

# RuSt 2013: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

Auf der „RuSt 13“, dem 17. Jahresforum für Recht und Steuern, findet wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops werden – ua – folgende Themenschwerpunkte gesetzt: Die grenzüberschreitende Verlustverwertung nach dem EuGH-Urteil in der Rs „A Oy“, die Neuerungen beim abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff und deren Bedeutung für die kurzfristige Arbeitskräfteüberlassung und die Auswirkung des „Authorised OECD Approach“ für die Betriebsstättengewinnermittlung in der Praxis. Darüber hinaus wird auch ein Blick auf die OECD-Arbeiten im Bereich „Base Erosion and Profit Shifting“ geworfen und natürlich werden die aktuellen „Highlights“ aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diskutiert. Der folgende Beitrag soll einige dieser Themen kurz ansprechen.

## 1. Grenzüberschreitende Verlustverwertung – A Oy

Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es, unter Berücksichtigung einer doppelten Deckelung<sup>1)</sup> sowohl Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten<sup>2)</sup> (§ 2 Abs 8 Z 3 EStG) als auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) bereits in der Verlustentstehungsperiode in Österreich gewinnmindernd zu verwerten, sofern im Ausland keine Berücksichtigung erfolgt. Aufgrund dieser Bestimmungen hat die durch das Unionsrecht<sup>3)</sup> angeheizte Diskussion über die grenzüberschreitende Verwertung „finaler Verluste“ in Österreich ein wenig an Dynamik verloren. Dennoch sind weiterhin viele Details ungelöst. Insb stellt sich die Frage, ob die im nationalen Steuerrecht vorgesehene Nachversteuerung unionsrechtlich dann zu unterbleiben hat, wenn es sich um „finale Verluste“ handelt. Im Bereich der Gruppenbesteuerung ist eine solche Nachversteuerung hereingenommener Verluste nämlich nicht nur im Falle ausländischer Gewinne, sondern auch dann vorgesehen, wenn das ausländische Gruppenmitglied durch Veräußerung der Beteiligung, Untergang des Gruppenmitgliedes oder – seit dem BudBG 2009<sup>4)</sup> – auch wirtschaftlich aus der Gruppe ausscheidet (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG);<sup>5)</sup> eine Ausnahme besteht lediglich im Fall der Liquidation oder Insolvenz der ausländischen Konzerngesellschaft, wobei diesfalls der Nachversteuerungsbetrag um die bisher steuerneutral vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung gekürzt werden darf, was im Ergebnis einer Nachholung der während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen entspricht.

Diese Debatte hat durch die unlängst vom EuGH entschiedene Rs A Oy<sup>6)</sup> erneut Auftrieb erhalten. In dieser Rs ging es um die Frage, ob die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit die Hereinnahme der vor einer Up-stream-Hereinverschmelzung entstandenen Verluste der übertragenden Gesellschaft erfordert, wenn im Staat der übertragenden Gesellschaft keine Betriebsstätte verbleibt, sofern im vergleichbaren Inlandsfall eine Verlustübernahme möglich wäre. Das Urteil des EuGH in A Oy enthält hier eine Reihe wertvoller Klarstellungen: Der EuGH hielt zunächst deutlich am in Marks & Spencer<sup>7)</sup> entwickelten Konzept der Berücksichtigungspflicht „finaler Verluste“ fest; entgegen der Schlussanträge von GA Kokott<sup>8)</sup> führe dabei auch die freiwillige Entscheidung zur Verschmelzung nicht zum Verwertungsausschluss „finaler Verluste“. Damit erteilte der EuGH den – im Lichte des Urteils in der Rs X Holding<sup>9)</sup> und des dortigen Fokus auf den Rechtfertigungsgrund der „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ – angestellten Überlegungen, dass Marks & Spencer nicht mehr „good law“ sei und daher nicht einmal eine Berücksichtigungspflicht für „finale“ Verluste bestünde,<sup>10)</sup> wohl vorerst eine Absage.<sup>11)</sup> Ebenso deutlich bestätigt der EuGH, dass der Betriebsstättenvorbehalt des Art 4 der steuerlichen FusionsRL nichts an der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten ändert.<sup>12)</sup>

1) Siehe dazu mwN Bendlinger/Kofler, RuSt 2012: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2012/658, 615 (615 ff).  
2) Zu bemerken ist allerdings, dass § 2 Abs 8 Z 3 EStG nicht nur Betriebsstättenverluste betrifft, sondern etwa auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (zB aus Vermietung und Verpachtung); siehe zB Rz 192 EStR 2000.  
3) Der EuGH war sowohl mit Verlusten von Tochtergesellschaften (EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, Marks & Spencer; 18. 7. 2007, C-231/05, Slg 2007, I-6373, Oy AA; 27. 11. 2008, C-418/07, Slg 2008, I-8947, Société Papillon; 25. 2. 2010, C-337/08, Slg 2010, I-1215, X Holding) und mit „befreiten“ Betriebsstättenverlusten (EuGH 28. 2. 2008, C-293/06, Slg 2008, I-1129, Deutsche Shell GmbH; 15. 5. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, Lidl Belgium; 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee) als auch mit negativen Vermietungseinkünften beschränkt Steuerpflichtiger befasst (EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, Slg 2006, I-1711, Ritter Coulais; 18. 7. 2007, C-182/06, Slg 2007, I-6705, Lakebrink; 16. 10. 2008, C-527/06, Slg 2008, I-7735, Renneberg).  
4) BGBl I 2009/52.  
5) Siehe Rz 1092 KStR 2013 (ex-Rz 434 ff KStR 2001).

