschluss vor, ist dieser an die Regelungen des österreichischen

¹⁷ Letzteres ist derart definiert, dass es sich entweder um kein assoziiertes Unternehmen iSd Art 2 Z 13 Bilanz-RL (Richtlinie 2013/34/EU idgF) – die Beeinflussungsvermutung liegt bei 20 % – oder um kein verbundenes Unternehmen iSd Art 3 Z 3 Empfehlung der Kommission betreffend die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABL L 124 vom 20. 5. 2003, S 36) – etwa bei Stimmrechtsmehrheit, Berechtigung der Organbestellung oder sonstigem beherrschenden Einfluss – handelt.

¹⁸ Unklar ist, ob sich dieses Kriterium nur auf die Eigenständigkeit des KMU „nach oben“ bezieht, oder „nach unten“ zB auch KMU mit Tochtergesellschaften in Drittstaaten zwingend vom Anwendungsbereich ausgenommen sind. Für erstere Lesart könnte die Entschließung des Parlaments (P9_TA[2024]0218 vom 10. 4. 2024) sprechen, die zwar in Art 2 Abs 1 lit e HOT-Richtlinienvorschlag ausdrücklich „bis zu zwei Tochtergesellschaften“ einbezieht, das Eigenständigkeitskriterium des Art 2 Abs 1 lit f HOT-Richtlinienvorschlag aber unverändert ließ.

¹⁹ Dazu S. Bendlinger, SWI 2023, 514 (525).

²⁰ Der Begriff der „Tochtergesellschaft“ wird in Art 3 Z 1a des Textes des Europäischen Parlament definiert als eine „Tochtergesellschaft im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b der [Mutter-Tochter-RL]“ (also eine Gesellschaft, an der eine Muttergesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist), „die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet und vom Hauptsitz kontrolliert wird“.

²¹ Siehe European Commission, SWD(2023) 302 final, Pkt 7.1.2.

²² Aufgrund der legislativen Entschließung des Europäischen Parlaments (P9_TA[2024]0218 vom 10. 4. 2024).

²³ S. Bendlinger, SWI 2023, 514 (524).

²⁴ European Commission, SWD(2023) 303 final.

²⁵ Rz 33 EStR; VwGH 6. 4. 1984, 83/14/0007; 24. 5. 2007, 2004/15/0051.

²⁶ EAS 275 vom 21. 6. 1993; EAS 575 vom 7. 2. 1995; EAS 1382 vom 4. 1. 1999.

²⁷ Cortez, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 (822).

EStG anzupassen. Allerdings räumt das BMF bezüglich der Anpassung ein, dass dabei keine überspitzten Anforderungen zu stellen sein werden und auf die Verhältnismäßigkeit der (erhöhten) Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs 1 BAO) bei Auslandsbeziehungen zu achten sein wird.²⁸ Ausländische Betriebsstättengewinne oder -verluste, die aufgrund eines DBA, der DBA-Entlastungsverordnung²⁹ oder gemäß § 48 Abs 5 BAO durch Steuerfreistellung oder Steueranrechnung in Österreich von einer doppelten Besteuerung zu entlasten sind, müssen daher stets nach österreichischem Recht ermittelt werden,³⁰ auch dann, wenn der im Ausland versteuerte Gewinn geringer ist als der nach den Bestimmungen des EStG ermittelte Gewinnanteil. Aufgrund international nicht akkordierter Gewinnermittlungsvorschriften können deshalb die im Quellenstaat besteuerten und in Österreich zu entlastenden steuerlichen Betriebsstättenergebnisse nicht übereinstimmen.³¹

Der Kommissionsvorschlag regelt nur den Modus der Gewinnermittlung, nicht jedoch Fragen der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, also zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat. HOT soll weder das Recht des Mitgliedstaates, in dem eine Betriebsstätte gelegen ist, den anzuwendenden Steuersatz festzulegen, noch die Anwendbarkeit bilateraler DBA oder die Schutzvorschriften im Mitgliedstaat der Betriebsstätte berühren (Art 2 Abs 3 HOT-Richtlinienvorschlag).

