

STEUER & WIRTSCHAFT INTERNATIONAL

Redaktion: Univ.-Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang, Mag. Stefan Menhofer
A-1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: +43 (0)1 24 630/729, Fax: +43 (0)1 24 630/751

E-Mail Redaktion: redaktion@lindeverlag.at

INHALT / CONTENTS

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen	590
<i>Legal Opinions of the Ministry of Finance Concerning Tax Problems</i>	
Christian Knotzer / Jürgen Romstorfer	591
Die abkommensrechtliche Einordnung von Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software	
<i>The Tax Treaty Classification of Payments for the Provision of Software</i>	
Stephan Meyering / Sandra Müller-Thomczik / Fabienne Gieshoidt	605
Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf EU-Ebene	
<i>Taxation of the Digital Economy at EU Level</i>	
Wolfgang Wild	611
Mehrwertsteuerbetrug: Die neue EU-Meldepflicht für Zahlungsdienstleister	
<i>VAT Fraud: The New EU Reporting Obligation for Payment Service Providers</i>	
Thomas Kollruss	615
Ist die Steuerberechnung beim Progressionsvorbehalt im österreichischen Steuerrecht unionsrechtswidrig?	
<i>Is the Tax Calculation Under the Progression Clause in Austrian Tax Law Contrary to Union Law?</i>	
Peter Haunold / Christian Stangl / Michael Tumpel	623
News aus der EU	
<i>EU News</i>	
Gerald Toifl	632
Literaturreisenschau	
<i>Literature Survey</i>	
Sabine Schmidjell-Dommes	633
Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht	
<i>International Court Decisions</i>	
Impressum	631

Rechtsansichten des Finanzministeriums zu steuerlichen Tagesfragen*)

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

• Kein Step-up bei Zuzug und nachträglicher Veräußerung einer britischen Liegenschaft

Verkauft eine vormals in Großbritannien, aber seit 2020 in Österreich ansässige Person im Jahr 2021 zwei in Großbritannien belegene Liegenschaften (Eigentum 50:50), so stellt sich die Frage, ob und, wenn ja, in welchem Ausmaß Österreich ein Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn zukommt.

Die Veräußerung der britischen Liegenschaften unterliegt in Österreich der Immobilien-ertragsteuer gemäß §§ 30 ff EStG. Gemäß Art 13 Abs 1 DBA Großbritannien dürfen die Gewinne aus dem Verkauf der Liegenschaften in Großbritannien besteuert werden. Österreich darf gemäß Art 21 Abs 1 lit a DBA Großbritannien unter Anrechnung der in Großbritannien erhobenen Steuern ebenfalls besteuern. Somit steht Österreich ein grundsätzliches Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen zu.

Für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 EStG ist zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden (vgl Rz 6631 EStR). Handelt es sich bei den Liegenschaften um „*Altvermögen*“, dh Grundstücke, die vor dem 31. 3. 2002 angeschafft wurden und damit am 31. 3. 2012 grundsätzlich nicht steuerverfangen waren, so beträgt der zu versteuernde Veräußerungsgewinn gemäß § 30 Abs 4 EStG pauschal 14 % des Veräußerungserlöses, unabhängig von den tatsächlichen Anschaffungskosten. Handelt es sich dagegen um „*Neuvermögen*“, dh ab dem 31. 3. 2002 angeschaffte Grundstücke, so ist der Veräußerungsgewinn gemäß § 30 Abs 3 EStG als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten zu ermitteln.

Als Anschaffungskosten gilt grundsätzlich der Kaufpreis samt Nebenkosten (siehe im Detail Rz 6660 ff EStR), selbst wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks ein Zuzug nach Österreich erfolgte. Denn – anders als § 27 Abs 3 EStG – sieht § 30 EStG keinen Ansatz von fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt eines Zuzugs vor. Folglich sind gemäß § 30 Abs 3 EStG bei der Veräußerung die gesamten stillen Reserven der Immobilie – inklusive die vor dem Zuzug entstandenen – in Österreich steuerhängig.

Daran vermag auch das DBA Großbritannien nichts zu ändern, da es keine Einschränkung im Hinblick auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Grundstücke vorsieht: Art 13 OECD-MA ist grundsätzlich bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt anzuwenden. Dies leitet sich einerseits aus dem zeitpunktbezogenen Begriff der „*Veräußerung*“ ab (*Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 231 f mwN) und andererseits aus der Systematik dieser Bestimmung, die einen Gleichlauf zur laufenden Besteuerung nach den jeweiligen DBA-rechtlichen Besteuerungstatbeständen anstrebt.

Dementsprechend ist auch die Bemessungsgrundlage für die Steuer auf Veräußerungsgewinne iSd Art 13 OECD-MA bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu berechnen. Art 13 OECD-MA unterscheidet nicht anhand des Ursprungs des Veräußerungsgewinns, welcher über längere Zeit anwachsen oder in relativ kurzer Zeit entstehen kann, und überlässt es dem nationalen Recht, ob die jeweiligen Gewinne besteuert werden sollen oder nicht (Tz 11 OECD-MK zu Art 13 OECD-MA). Darüber hinaus muss laut dem OECD-Kommentar die Bemessungsgrundlage nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Staates berechnet werden (Tz 12 OECD-MK zu Art 13 OECD-MA).

*) Die hier wiedergegebenen Texte sind originalgetreue Zitate aus Anfragebeantwortungen durch Fachabteilungen des Bundesministeriums für Finanzen. Die Namen der Anfrager sowie die Geschäftszahl der Erledigung sind der SWI nicht bekannt; über die hier abgedruckten Texte können daher von der Redaktion keine weiteren Auskünfte erteilt werden. In Klammer beigefügt ist das Datum der Erledigung durch die BMF-Fachabteilung. (SWI)

Der Zuzugsstaat (Österreich) kann somit für sich das Recht in Anspruch nehmen, im Fall einer nach dem Zuzug stattfindenden Veräußerung den gesamten nach seinem Recht eintretenden Wertzuwachs zu besteuern (EAS 3163 vom 21. 6. 2010). Eine etwaige dadurch eintretende Doppelbesteuerung wird gemäß Art 21 Abs 1 lit a DBA Großbritannien durch die Anrechnung der in Großbritannien erhobenen Steuern vermieden. (EAS 3440 vom 4. 11. 2022)

Christian Knotzer / Jürgen Romstorfer*)

Die abkommensrechtliche Einordnung von Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software

THE TAX TREATY CLASSIFICATION OF PAYMENTS FOR THE PROVISION OF SOFTWARE

In a recent “*express reply service*” (Express-Antwort-Service, EAS), the Austrian Federal Ministry of Finance dealt with the tax treaty classification of payments for the provision of software. In particular, the EAS addresses the question of whether such payments can be subsumed under Art 12 of the tax treaty between Austria and China, which is based on Art 12 OECD Model 1977. The Ministry of Finance is overturning its previously held view, which means that software should no longer be included under the term “*equipment*” in Art 12 para 3 of the tax treaty from now on, and justifies this with a change of the commentary on Art 12 UN Model made in 2017. In this contribution, *Christian Knotzer* and *Jürgen Romstorfer* focus on the various questions raised by the EAS.

I. EAS-Auskunft 3436 vom 1. 6. 2022

1. Problemstellung

Einige Punkte der hier behandelten Problemstellung waren erst kürzlich Gegenstand einer EAS-Auskunft.¹⁾ Diese soll dem Beitrag als Ausgangspunkt dienen. Im ersten Teil werden daher die Kernaussagen der EAS-Auskunft dargestellt. Im zweiten und dritten Teil des Beitrags werden die in der EAS-Auskunft behandelten Fragen näher beleuchtet. Zum einen wird die abkommensrechtliche Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software adressiert (Pkt II.). Zum anderen widmet sich der Beitrag auch der dynamischen Heranziehung des UN-MK durch das BMF zur Interpretation des Begriffs „*Ausrüstungen*“ (Pkt III.).

Im zugrunde liegenden Sachverhalt erbringt ein in Österreich ansässiges Unternehmen gegenüber einem in China ansässigen verbundenen Unternehmen verschiedene „*zugeschnittene IT-Dienstleistungen*“. Es handelt sich bei den Dienstleistungen einerseits um die Cloud-basierte Nutzbarmachung von Software (*Software-as-a-Service*, SaaS) sowie andererseits um die Bereitstellung und Wartung der notwendigen IT-Infrastruktur für Betriebssysteme (*Infrastructure-as-a-Service*, IaaS). Der genaue Charakter der Dienstleistungen sowie der Grad der Kundenanpassung sind der EAS-Auskunft nicht zu entnehmen. Das BMF hatte sich mit der Frage zu befassen, ob die dafür vom österreichischen Unternehmen erhaltenen Vergütungen als Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 3 DBA China

*) Christian Knotzer, MSc (WU) und Jürgen Romstorfer, LL.M. (WU), BSc (WU), BA sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang und Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ EAS 3436 vom 1. 6. 2022. Siehe zusammenfassend bereits Knotzer, EAS: Führt die Bereitstellung von IT-Dienstleistungen zu Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 3 DBA Österreich-China? LexisNexis Rechtsnews 32937 vom 19. 8. 2022.

1991 einzustufen sind. Diesfalls darf China gemäß Art 12 Abs 2 DBA China eine Quellensteuer iHv 10 % einbehalten.

2. Anfragebeantwortung des BMF

Die Definition der „Lizenzgebühren“ des DBA ist gleichlautend mit jener des OECD-MA 1977 und des UN-MA 1980. Demnach umfasst der Begriff der „Lizenzgebühren“ gemäß Art 12 Abs 3 DBA China auch Vergütungen, „die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Dieser Wortlaut wurde im Rahmen des Updates des OECD-MA im Jahr 1992 entfernt, findet sich aber bis heute im UN-MA.²⁾ Der Begriff „Ausrüstungen“ wurde weder – bis zur Entfernung des Wortlauts – im OECD-MA 1977 definiert, noch findet sich eine Definition im UN-MA 2021. In der EAS 3436 war nun fraglich, ob der Begriff „Ausrüstungen“ auch immaterielle Vermögenswerte umfasst. In früheren EAS-Auskünften wurde dies seitens des BMF bejaht.³⁾

Der UN-MK sieht jedoch seit dessen Überarbeitung im Jahr 2017 vor, dass Immaterialgüter (*intellectual property*) nicht vom Begriff „Ausrüstungen“ erfasst sein sollen.⁴⁾ Darüber hinaus stellt der UN-MK für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals auf die Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand ab.⁵⁾ Nun geht das BMF „[v]or diesem Hintergrund“ davon aus, dass es sich bei einer klassischen Softwareüberlassung über einen externen Datenträger oder bei Zurverfügungstellung der Software über eine Cloud-Infrastruktur (SaaS) nicht um die Benutzung einer „Ausrüstung“ handelt. Software ist nämlich ein immaterielles Wirtschaftsgut, das somit gemäß UN-MK nicht vom Begriff „Ausrüstungen“ umfasst ist. Insofern kann die vom BMF in früheren EAS-Auskünften vertretene Ansicht für Vergütungen, die nach der Veröffentlichung der hier analysierten EAS 3436 (1. 6. 2022) gezahlt werden, nicht mehr aufrechterhalten werden.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Zurverfügungstellung von IT-Infrastruktur (IaaS) unter „Benutzung oder das Recht auf Benutzung von [...] Ausrüstungen“ und damit unter Art 12 DBA China fällt. Die IT-Infrastruktur wird wohl in der Regel zwar als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein. Der Nutzer muss jedoch auch – wie bereits oben dargestellt – die Verfügungsmacht über den Server haben. Liegt eine derartige Verfügungsmacht nicht vor, ist von einer Dienstleistungserbringung auszugehen und Art 7 DBA China anzuwenden.⁶⁾

Bei „gemischten Verträgen“, also solchen, die verschiedene Leistungskomponenten aufweisen, sind die Leistungsentgelte (zB Lizenzgebühren und Entgelte für Dienstleistungen) aufzuteilen und die jeweiligen Verteilungsnormen anzuwenden. Sollte jedoch ein Leistungsbestandteil eine Nebenleistung zur Hauptleistung darstellen oder sollten zB alle Leistungsentgelte ohnehin als (verschiedene Arten von) Lizenzgebühren zu qualifizieren sein, kann eine Aufteilung der Leistungsentgelte unterbleiben.⁷⁾

Ob China im konkreten Fall an den Vergütungen für die IT-Dienstleistungen ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht, beantwortet das BMF im Rahmen der EAS-Auskunft nicht. Dies hängt nämlich von einer Beurteilung des Einzelfalls ab. Sollte es dabei unterschiedliche Rechtsauffassungen zwischen den beiden Vertragsstaaten geben, sind Doppelbesteuerungsfälle möglich. Diese wären – so die Anfragebeantwortung – im Wege der Anrechnung

²⁾ Dieses wurde zuletzt im Jahr 2021 aktualisiert.