6) EuGH 21. 3. 2013, C-123/11, A Oy.  
7) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, Marks & Spencer.  
8) Schlussanträge GA Kokott 19. 7. 2012, C-123/11, A Oy, RN 55–60.  
9) EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, Slg 2010, I-1215, X Holding.  
10) So zB Schlussanträge GA Kokott 19. 7. 2012, C-123/11, A Oy, RN 47–54; Mitschke, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften, IStR 2011, 185 (188).  
11) Siehe zB Blum/Spies, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die Rs A Oy und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 (213 ff); aA zB Schulz-Trieflaff, Die Entscheidung des EuGH in dem Verfahren „A Oy“: Gibt es in der Rechtswirklichkeit finale Verluste? ISR 2013, 216 (216 ff). Die derzeit beim EuGH anhängige Rs K (C-322/11) wirft die Frage auf, ob Verluste aus der Veräußerung von in einem anderen Mitgliedstaat belegenem unbeweglichen Vermögen (ebenso wie jene aus inländischem unbeweglichen Vermögen) vom Gewinn aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen im Mitgliedstaat der Besteuerung abziehbar sein müssen; Generalanwalt Mengozzi hat in seinen Schlussanträge vom 23. 3. 2013 in dieser Sache – also ohne das Urteil in der Rs A Oy berücksichtigen zu können – die Ansicht vertreten, dass die Marks & Spencer-Ausnahme für „finale Verluste“ dann nicht greife und daher überhaupt keine Verlusthereinnahmeverpflichtung bestünde, wenn sich die Nichthereinnahme des Auslandsverlustes aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt.  
12) EuGH 21. 3. 2013, C-123/11, A Oy, RN 22; ausführlich dazu Kofler, Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht, in Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 433 (433 ff).

Freilich ist das Konzept der „finalen Verluste“ in vielerlei Hinsicht unklar<sup>13)</sup> und auch theoretisch nur schwer greifbar.<sup>14)</sup> Die nationalen Höchstgerichte haben hier mehrere Entscheidungsgrundlagen erarbeitet. Aus *A Oy* leitet bspw der UK Supreme Court ab, dass die bloße steuerrechtliche Vortragsfähigkeit eines Verlustes nicht zwingend dessen faktische Finalität hindert.<sup>15)</sup> Diese Ansicht vertritt letztlich auch der deutsche BFH in Betriebsstättenfällen, der zwischen rechtlichen und faktischen Umständen des Verlustuntergangs unterscheidet: So seien Verluste, die aufgrund von rechtlichen Bestimmungen (zB Auslaufen von Verlustvorträgen) wegfallen, nicht final,<sup>16)</sup> während Verluste, die im Ausland unbeschadet der dort herrschenden rechtlichen Rahmenbedingungen definitiv keiner anderweitigen Berücksichtigung mehr zugänglich sind (zB wegen Aufgabe, Veräußerung etc), final und berücksichtigungsfähig sind;<sup>17)</sup> falls im Quellenstaat in den Folgejahren doch noch eine Verlustberücksichtigung in Betracht kommt (zB bei späterer Neubegründung einer Betriebsstätte unter Weiternutzung der in der Vergangenheit aufgelaufenen Verluste), entfielen die „Finalität“ der Verluste nachträglich, was ein rückwirkendes Ereignis darstellen dürfte.<sup>18)</sup>

Liegen derartige „finale Verluste“ vor, kann aus *A Oy* und *Marks & Spencer* gefolgert werden, dass diese von der Nachversteuerung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG ausgenommen werden müssen bzw, sofern sich nachträglich herausstellen sollte, dass ein in Österreich nachsteuerter Verlust im Ausland „endgültig“ wurde, die Nachversteuerung rückgängig gemacht werden muss; dies entspricht auch der hA in Österreich.<sup>19)</sup> Ob diese Sichtweise zwingend ist, ließe sich im Lichte von *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*<sup>20)</sup> womöglich deshalb in Zweifel ziehen, weil es nach diesem Urteil auf den ersten Blick dem Ansässigkeitsstaat nicht untersagt ist, im Veräußerungsfall sämtliche hereingenommenen Verluste der Auslandsbetriebsstätte nachzuversteuern, diese also durch Nachversteuerung „auf Null“ zu stellen. Ein asymmetrisches Auslandsverlustverwertungssystem – also keine Besteuerung ausländischer Gewinne, aber Hereinnahme ausländischer Verluste unter dem Vorbehalt vollständiger Nachversteuerung – schiene damit vorderhand auch dann unionsrechtlich zulässig zu sein, wenn es letztlich zur gewinnunabhängigen Nachversteuerung und damit auch zur Nichtberücksichtigung „endgültiger“ Verluste führte. Reichweite und Bedeutung dieser Entscheidung sind allerdings ungeklärt,<sup>21)</sup> insb zumal der Verlustuntergang in *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* allein der Rechtsordnung des Betriebsstättenstaates zuzurechnen war.<sup>22)</sup> Weitere Erhellung – zumindest für Betriebsstättenfälle – wird aber womöglich

das derzeit beim EuGH zu dieser Frage anhängige Verfahren in der *Rs Nordea Bank Danmark*<sup>23)</sup> bringen.