Die Grundsätze für die Zurechnung von Erträgen zu einer Betriebsstätte, die im jeweiligen DBA zwischen dem Mitgliedstaat der Betriebsstätte und jenem des Stammhauses (des „Hauptsitzes“ nach dem Wortlaut des Richtlinienvorschlags) festgelegt sind, sollen weiterhin gelten.³² Die Vorfrage, ob im jeweiligen Mitgliedstaat eine Betriebsstätte iSd Kommissionsvorschlags besteht, soll gemäß Art 3 Z 1 HOT-Richtlinienvorschlag „im Sinne des einschlägigen bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder, in Ermangelung dessen, des nationalen Rechts“ beurteilt werden. Auch die in der Folge daraus resultierende Notwendigkeit einer Gewinnabgrenzung (bzw Gewinnzurechnung) wird also auch nach dem Wirksamwerden des Kommissionsvorschlags auf Grundlage der in den DBA zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehe-

nen Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA, allenfalls – sofern in einem DBA enthalten – nach Maßgabe des Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 (selbständige Arbeit), vorzunehmen sein. Abkommensrechtlich gilt das Gebot der übereinstimmenden Gewinnzurechnung. Im Sinne einer Entscheidungsharmonie müssen sich die beiden Vertragsstaaten also darüber einig sein, welcher Anteil am Gewinn bzw Verlust einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann.³³ Die Entscheidung, welche Einkünfte einer Betriebsstätte zugeordnet werden können, ist eine auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist.³⁴

Konflikte über die Zurechnung von Gewinnen einer Betriebsstätte müssen gemäß Art 11 Abs 8 HOT-Richtlinienvorschlag auf DBA-rechtlicher Grundlage gelöst werden. Lehnt die Steuerbehörde des Betriebsstättenstaates den vom Stammhausstaat erstellten vorläufigen Steuerbescheid ab, hat Letzterer nach entsprechender Mitteilung gemäß Art 8ae RL 2011/16/EU einen geänderten Bescheid zu erlassen, wogegen im Stammhausstaat ein Rechtsbehelf eingeleitet werden kann. Streitigkeiten über die Höhe der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne sollen im Einklang mit dem anwendbaren DBA (Verständigungs- oder Schiedsverfahren gemäß Art 25 OECD-MA) oder der Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der EU³⁵ beigelegt werden. Das EU-Schiedsübereinkommen³⁶ wird nicht in Erwägung gezogen.

Der Ablauf der Abgabe von Betriebsstättensteuererklärungen ist am Ende dieses Beitrags zusammengefasst.³⁷

Die Praxis der Betriebsstättenbesteuerung zeigt, dass grenzüberschreitend tätigen Unternehmen nicht die Frage der Gewinnermittlung, sondern jene der Gewinnabgrenzung Kopfschmerzen bereitet. Nicht zuletzt deshalb, weil trotz der Bemühungen der OECD, die Gewinnabgrenzung durch den sogenannten „authorized OECD approach“ (AOA) in Form eines uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes zu ver-

²⁸ Rz 314 VPR 2021 unter Verweis auf EAS 1893 vom 8. 8. 2001 und EAS 2114 vom 1. 10. 2002.

²⁹ BGBl II 2006/44 idF BGBl II 2020/579 und BGBl II 2022/318.

³⁰ VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0048.

³¹ Tz 15 Satz 2 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 und analog Tz 32 Satz 1 OECD-MK in aktueller Fassung vom 21. 11. 2017: „Variations between the domestic laws of the two States concerning matters such as depreciation rates, the timing of the recognition of income and restrictions on the deductibility of certain expenses that are in accordance with paragraph 3 of this Article will normally result in a different amount of taxable income in each State.“

³² Europäische Kommission, COM(2023) 528 final, Pkt 4 der Begründungserwägungen.

³³ S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 351.

³⁴ VwGH 22. 4. 2009, 2004/15/0001.

³⁵ Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. 10. 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl L 265 vom 14. 10. 2017, S 1, in Österreich umgesetzt durch das EU-Besteuerungstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG), BGBl I 2019/62, das für Streitfragen in einem Zusammenhang mit Einkommen oder Vermögen anzuwenden ist, die Besteuerungszeiträume betreffen, die nach dem 1. 1. 2018 begonnen haben.

³⁶ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl L 225 vom 20. 8. 1990, S 10.

³⁷ In Anlehnung an die Schaubilder bei Nonnenmacher/Lorey, HOT: Neues EU-Steuersystem für KMU? IWB 2024, 267 (270 f).

einheitlichen, eine international akkordierte Vorgangsweise nach wie vor nicht gelungen ist. So haben Staaten wie zB Deutschland³⁸ den AOA innerstaatlich umgesetzt und wenden bei der Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten „in- und outbound“ diesen Grundsatz im Verhältnis zu allen DBA-Staaten an, selbst wenn im jeweiligen DBA die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne nicht an den AOA in Form des Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 angepasst worden ist. Andere Staaten – darunter Österreich – lassen die Anwendung des AOA nur zu, wenn in das anzuwendende DBA der Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 übernommen worden ist.³⁹ Außerdem hat sich Österreich im Zuge des Updates 2017 in einer „reservation“ im OECD-MK zu Art 7 OECD-MA⁴⁰ vorbehalten, weiterhin die Fassung des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 zu verwenden (AOA light). Daraus ergeben sich in der Praxis für Unternehmen bilaterale Besteuerungskonflikte mit den Folgen doppelter Besteuerung und entsprechender Liquiditätseinbußen, die nur durch (nach wie vor langwierige) Verständigungsverfahren gelöst werden können.