³⁾ Siehe EAS 971 vom 14. 11. 1996; EAS 980 vom 2. 12. 1996; EAS 1499 vom 26. 7. 1999; EAS 3393 vom 3. 10. 2017; EAS 3397 vom 18. 1. 2018.

⁴⁾ Siehe Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

⁵⁾ Siehe Tz 21 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021, und ebenso Tz 9.1 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017.

⁶⁾ In der Anfragebeantwortung wird auf EAS 3401 vom 30. 4. 2018 verwiesen.

⁷⁾ Im letzteren Fall gilt das aber freilich nur dann, wenn für verschiedene Arten von Lizenzgebühren ein einheitlicher Quellensteuersatz vorgesehen ist. Ist dies nicht der Fall (siehe zB Art 12 Abs 2 DBA Serbien), muss auch zwischen unterschiedlichen Arten von Lizenzgebühren differenziert werden.

gemäß Art 24 Abs 2 lit b DBA China oder in Form eines Verständigungsverfahrens gemäß Art 26 DBA China zu klären.

II. Abkommensrechtliche Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software und IaaS

1. Anwendbarkeit des Art 12 OECD- oder UN-MA – Kehrtwende bei der BMF-Ansicht

Die gegenständliche EAS befasst sich also eingehend mit der Möglichkeit der Subsumtion der Einkünfte aus den „IT-Dienstleistungen“ unter Art 12 DBA China. Dabei kommen für die Einkünfte aus der Überlassung von Software zwei Tatbestände der Verteilungsnorm in Betracht, die in der Folge näher analysiert werden: Zum einen könnten die Einkünfte als „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten [...] gezahlt werden“, zu qualifizieren sein. Andererseits ist auch eine Einordnung der Einkünfte als „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“, denkbar. Können die Zahlungen unter Art 12 DBA China subsumiert werden, steht dem Quellenstaat (im gegenständlichen Fall China) – entgegen dem in Art 12 OECD-MA verfolgten Ansatz – ein prozentuell begrenztes Besteuerungsrecht zu.⁸⁾ Der Ansässigkeitsstaat (Österreich) wäre durch Anwendung der Anrechnungsmethode verpflichtet, die Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art 24 Abs 2 lit b und c DBA China).

Der abkommensrechtlichen Einordnung von Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software ist im OECD-MK breiter Raum gewidmet.⁹⁾ Zunächst ist festzuhalten, dass die Methode der Überlassung der Software für die DBA-rechtliche Subsumtion irrelevant ist.¹⁰⁾ Für die Qualifikation der Zahlung soll es also nicht entscheidend sein, ob die Software mittels eines externen Datenträgers übertragen, vom Nutzer heruntergeladen oder durch Cloud-basierte Lösungen (zB SaaS oder Platform-as-a-Service, PaaS)¹¹⁾ bereitgestellt wird.¹²⁾

Die für die „IT-Dienstleistungen“ bezogenen Zahlungen könnten also zunächst als „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten [...] gezahlt werden“, gesehen werden. Diese Möglichkeit wird von der hier analysierten EAS zwar nicht diskutiert, andererseits aber auch nicht explizit ausgeschlossen.¹³⁾ Ob die Zahlung für die Nutzung von Software als Lizenzgebühr unter diesen Tatbestand subsumiert werden kann, hängt davon ab, welche Rechte überlassen werden.¹⁴⁾ Wenn sich die erworbenen Rechte nämlich auf jene beschränken, die er-

⁸⁾ Sollten die Einkünfte unter letzteren Tatbestand fallen, wäre zusätzlich noch Abs 4 des Protokolls zum DBA China zu beachten, wonach bei Lizenzgebühren, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung derartiger Ausrüstungen gezahlt werden, als Bemessungsgrundlage von 60 % des Bruttobetrags auszugehen ist.

⁹⁾ Siehe Tz 12 ff OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Auch der UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021 verweist auf die im OECD-MK getroffenen Aussagen (siehe Tz 13).

¹⁰⁾ Siehe Tz 14.1 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Siehe auch *Kjærsgaard*, Allocation of the Taxing Right to Payments for Cloud Computing-as-a-Service, WTJ 2019, 379 (398 ff).

¹¹⁾ Bei PaaS wird dem Nutzer eine IT-Plattform samt Betriebssystem bereitgestellt, die es ihm ermöglicht, eigene Anwendungen zu erstellen und zu speichern. Er hat dabei zumeist keine Kontrolle über die zugrunde liegende IT-Infrastruktur, Betriebs- oder Speichersysteme, wohl aber – im Unterschied zu SaaS – über die erstellten Anwendungen. Siehe näher zu den typischen Formen Cloud-basierter Dienstleistungen *Heinsen/Voss*, Cloud Computing under Double Tax Treaties: A German Perspective, Intertax 2012, 584 (584 ff), *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (385 ff), oder *Requena*, Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach, Intertax 2018, 408 (419 f).

¹²⁾ Siehe *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (587).

¹³⁾ Siehe bereits *Knotzer*, LexisNexis Rechtsnews 32937 vom 19. 8. 2022. Siehe im Allgemeinen auch *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar² (2019) Art 12 Rz 50 ff.

¹⁴⁾ Tz 12.2 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Siehe dazu auch *Binder/Siller*, Passive Income, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer*, The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network (2017) 117 (136 ff), oder *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (399).

forderlich sind, um die Software bestimmungsgemäß für den eigenen Gebrauch zu nutzen, gelten die dafür erhaltenen Zahlungen nicht als Lizenzgebühren.¹⁵⁾ Dies gilt auch, wenn die Software für betriebliche Zwecke (auch an mehreren Betriebsstandorten) eingesetzt wird.¹⁶⁾ Daraus folgt, dass Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Standard-Software unter Art 7 fallen, wodurch dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht wohl meist (zur Gänze) entzogen wird.¹⁷⁾ Werden hingegen weitere Rechte (zB Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte) erworben, die es dem Käufer ermöglichen, die Software kommerziell zu verwerten, ist auf die dafür geleisteten Zahlungen Art 12 anzuwenden.¹⁸⁾

An dieser Klassifizierung – abhängig vom Umfang der übertragenen Rechte – orientiert sich auch das österreichische BMF. Nach den EStR handelt es sich nämlich bei der Zurverfügungstellung von Standard-Software nicht um Rechte iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG. Demnach ist bei grenzüberschreitenden Inbound-Fällen auch der Tatbestand des § 98 Abs 1 Z 6 EStG nicht erfüllt, und ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG kommt nicht infrage.¹⁹⁾ Da die Form der Übertragung der Software irrelevant ist, trifft dies auch auf Cloud-basierte Vereinbarungen zu. Da bei SaaS oder PaaS typischerweise nicht das Recht übertragen wird, die Software oder das Betriebssystem verändern oder reproduzieren zu dürfen, stellen die dafür geleisteten Zahlungen regelmäßig keine Lizenzgebühren iSd Art 12 OECD- oder UN-MA dar.²⁰⁾ Werden hingegen sämtliche Urheberrechte an der Software übertragen, sodass dem bisherigen Eigentümer keine Rechte zur Verwertung der Software mehr verbleiben, kann es sich nicht um eine Lizenzgebühr handeln. Diesfalls wäre wohl Art 7 oder Art 13 OECD- oder UN-MA anzuwenden.²¹⁾ Bei Cloud-basierten Angeboten dürfte dies jedoch die Ausnahme darstellen, da in derartigen Geschäftsmodellen nur selten alle Urheberrechte übertragen werden.²²⁾

Durch die Anwendung des Art 7 bei Standard-Software-Vereinbarungen kommt es in vielen Fällen wohl zu einer ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmens. In der 22. Sitzung des UN-Steuerausschusses im April 2021 stimmte dieser dennoch gegen die Aufnahme von Zahlungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Software in die Definition der Lizenzgebühren in Art 12 Abs 3 UN-MA 2021.²³⁾ Die Mehrheit im UN-Steuerausschuss war nämlich der Ansicht, dass weitere Arbeiten erforderlich seien, insbesondere im Hinblick auf die Behandlung von Software, die in andere Waren und Dienstleistungen eingebettet ist, und die Wechsel-

¹⁵⁾ Es käme Art 7 OECD-MA zur Anwendung. Siehe Tz 14 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017.

¹⁶⁾ Siehe Tz 14.2 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Siehe auch *Loukota/Jirousek in Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommès/Daurer*, Internationales Steuerrecht (Stand 1. 3. 2015, rdb.at) Art 12 Rz 96.

¹⁷⁾ Für die grenzüberschreitende Zurverfügungstellung von Software wird in der Regel keine Betriebsstätte im Staat des Leistungsempfängers benötigt. Siehe auch *Elliffe*, Taxing the digital economy: theory, policy and practice (2021) 104 f. Diese abkommensrechtliche Einordnung von „Standard-Software“ wurde auch kürzlich in einem Urteil des Supreme Court Indiens getroffen (siehe ISC 2. 3. 2021, *Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt Ltd v CIT*, Civil Appeal Nos. 8733-8734 of 2018; für eine Zusammenfassung siehe *Mehta*, Treaty Characterization of Software Income: The Indian Supreme Court's Landmark Decision of 2 March 2021, BIT 2021, 184).

¹⁸⁾ Siehe zB EAS 2475 vom 21. 6. 2004 oder EAS 3393 vom 3. 10. 2017. Näher dazu auch *Bendlinger*, Besteuerung von Software im UN-Musterabkommen – Vorschlag einer Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, SWI 2021, 239 (240); *Aigner/Aigner/Buzanich in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 12 Rz 50 ff, *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (586), oder *Requena*, Intertax 2018, 408 (411 ff).

¹⁹⁾ Rz 8000 EStR. Siehe dazu auch *Burger/Daurer/Anderl*, Abzugsteuern für grenzüberschreitende Leistungen – Vertragsgestaltung/Haftungsvermeidung, RdW 2021, 809 (810 f).

²⁰⁾ Siehe auch *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (399 ff).

²¹⁾ Siehe Tz 15 f OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Zur Abgrenzung zwischen Art 7 und 13 OECD- oder UN-MA siehe *Reimer in Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Art 7 Rz 40.

²²⁾ Siehe *Requena*, Intertax 2018, 408 (414); *Bal*, The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective, BIT 2014, 517; *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (408), oder *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (587, 592).