Die darüber hinausgehenden Auswirkungen des Urteils in der *Rs A Oy* auf die Verpflichtung zur Hereinnahme von Auslandsverlusten bei EU-Importverschmelzungen dürften allerdings für das österreichische Steuerrecht mangels Diskriminierung nur in Randbereichen bedeutsam sein.<sup>24)</sup> Zwar schließt die derzeitige Verwaltungspraxis die Verlusthereinnahme bei Verschmelzungen generell aus,<sup>25)</sup> doch fordert § 4 UmgrStG auch im Inlandsfall sowohl das tatsächliche und vergleichbare Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens als auch die Buchwertfortführung. Da es bei einer Hereinverschmelzung zu einer Aufwertung des übernommenen Vermögens nach § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG kommt, soweit ein österreichisches Besteuerungsrecht entsteht, würde schon aus diesem Grund oftmals eine Verlusthereinnahme ausscheiden, wobei freilich unklar ist, ob das Kriterium der Buchwertfortführung im Falle „finaler Verluste“ *per se* einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellen könnte.<sup>26)</sup> Überdies bliebe bei operativen Tätigkeiten in Fällen „finaler Verluste“ zu bedenken, ob das Kriterium des tatsächlichen und vergleichbaren Vorhandenseins des verlustverursachenden Vermögens erfüllt wäre bzw ob es zu einer primären Verrechnung der Auslandsverluste mit einer ausländischen Wegzugssteuer käme.<sup>27)</sup>

## 2. Österreichischer Schwenk beim Arbeitgeberbegriff

Dem Begriff des „Arbeitgebers“ kommt bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen erhebliche Bedeutung zu. Denn bei kurzfristigen Auslandseinsätzen von idR nicht mehr als 183 Tagen<sup>28)</sup> pro Bezugszeitraum<sup>29)</sup> hängt der ausschließliche Verbleib des Arbeitnehmers in der Steuerjurisdiktion seines Ansässigkeitsstaates ua davon ab, dass seine Vergütungen nicht von einem oder für einen Arbeitgeber, der im Quellenstaat ansässig ist, gezahlt werden. Der Hintergrund dieser Regelung ist durchaus einleuchtend: Einerseits soll aus Gründen der Verwaltungsökonomie nicht jeder kurzfristige Auslandseinsatz zwingend dazu führen, dass den Arbeitnehmer (und seinen Arbeitgeber) sämtliche lohn- bzw einkommensteuerlichen Pflichten nach lokalem Recht des Quellenstaates treffen. Auf der anderen Seite soll dieser verwaltungsökonomisch geprägte Zugang dort seine Grenzen finden, wo die an den Arbeitnehmer geleisteten Vergütungen im Quellenstaat als Betriebsausgabe steueraufkommensmindernd zu Buche schlagen. Dies wäre dann der Fall, wenn entweder der zahlende Arbeitgeber selbst im Quellenstaat ansässig ist<sup>30)</sup> oder er dort über eine abkommensrechtlich relevante Betriebsstätte, welcher die Ausländstätigkeit des Arbeitnehmers funktional zuzuordnen ist,

13) *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 148 ff, der das „Fehlen wirklich präziser unionsrechtlicher Vorgaben“ für die grenzüberschreitende Verlustverwertung beklagt.

14) Siehe zB *Haslehner*, Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law, BIT 2010, 33 (43 f).

15) UK Supreme Court 22. 5. 2013, *HMRC v Marks & Spencer*, [2013] UKSC 30.

16) BFH 3. 2. 2010, I R 23/09; 9. 6. 2010, I R 100/09.

17) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09.

18) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09.

19) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2008) K38c; *Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 9 Rz 188; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 332 ff und 531 f; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 148 ff; *Blum/Spies*, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die *Rs A Oy* und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 (222 f); siehe auch die zahlreichen Nachweise bei *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Tz 19.

20) EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*.

21) Ausführlich und kritisch konkret im Hinblick auf die Gruppenbesteuerung *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 525 ff.

22) Siehe zB *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 436.

23) *Rs C-48/13*; dazu zB *Schiefer*, Europarechtskonformität der Nachversteuerung von zuvor bereits im Inland berücksichtigten Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte – Neuauflage der *Rs KR Wannsee*? ISR 2013, 220 (220 ff).

24) Siehe dazu *Blum/Spies*, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die *Rs A Oy* und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 (213 ff); *Pinetz/Schaffer*, Die Verwertbarkeit von ausländischen Verlustvorträgen bei der EU-Importverschmelzung, *ecolox* 2013, 460 (460 ff).

25) Dazu mwN *Kofler in Kofler*, UmgrStG<sup>2</sup> (2013) § 4 Rz 32 f.

26) So zB *Blum/Spies*, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die *Rs A Oy* und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 (220).