Trotz der vorhandenen Materialien zur Auslegung des eingeschränkten bzw uneingeschränkten abkommensrechtlichen Fremdverhaltensgrundsatzes, zB dem OECD-MK zu Art 7 OECD-MA, dem Betriebsstättenbericht der OECD⁴¹ oder den OECD-Verrechnungspreisleitlinien,⁴² zählt die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung zu den strittigsten Themen des internationalen Steuerrechts und steht bei bilateralen Verständigungsverfahren an oberster Stelle. Daran wird auch die „head office taxation“ in Form des vorliegenden HOT-Richtlinienvorschlags nichts ändern.

2.2.2. Verwertung von Betriebsstättenverlusten

Gemäß Art 3 Z 6 HOT-Richtlinienvorschlag umfasst der Begriff „steuerpflichtiges Ergebnis der Betriebsstätte“ die gemäß den Vorschriften des Hauptsitzes berechneten steuerbaren Erträge oder steuerlichen Verluste. Ein grenzüberschreitender Verlustausgleich ist durch den HOT-Richtlinienvorschlag nicht vorgegeben; auch nicht die Frage, wie die einer Betriebsstätte zugeordneten Gewinne im Stammhausstaat zu behandeln sind und ob bzw in welchem Ausmaß Verluste berücksichtigt werden können.

³⁸ Deutschland hat den AOA in § 1 Abs 5 dASTG übernommen, durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), dBGBI I 2014/47, 1603, konkretisiert und in den Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstättengewinnaufteilung (VwG BsGa), dBStBl I 2017, 182, kommentiert.

³⁹ Rz 280 VPR 2021.

⁴⁰ Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

⁴¹ OECD, Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010 (22. 7. 2010).

⁴² OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022).

Die Entlastung von Betriebsstättengewinnen hat auf DBA-rechtlicher Grundlage iSd Art 23A Abs 1 und 2 OECD-MA (Befreiungsmethode) oder Art 23B Abs 1 OECD-MA (Anrechnungsmethode) oder der in Österreich vorgesehenen innerstaatlichen Maßnahmen in Form der Verordnung des BMF zur Entlastung von Doppelbesteuerung⁴³ oder des nur noch in seltenen Ausnahmefällen⁴⁴ anzuwendenden § 48 Abs 5 BAO zu erfolgen.

Soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Betriebsstättenverluste zu berücksichtigen sind, dürfen gemäß § 2 Abs 8 Z 3 EStG im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres angesetzt werden. Dieser „Verlustdeckel“ bewirkt, dass der jeweils niedrigere Betrag der Betriebsstättenverluste zum Ansatz gebracht werden kann. Allerdings erhöhen gemäß § 2 Abs 8 Z 4 EStG diese Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland (zB im Wege eines Verlustvortrags) ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten. Verluste aus Staaten, mit denen keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Für die Verlustdeckelung ist der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust maßgeblich.⁴⁵

- Ist der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust höher als jener nach österreichischem Steuerrecht, ist nur der niedrigere Verlust nach österreichischem Steuerrecht zu berücksichtigen.
- Ist der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust niedriger als der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte, darf nur der niedrigere Verlust nach ausländischem Steuerrecht berücksichtigt werden.
- Liegt nach ausländischem Steuerrecht ein Gewinn vor, bleibt für eine Berücksichtigung eines diesem Gewinn entsprechenden Verlustes nach österreichischem Steuerrecht kein Raum. Ebenso wenig kommt ein Progressionsvorbehalt in Betracht.

Soweit ein in Österreich ansässiges Unternehmen künftig die HOT-Regeln anwendet, entfällt die Notwendigkeit der Berechnung des Verlustdeckels. Denn die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Verluste werden nur nach einer einzigen Gewinnermittlungsvorschrift berechnet. Fraglich ist allerdings, wie vorzugehen ist, wenn nachversteuerungsanhängige Verluste, die nach ausländischem Steuerrecht ermittelt werden

⁴³ BGBl II 2002/474.

⁴⁴ BFG 13. 3. 2024, RV/7100082/2022.

⁴⁵ Rz 198a EStR.

sind, mit Gewinnen verrechnet werden müssen, die nach Eintritt in das HOT-Regime nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen sind.