²³⁾ Siehe detailliert zu dem Vorschlag zB *Bendlinger*, SWI 2021, 239 (239 ff), oder *de Goede*, The Future of the Taxation of Software Payments, BIT 2021, 632 (632 ff).

wirkung der vorgeschlagenen Änderung von Art 12 mit den Art 12A und 12B.²⁴⁾ Der UN-Steuerausschuss stimmte jedoch dafür, einen *minority view* im UN-MK zu Art 12 aufzunehmen.²⁵⁾ Dieser empfiehlt jenen Staaten, die die Ansicht teilen, dass der Quellenstaat berechtigt sein sollte, grenzüberschreitende Zahlungen für die Überlassung von Software zu besteuern, die Definition von Lizenzgebühren in Art 12 Abs 3 UN-MA durch Hinzufügen des folgenden Satzes zu ändern: „Der Begriff umfasst auch Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Computersoftware oder den Erwerb einer Kopie von Computersoftware zum Zwecke ihrer Nutzung gezahlt werden.“²⁶⁾ Bei einer solchen Erweiterung der Definition der Lizenzgebühren müsste beachtet werden, dass dies unter Umständen zu Steuerabzugsverpflichtungen für Endkonsumenten führt.²⁷⁾ Auch der im Jahr 2021 neu besetzte UN-Steuerausschuss beschäftigt sich weiterhin mit möglichen zusätzlichen Anpassungen des UN-MK zu Art 12, um die Einordnung von Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software zu adressieren.²⁸⁾

Die EAS 3436 widmet sich ausführlich der möglichen Subsumtion der gegenständlichen „IT-Dienstleistungen“ unter den Wortlaut „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Dieser Wortlaut fand sich bis zum Update im Jahr 1992 in Art 12 Abs 2 OECD-MA und ist bis heute in Art 12 Abs 3 UN-MA verankert. Die Löschung aus dem OECD-MA verfolgte den Zweck, sicherzustellen, dass derartige Zahlungen nicht unter Art 12, sondern unter Art 7 fallen.²⁹⁾ Diese Ansicht wird jedoch von vielen Ländern nicht geteilt, wie die zu Art 12 OECD-MA 2017 geäußerten Vorbehalte verdeutlichen.³⁰⁾ Auch aus diesem Grund finden sich bis heute viele (auch österreichische) DBA, die diesen Wortlaut in der Definition der Lizenzgebühren enthalten.³¹⁾ Diese Passage wird dabei meist korrespondierend mit einem (beschränkten) Quellenbesteuerungsrecht vereinbart.

Die Kernfrage der EAS war nun, ob der Begriff „Ausrüstungen“ auch immaterielle Vermögenswerte umfasst.³²⁾ In der bisherigen EAS-Praxis des BMF wurde diese Frage stets bejaht. Die ersten beiden Anfragebeantwortungen, die eine Subsumierung von Software unter den Begriff der „Ausrüstung“ vornahmen, waren die EAS 971 vom 14. 11. 1996 (Software-Erwerb aus Israel) und – gleichlautend für den Outbound-Fall – die EAS 980 vom 2. 12. 1996 (Software-Lieferung in die Slowakei). Den EAS ist jedoch keine weitere Begründung für diese Interpretation zu entnehmen. Auch in weiteren EAS wurde diese

²⁴⁾ Siehe *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the twenty-second session, E/2021/45/Add.2-E/C.18/2021/2 (2021) Rz 18. Zur Möglichkeit der Subsumtion der Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software unter die Art 12A und 12B siehe Pkt II.2. Zur Abgrenzung des Art 12 zu den Art 12A und 12B siehe detailliert *Knotzer*, The relation between Article 12A and Article 12B of the UN Model 2021 and the Other Distributive Rules of the UN Model 2021, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties (2022) in Druck.

²⁵⁾ Siehe Tz 16 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

²⁶⁾ Siehe Tz 16 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021. Übersetzung der Autoren.

²⁷⁾ *Knotzer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

²⁸⁾ Siehe *Subcommittee on the Update of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, The inclusion of computer software in the definition of royalties, E/C.18/2022/CRP.24 (2022).

²⁹⁾ Siehe Tz 76 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA 2017, und Tz 9 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017.

³⁰⁾ Siehe zB die Vorbehalte in Tz 40, 41, 41.1., 42 und 46 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017, sowie die Positionen der Nicht-OECD-Mitgliedstaaten in den „Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention“, Art 12, Tz 5 und 8.

³¹⁾ Siehe dazu auch folgende Studie: *Wijnen/de Goede*, The UN Model in Practice 1997–2013, BIT 2014, 118 (129 f). Siehe für ein Beispiel aus der jüngeren Vergangenheit zB Art 12 Abs 3 DBA Argentinien (im Jahr 2019 unterzeichnet, jedoch noch nicht in Kraft getreten). Für einen Überblick, welche österreichischen DBA diesen (oder einen leicht abgewandelten) Wortlaut enthalten, siehe *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 12 Rz 95.

³²⁾ Der Begriff „Ausrüstungen“ war und ist weder im OECD-MA 1977 noch in den bis heute aktualisierten Fassungen des UN-MA definiert.

Ansicht stets wiederholt.³³⁾ Im internationalen Vergleich hatte man sich damit aber wohl in der Minderheit befunden.³⁴⁾

Durch die EAS 3436 vollzieht das BMF in dieser Frage nun eine Kehrtwende. Da der UN-MK seit dem Update im Jahr 2017 (veröffentlicht im Mai 2018) festlegt, dass Immaterialgüter nicht vom Begriff der „Ausrüstungen“ umfasst sein sollen und in einer beispielhaften Aufzählung ausschließlich Vermögensgegenstände materieller Natur erwähnt,³⁵⁾ kann die vormalig geäußerte Ansicht nicht mehr aufrechterhalten werden. Zudem wird für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals zusätzlich auf das Erfordernis einer Verfügungsmacht abgestellt. Tatsächlich ist die EAS 3436 die erste Anfragebeantwortung, die sich mit dieser Thematik auseinandersetzt, seit das UN-MA 2017 im Mai 2018 veröffentlicht wurde.³⁶⁾ Der Zusatz zum UN-MK zu Art 12 UN-MA ist wohl auf die Ansicht des UN-Steuerausschusses zurückzuführen, wonach bereits alle anderen Kategorien der Lizenzgebühren in Art 12 Abs 3 UN-MA immaterielle Vermögensgegenstände abdecken. Deshalb wurde es vor dem Update des UN-MA im Jahr 2017 für notwendig erachtet, klarzustellen, dass der Begriff „Ausrüstungen“ nur materielle Vermögensgegenstände erfasst.³⁷⁾

Dieser Richtungswechsel mit Verweis auf eine Änderung im UN-MK ist insofern interessant, als sich die österreichische DBA-Politik traditionell eng am OECD-MA orientiert.³⁸⁾ Zwar lassen sich in österreichischen DBA auch häufig Bestimmungen finden, die (nur) Teil des UN-MA sind; jedoch ist eine derartige Rücksichtnahme auf das UN-MA wohl zumeist auf den Wunsch des jeweiligen DBA-Partnerstaates zurückzuführen. Auch den sonstigen EAS, die durch diesen Meinungsumschwung überholt werden, ist kein Verweis auf das UN-MA oder dessen MK zu entnehmen. Es wird ausschließlich das OECD-MA vor 1992 erwähnt.³⁹⁾ Die EAS 3393 ist dahingehend besonders interessant, da sich diese Anfragebeantwortung auf das DBA Serbien bezieht. Art 12 Abs 3 Z 2 DBA Serbien umfasst auch Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „Ausrüstungen“. Das DBA Serbien wurde am 7. 5. 2010 unterzeichnet und damit lange nachdem der Wortlaut aus dem OECD-MA entfernt wurde. Dennoch verweist die EAS 3393 auf das OECD-MA vor 1992 und nicht etwa auf das aktuelle UN-MA.

Dabei hätte man sich auch – bereits viel früher – am E-Commerce Report der OECD aus 2001⁴⁰⁾ orientieren können. Damals wurde durch den OECD-Steuerausschuss eine „*Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce*“

³³⁾ Siehe EAS 1499 vom 26. 7. 1999; EAS 3393 vom 3. 10. 2017; EAS 3397 vom 18. 1. 2018. Siehe auch *Daurer/Kofler/Mayr*, Branch report: Austria, in *IFA Cahiers*, Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business, Volume 106B (2022) 127 (134).

³⁴⁾ Siehe *Sprague*, General report, in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 15 (34), oder *Valta* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵, Art 12 Rz 122.

³⁵⁾ Siehe Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021: Schiffe, Flugzeuge, Autos und andere Fahrzeuge, Kräne, Container, Satelliten, Pipelines und Kabel usw.

³⁶⁾ Die EAS 3397 wurde am 18. 1. 2018 veröffentlicht.

³⁷⁾ Diese Ansicht wurde zunächst in Vorbereitung auf die zwölfte Sitzung des UN-Steuerausschusses durch das *Subcommittee on Royalties* geäußert (siehe *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Possible Amendments to the Commentary on Article 12 [Royalties], E/C.18/2016/CRP.8 [2016] Rz 15). In der 14. Sitzung wurde die Änderung dann durch den UN-Steuerausschuss bestätigt (siehe *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the fourteenth session, 3.–6.4.2017, E/2017/45 E/C.18/2017/3 [2017] Rz 29). Eine gleichlautende Interpretation findet sich bei *Jiménez in IBFD*, Global Tax Treaty Commentaries (2022) Art 12 Kap 5.1.6.3.

³⁸⁾ Siehe *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (133).

³⁹⁾ Siehe zB EAS 3393 vom 3. 10. 2017: „Das zwischen Österreich und Serbien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen folgt indessen bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs noch den OECD-Musterabkommen vor 1992, die auch die Überlassung von gewerblichen, kaufmännischen und wissenschaftlichen ‚Ausrüstungen‘ als Lizenzgebühr behandeln, wobei der Ausdruck ‚Ausrüstungen‘ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt werden kann.“

⁴⁰⁾ OECD, Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce (1. 2. 2001); im Folgenden: E-Commerce Report.

beauftragt, verschiedene Arten von Zahlungen im elektronischen Geschäftsverkehr abkommensrechtlich zu prüfen und notwendige Klarstellungen im Kommentar vorzuschlagen.⁴¹⁾ Zu dem Begriff der „Ausrüstungen“ wurde ausgeführt, dass dieser nur materielle Vermögensgegenstände umfasst und digitale Güter daher nicht unter dieses Tatbestandsmerkmal subsumiert werden können.⁴²⁾ Eine Änderung des OECD-MK kam damals aber insofern nicht in Betracht, als der Wortlaut bereits durch das Update 1992 aus Art 12 Abs 2 OECD-MA entfernt wurde.

Neben der abkommensrechtlichen Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software beschäftigt sich die EAS 3436 auch mit der möglichen Subsumtion von Zahlungen für IaaS unter „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Die EAS führt aus, dass die zur Verfügung gestellte IT-Infrastruktur (Server) wohl regelmäßig als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein wird. Jedoch fehlt es dem Nutzer wohl zumeist an der notwendigen Verfügungsmacht über die Server. Diese Ansicht ist wohl auch mit den Aussagen im UN-MK⁴³⁾ zu vereinbaren und spiegelt auch die herrschende Ansicht der internationalen Literatur wider.⁴⁴⁾ Auch der E-Commerce Report der OECD kommt zu ähnlichen Ergebnissen.⁴⁵⁾ Die Bereitstellung von IaaS wird daher wohl nur in Einzelfällen zu Lizenzgebühren führen.⁴⁶⁾

2. Anwendbarkeit anderer Verteilungsnormen des OECD- oder UN-MA

Neben der möglichen Anwendung des Art 12 OECD- oder UN-MA auf Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software kommen auch weitere Verteilungsnormen der beiden Musterabkommen in Betracht.