27) Ausführlich *Blum/Spies*, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die *Rs A Oy* und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 (217 ff).

28) Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA 2010.

29) Die OECD empfiehlt, die 183-Tage-Regel auf einen beliebigen (dh rollierenden) Zeitraum von 12 Monaten zu beziehen. Die österreichische Abkommenspraxis kennt hingegen nach wie vor auch das Kalenderjahr bzw das Steuerjahr (des Quellenstaates) als maßgebenden Bezugszeitraum.

30) Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA 2010.

verfügt.<sup>31)</sup> In diesen beiden Fällen soll der Quellenstaat – auch bei bloß kurzfristigen Auslandseinsätzen – die Gelegenheit haben, die auf Ebene des Arbeit gebenden Unternehmens erlittene Steuerreduktion durch den steuerlichen Zugriff auf die Arbeitnehmereinkünfte zu kompensieren.<sup>32)</sup>

Als problematisch erwies sich in der Steuerpraxis nun, dass es insb in Fällen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung bzw Personalgestellung zu diesbezüglichen Auffassungsunterschieden zwischen Österreich und seinen DBA-Partnerstaaten gekommen war. Denn zunächst hatte es die OECD verabsäumt, abschließende Regelungen zur einheitlichen abkommensautonomen Auslegung des Arbeitgeberbegriffes im Update 2010 des Musterkommentars zu berücksichtigen, und stattdessen einem Rückgriff auf nationales Recht gem Art 3 Abs 2 OECD-MA Tür und Tor geöffnet. Und so kam es, wie es kommen musste: Während unzählige DBA-Partnerstaaten den Beschäftiger (bzw Gestellungsnehmer, Entleiher) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als „Arbeitgeber“ qualifizieren („*economic employer approach*“), blieb der österreichische Fiskus bis zuletzt<sup>33)</sup> seiner Linie treu, wonach auch in diesen Fällen grundsätzlich der zivilrechtliche Arbeitgeber (dh der Überlasser, Gesteller, Verleiher) weiterhin maßgebend bleibe.<sup>34)</sup> Qualifikations- und Besteuerungskonflikte waren damit vorprogrammiert. Dabei erschien die von der OECD vorgezeichnete und vom BMF aufgegriffene Lösungstechnik, welche letztlich die Arbeitgeberqualifikation des Quellenstaates als entscheidend erachtete, durchaus vielversprechend. Ein Riegel wurde dieser Qualifikationsverkettung zunächst nur in „absurden“ oder „sonst unhaltbaren“ Fällen vorgeschoben.<sup>35)</sup> Spätestens mit den Hinweisen auf die Notwendigkeit einer diskriminierungsfreien Arbeitgeberqualifikation für inländische wie grenzüberschreitende Überlassungen<sup>36)</sup> sowie das Erfordernis einer diesbezüglichen gutachterlichen Nachweisführung wurde freilich mehr und mehr offenkundig, dass den Steuerpflichtigen kein adäquates Werkzeug zur Lösung dieser Qualifikationskonflikte an die Hand gegeben wurde.<sup>37)</sup> Der Verweis auf die Möglichkeit bilateraler Verständigungsverfahren erscheint jedenfalls so lange (und so weit) für die Steuerpraxis unbefriedigend, als noch keine generellen Konsultationslösungen (Memoranda of Understanding, MOUs) mit den betroffenen DBA-Partnerstaaten vorliegen<sup>38)</sup> und daher eine konsistente Vorgehensweise beiderseits der Grenze lediglich im Wege eines langwierigen Einzelverfahrens – noch dazu ohne Rechtsanspruch – erreichbar wäre.

31) Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA 2010.

32) Methodisch wird dies dadurch erreicht, dass die 183-Tage-Regel in diesen beiden Fällen – trotz Kurzfristigkeit der grenzüberschreitenden Tätigkeit – keine Anwendung findet, sodass die Zuteilung der Besteuerungsrechte wiederum auf das allgemeine Arbeitsortprinzip des Art 15 Abs 1 OECD-MA 2010 rekurriert.

33) Siehe zuletzt das Beispiel 1 im Begutachtungsentwurf der Ergebnisunterlage Internationales Steuerrecht, Salzburger Steuerdialog 2013. Ob und inwieweit das BMF den diesbezüglich im Rahmen des Begutachtungsprozesses vorgebrachten Bedenken, insb auch im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung des VwGH, Beachtung schenkt und ggf die bisherige Verwaltungspraxis entsprechend anpasst, war im Zeitpunkt der Drucklegung dieses Beitrages noch nicht endgültig ersichtlich.

34) Vgl VwGH 20. 12. 1972, 2340/71; 15. 9. 1999, 97/13/0164; weiters Rz 923 LStR 2002.

35) EAS 2944 = SWI 2008, 101.

36) In diesem Sinne erstmals EAS 3108 = SWI 2010, 50. Dazu kritisch *M. Lang*, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 112 f, sowie *Dziurdz*, Vermeidung der Doppelbesteuerung nur bei „diskriminierungsfreiem“ Arbeitgeberbegriff? *ecolex* 2013, 729 f.