2.3. Regeln für den Ein- oder Ausstieg aus dem HOT-Regime

Die dem HOT-Regime zugrunde liegende Idee zielt im Kern darauf ab, für betroffene KMU mit EU-Betriebsstätten (bzw allenfalls auch mit bis zu zwei EU-Tochtergesellschaften⁴⁶) einen One-Stop-Shop einzurichten. Dahinter steckt zunächst der Versuch, einen „single point of contact“ für verfahrensrechtliche Zwecke anzubieten – von der Option über die Erklärung und Veranlagung bis hin zur Steuerzahlung. Darüber hinaus intendiert HOT aber auch wesentliche Vereinfachungen der materiellrechtlichen Regelungen, insbesondere durch die EU-einheitliche Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des Hauptsitzmitgliedstaates. Insoweit geht mit dem Eintritt in das HOT-Regime zwingend eine (teilweise) Änderung der Gewinnermittlung für das KMU einher. Denn mit der erstmaligen Anwendung von HOT wechseln alle⁴⁷ ausländischen EU-Betriebsstätten (bzw EU-Tochtergesellschaften) für steuerliche Zwecke von den lokalen Gewinnermittlungsvorschriften nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht des „Mitgliedstaates der Betriebsstätte“⁴⁸ zu den für das KMU geltenden „Hauptsitzsteuervorschriften“.⁴⁹

Mit einem solchen Wechsel der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften können in der Praxis wesentliche, mitunter auch komplexe Fragestellungen verbunden sein. Diese sollten – um die angestrebte Vereinfachung des Richtlinienvorschlags nicht zu konterkarieren – möglichst pragmatischen Lösungsansätzen zugänglich gemacht werden. So mag sich ua die Frage stellen, wie mit Verlusten bzw Verlustvorträgen umzu-

gehen ist, die vor Eintritt in das HOT-Regime in einem Betriebsstättenstaat erwirtschaftet wurden („Vor-HOT-Verluste“⁵⁰). Sind derartige Verlustvorträge – insbesondere in Hauptsitzstaaten, die keine dem österreichischen § 2 Abs 8 EStG (bzw § 9 KStG) vergleichbaren Rechtsvorschriften kennen – unter Anwendung der Hauptsitzsteuervorschriften umzurechnen? Wenn ja, wie, in welchem Detaillierungsgrad und mit welchem historischen Anspruch, was zB die in den jeweiligen Verlustentstehungsjahren gültigen Rechtsvorschriften betrifft? Wie sind allfällige Unterschiede zwischen Betriebsstättenstaat und Hauptsitzstaat hinsichtlich der zeitlichen Limitierung des Verlustvortrags bzw des Verlustabzugs zu berücksichtigen? Was passiert mit im Betriebsstättenstaat bestehenden Verlustvorträgen, die nach den Hauptsitzsteuervorschriften bereits abgereift wären und vice versa?

Darüber hinaus können zahlreiche sonstige Unterschiede zwischen den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften vor und nach Eintritt in das HOT-Regime zu Tage treten, welche herausfordernde Transformationsfragen aufgrund des Wechsels aufwerfen. Derartige Herausforderungen können sich nicht nur bei permanenten Differenzen zwischen den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, sondern insbesondere auch bei bloß periodenwirksamen Verschiebungen ergeben. In diesem Sinne können etwa Unterschiede in der steuerlichen Aktivierungsfähigkeit, der Abschreibungsdauer oder spezifische Vorschriften über die (Nicht-)Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für steuerliche Zwecke potenziell eine Rolle spielen. Mitunter mögen all diese Fragestellungen eine gewisse Ähnlichkeit mit rein innerstaatlichen Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart aufweisen – sei es zwischen Gewinnermittlern gemäß § 5 EStG und § 4 Abs 1 EStG bzw § 4 Abs 3 EStG, sei es von bzw zu einer steuerlichen Pauschalierung. Dementsprechend dürften auch beim Eintritt in das HOT-Regime Zu- und Abschläge bzw allenfalls resultierende Übergangsgewinne oder -verluste zu ermitteln sein. Dies mag schon im rein innerstaatlichen Fall nicht immer ganz leicht von der Hand gehen und dürfte beim Wechsel zwischen ausländischen und inländischen Gewinnermittlungsvorschriften noch einmal an Komplexität zulegen. Auf der anderen Seite erfolgt der Eintritt in die HOT-Welt – anders als manch innerstaatlich notwendiger Wechsel der Gewinnermittlungsart – stets freiwillig,⁵¹ sodass die angesprochenen Unwägbarkeiten zumindest rechtlich zunächst nicht unausweichlich sind.

Hat ein KMU erst einmal zur Anwendung der HOT-Regelungen optiert, kann freilich der HOT-Exit durchaus auch zwingend und gegen

⁴⁶ Vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments insbesondere zu Art 1, Art 2 Abs 1 lit e und Art 3 Z 1a HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA(2024)0218 vom 10. 4. 2024 (bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024).