Zunächst könnte Art 12A UN-MA (Vergütungen für technische Dienstleistungen) relevant sein. Art 12A Abs 3 UN-MA definiert technische Dienstleistungen als Dienstleistungen leitender, technischer oder beratender Art. Nach dem UN-MK ist den Dienstleistungen, die unter Art 12A fallen, gemein, dass diese die Anwendung von spezialisiertem Wissen, Fähigkeiten oder Expertise zu Gunsten eines bestimmten Kunden erfordern.⁴⁷⁾ Vor dem Hintergrund dieser Interpretation sollen Routinedienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich des Art 12A UN-MA fallen.⁴⁸⁾ Mit der Einführung des Art 12A durch das Update 2017 hat das UN-MA jedoch kein Neuland betreten. Vielmehr entstammt diese Bestimmung dem bereits bestehenden internationalen Abkommensnetzwerk, in dem sich auch vor 2017 regelmäßig Verteilungsnormen für technische Dienstleistungen fanden.⁴⁹⁾ Auch in österreichischen DBA finden sich gelegentlich Verteilungsnormen für technische Dienstleistungen.⁵⁰⁾

⁴¹⁾ OECD, E-Commerce Report, Tz 1.

⁴²⁾ OECD, E-Commerce Report, Tz 26.

⁴³⁾ Siehe Tz 21 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

⁴⁴⁾ Siehe zB *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (408), oder *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (585).

⁴⁵⁾ OECD, E-Commerce Report, Tz 28.

⁴⁶⁾ Das spanische Gericht Audiencia Nacional kam – gestützt auf den E-Commerce Report der OECD – in einem Fall im Rahmen des DBA Spanien – USA aus dem Jahr 2010 zu dem Ergebnis, dass, wenn ein spanisches Unternehmen die exklusive Verfügungsmacht über Server, die von einem US-amerikanischen Unternehmen bereitgestellt werden, erhält, die zugrunde liegenden Zahlungen unter Art 12 Abs 3 des DBA subsumiert werden müssen (siehe Audiencia Nacional 22. 4. 2010, 177/2008).

⁴⁷⁾ Siehe Tz 62 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

⁴⁸⁾ Siehe Tz 62 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Siehe näher zu technischen Dienstleistungen iSd UN-MA zB *Orzechowski*, Die abkommensrechtliche Relevanz von Art 12A UN-MA 2017, ÖStZ 2019, 638 (642 f).

⁴⁹⁾ Siehe *Malan*, New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? BIT 2019, 58 (59).

⁵⁰⁾ Siehe Art 12 DBA Vietnam, Art 13 DBA Pakistan oder Art 12 DBA Indien. Manche österreichische DBA erweitern den Lizenzgebührenbegriff zB auch um „technische Unterstützungsleistungen“ (siehe zB Art 12 Abs 3 DBA Argentinien). Siehe näher *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 12 Rz 97 ff.

Das DBA China enthält demgegenüber keine Art 12A UN-MA nachempfundene Verteilungsnorm oder Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, weshalb sich die EAS 3436 damit auch nicht beschäftigt. Eine Subsumtion unter „*technische Dienstleistungen*“ scheint indes durchaus denkbar, widmet sich die EAS doch der abkommensrechtlichen Einordnung „*verschiedene[r] zugeschnittene[r] IT-Dienstleistungen*“.⁵¹⁾ Dies lässt darauf schließen, dass die zur Verfügung gestellte Software auf die spezifischen Bedürfnisse des chinesischen Kunden angepasst (oder eben „*zugeschnitten*“) wurde und es sich nicht um die (routinemäßige) Überlassung von Standard-Software handelt. Diese mögliche Subsumtion der „*IT-Dienstleistungen*“ unter Art 12A UN-MA wird durch die Lösung des Beispiels 3 im UN-MK zu Art 12A UN-MA unterstützt.⁵²⁾ In diesem Beispiel wird die Überlassung eines standardisierten Zugangs zu einer Datenbank grundsätzlich nicht unter Art 12A UN-MA subsumiert, weil dies keine kundenspezifische Dienstleistung darstellt.⁵³⁾ Handelt es sich hingegen um eine Spezial-Datenbank, die eigens unter Zuhilfenahme von spezialisiertem Wissen, Fähigkeiten oder Expertise des Leistungserbringers unter Rücksichtnahme auf die Bedürfnisse des Kunden erstellt wird, soll Art 12A UN-MA anwendbar sein.⁵⁴⁾ Vor diesem Hintergrund könnten auch Zahlungen für die (Cloud-basierte) Zurverfügungstellung spezialisierter Software unter Art 12A UN-MA fallen.⁵⁵⁾

Sollte eine Vergütung für die Überlassung von (spezialisierter) Software sowohl als Lizenzgebühr (Art 12 UN-MA) als auch als Entgelt für eine technische Dienstleistung (Art 12A UN-MA) qualifiziert werden können, stellt sich die Frage, welche Regelung vorrangig anzuwenden ist. Die Beantwortung dieser Frage ist insbesondere herausfordernd, weil weder Art 12 noch Art 12A UN-MA eine explizite Vorrangregelung enthält.⁵⁶⁾ Der UN-MK scheint vorzuschlagen, dass Art 12 UN-MA vorrangig anzuwenden ist, wonach zunächst geprüft werden soll, ob die fragliche Dienstleistung hinreichend eng mit der Vermietung von immateriellen Gütern verbunden ist. Ist dies nicht der Fall, ist Art 12A UN-MA anzuwenden.⁵⁷⁾

Neben Art 12A UN-MA könnte auch der durch das Update des UN-MA im Jahr 2021 eingeführte Art 12B UN-MA (Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen) anwendbar sein. Art 12B Abs 5 UN-MA definiert eine „*automatisierte digitale Dienstleistung*“ als „*jede im Internet oder einem anderen elektronischen Netzwerk erbrachte Dienstleistung, die einer nur geringfügigen menschlichen Beteiligung durch den Dienstleister bedarf*“.⁵⁸⁾ Nach dem UN-MK sollen vor allem jene Leistungen in den Anwendungsbereich des Art 12B UN-MA fallen, bei denen die Dienstleister von wesentlichen *economies-of-scale* profitieren.⁵⁹⁾ Diese generelle Definition wird in Art 12B Abs 6 UN-MA durch eine

⁵¹⁾ Hervorhebung durch die Autoren.

⁵²⁾ Siehe Tz 90 f UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

⁵³⁾ Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt bereits die OECD, E-Commerce Report, Tz 42.

⁵⁴⁾ Siehe Tz 91 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Siehe auch *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (127 f).

⁵⁵⁾ Siehe auch *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (400; 403), *Valta* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵, Art 12 Rz 177.

⁵⁶⁾ Anders als zB Art 12B Abs 7 UN-MA, wonach Art 12 und Art 12A bei Überschneidungen im Anwendungsbereich jeweils mit Priorität gegenüber Art 12B anzuwenden sind.

⁵⁷⁾ Siehe Tz 62 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021 („[...] other than a transfer of information covered by the definition of ‚royalties‘ in paragraph 3 of Article 12“) oder die Lösung zu Beispiel 7 in Tz 103 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Siehe detailliert dazu *Knotzer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

⁵⁸⁾ Übersetzung übernommen aus *Bendlinger*, Die Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen im UN-Musterabkommen 2021, TPI 2022, 72 (75). Siehe ausführlich zu Art 12B *Báez Moreno*, Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services, WTJ 2021, 501, oder *Knotzer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

⁵⁹⁾ Siehe Tz 54 UN-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

demonstrative Aufzählung an typischerweise erfassten Dienstleistungen ergänzt.⁶⁰⁾ Derzeit ist eine Art 12B UN-MA nachempfundene Verteilungsnorm in keinem österreichischen DBA enthalten. Überhaupt gibt es im internationalen Abkommensnetzwerk nur einzelne Beispiele, in denen digitale Dienstleistungen explizit adressiert werden.⁶¹⁾ Zwar ist die Übernahme des Art 12B UN-MA in (einzelne) österreichische DBA noch ungewiss.⁶²⁾ Jedoch kann wohl – ob der engen Orientierung am OECD-MA – davon ausgegangen werden, dass Österreich im Rahmen von DBA-Verhandlungen keine proaktive Verhandlungsposition einnehmen wird.⁶³⁾

Es ist unschwer zu erkennen, dass die automatisierte Zurverfügungstellung von (Standard-)Software die Definition in Art 12B Abs 5 UN-MA erfüllen würde. Dies wird auch durch die beispielhafte Aufzählung in Art 12B Abs 6 UN-MA unterstrichen.⁶⁴⁾ Anbieter von Cloud-basierten Dienstleistungen profitieren oft besonders stark von *economies-of-scale*,⁶⁵⁾ weshalb auch deshalb eine Subsumtion unter Art 12B UN-MA wahrscheinlich ist. Sollten Einkünfte sowohl in den Anwendungsbereich des Art 12B UN-MA als auch in die Anwendungsbereiche des Art 12 oder 12A UN-MA fallen, hat Art 12B UN-MA gemäß Art 12B Abs 7 UN-MA Nachrang gegenüber diesen Normen. Um die Konsequenzen der Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Art 12 und Art 12A UN-MA zu vermeiden, schlägt der UN-MK vor, denselben Quellensteuersatz zu vereinbaren,⁶⁶⁾ was in der internationalen DBA-Praxis jedoch häufig ignoriert wird.⁶⁷⁾ Interessanterweise enthält der UN-MK zu Art 12B UN-MA keine gleichlautende Empfehlung. Es scheint also, als würden unterschiedliche Quellensteuersätze zwischen Art 12B und den Art 12 und 12A UN-MA bewusst in Kauf genommen werden.⁶⁸⁾

Sollte keine der bisher analysierten Verteilungsnormen im zur Anwendung gelangenden DBA enthalten oder anwendbar sein, werden Einkünfte aus der Zurverfügungstellung von Software wohl zumeist unter Art 7 fallen. Art 7 weist das Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Für Anbieter von Cloud-basierten Diensten ist der Betrieb von Servern ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit. Werden diese Server im Ausland betrieben, können diese zu einer Betriebsstätte für den Anbieter der Dienstleistungen führen.⁶⁹⁾ Für den Nutzer der Cloud-basierten Dienstleistung wird ein Server im Rahmen von SaaS oder IaaS aber wohl nur in

⁶⁰⁾ Dennoch muss jede gelistete Dienstleistung an der generellen Definition des Art 12B Abs 5 gemessen werden (siehe Tz 57 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021). Der UN-MK enthält auch eine Liste an typischerweise nicht erfassten Dienstleistungen (siehe Tz 59 f UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021).

⁶¹⁾ Siehe zB Abs 4 des Protokolls zum DBA Brasilien – Peru mit Verweis auf Art 12 des DBA: „*The provisions of this item also apply to digital and business services, including consulting.*“

⁶²⁾ Siehe *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (135).

⁶³⁾ Darüber hinaus müsste für die Wahrnehmung des Quellensteuerrechts wohl zuvor auch für viele Fälle noch die innerstaatliche Rechtsgrundlage geschaffen werden (siehe *Bendlinger/Mitterlehner*, UN-Vorschlag zur Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen, SWI 2020, 510 [517 ff]).

⁶⁴⁾ Gemäß Art 12B Abs 6 lit f UN-MA sollen Dienste mit digitalen Inhalten von Art 12B umfasst sein. Der UN-MK führt aus, dass die Kategorie ua auch die automatisierte Zurverfügungstellung von Software umfasst (siehe Tz 58 [f] UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021). Art 12B Abs 6 lit h nennt Cloud-basierte Dienste. Im UN-MK wird dazu näher ausgeführt, dass SaaS zB von dieser Kategorie umfasst sein soll (siehe Tz 58 [h] UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021).

⁶⁵⁾ Siehe *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (420).

⁶⁶⁾ Tz 45 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

⁶⁷⁾ Siehe *Falcão/Michel*, Scope and Interpretation of Article 12A: Assessing the Impact of the New Fees for Technical Services Article, BTR 2018, 422 (432), für einige DBA, in denen sich die Höhe der Quellensteuersätze voneinander unterscheiden.