37) Vgl EAS 3201 = SWI 2011, 51; EAS 3271 = SWI 2012, 155; siehe auch die Ergebnisunterlagen zum Salzburger Steuerdialog 2010 (BMF-010221/2575-IV/4/2010) und 2012 (BMF-010221/0627-IV/4/2012).

38) Derzeit existiert lediglich ein erster Verhandlungsentwurf mit der Slowakei.

In diese verfahrenre Situation hat nun der VwGH in einem Erkenntnis vom Mai dieses Jahres Bewegung gebracht, indem er im Falle einer (partiellen) konzerninternen Outbound-Überlassung in die Slowakei den österreichischen Fiskus zur Anwendung des Methodenartikels angehalten hat – und zwar völlig unabhängig von der Frage einer allenfalls diskriminierenden Vorgehensweise des Partnerstaates Slowakei.<sup>39)</sup> Denn selbst wenn den DBA regelmäßig keine Definition des Begriffes „Arbeitgeber“ zu entnehmen ist, darf für Auslegungszwecke nicht ohne Weiteres auf die nach nationalem Recht beizumessende Bedeutung abgestellt werden. Der Abkommenszusammenhang legt vielmehr ein abweichendes Begriffsverständnis nahe, sodass der Begriff „Arbeitgeber“ abkommensautonom auszulegen ist. Entscheidend sei demnach, „dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird“. Da im gegenständlichen Fall eine anteilige Weiterverrechnung des Arbeitslohnes an das slowakische Beschäftigerunternehmen erfolgt ist, sei die Vergütung letztlich auch von diesem Beschäftigerunternehmen „wirtschaftlich getragen“ worden. Entsprechend war die Voraussetzung des Art 15 Abs 2 lit b DBA-CSSR nicht erfüllt, sodass die 183-Tage-Regel keine Anwendung finden konnte. Österreich muss daher den auf die – auch bloß kurzfristige – Auslandstätigkeit entfallenden Arbeitslohn anteilig entlasten (im konkreten Fall: unter Progressionsvorbehalt steuerfrei stellen).

Offen bleibt in der – überraschend kurz gehaltenen – Entscheidungsbegründung, welchem Lösungsweg der VwGH konkret gefolgt ist: Wurde das slowakische Beschäftigerunternehmen selbst als wirtschaftlicher Arbeitgeber qualifiziert<sup>40)</sup> oder war zwar weiterhin am österreichischen Überlasser als Arbeitgeber festzuhalten und Art 15 Abs 2 lit b DBA-CSSR daher nur deswegen nicht erfüllt, weil dieser Arbeitgeber die Vergütung aufgrund der Weiterverrechnung an den Beschäftiger insoweit nicht mehr „gezahlt“, dh in der Interpretation des Gerichtshofes nicht mehr „wirtschaftlich getragen“ hat (und damit das zweite Tatbestandselement des Art 15 Abs 2 lit b DBA-CSSR nicht erfüllt war)?<sup>41)</sup> Für die Steuerpraxis mag es letztlich sekundär sein, ob das Ergebnis nun auf dem einen oder dem anderen Lösungsweg erzielt wurde. Entscheidend ist vielmehr, dass der VwGH in eine seit Jahren verfahrenre Situation überraschend unaufgeregt Klarheit gebracht hat. Ob und wie die österreichische Verwaltungspraxis dieser Rechtsprechung folgt, bleibt abzuwarten.<sup>42)</sup> Festzuhalten bleibt jedenfalls, dass die vom VwGH vorgezeichnete abkommensautonome Auslegung des Arbeitgeberbegriffes zweifellos auch im Inboundfall relevant sein wird und damit Österreich grundsätzlich in die Lage versetzt, die Arbeitnehmereinkünfte auch bei bloß kurzfristiger Arbeitskräfteüberlassung bzw Personalgestellung besteuern zu dürfen.<sup>43)</sup> Die Wahrnehmung dieses Besteuerungsrechts müsste freilich im Veranlagungsweg erfolgen, da als Arbeitgeber iSd § 47 EStG wohl nach wie vor der Überlasser (bzw Gesteller, Verleiher) zu betrachten sein wird und

39) Vgl VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031, und diesem bereits folgend UFS 31. 7. 2013, RV/0625-IV/11.

40) Vgl den ausdrücklichen Hinweis des VwGH auf BFH 23. 2. 2005, I R 46/03, BStBl 2005 II 547.

41) Vgl den ausdrücklichen Hinweis des VwGH auf *Zehetner/Dupal*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuchl/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 129 (141 f). Nach dieser Auffassung bildet das Zahlen (Tragen) der Vergütungen von oder für einen Arbeitgeber ein separates Tatbestandselement und gehört damit nicht zur Definition des Arbeitgebers.

42) Siehe dazu bereits Fußnote 33.

43) Ein entsprechender innerstaatlicher Besteuerungsanspruch wird auf Basis des § 98 Abs 1 Z 4 EStG jedenfalls bestehen.

insoweit – mangels Begründung einer lohnsteuerlich relevanten Betriebsstätte gem § 81 EStG – keine Verpflichtung zur Vorname eines Lohnsteuerabzugs besteht.