⁴⁷ Nach dem Richtlinienvorschlag unterliegt die Anwendung des HOT-Regimes einem All-in-all-out-Ansatz (vgl Art 4 Abs 2 HOT-Richtlinienvorschlag). Entscheidet sich daher der Hauptsitz des KMU für die Anwendung der Hauptsitzsteuervorschriften, so hat er diese Vorschriften auf alle seine Betriebsstätten (bzw Tochtergesellschaften) in anderen Mitgliedstaaten anzuwenden. Diese umfassende Bindungswirkung wird auch gegenüber Betriebsstätten (bzw Tochtergesellschaften) entfaltet, die in weiterer Folge gegründet werden.

⁴⁸ Vgl Art 3 Z 5 HOT-Richtlinienvorschlag. Leider wird im deutschsprachigen Richtlinienvorschlag für den englischsprachigen Terminus „host Member State“ der Rechtsbegriff „Mitgliedstaat der Betriebsstätte“ verwendet, was angesichts der begriffsinhaltlichen Erweiterung um Tochtergesellschaften durch das Europäische Parlament (vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments zu Art 3 Z 5 HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA[2024]0218 vom 10. 4. 2024, bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024) die im allgemeinen Sprachgebrauch erwartbare Semantik *ad absurdum* führt.

⁴⁹ Vgl Art 3 Z 4 HOT-Richtlinienvorschlag.

⁵⁰ Begriffsverwendung in Anlehnung an den in § 9 KStG definierten Begriff „Vorgruppenverluste“.

⁵¹ Vgl Art 4 Abs 1 sowie Art 6 und Art 9 HOT-Richtlinienvorschlag.

den eigenen Willen der KMU-Geschäftsleitung drohen. Denn zum einen kann die Option zur Anwendung der Hauptsitzsteuervorschriften vor Ablauf der fünfjährigen (bzw siebenjährigen⁵²) Grundlaufzeit enden, wenn mindestens einer der in Art 8 Abs 1 HOT-Richtlinienvorschlag genannten Gründe vorliegt. Dementsprechend führt nicht nur das Übersteigen der gemeinsamen Betriebsstätten- bzw Tochtergesellschaftsumsätze des Hauptsitzumsatzes um mehr als das Dreifache in den letzten zwei (bzw in den vergangenen drei⁵³) Geschäftsjahren zum zwingenden Exit aus dem HOT-Regime, sondern – zumindest nach dem Änderungsantrag des Europäischen Parlaments – auch die zwischenzeitlich erfolgte Gründung von mehr als zwei Tochtergesellschaften⁵⁴ sowie der zwischenzeitliche Verlust der KMU-Eigenschaft.⁵⁵ Darüber hinaus kann bei bestimmten Änderungen innerhalb des jeweiligen KMU zumindest die Verlängerungsoption nach Ablauf der vollen Grundlaufzeit außer Reichweite sein, sodass spätestens dann ein – unter Umständen ungewollter – Ausstieg aus dem HOT-Regime droht.⁵⁶ Da mit dem HOT-Exit jedenfalls wiederum ein Wechsel zwischen in- und ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften verbunden ist, wird zu diesem Zeitpunkt eine neuerliche Befassung mit der oben angesprochenen Problematik unumgänglich. Insoweit wird es daher nicht nur pragmatisch handhabbarer Übergangsregelungen für den Ein- und Ausstieg in das bzw aus dem HOT-Regime bedürfen. Vielmehr sollten auch die „*KMU-Thresholds*“ für diese Zwecke so definiert sein, dass erratisches Schlingern zwischen „HOT-in“ und „HOT-out“ möglichst ausgeschlossen ist. In dieser Hinsicht besonders anfällig erscheint jener *threshold*, welcher ein bestimmtes, maximal zulässiges Größenverhältnis zwischen den gemeinsamen Betriebsstätten- (bzw Tochtergesellschaften-) Umsätzen einerseits und dem Hauptsitzumsatz andererseits in den Fokus rückt.⁵⁷ Dies könnte bei

bestimmten Geschäftsmodellen bzw in bestimmten Branchen (etwa im Projektgeschäft) unter Umständen dazu führen, dass – in Abhängigkeit vom Markt- bzw Standortbezug der jeweils aktuellen Tätigkeitsschwerpunkte (im Hauptsitzstaat oder in den Betriebsstätten-/ Tochtergesellschaftsstaaten) – dieser *threshold* über mehrere Jahre überschritten wird und dann wieder nicht, und vice versa. In derartigen Konstellationen könnte daher das HOT-Regime angesichts der besonderen Herausforderungen beim Ein- und Ausstieg für die betroffenen KMU in Summe wenig attraktiv sein.