⁶⁸⁾ Siehe *Knotzer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

⁶⁹⁾ Siehe Tz 123 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2021. Siehe auch *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (589). Dies wird auch durch die EAS-Praxis des BMF bestätigt (siehe zB EAS 3401 vom 30. 4. 2018, mit Verweis auf EAS 926 vom 20. 8. 1996, EAS 1574 vom 20. 12. 1999, EAS 1804 vom 8. 2. 2001, EAS 1836 vom 23. 4. 2001 und EAS 2502 vom 16. 8. 2004).

Ausnahmefällen eine Betriebsstätte begründen, weil es in der Regel an der Verfügungsmöglichkeit über die IT-Infrastruktur mangeln wird.⁷⁰⁾

In der Praxis sind häufig gemischte Verträge anzutreffen (zB Franchise-Verträge),⁷¹⁾ die unterschiedliche Leistungskomponenten enthalten (zB Lizenzgebühren und Entgelte für technische oder automatisierte digitale Dienstleistungen).⁷²⁾ Wie mit solchen gemischten Verträgen umzugehen ist, wird im OECD-MK und im UN-MK an verschiedenen Stellen behandelt. Es ist vorgesehen, den Gesamtbetrag des vereinbarten Entgelts nach den verschiedenen Teilen der Leistung aufzuschlüsseln und dann für jeden Teil des Entgelts die abkommensrechtliche Einordnung vorzunehmen.⁷³⁾ Sollte jedoch ein Teil bei Weitem den Hauptzweck (*principal purpose*) der Leistung darstellen und die anderen Teile weitgehend unbedeutend (*largely unimportant*) sein oder lediglich Hilfscharakter (*ancillary*) aufweisen, sollte die auf den Hauptteil anwendbare Behandlung auf den gesamten Betrag angewandt werden.⁷⁴⁾ Obwohl der exakte Inhalt der Begriffe „*principal purpose*“, „*largely unimportant*“ und „*ancillary*“ unklar ist,⁷⁵⁾ hat diese Lösung vielfach den Vorteil der Administrierbarkeit. Die Entscheidung, ob es sich bei einer Komponente eines Vertrags lediglich um eine Nebenleistung handelt, kann wesentliche Konsequenzen nach sich ziehen: Sie teilt dann nämlich das Schicksal der Hauptleistung. Ist für die Hauptleistung ein Quellenbesteuerungsrecht vorgesehen, so wird auch die Nebenleistung an der Quelle besteuert, obwohl diese – isoliert betrachtet – unter Umständen unter eine andere Verteilungsnorm fällt, die ein ausschließliches Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat vorsieht.⁷⁶⁾

3. Vorgehensweise bei Qualifikationskonflikten

Um festzustellen, wie im Falle eines Qualifikationskonflikts vorzugehen ist, muss nach der Art des Konflikts unterschieden werden. In der diesem Beitrag zugrunde liegenden EAS wird festgehalten, dass im Fall einer Doppelbesteuerung „*nicht automatisch davon ausgegangen werden [kann], dass ein Qualifikationskonflikt auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist und Österreich aufgrund von Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA-China eine Anrechnungsverpflichtung der im Ausland erhobenen Steuer trifft. Vielmehr ist einzelfallbezogen zu beurteilen, ob ein solcher tatsächlich auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist. Sollte eine eindeutige Feststellung der Art des Qualifikationskonflikts auf Basis vorliegender Tatsachen nicht möglich sein, so kann die aufgetretene Doppelbesteuerung nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 26 DBA-China gelöst werden [...]*“⁷⁷⁾ Demnach stellt die österreichische Finanzverwaltung richtigerweise fest, dass ein Qualifikationskonflikt nicht nur aufgrund von Unterschieden des innerstaatlichen Rechts entstehen kann. Ein Qualifikationskonflikt kann auch auf einer unterschiedlichen Abkommensinterpretation (Interpretationskonflikt) oder unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilung (Sachverhaltskonflikt) beruhen.⁷⁸⁾

⁷⁰⁾ Siehe *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (589), oder *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (127, 133 ff).

⁷¹⁾ Siehe *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) XIII/Rz 446.

⁷²⁾ Siehe zB die Beispiele 6 und 7 in Tz 97 ff UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Dies trifft insbesondere auch auf Cloud-basierte Dienstleistungen zu (*Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 [389], oder *Requena*, Intertax 2018, 408 [411]).

⁷³⁾ Siehe zB Tz 11.6 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017, oder Tz 66 UN-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

⁷⁴⁾ Siehe grundlegend zu dieser Vorgehensweise *Beretta*, The Meaning and Scope of the Ancillary Principle Under Model Tax Conventions, Intertax 2018, 639.

⁷⁵⁾ Siehe *Báez Moreno*, WTJ 2021, 501 (522).

⁷⁶⁾ Siehe *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (391); *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (591), oder *Requena*, Intertax 2018, 408 (416).

⁷⁷⁾ EAS 3436 vom 1. 6. 2022.

⁷⁸⁾ Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts (2005) 178 ff.

Qualifikationskonflikte aufgrund von innerstaatlichem Recht resultieren aus dem Rückgriff auf nationales Recht bei der Abkommensauslegung gemäß Art 3 Abs 2 OECD- oder UN-MA. Ein solcher Rückgriff erfolgt, wenn Begriffe im Abkommen selbst nicht definiert sind und der Zusammenhang nichts anderes erfordert.⁷⁹⁾ Ein Interpretationskonflikt resultiert hingegen aus unterschiedlichen Auffassungen der Vertragsstaaten hinsichtlich der Auslegung von Abkommensbestimmungen.⁸⁰⁾ Häufig werden in einer solchen Konfliktsituation verschiedene Verteilungsnormen oder Absätze einer Verteilungsnorm auf einen Sachverhalt angewendet. Ein Interpretationskonflikt kann aber auch durch die Anwendung verschiedener Tatbestände derselben Verteilungsnorm innerhalb eines Absatzes oder Satzes herbeigeführt werden.⁸¹⁾ Bei einem Sachverhaltskonflikt resultiert der Konflikt zwischen den beiden Staaten aus der unterschiedlichen Beurteilung eines Sachverhalts.⁸²⁾ Je nach Art des Qualifikationskonflikts ist nach Auffassung des OECD-MK eine andere Lösung vorgesehen.

Resultiert ein Qualifikationskonflikt aus Unterschieden des innerstaatlichen Rechts, ist ausgehend vom OECD Partnership Report und vom OECD-MK 2000 anzunehmen, dass der Ansässigkeitsstaat der Beurteilung des Quellenstaates zu folgen und den Methodenartikel trotz Konflikts anzuwenden hat.⁸³⁾ So verweist auch die EAS auf Art 24 Abs 2 lit b DBA China, wonach Österreich trotz Qualifikationskonflikts eine Pflicht zur Anrechnung der in China erhobenen Steuer treffen würde.⁸⁴⁾ Problematisch an dieser Ansicht ist jedoch, dass das DBA China bereits im Jahr 1991 abgeschlossen wurde, wohingegen der OECD Partnership Report erst im Jahr 1999 veröffentlicht und der MK durch das Update 2000 geändert wurde. Während die österreichische Verwaltungspraxis Änderungen des OECD-MK bei der Abkommensinterpretation berücksichtigt, wird dies in der Literatur kritisch gesehen.⁸⁵⁾ Folgt man einer statischen Heranziehung des OECD-MK und ist somit der Konflikt, der auf der Anwendung von innerstaatlichem Recht basiert, nicht durch Art 24 Abs 2 lit b DBA China lösbar, wäre die Einleitung eines Konsultationsverfahrens denkbar. Dieses kann jedoch gemäß Art 26 Abs 3 DBA China nur zum Zweck einer einvernehmlichen Auslegung der Voraussetzungen des Art 3 Abs 2 OECD-MA eingeleitet werden.⁸⁶⁾ Eine dem Abkommen nicht entsprechende Auslegung kann durch ein Konsultationsverfahren aber nicht herbeigeführt werden. Ein Verständigungsverfahren nach Art 26 Abs 1 DBA China, das den Konflikt an sich beseitigen würde, ist hingegen nicht möglich, weil Art 26 Abs 1 DBA China nur anwendbar ist, wenn es zu einer Besteuerung kommt, die dem Abkommen nicht entspricht. Bei einem Rückgriff auf

⁷⁹⁾ Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 178 ff; *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 3 Rz 111a ff; siehe auch *Lang*, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, BIT 2020, 660 (666), wonach „[u]nder the logical order of article 3 (2) of the OECD Model, treaty definitions come first, context comes second and domestic law last“.

⁸⁰⁾ Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 180.

⁸¹⁾ Siehe UFS 11. 9. 2012, RV/0798-W/11.

⁸²⁾ Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 180.

⁸³⁾ OECD, The Application of the OECD Model to Partnerships (1999); siehe Tz 32. 1 ff OECD-MK zu Art 23A und B OECD-MA 2017.

⁸⁴⁾ Darüber hinaus ist im DBA China ein *matching credit* vorgesehen. Österreich würde daher nicht nur eine Pflicht zur Anrechnung der tatsächlich in China erhobenen Steuer bis zu einer Höhe von 10 % treffen, denn gemäß Art 24 Abs 2 lit c sublit ii DBA China ist bei Lizenzgebühren die Steuer mit 20 % des Bruttobetrags der Einkünfte anzusetzen. Österreich hätte somit eine Quellensteuer iHv 20 % des Bruttobetrags der Einkünfte anzurechnen, unabhängig davon, ob und, wenn ja, in welcher Höhe China tatsächlich besteuert.

⁸⁵⁾ Siehe detailliert Pkt 3. Kritisch siehe zB *Lang*, General report, in *IFA Cahiers*, Double non taxation, Vol 89A (2004) 46 ff; *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (24); *Herdin/Schilcher*, Avoidance of Double Non-Taxation in Austria, in *Lang*, Avoidance of Double Non-Taxation (2003) 15 (22). Einer dynamischen Interpretation der DBA zustimmend siehe zB *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (116).

⁸⁶⁾ Siehe *Ismer/Piotrowski* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 25 Rz 39

innerstaatliches Recht, bei dem beide Staaten zu einer anderen Interpretation kommen, ist die Besteuerung in beiden Staaten dem Abkommen entsprechend und somit nicht abkommenswidrig.⁸⁷⁾ Liegt hingegen ein Interpretationskonflikt oder ein Sachverhaltskonflikt vor, ist die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zur Lösung des Konflikts gemäß Art 26 Abs 1 DBA China möglich. Allerdings kann auch hier keine zu den sonstigen Vorschriften des Abkommens abweichende Lösung herbeigeführt werden: Bei Sachverhaltskonflikten soll es zu einer gemeinsamen Würdigung des Sachverhalts kommen. Bei Interpretationskonflikten wird man versuchen, sich gegenseitig von einer – dem Abkommen entsprechenden – Interpretation zu überzeugen.

III. Dynamische Heranziehung des OECD- oder UN-MK durch das BMF

1. Dynamisches oder statisches Verständnis

Da die OECD- und die UN-Materialien wie das OECD-MA, der OECD-MK, das UN-MA oder der UN-MK regelmäßig geändert werden, stellt sich die Frage, ob sich diese Änderungen auf ein zu einem früheren Zeitpunkt abgeschlossenes DBA auswirken können und somit für die Interpretation des DBA relevant sind. Zur Lösung dieser Frage haben sich in der Literatur, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zwei verschiedene Ansichten entwickelt: das dynamische und das statische Verständnis.⁸⁸⁾ Das dynamische Verständnis geht davon aus, dass sich Änderungen der Materialien auch auf bereits zuvor abgeschlossene DBA auswirken. Folgt man hingegen einem statischen Verständnis, sind bei der Abkommensinterpretation lediglich jene Materialien zu berücksichtigen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA bereits Bestand hatten.