### 3. Praxisrelevanz des AOA

Hinter dem „Authorised OECD Approach“ oder – noch kürzer – „AOA“ verbirgt sich eines der größten OECD-Tax-Projekte der vergangenen Jahre. Der wesentliche Output dieses Projekts verteilt sich auf mehrere Ebenen: So wurden – neben dem umfangreichen Abschlussbericht<sup>44)</sup> selbst – eine partielle Neufassung des Musterabkommens (Art 7 idF OECD-MA 2010) sowie umfangreiche Updates des Kommentars zum Musterabkommen, sowohl in der Fassung 2008 als auch 2010, vorgenommen. Für den Steuerpraktiker erschließt sich jedoch nicht auf den ersten Blick, inwieweit der AOA nun für seinen konkreten Steuerfall überhaupt relevant ist und was ggf der AOA inhaltlich anordnet. Dies mag zum einen am mitunter komplexen Regelungsgehalt des AOA liegen, zum anderen sorgt aber auch die unterschiedliche Reichweite der einzelnen Regelungen nach wie vor für Verwirrung.

Die OECD geht freilich über weite Strecken davon aus, dass der AOA ohnehin bloß klarstellender Natur sei und es insoweit keiner Neufassung des Abkommenstextes bedürfe. In Ansehung der von der OECD und auch der österreichischen Finanzverwaltung favorisierten dynamischen Interpretation wäre daher davon auszugehen, dass der AOA insoweit das österreichische DBA-Netz erreicht hat. Dies betreffe jedenfalls die im AOA konzipierten Leitlinien für die Zuordnung von Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgütern und Kapital zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n). Soweit aber der AOA im „alten“ Art 7 idF vor dem Update 2010 und dem dazu ergangenen OECD Musterkommentar idF des Updates 2008 keine Deckung findet, ist seine vollinhaltliche Berücksichtigung bis auf Weiteres weder vorgesehen noch zulässig.<sup>45)</sup> Letzteres betrifft insb den Ansatz unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen („dealings“). Der AOA sieht dafür insoweit eine Gleichstellung mit „separate entities“ vor, als auch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Preise zu fingieren seien. Die Anwendung dieser Fiktion bedarf jedoch einer Änderung der Rechtslage, dh einer Neufassung des konkret anwendbaren DBA.<sup>46)</sup> Wenngleich im Begutachtungsverfahren durchaus bereits einzelne Revisions- bzw Verhandlungsentwürfe „neuer Machart“ gesichtet wurden, so ist bis dato kein einziges österreichisches DBA wirksam, welches einen Art 7 idF OECD-MA 2010 enthielte. Zum heutigen Zeitpunkt ist daher das „arm’s length principle“ für den Ansatz von „dealings“ grundsätzlich<sup>47)</sup> aus österreichischer Sicht nicht entscheidend. Insoweit bleibt es auf Abkommensebene bei einer vorerst eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion.

Auch im innerstaatlichen Recht würde der Ansatz von fremdüblich bepreisten „dealings“ insb im Bereich fiktiver Darle-

hens-, Lizenz- und Mietverträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte eine Neugestaltung der Rechtslage erfordern. Dies könnte entweder durch eine direkte Änderung der gesetzlichen Grundlage (§ 6 Z 6 EStG) oder aber – nach Auffassung von Vertretern der Finanzverwaltung – als Änderung der Verwaltungspraxis auch im Wege einer bloßen Durchführungsverordnung erfolgen.<sup>48)</sup> Solange dies freilich nicht der Fall ist, kann davon ausgegangen werden, dass auch in Fällen ohne anwendbares DBA (zB bei Anwendung der DoppelbesteuerungsVO<sup>49)</sup> oder – in Inboundfällen – des § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG) eine insoweit bloß eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion anwendbar ist.<sup>50)</sup> Für künftige DBA-Fälle, welche bereits dem Art 7 idF OECD-MA 2010 folgen, wird eine diesbezügliche Neugestaltung der innerstaatlichen Rechtsgrundlage freilich nur insoweit relevant bzw überhaupt erforderlich sein, als der Ansatz fremdüblicher „dealings“ eine Gewinnerhöhung auf österreichischer Seite nach sich ziehen würde. Im umgekehrten Fall<sup>51)</sup> würde hingegen das DBA seine unmittelbare Sperrwirkung<sup>52)</sup> entfalten, sodass der Ansatz fingierter Betriebsausgaben für „dealings“ keiner zusätzlichen Neugestaltung der innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedürfte.

Soweit freilich die DBA-Partnerstaaten Österreichs den AOA – auch ohne entsprechende Änderung des jeweiligen bilateralen Abkommens – vollinhaltlich anwenden, werden Inkongruenzen in der Wahrnehmung der Besteuerungsrechte vorerst unvermeidlich sein. So hat etwa Österreichs wichtigster Wirtschafts- und Handelspartner Deutschland im Rahmen des AmtshilfeRLUMsG<sup>53)</sup> den AOA vollinhaltlich, dh einschließlich der Notwendigkeit eines fremdüblichen Ansatzes von „dealings“,<sup>54)</sup> im innerstaatlichen Recht verankert.<sup>55)</sup> Konkret wurde der § 1 AStG (einseitig zugunsten Deutschlands<sup>56)</sup>) abgeändert und mit einer Wirksamkeit für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2012 beginnen, versehen. Insoweit besteht schon jetzt für grenzüberschreitende Betriebsstättenfälle im Verhältnis zu Deutschland das Risiko einer teilweisen Doppelbesteuerung. Das dafür ursächliche Treaty Override kann gem § 1 Abs 5 Satz 8 AStG nur insoweit hintangehalten werden, als der Steuerpflichtige dem deutschen Fiskus den DBA-konformen österreichischen Besteuerungsanspruch sowie die daraus resultierende Doppelbesteuerung nachweist.<sup>57)</sup> Wie schwer diese Beweislast in der Compliance Praxis letztlich wirklich wiegt, bleibt dem künftigen empirischen Befund vorbehalten – die Erfahrungen aus der deutschen Verwaltungspraxis rund um § 50d Abs 3 dEStG lassen freilich wenig Erbauliches erwarten.

44) OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (22. 7. 2010).

45) Insoweit bleibt es daher quasi bei einem „AOA light“; siehe Rz 181 VPR 2010.

46) Vgl EAS 3251 = SWI 2012, 3.

47) Vgl Art 7 Abs 3 OECD-MA 2008 sowie Art 7 Z 27 ff und insb Z 37 OECD-MK 2008. Der Ansatz eines fremdüblichen Verrechnungspreises (zB inkl Gewinnaufschlag) ist nach OECD-Auffassung vor dem Update 2010 nur in Ausnahmefällen angebracht, etwa wenn vergleichbare Leistungen auch an fremde Dritte zu standardisierten Entgelten erbracht werden oder wenn Leistungen besonders umfangreich und erfolgsintensiv sind (vgl Art 7 Z 35 f OECD-MK 2008). Siehe auch Rz 229 ff VPR 2010.

48) Vgl H. Loukota/Jirousek, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007/314, 137 (141 f).

49) BGBl II 2002/474.

50) Vgl Damböck/Galla/Nowotny (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien (2012) K 404.

51) Dh im Falle einer Gewinnminderung auf österreichischer Seite.

52) Vgl BFH 11. 10. 2012, I R 75/11.

53) AmtshilfeRLUMsG vom 26. 6. 2013, dBGBI 2013 I S 1809.

54) § 1 Abs 4 Nr 2 AStG nF spricht in diesem Zusammenhang von „anzunehmende[n] schuldrechtliche[n] Beziehungen“.

55) Ergänzend wird auf Basis der Verordnungsmächtigung des § 1 Abs 6 AStG eine konkrete Handlungsanweisung zur Anwendung des AOA ergehen (vgl den im Zeitpunkt der Drucklegung vorliegenden Entwurf einer deutschen Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV).

56) Vgl § 1 Abs 5 Satz 1 AStG nF. Demnach werden nicht dem Fremdvergleich entsprechende Verrechnungspreise für Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte insoweit geändert, als dadurch die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden.

57) Vgl BT-Drs 17/10000, 65: „Der Nachweis der Besteuerung kann im Regelfall durch Vorlage des entsprechenden ausländischen Steuerbescheids und ergänzender Unterlagen geführt werden.“

**Der Autor:**

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

**Kontakt:** georg.kofler@jku.at

**Der Autor:**

StB Mag. Florian Rosenberger ist Tax Partner  
bei KPMG Linz und Lektor an der Johannes  
Kepler Universität Linz sowie der  
FH Campus Wien.

**Kontakt:** frosenberger@kpmg.at

#### 4. Highlights aus der Rechtsprechung

Wie jedes Jahr wurde auch bei der RuSt 2013 der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis breiter Raum gewidmet. Besonders hervorzuheben sind hier

- das Urteil des EuGH in der Rs *Philips Electronics*,<sup>58)</sup> aus dem sich insb ableiten lässt, dass die derzeitige österreichische Praxis, die für die unionsrechtliche „Aushebelung“ des Verlustverwertungsverbots des § 102 Abs 2 Z 2 EStG fordert, dass es zu keiner mehrfachen Verlustverwertung kommen darf,<sup>59)</sup> nicht dem Unionsrecht entspricht, da die Vermeidung der mehrfachen Verlustverwertung nicht (rechtfertigende) Aufgabe des Quellenstaates ist.<sup>60)</sup> Zudem erweckt diese Entscheidung Zweifel an der österreichischen Praxis,<sup>61)</sup> wonach inländische Betriebsstättenverluste eines im EU-Ausland ansässigen Gruppenmitglieds nicht unmittelbar dem inländischen Gruppenträger zugerechnet werden können.<sup>62)</sup>
- das Urteil des EuGH in der Rs *X NV*, das gezeigt hat, dass eine nur grenzüberschreitende Fälle betreffende haftungsbewehrte Abzugssteuer (zB nach § 99 EStG) grundfreiheitsrechtlich zulässig ist, ohne dass dieser Zulässigkeit die Anwendbarkeit der BeitreibungsRL oder eines ähnlichen Vollstreckungsinstruments entgegensteht.<sup>63)</sup>
- das Urteil der Großen Kammer des EuGH in der Rs *FII Group Litigation II*,<sup>64)</sup> das ua klargestellt hat, dass es für die Frage der Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode (zB im Rahmen des § 10 KStG) auf eine effektive und nicht bloß eine nominelle Besteuerungsgleichwertigkeit ankommt.<sup>65)</sup> Dieses Urteil hat auch deutlich gemacht, dass es für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsfällen darauf ankommt, ob die nationale Regelung ausschließlich auf Situationen abstellt, die

eine Kontrolle iS eines sicheren Einflusses auf die Entscheidungen der Auslandsgesellschaft vermittelt (dann lediglich Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit), es aber unmaßgeblich ist, ob außerhalb dieser Fälle eine faktische Kontrolle durch den Steuerpflichtigen besteht (dann Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit).<sup>66)</sup>