Soweit ein KMU dem HOT-Regime aber dauerhaft und endgültig entwachsen ist (etwa, weil es nunmehr dem Kreis der „*mid caps*“⁵⁸ angehört), mag es bis zum Hineinwachsen in die nächste (geplante) Ausbaustufe der einheitlichen europäischen Unternehmensbesteuerung für das konkrete Unternehmen in der Regel noch ein weiter Weg sein: Denn BEFIT⁵⁹ erfasst – wenn auch zwingend – nur Konzerne mit einem weltweiten Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio € pro Jahr.⁶⁰

2.4. Besteuerungsverfahren und „Veto-rechte“ des Betriebsstättenstaates

Verfahrensrechtlich ist das Grundkonzept des HOT-Regimes an sich bestechend klar und einfach ausgerichtet: Der Hauptsitzstaat soll für betroffene KMU zum zentralen Dreh- und Angelpunkt an allen neuralgischen Stellen des (Ertrag-)Steuerverfahrens werden. Dementsprechend soll HOT im Wesentlichen über die zuständige Steuerbehörde im Mitgliedstaat des Hauptsitzes („*Behörde der Erklärungsabgabe*“⁶¹) administriert werden. Dies gilt etwa für die Mitteilung der Optionsausübung zur Anwendung der Hauptsitzsteuervorschriften (Art 6 HOT-Richtlinienvorschlag), die zwingende Beendigung vor Ablauf der Grundlaufzeit (Art 8 HOT-Richtlinienvorschlag), die Ausübung der Verlängerungsoption (Art 9 HOT-Richtlinienvorschlag), die Einreichung der Steuererklärung, die Steuerfestsetzung (auf Grundlage eines Steuerbescheides für den Hauptsitz und eines vorläufigen Steuerbescheides für jede Betriebsstätte bzw Tochtergesellschaft), die Koordinierung zwischen den Behörden (Art 11 HOT-Richtlinienvorschlag) sowie die Steuererhebung und -weiterleitung (Art 12 HOT-Richtlinienvorschlag).

Richtlinienvorschlag) oder für die Verlängerung des HOT-Regimes über die Grundlaufzeit hinaus optieren zu können (vgl Art 10 lit a HOT-Richtlinienvorschlag). Als „*mid caps*“ werden Unternehmen mit 250 bis 499 Beschäftigten („*small mid caps*“) bzw 500 bis 1.499 Beschäftigten („*large mid caps*“) bezeichnet (vgl *Europäische Kommission*, COM[2023] 535 final).

⁵⁹ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2023) 532 final.

⁶⁰ Für KMU iSd HOT-Regimes gilt hingegen – aufgrund des Verweises in Art 2 Abs 1 lit d HOT-Richtlinienvorschlag auf die Bilanz-RL – für die Nettoumsatzerlöse als Größenmerkmal ein jährlicher Grenzwert von 40 Mio €.

⁶¹ Vgl Art 3 Z 7 HOT-Richtlinienvorschlag.

⁵² Vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments zu Art 7 Abs 1 HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA(2024) 0218 vom 10. 4. 2024 (bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024).

⁵³ Vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments zu Art 8 Abs 1 lit b HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA(2024)0218 vom 10. 4. 2024 (bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024).

⁵⁴ Vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments zu Art 8 Abs 1 lit bb HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA(2024)0218 vom 10. 4. 2024 (bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024).

⁵⁵ Vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments zu Art 8 Abs 1 lit ba HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA(2024)0218 vom 10. 4. 2024 (bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024).

⁵⁶ Vgl Art 10 HOT-Richtlinienvorschlag.

⁵⁷ Nach diesem *threshold* darf der gemeinsame Umsatz der Betriebsstätten (und gegebenenfalls Tochtergesellschaften) in den vergangenen zwei (bzw drei) Geschäftsjahren das Zweifache (bzw Dreifache) des vom Hauptsitz erzielten Umsatzes nicht überschreiten, um das HOT-Regime in Anspruch nehmen zu können (vgl Art 4 Abs 1 lit a HOT-Richtlinienvorschlag), die zwingende Beendigung des HOT-Regimes vor Ablauf der Grundlaufzeit zu vermeiden (vgl Art 8 Abs 1 lit b HOT-