Befürworter eines dynamischen Verständnisses sind die OECD und das österreichische BMF.⁸⁹⁾ Daneben gibt es aber auch einige Stimmen in der Literatur, die dieser Ansicht folgen.⁹⁰⁾ Begründend wird darin zB ausgeführt, „[that] [r]efusing to take later Commentaries into account can result in the Commentaries being frozen in time and therefore failing to adapt to changes in business or technology“.⁹¹⁾ Zu demselben Problem kommt es auch bei der Interpretation von nationalem Recht, wobei laut *Avery Jones* auch hier Entwicklungen in der Interpretation einbezogen werden, weshalb nicht klar ist, weshalb dies bei der Interpretation von DBA anders sein soll.⁹²⁾ Er relativiert dies jedoch selbst, wenn er ausführt, dass Entwicklungen in Wirtschaft oder Technologie auch ohne Rückgriff auf einen neueren OECD-MK berücksichtigt werden können.⁹³⁾ Ablehnend stehen einem dynamischen Verständnis jedoch die Judikatur sowie die herrschende Meinung der Literatur gegenüber.⁹⁴⁾ Begründet wird diese ablehnende Haltung in der Regel mit rechtsstaatlichen Argumenten. DBA bedürfen für deren Schließung der Genehmigung

⁸⁷⁾ Siehe *Ismer/Plotrowski* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 25 Rz 39.

⁸⁸⁾ Siehe allgemein *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Vor Art 1 Rz 72; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Grundl Rz 127a.

⁸⁹⁾ Siehe die Introduction zu OECD-MA 2017 in Tz 3, 33 und 35 ff OECD-MK. Für die Ansicht der Verwaltungsbehörden siehe zB *BMF*, Auslegung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, Berücksichtigung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen in der jeweils geltenden Fassung, AÖF 1995, 284.

⁹⁰⁾ Siehe *Avery Jones*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, BIT 2002, 102 (103 f); *Loukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 (342); *Jirousek*, SWI 1998, 112 (116 f); *Jirousek*, Die „Subject-to-Tax“-Klausel in Art 15 Abs 4 DBA Österreich-Deutschland, SWI 2015, 532 (535). Für weitere Nachweise siehe zB *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Grundl Rz 127a.

⁹¹⁾ *Avery Jones*, BIT 2002, 102 (103).

⁹²⁾ Siehe *Avery Jones*, BIT 2002, 102 (103).

⁹³⁾ Siehe *Avery Jones*, BIT 2002, 102 (103).

⁹⁴⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; BFH 8. 12. 2010, I R 92/09; 9. 2. 2011, I R 54, 55/10; 25. 5. 2011, I R 95/10; 25. 11. 2015, I R 50/14; siehe *Lang*, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? IStR 2001, 536 (537 ff); *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?

durch die gesetzgebenden Körperschaften beider Vertragsstaaten.⁹⁵⁾ Diese Körperschaften können jedoch nur jenen Inhalt des OECD-MK berücksichtigen, der im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bereits bestand. Spätere Änderungen des OECD-MK kann der Gesetzgeber im Zeitpunkt des parlamentarischen Verfahrens noch nicht absehen. Würde durch die Änderung des OECD-MK Einfluss auf den Inhalt eines früheren Abkommens genommen werden, verstieße dies gegen die Gewaltenteilung, weil die Staaten in der OECD durch Angehörige der Finanzverwaltung vertreten werden und es zu keiner Einbindung der Legislative in den Änderungsprozess des OECD-MK käme.⁹⁶⁾ Spätere Fassungen des OECD-MK können somit keine normative Bedeutung, jedoch bestätigende oder überzeugende Bedeutung als „*höchstqualifizierte Expertenmeinung – vergleichbar etwa mit Fachliteratur* –“ haben.⁹⁷⁾ Änderungen des OECD-MK, die nach Abschluss eines DBA erfolgen, sollten uE daher keine – über eine Literaturmeinung hinausgehende – Bedeutung für die Abkommensinterpretation entfalten. Des Weiteren muss festgehalten werden, dass – anders als in etwa einem Drittel der österreichischen DBA⁹⁸⁾ – im DBA China keine Klausel im Protokoll enthalten ist, wonach die jeweils aktuelle Kommentarfassung für auslegungsrelevant erklärt wird.⁹⁹⁾ Und selbst wenn eine solche Klausel im DBA enthalten wäre, könnten dadurch dennoch nicht die rechtsstaatlichen Bedenken beseitigt werden.¹⁰⁰⁾

2. Heranziehung des UN-MK für die Auslegung des DBA China

In der diesem Beitrag zugrunde liegenden EAS wird festgehalten, dass laut Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021 Software als immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen ist, das nicht vom Begriff der „*Ausrüstung*“ erfasst sein soll. Dieser Verweis überrascht aus zwei Gründen. Einerseits orientiert sich Österreich in der DBA-Politik grundsätzlich am OECD-MA,¹⁰¹⁾ und andererseits wird im Vorblatt zur Regierungsvorlage zum DBA China ausdrücklich festgehalten, dass sich „*[d]as Doppelbesteuerungsabkommen [...] inhaltlich an Grundsätzen [orientiert], die vom Fiskalkomitee der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeitet wurden und mittlerweile internationale Anerkennung gefunden haben*“.¹⁰²⁾

Der Verweis auf den UN-MK wird vorgenommen, weil der im DBA China verwendete Lizenzgebührenbegriff im Rahmen des Updates 1992 aus dem OECD-MA gestrichen wurde, aber im UN-MA weiterhin besteht. Zudem findet sich weder im OECD-MA noch im OECD-MK 1977 eine Definition des Begriffs „*Ausrüstung*“. Ein solcher Verweis auf den UN-MK und ein Abgehen von der bisher vertretenen Verwaltungsmeinung ist uE zwar grundsätzlich zulässig. In der EAS wird jedoch festgehalten, dass die bisherige Ansicht

ÖStZ 2006, 203 (206 ff); *Lang*, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606 ff); *Gosch*, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Österreich – Deutschland, SWI 2015, 505 (505 ff); *Holzinger*, Die Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS (2020) 58 ff; *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Vor Art 1 Rz 72; *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerungsabkommen (158. Lfg, 2022) Vor Art 1 Rz 60; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA², Grundl Rz 127.

⁹⁵⁾ Siehe detailliert *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Vor Art 1 Rz 30 ff.

⁹⁶⁾ Siehe *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Vor Art 1 Rz 72.

⁹⁷⁾ *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Vor Art 1 Rz 72; siehe auch *Vogel*, Probleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 103 (110), oder *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 104.

⁹⁸⁾ Siehe *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Vor Art 1 Rz 72.

⁹⁹⁾ So enthalten zahlreiche Protokolle zu DBA eine Klausel, wonach „*[d]er OECD-Kommentar – der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann – [...] eine Auslegungshilfe im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 darstellt*“; siehe zB Abs 16 Protokoll zum DBA Deutschland.

¹⁰⁰⁾ Siehe detailliert *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (121); *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA², Grundl Rz 128.

¹⁰¹⁾ Siehe *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (133).

¹⁰²⁾ RV 233 BlgNR 18. GP, 62.

aufgrund der Ausführungen des UN-MK nicht aufrechterhalten werden kann, was dafür sprechen würde, dass sich Österreich bei der Abkommensinterpretation (auch) am UN-MK orientieren würde. Eine normative Bedeutung kann der UN-MK hier aber natürlich nicht entfalten, weil die Änderungen erst in der Version des Kommentars von 2017 – also nach Abschluss des DBA – eingefügt wurden und weil sich das DBA China allgemein an den Grundsätzen der OECD orientiert, weshalb der UN-MK keinen direkten Einfluss auf die Abkommensinterpretation nehmen kann; auch dann nicht, wenn die Umschreibung des Begriffs „Ausrüstung“ bereits in einem früheren UN-MK enthalten gewesen wäre. Die in der EAS vorgebrachte Tatsache, dass der UN-MK zu weiten Teilen auf dem OECD-MK aufbaut, kann daran nichts ändern. Der UN-MK kann uE daher analog zu späteren Fassungen des OECD-MK nur als Expertenmeinung Berücksichtigung bei der Abkommensinterpretation finden.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Bei der abkommensrechtlichen Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software kommen unterschiedliche Verteilungsnormen in Betracht. Für eine Subsumtion unter Art 12 OECD- oder UN-MA ist entscheidend, welche Rechte an der Software übertragen werden. Nur wenn jene Rechte übertragen werden, die es dem Erwerber ermöglichen, die Software kommerziell zu verwerten, können die dafür geleisteten Entgelte unter Art 12 subsumiert werden.

Eine Einordnung von Software unter das Tatbestandsmerkmal „Ausrüstungen“ – welches sich noch in vielen (auch neueren) österreichischen DBA findet – wurde in der EAS-Praxis des BMF lange Zeit vertreten, ist durch die EAS 3436 nun aber überholt. Da die Ansicht des österreichischen BMF nun wohl der Mehrheitsmeinung der internationalen Staatengemeinschaft entspricht, dürfte dieser Meinungswechsel zu einer Verringerung von Qualifikationskonflikten führen. Nur eine Qualifizierung von Entgelten für die Zurverfügungstellung von IT-Infrastruktur (IaaS) unter diesen Tatbestand ist unter gewissen Voraussetzungen noch denkbar.

Neben einer Qualifikation der Software-Zahlungen als Lizenzgebühren kommen auch andere Verteilungsnormen in Betracht. Auch die 2017 und 2021 eingeführten Art 12A (insbesondere bei Spezialsoftware) und 12B UN-MA könnten zur Anwendung gelangen. Sollte die Zahlung keiner der zuvor genannten Verteilungsnormen zuzuordnen sein, wäre Art 7 OECD- oder UN-MA anwendbar, was wohl zumeist zu einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates führen wird.

Kommt es aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation der Einkünfte zu einer Doppelbesteuerung, ist diese durch die Anwendung des Methodenartikels gemäß Art 24 DBA China zu beseitigen. Kommt es zu einer Doppelbesteuerung, die ihren Grund in unterschiedlichen innerstaatlichen Bestimmungen hat, kann sie nicht durch eine Anrechnung gemäß Art 24 Abs 2 lit b DBA China beseitigt werden, weil Österreich aufgrund einer statischen Heranziehung der OECD-Materialien keine Pflicht trifft, der Ansicht Chinas zu folgen. Bleibt eine solche Doppelbesteuerung somit bestehen, kann ein Verständigungsverfahren zum Zweck der einvernehmlichen Auslegung des Abkommens eingeleitet werden, wodurch jedoch nicht vom Abkommensinhalt abgewichen werden kann.

Für die Abkommensinterpretation ist allgemein von einem statischen Verständnis der Verwendung von OECD- und UN-Materialien auszugehen. Demnach entfalten nur jene Materialien eine normative Bedeutung, die es im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bereits gab und die dem Abkommen zugrunde gelegt wurden. Erst später veröffentlichte Materialien und Materialien anderer internationaler Organisationen können bei der Interpretation lediglich als Expertenmeinungen berücksichtigt werden.

Stephan Meyering / Sandra Müller-Thomczik / Fabienne Gieshoidt*)

Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf EU-Ebene

TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY AT EU LEVEL

The discussion on adequate taxation of the digital economy is primarily concerned with the “fair” allocation of the companies’ tax substrate among states. At OECD and EU level, there are several proposals on the taxation of the digital economy and the allocation of taxation rights. Taxation according to value creation was declared to be the guiding principle of fair allocation. This article addresses the question of whether value creation is suitable for implementing intergovernmental tax fairness at EU level. It follows the article on the implementation of intergovernmental tax justice at OECD level published in SWI 2022, 557.