- das Erkenntnis des VwGH, wonach aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben<sup>67)</sup> die Option zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG auch dazu führt, dass ausländische Verluste – analog § 2 Abs 8 Z 3 EStG – in Österreich verwertet werden können,<sup>68)</sup> wobei die Nachversteuerung in Folgejahren offenbar nach § 98 Abs 3 EStG erfolgt.<sup>69)</sup>
- die Judikatur des VwGH, wonach in jenen Fällen, in denen § 5 der DBA-EntlastungsVO<sup>70)</sup> einen zwingenden Steuerabzug vorsieht, dieser nicht in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens unterlassen werden kann.<sup>71)</sup>
- die Entscheidung des UFS Linz, dass die Einschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 2. Satz KStG auf Beteiligungen an „unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften“ gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verstoße und somit unionsrechtswidrig sei.<sup>72)</sup>
- die Entscheidung des BFH, wonach die Verpflichtung zur Dokumentation grenzüberschreitender Verrechnungspreise gem § 90 Abs 3 AO mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar ist.<sup>73)</sup>

- 58) EuGH 6. 9. 2012, C-18/11, *Philips Electronics* (zuvor: UK First Tier Tribunal 27. und 28. 7. 2009, *Philips Electronics UK Ltd v HMRC* [2009] UKFTT 226(TC)).
- 59) Siehe zB Rz 8059 EStR 2000; EAS 2303 = SWI 2003, 394; EAS 2309 = SWI 2003, 395; EAS 2345 = SWI 2003, 476; EAS 2595 = SWI 2005, 359; ebenso zB VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036, ÖStZB 2006/402, 496 = SWI 2007, 98 m Anm *Weninger*; 28. 11. 2007, 2007/14/0048, ÖStZB 2008/404, 502.
- 60) EuGH 6. 9. 2012, C-18/11, *Philips Electronics* – Tz 33 f, und dazu ausführlich *Hohenwarter-Mayr*, Die Rs *Philips Electronics*: Wende in der Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger, GES 2012, 505 (517 ff).
- 61) UFS 29. 4. 2012, RV/1643-W/11 (Beschwerde zu ZI 2012/13/0060).
- 62) Weiterführend zB *Blum*, Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger in der Unternehmensgruppe, *ecolex* 2013, 471 (473).
- 63) EuGH 18. 10. 2012, C-498/10, *X NV*, RN 35 ff; siehe dazu zB *Bayer*, Steht die Einhebung einer Quellensteuer für Dienstleistungen im Einklang mit Unionsrecht? ÖStZ 2012/215, 121 (121 ff); *Kühbacher*, Die Rs „X NV“ – Neues zur Abzugsbesteuerung (§ 99 EStG)? ÖStZ 2013/250, 140 (140 ff).
- 64) EuGH 13. 11. 2012, C-35/11, *FII Group Litigation II*.
- 65) Dazu ausführlich *Kofler/Bieber*, Ausländische Beteiligungserträge und Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 und 5 KStG, in *Fraberger et al* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht (2013) [in Druck]; siehe zum bisherigen Meinungsstand zB *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Einl Rz 26.

- 66) Siehe zum bisherigen Meinungsstand zB *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Einl Rz 12.
- 67) Siehe EuGH 18. 7. 2007, C-182/06, Slg 2007, I-6705, *Lakebrink*; 16. 10. 2008, C-527/06, Slg 2008, I-7735, *Renneberg*.
- 68) VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201; ebenso bereits vorgehend UFS 29. 8. 2008, RV/2721-W/06; für eine Diskussion der Folgeprobleme siehe *Gruberl Seiler*, SWI-Jahrestagung: Auslandsverlust bei beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 415 (415 ff).
- 69) Dazu D. *Aigner/Kofler*, Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung, in *BMFI JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 17 (17 ff).
- 70) BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.
- 71) VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0175; ebenso zB Abs 17 des Erlasses zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, AÖF 2006/127 (§ 5 der Verordnung normiert Fälle, in denen „zwingend das Rückzahlungsverfahren anzuwenden ist“); siehe auch VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174 (§ 5 der Verordnung als „innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen“).
- 72) UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11 (Beschwerde zu ZI 2013/15/0186); siehe dazu *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? RdW 2013/566, 321 (321 ff); *Haslehner*, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358 (358 ff); *Kühbacher*, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013/577, 349 (349 ff).
- 73) BFH 10. 4. 2013, I R 45/11.

RdW Online-Archiv zurück bis 1983 auf [rdw.lexisnexus.at](http://rdw.lexisnexus.at) – Jetzt einsteigen!