Insoweit verlieren die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten der Betriebsstätten (bzw Tochtergesellschaften) durch den Eintritt eines KMU in das HOT-Regime ihr „*face to customer*“. Dieser weitreichende Verlust an nationaler Verwaltungskompetenz mutet potenziell sensibel an und mag den Ruf zur Handreichung durch entsprechende Kontroll- und Gestaltungsrechte zu Gunsten der Betriebsstätten- (und Tochtergesellschaften-) Staaten nähren. Im Richtlinienvorschlag sind derartige Rechte vor allem an zwei kritischen Stellen des HOT-Steuerverfahrens vorgesehen: Zum einen kann der Mitgliedstaat der Betriebsstätte (bzw Tochtergesellschaft) die Entscheidung der Behörde der Erklärungsabgabe (Hauptsitzstaat) über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vorschriften anfechten (Art 6 Abs 3 iVm Art 13 HOT-Richtlinienvorschlag). Zum anderen kann die Steuerbehörde des Mitgliedstaates der Betriebsstätte (bzw Tochtergesellschaft) den durch die Behörde der Erklärungsabgabe ausgestellten vorläufigen Steuerbescheid ablehnen (Art 11 Abs 6 HOT-Richtlinienvorschlag) und entsprechend abändern (Art 11 Abs 8 HOT-Richtlinienvorschlag).⁶² Ob derartige „Vetorechte“ des Betriebsstättenstaates vor dem Hintergrund der Zielsetzung des HOT-Regimes zielführend und pragmatisch umsetzbar sind, steht freilich auf einem anderen Blatt geschrieben. Insbesondere erscheint die kontrollierende (und gegebenenfalls abändernde) Gewinnermittlung seitens der Steuerbehörde des Mitgliedstaates der Betriebsstätte (bzw Tochtergesellschaft) insoweit problematisch, als dieser Staat dafür die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften des Hauptsitzstaates im Detail kennen, verstehen und anwenden müsste. Dass dieses Unterfangen in der Praxis kaum auf seriöse (und vor allem verwaltungsvereinfachende) Weise realisierbar erscheint, dürfte Praktikern des internationalen Steuerrechts nicht verborgen geblieben sein.

Weiters ist zu beachten, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten der Betriebsstätten (bzw Tochtergesellschaften) auch von Mitwirkungspflichten im HOT-Steuerverfahren betroffen sind. So soll etwa laut Abänderungsan-

trag des Europäischen Parlaments zur Aufnahme eines neuen Art 6 Abs 2a von den lokalen Behörden eine (abkommensrechtliche) Betriebsstättenbescheinigung an die Behörde der Erklärungsabgabe übermittelt werden. Außerdem haben die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten der Betriebsstätten (bzw Tochtergesellschaften) der Behörde der Erklärungsabgabe den anzuwendenden Steuersatz mitzuteilen (Art 6 Abs 3 HOT-Richtlinienvorschlag).

Auf den Punkt gebracht

Die europäische Idee eines gemeinsamen „*Head Office Tax System*“ (HOT) erscheint in ihrer Grundkonzeption zunächst durchaus charmant und bestechend. Denn aus Sicht der Steuerpraxis können internationale Vorstöße zur effektiven Reduktion der Anforderungen an die Tax Compliance an sich nur begrüßt werden, wenngleich das in der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach wie vor enthaltene Konfliktpotenzial auch durch HOT nicht gelöst wird.

Dass mit derartigen Projekten immer auch gewisse „*downsides*“ (etwa hinsichtlich der Abgrenzung des Anwendungsbereichs oder der Delegation von Steuerverwaltungsrechten) verbunden sein können, mag in der Natur der Sache liegen und insbesondere auch eine typische Herausforderung zur Interessenabwägung für die Steuerpolitik und deren Proponenten darstellen. Dass aber Projekte zur Verwaltungsvereinfachung (wie hier im KMU-Segment) vor allem dazu dienen müssen, die Verwaltung (Steuerbehörden) und deren Adressaten (Steuerpflichtige) tatsächlich und nachhaltig zu entlasten, ist unverhandelbar. Die Analyse des vorliegenden Richtlinienvorschlags sowie des dazu ergangenen Abänderungsantrags des Europäischen Parlaments zeigt, dass hier noch einiges an Handlungsbedarf besteht, um diesem Ziel hinreichend gerecht werden zu können. Nicht zuletzt vor diesem Hintergrund erscheint der zeitlich ins Auge gefasste Fahrplan zu ambitioniert und aus Praktikersicht unrealistisch. Dies gilt schon für den ursprünglichen Richtlinienvorschlag (innerstaatliche Umsetzung bis 31. 12. 2025, erstmalige Anwendung ab 1. 1. 2026), und erst recht für den Änderungsantrag des Europäischen Parlaments, welcher noch einmal ein Vorziehen um ein ganzes Jahr (dh eine Anwendung ab 1. 1. 2025) anregt. Ob eine Implementierung in den wenigen verbleibenden Monaten des Jahres 2024 realistisch wäre, darf jedenfalls nicht nur in Anbetracht der kursorisch dargelegten Herausforderungen als äußerst zweifelhaft bezeichnet werden.