I. Allgemeines

Auf EU-Ebene laufen Entwicklungen zur Lösung der insbesondere digitalisierungsbedingten Verteilungskonflikte parallel zu den Reformbemühungen der OECD.¹⁾ Zudem ist der OECD-Vorschlag zu Pillar II schon in einen EU-Richtlinienvorschlag²⁾ überführt worden.

Da die Umsetzung der OECD-Pläne noch nicht reibungslos verläuft, sollen auch ältere Entwicklungen auf der EU-Ebene einer kritischen Analyse unterzogen werden. Falls es nicht zu einer Einigung kommt, könnten diese wieder relevant werden.

Die Besteuerung nach der Wertschöpfung gilt als Leitprinzip der EU- und OECD-Reformbemühungen.³⁾ Dieser Beitrag geht der Frage nach, inwiefern sich die Besteuerung nach der Wertschöpfung zur Umsetzung der zwischenstaatlichen Steuergerechtigkeit in den EU-Entwicklungen widerspiegelt.⁴⁾ Die EU-Entwicklungen sind in diesem Beitrag zeit-chronologisch gegliedert. Nach deren Darstellung und Erläuterung folgt die kritische Würdigung, inwieweit die Vorschläge zu einer Besteuerung nach der Wertschöpfung führen würden.

II. Entwicklungen auf EU-Ebene

1. Überblick

In einer Mitteilung vom 21. 9. 2017 hat die Europäische Kommission die Problematik der Besteuerung der digitalen Wirtschaft dargelegt und analysiert.⁵⁾

Nach Ansicht der Kommission ist eine Anpassung an die Innovationen und Fortschritte neuer Informations- und Kommunikationstechnologien und die damit einhergehenden

*) Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der FernUniversität in Hagen. Dr. Sandra Müller-Thomczik ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl. Fabienne Gieshoidt ist als Associate bei einer internationalen Wirtschaftskanzlei in Hamburg tätig.

1) Inwieweit die Besteuerung nach der Wertschöpfung die Umsetzung zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit durch die neuen Entwicklungen auf OECD-Ebene gewährleistet, war Gegenstand des Beitrags Meyering/Müller-Thomczik/Gieshoidt, Besteuerung nach der Wertschöpfung als Umsetzung zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit in einer digitalen Wirtschaft, SWI 2022, 557.

2) Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union COM(2021) 823 final (22. 12. 2021).

3) Meyering/Müller-Thomczik/Gieshoidt, SWI 2022, 557 (FN 9).

4) Zu den theoretischen Grundlagen der Analyse (Abgrenzung der zwischenstaatlichen Steuergerechtigkeit von der individuellen sowie der Näherbestimmung des Begriffs der „Wertschöpfung“) sei auf Pkt II. des Aufsatzes Meyering/Müller-Thomczik/Gieshoidt, SWI 2022, 557, verwiesen.

5) Vgl Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final (21. 9. 2017).

Neuerungen im Rahmen der digitalen Wirtschaft unerlässlich. Die Regelungen des internationalen Steuerrechts vermögen es nicht mehr, mit diesen Entwicklungen Schritt zu halten. Die Kommission hat als Hauptproblemstellung folgende zwei Fragen herausgearbeitet:

- *Ort der Besteuerung (nexus)*: Wie können Besteuerungsrechte in einem Land etabliert und geschützt werden, in dem Unternehmen Dienstleistungen digital anbieten und trotz kommerzieller Präsenz über nur geringe oder gar keine physische Präsenz verfügen?
- *Gegenstand der Besteuerung (value creation)*: Wie können in neuen digitalisierten Geschäftsmodellen, die von immateriellen Vermögenswerten, Daten und Wissen angetrieben werden, Gewinne zugeschrieben werden?⁶⁾

Zur Lösung dieser Probleme schlägt die Kommission die Entwicklung neuer auf die digitale Wirtschaft ausgerichteter Prinzipien und Normen vor, die dazu dienen sollen, den Ort der tatsächlichen Wertschöpfung zu lokalisieren und hierdurch eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zwischen den betroffenen Staaten herbeizuführen.⁷⁾

Die Europäische Kommission favorisiert eine Lösung auf internationaler und nicht bloß auf europäischer Ebene. Sie ist sich indes bewusst, dass eine solche internationale Lösung mit einem schwierigen und langwierigen Abstimmungsprozess einhergehen wird. Als Zwischenlösung hat sie am 21. 3. 2018 Elemente für eine europäische Richtlinie vorgeschlagen (siehe Abbildung 1).⁸⁾ Der Richtlinienvorschlag der Kommission zur Einführung einer Digitalsteuer scheiterte am 4. 12. 2018 im ECOFIN-Rat am Widerstand einiger Finanzminister. Im Zuge einer visionären Mitteilung zur Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert hat sie die Vorschläge zwar offiziell zurückgezogen,⁹⁾ gleichwohl spiegelt sich in dem Vorschlag die Haltung der Kommission wider. Diese Haltung könnte vor allen Dingen dann wieder relevant werden, wenn die Umsetzung von Pillar I und II letztlich doch scheitern sollte.

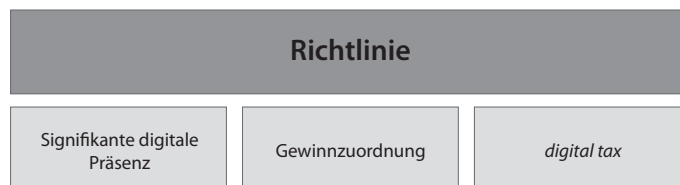


Abbildung 1: Bausteine einer europäischen Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft

2. Signifikante digitale Präsenz

Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission sieht als Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs die Schaffung einer virtuellen Betriebsstätte vor. Anknüpfungspunkt soll dabei eine signifikante digitale Präsenz sein. Deren Vorliegen soll nach Ansicht der Kommission anhand der Erträge aus der Bereitstellung von digitalen Dienstleistungen, der Zahl der Nutzer oder der Zahl der Verträge über digitale Dienstleistungen bestimmt werden.¹⁰⁾ Es werden zudem alternative Kriterien vorgeschlagen, um sämtliche

⁶⁾ Vgl. Europäische Kommission, COM(2017) 547 final, 7 f.

⁷⁾ Vgl. Europäische Kommission, COM(2017) 547 final, 9 f.

⁸⁾ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 (21. 3. 2018); Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final (21. 3. 2018).

⁹⁾ Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final (18. 5. 2021), 20 (FN 6).

¹⁰⁾ Vgl. Europäische Kommission, COM(2018) 147, 18 f.

Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft zu erfassen. Nach Ansicht der Kommission spiegeln diese Faktoren optimal wider, dass sich die Unternehmen der digitalen Wirtschaft auf die Nutzer, auf deren Einbindung und Mitwirkung sowie auf die Wertschöpfung beziehen, die die Nutzer für sie generieren.¹¹⁾

Gemäß Art 4 Abs 3 des Richtlinienvorschlags liegt eine signifikante digitale Präsenz in einem Mitgliedstaat vor, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- der Anteil der Gesamterträge dieses Steuerzeitraums aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an Nutzer übersteigt in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum 7 Mio Euro;
- die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer dieser digitalen Dienstleistungen übersteigt in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum 100.000;
- die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen wurden, übersteigt 3.000.¹²⁾

Anders als der Vorschlag der OECD knüpft die Europäische Kommission damit nicht bloß an Umsatzschwellen an, sondern bezieht auch die Anzahl der Nutzer bzw der abgeschlossenen Verträge mit ein.

3. Gewinnzuordnung

Des Weiteren enthält der Richtlinienvorschlag in Art 5 eine Regelung zur Aufteilung der von den Unternehmen der digitalen Wirtschaft erwirtschafteten Gewinne. Dabei nimmt die Kommission Bezug auf den *authorised OECD approach* (AOA).¹³⁾ Dieser sieht eine Anwendung von Gewinnzuordnungsregeln auf Basis der Funktionsanalyse und des Fremdvergleichsgrundsatzes vor. Jedoch ist der AOA nicht geeignet, den Gewinn einer virtuellen Betriebsstätte zuzuteilen, da die Funktionsanalyse zu dem Ergebnis führen würde, dass es der virtuellen Betriebsstätte an relevanten (Personal-)Funktionen mangelt.¹⁴⁾

Daher möchte die Kommission die Gewinnzuordnungskriterien erweitern. Anstelle der wesentlichen Personalfunktionen soll die wirtschaftlich signifikante Tätigkeit als Kriterium herangezogen werden. Diese signifikante digitale Präsenz unterliegt dabei einer Funktionsanalyse. Als Kriterien der wirtschaftlich signifikanten Funktionen dienen die Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens in Bezug auf Daten und Nutzer, die über eine digitale Schnittstelle erfolgen und die für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Vermögenswerten und der Risiken relevant sind. Für die Gewinnzuordnung sollen zudem Entwicklung, Ausweitung, Pflege, Schutz und Nutzung immaterieller Vermögenswerte berücksichtigt werden.¹⁵⁾ Wirtschaftlich signifikante Tätigkeiten in diesem Zusammenhang sind zB die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und der Verkauf von Daten auf Nutzerebene sowie auch die Anzeige nutzergenerierter Inhalte und der Verkauf von Online-Werbefläche.¹⁶⁾

4. Übergangssteuer auf digitale Transaktionen

Bis zur Umsetzung einer umfassenden Reform des Körperschaftsteuerrechts hat die Europäische Kommission als Zwischenlösung eine Übergangssteuer vorgeschlagen (auch als Digitalsteuer bezeichnet). Diese soll bestimmte Erträge aus digitalen Transak-

¹¹⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 147, 9 f; *Pfister*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Implikationen auf die Steuersouveränität und auf die Steuerverteilungsnormen (2019) 172 f.

¹²⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 147, 18 f.

¹³⁾ Ausführlich zur Gewinnabgrenzung nach dem *authorised OECD approach* vgl *Ditz* in *Schönfeld/Ditz*, DBA² (2019) Art 7 OECD-MA 2017.

¹⁴⁾ Vgl *Pfister*, Digitale Wirtschaft, 175.

¹⁵⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 147, 10 f.

¹⁶⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 147, 10 f.

tionen erfassen. Ziele der Einführung einer solchen Übergangsteuer seien die Stärkung des Europäischen Binnenmarkts und die Vermeidung von unilateralen Regelungen. Die Kommission ist der Ansicht, dass unilaterale Maßnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, wie sie einzelne Mitgliedstaaten bereits umgesetzt haben, den Binnenmarkt schädigen.¹⁷⁾

Die Übergangsteuer soll sämtliche Erträge erfassen, die aus digitalen Transaktionen erwirtschaftet werden. Sie soll als indirekte Steuer ausgestaltet werden und einen Steuersatz von 3 % haben. Erfasst werden solche Tätigkeiten, bei denen die Nutzer zur Wertschöpfung beitragen und die bislang nicht besteuert werden.¹⁸⁾ Dazu gehören zB die Erträge aus dem Verkauf von Online-Werbeflächen, aus digitalen Vermittlungsgeschäften und aus dem Verkauf von nutzergenerierten Daten.¹⁹⁾ Der Ort der Besteuerung ist nach dem Richtlinienvorschlag der Ort, an dem der Nutzer ansässig ist.²⁰⁾ Der Vorschlag sieht zudem für Start-up- bzw Scale-up-Unternehmen eine Ausnahme von der Übergangsteuer vor, um eine gerechte und wachstumsfreundliche Besteuerung der digitalen Geschäftstätigkeiten sicherzustellen und gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen. Gemäß Art 4 Abs 1 lit a und b sind daher als Steuerpflichtige nur Unternehmen anzusehen, die in einem Geschäftsjahr weltweit Gesamterträge in Höhe von 750 Mio Euro und innerhalb der EU Gesamterträge in Höhe von 50 Mio Euro erwirtschaften.