⁶² Streitigkeiten über den einer Betriebsstätte (bzw Tochtergesellschaft) zurechenbaren steuerlichen Gewinn sollen entweder auf Grundlage des bilateral anwendbaren DBA oder der EU-Streitbeilegungsrichtlinie (bzw in Österreich des EU-BStbG) beigelegt werden (Art 11 Abs 8 letzter Satz HOT-Richtlinienvorschlag). Außerdem kann die Steuerbehörde des Mitgliedstaates einer Betriebsstätte (bzw Tochtergesellschaft) – oder unter Umständen auch die Behörde der Erklärungsabgabe (vgl Änderungsantrag des Europäischen Parlaments zu Art 13 Abs 2 und 2a HOT-Richtlinienvorschlag, P9_TA(2024)0218 vom 10. 4. 2024, bzw den vorgehenden Bericht A9-0064/2024 vom 28. 2. 2024) – eine gemeinsame Steuerprüfung (Joint Audit) anregen (Art 13 Abs 2 HOT-Richtlinienvorschlag).

Ablaufprocedere zur Abgabe von Betriebsstätten-Steuererklärungen nach HOT

1	Beantragung von HOT und Bekanntgabe der Mitgliedstaaten, in denen sich Betriebsstätten befinden (mindestens drei bzw zwei Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres, das dem Geschäftsjahr vorausgeht, in dem HOT erstmals angewandt werden soll)	Art 6 Abs 1 HOT-Richtlinienvorschlag
2	Prüfung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von HOT (Information an den Hauptsitz innerhalb von zwei Monaten bzw einem Monat)	Art 6 Abs 2 HOT-Richtlinienvorschlag
3	Information der Betriebsstättenstaaten, dass das steuerpflichtige Ergebnis der Betriebsstätte nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Stammhauses erfolgen wird (innerhalb von zwei Monaten bzw einem Monat nach der Mitteilung gemäß Art 6 Abs 1 HOT-Richtlinienvorschlag)	Art 6 Abs 3 HOT-Richtlinienvorschlag
4	Behörden der Betriebsstättenstaaten informieren den Stammhausstaat über den anzuwendenden Steuersatz (automatischer Informationsaustausch – Art 8ae Amtshilferichtlinie)	Art 6 Abs 3 HOT-Richtlinienvorschlag
5	Einreichung der Steuererklärung gemäß HOT im Stammhausstaat	Art 11 Abs 1 HOT-Richtlinienvorschlag
6	Ausstellung von Steuerbescheiden durch den Stammhausstaat <ul style="list-style-type: none"> ■ einen Steuerbescheid für das Stammhaus ■ einen vorläufigen Steuerbescheid für jede Betriebsstätte 	Art 11 Abs 4 HOT-Richtlinienvorschlag
7	Übermittlung der Steuererklärung des Stammhauses und des Steuerbescheides der Betriebsstätte an den Betriebsstättenstaat	Art 11 Abs 5 HOT-Richtlinienvorschlag

Veranstaltungshinweis

Das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG)

Klient:innen effizient beraten und unvollständige Meldungen vermeiden

Die WiEReG-Novelle brachte wesentliche Neuerungen für wirtschaftliche Eigentümer und meldepflichtige Rechtsträger.

Im Fokus stehen die Präsentation der neuen Meldeformulare sowie Erfahrungen aus der Praxis dazu, die zukünftigen Änderungen durch die 6. Geldwäscheverordnung und -richtlinie sowie finanzstrafrechtliche Aspekte. Die praktischen Erfahrungen der Vortragenden bei der Übermittlung von Compliance-Packages unterstützen Sie bei der Erfüllung der zukünftigen Meldepflichten.

Webinare – so funktionert's:

Mit den Live-Webinaren des Linde Campus ist Weiterbildung so einfach wie noch nie: Mit nur einem „Klick“ sind Sie mit dem virtuellen Meetingraum verbunden und können jederzeit per Chatfunktion mit dem Vortragenden kommunizieren. Sie erhalten vorab den Zugangslink sowie die Vortragsunterlagen und absolvieren das Webinar bequem über Ihren Bildschirm.

Durch unsere Webinare sind Sie räumlich unabhängig und profitieren von der kompakten Wissensvermittlung!

Programm:

- Überblick über die neuen Meldeformulare sowie Erfahrungen aus der Praxis
- Künftige Änderungen durch die 6. Geldwäscheverordnung und -richtlinie
- Privatstiftungen im WiEReG: Praxisfragen und Besonderheiten
- Vorteile/Nutzen sowie praktische Erfahrungen bei der Übermittlung von Compliance-Packages
- Besonderheiten bei internationalen Beteiligungsstrukturen und Konzernen
- Finanzstraftatbestände im WiEReG und deren Sanierungsmöglichkeit
- Aktuelle Judikatur iZm Zwangsstrafen

Termin: Mittwoch, 2. 10. 2024, 10:00 Uhr bis 12:30 Uhr.

Informationen und Anmeldung: <https://shop.lindeverlag.at/seminar/das-wirtschaftliche-eigentuerer-registergesetz-wiereg-3425>.