5. Richtlinienvorschlag zu Pillar II

Die Europäische Kommission legte bereits am 22. 12. 2021 einen Richtlinienvorschlag zur Umsetzung in der EU vor.²¹⁾ Diesem werden Zweifel im Hinblick auf die praktische Anwendbarkeit entgegengebracht.²²⁾ Eine Zustimmung aller Mitgliedstaaten erscheint derzeit fraglich.

Zur konkreten Ausgestaltung der Mindeststeuer sieht der Richtlinienvorschlag zu Pillar II²³⁾ im Kern folgende Regelungen vor: Besteuert ein Staat Unternehmensgewinne nicht oder nicht in ausreichender Höhe, werden den anderen beteiligten Staaten Besteuerungsrechte in Form einer Ergänzungssteuer zugewiesen (*top-up tax*). Zur Umsetzung wird eine Form der Hinzurechnungsbesteuerung etabliert (*income inclusion rule*; IIR) und, sollte diese nicht greifen, als Auffanglösung der Betriebsausgabenabzug beschränkt (*undertaxed payments rule*; UTPR).²⁴⁾ Anwendung findet Pillar II bei Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 750 Mio Euro.²⁵⁾

Zur Berechnung der zusätzlichen Steuerbelastung ist zunächst der effektive Steuersatz aller Geschäftseinheiten eines Unternehmens in einer Jurisdiktion zu ermitteln. Steuerpflichtig ist die in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft (*ultimate parent entity*; UPE).²⁶⁾ Die Mitgliedstaaten können nach Art 10 Pillar-II-RLV eine nationale Mindestergänzungssteuer festsetzen, die auf die Steuerschuld der UPE angerechnet wird. Für die Berechnung der Ergänzungssteuer muss zunächst ein effektiver Steuersatz be-

¹⁷⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 148 final, 3 f.

¹⁸⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 148 final, 7 f.

¹⁹⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 148 final, 8.

²⁰⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 148 final, 12 f.

²¹⁾ *Europäische Kommission*, COM(2021) 823 final, im Folgenden auch: Pillar-II-RLV.

²²⁾ Vgl *Hubert*, Neuer Richtlinienvorschlag für eine globale Mindestbesteuerung in der EU, *StuB* 2022, 99 (106); sowie *Prinz*, Globale Mindestbesteuerung für Großkonzerne am Horizont – ein „Weckruf“ aus Praktikersicht, *DB* 2022, M4.

²³⁾ *Europäische Kommission*, COM(2021) 823 final, 17.

²⁴⁾ Siehe *Europäische Kommission*, COM(2021) 823 final, 27 ff (Kap 2), sowie erklärend in der Literatur zB *Hubert*, *StuB* 2022, 99 (99 ff).

²⁵⁾ Art 2 Abs 1 Pillar-II-RLV. Art 29 Pillar-II-RLV enthält eine De-minimis-Ausnahme im Hinblick auf die Umsätze innerhalb einer Jurisdiktion.

²⁶⁾ Art 5 Pillar-II-RLV. Der Pillar-II-RLV sieht auch eine Anwendung bei einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft (*intermediate parent entity*; IPE) oder einer in Teilbesitz befindlichen Muttergesellschaft (*partially owned entity*; POE) vor. Siehe Art 6 und 7 Pillar-II-RLV.

stimmt werden. Wenn dieser unter 15 % liegt, ist der Anwendungsbereich von Pillar II eröffnet. Zur Bestimmung des effektiven Steuersatzes werden die für Pillar II maßgeblichen Steuern (*covered taxes*²⁷⁾) durch das nach bestimmten Regeln zu bestimmende Gesamteinkommen basierend auf dem Konzernabschluss, dem Netto-GloBE-Einkommen aller Geschäftseinheiten einer Jurisdiktion, dividiert.²⁸⁾ Der Einbezug der Einkünfte erfolgt umfänglich, es erfolgt keine Unterscheidung nach aktiven und passiven Einkünften,²⁹⁾ mithin bleibt eine Steuergestaltung durch die gezielte Nutzung der Besonderheiten digitalisierter Geschäftsmodelle ohne steuermindernde Auswirkung.

Der effektive Steuersatz wird vom Mindeststeuersatz (15 %) subtrahiert. Der Differenzsatz wird mit einem Übergewinn (*excess profit*) multipliziert, um die Höhe der zusätzlichen Steuerbelastung festzulegen. Zur Bestimmung des *excess profit* wird vom Netto-GloBE-Einkommen eine substanzbasierte Einkommensbefreiung abgezogen (*substance carve-out*).³⁰⁾ Dieser beträgt 5 % der Personalkosten³¹⁾ und 5 % der Buchwerte des Sachanlagevermögens.³²⁾ Über den *substance carve-out* werden substanzbasierte Einkünfte, wenn auch zu einem geringen Teil, von der Ergänzungssteuer ausgeschlossen. Diese Regelung greift jedoch erst, nachdem der Anwendungsbereich von Pillar II eröffnet und die Höhe des maßgeblichen Steuersatzes für die *top-up tax* ermittelt wurde.³³⁾ Eine Steuergestaltung über Substanzverlagerung kann daher eine Anwendung von Pillar II nicht verhindern, vielmehr sollen alle Branchen und Industrien von Pillar II erfasst werden.³⁴⁾ Durch das Vorliegen von Substanz kann lediglich bei der Ergänzungsbesteuerung eine Art Freibetrag geltend gemacht werden,³⁵⁾ welcher jedoch selbst bei substanzstarken Gesellschaften gering ausfällt.³⁶⁾

III. Würdigung der Ansätze

Der Versuch der Europäischen Kommission, unabhängig von der OECD eine zumindest EU-weite Lösung zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu finden, hat sicher dazu beigetragen, dass die Arbeiten auf Ebene der OECD beschleunigt wurden. Dass der Vorschlag letztlich scheiterte, liegt vor allem auch am geltenden Einstimmigkeitsprinzip in der EU.³⁷⁾ Dennoch hat die Kommission innovative Vorschläge vorgelegt, die teilweise auch erheblich von denen der OECD abweichen.

Zum einen hat die Kommission sich ausführlich mit der Schaffung eines neuen Anknüpfungspunkts für eine Besteuerung in Form einer signifikanten digitalen Präsenz auseinandergesetzt. Dabei ist zu konstatieren, dass die signifikante digitale Präsenz im Gegensatz zum OECD-Vorschlag nicht bloß über Schwellenwerte abgebildet wird, sondern auch über eine bestimmte Anzahl an Nutzern sowie über die Anzahl an abgeschlossenen Geschäftsverträgen. Unter der Prämisse, dass insbesondere auch eine hohe Anzahl an Nutzern über Netzwerkeffekte einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung eines Unternehmens leistet, erscheint dieses zusätzliche Kriterium sachgerecht, um eine wertschöpfungsorientierte Besteuerung zu erreichen. Auch die Erweiterung der Gewinnzuord-

²⁷⁾ Art 19 Pillar-II-RLV.

²⁸⁾ Art 25 Pillar-II-RLV.

²⁹⁾ Vgl. Schwarz, Pillar Two – Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da! IStR 2022, 37 (44); Dehne/Rosenberg, OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 1), DB 2022, 557 (557 ff) mwN.

³⁰⁾ Art 27 Pillar-II-RLV.

³¹⁾ Art 27 Abs 3 Pillar-II-RLV.

³²⁾ Art 27 Abs 4 Pillar-II-RLV.

³³⁾ Vgl. Schwarz, IStR 2022, 37 (44).

³⁴⁾ Vgl. Schwarz, IStR 2022, 37 (44).

³⁵⁾ Vgl. Fehling, Steuerliches Abwehrrecht, FR 2022, 482 (FN 29).

³⁶⁾ Vgl. Dahlke/Rapp, Ermittlung der Effective Tax Rate bei Einführung einer globalen Mindeststeuer, BB 2022, 683 (685).

³⁷⁾ Vgl. Art 113 AEUV.

nungsregeln erscheint geboten, da die signifikante digitale Präsenz mit den klassischen Regelungen des Fremdvergleichs nicht zu erfassen ist.

Zum anderen hat die Kommission eine Zwischenlösung in Form einer Digitalsteuer vorgeschlagen. Eine solche Steuer würde ebenfalls dazu führen, dass die Besteuerung in das Land des Nutzers/des Markts verlagert wird. Diese Steuer weist indessen Gemeinsamkeiten mit der Umsatzsteuer auf,³⁸⁾ die auf EU-Ebene bereits harmonisiert ist und jegliche (Dienst-)Leistungen erfasst (auch grenzüberschreitende). Die Digitalsteuer wäre eine zusätzliche Belastung und würde damit zu Mehrfachbesteuerungen führen.

Die Mindeststeuer nach Pillar II ist geeignet, zu einer gerechteren Verteilung des Besteuerungssubstrats auf die Staaten und zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Staaten wie auch den Unternehmen beizutragen. Eine einheitlich geltende Mindestbesteuerung wird die Relevanz des Faktors Steuern im Rahmen von Standortentscheidungen von Unternehmen zurückgehen, und damit werden wirtschaftliche, außersteuerliche Standortfaktoren wieder an Bedeutung gewinnen.³⁹⁾

Mit Pillar II werden substanzlose Gewinnverschiebungen, die die Besteuerung nach der Wertschöpfung gefährden, künftig steuerlich weniger vorteilhaft sein. Der *substance carve-out* nimmt zudem in geringem Umfang Einkünfte von der zusätzlichen Besteuerung aus, was in diesem geringen Umfang substanzbasierte Einkünfte steuerlich privilegiert. Dies ist bei einer Besteuerung nach der Wertschöpfung eine konsistente Vorgehensweise. Ob die Höhe ausreichend ist und wie sich dies zu dem Ziel der allgemeinen Anhebung des Steuerniveaus verträgt, muss hier offen bleiben.

Eine Regelung allein auf Ebene der EU hätte indes einen Großteil der relevanten Unternehmen nicht hinreichend erfasst. Die größten Konzerne der digitalen Wirtschaft sind gerade nicht in der EU, sondern in den USA oder Asien ansässig und wären vom Anwendungsbereich der Richtlinie nicht erfasst worden.⁴⁰⁾ Allein dieser Umstand zeigt, dass ein bloß unionsweites Vorgehen nicht ausgereicht hätte, den Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft auf Ebene des internationalen Steuerrechts gerecht zu werden.

IV. Fazit

Den Reformvorschlägen der EU zu einer signifikanten digitalen Präsenz verbunden mit angepassten Gewinnzuteilungsregeln ist eine deutliche Ausrichtung auf die Wertschöpfung digitalisierter Geschäftsmodelle zu attestieren. Auch die Digitalsteuer führt dazu, dass die Besteuerung mehr im Land des Nutzers/Markts erfolgt und damit stärker im Sinne der Wertschöpfung.

Pillar II hebt das Steuerniveau zudem über den Einbezug aller Einkünfte, unabhängig davon, ob aktive oder passive Einkünfte, allgemein an. Eine Verlagerung von Gewinnen durch die Nutzung der Besonderheiten digitalisierter Geschäftsmodelle wird für die Unternehmen steuerlich dadurch weniger vorteilhaft.

Weder die Bestrebungen der OECD noch die der EU adressieren aber das Problem der unterschiedlichen und zwischen den Staaten nicht abgestimmten Steuerregime. Hier helfen keine einfachen und pauschalen Lösungen, sondern nur eine deutlich bessere Vereinheitlichung und Abstimmung der Steuerregime.

³⁸⁾ Letztlich weist die Digitalsteuer indes auch Eigenschaften einer Ertragsteuer auf, sodass sich die Frage stellt, wie sich die Digitalsteuer in den *numerus clausus* der Steuerarten einordnen lässt. Vgl hierzu Roderburg, Neues zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Ubg 2018, 249 (256).

³⁹⁾ Vgl auch Englisch, GloBE – Der 2020 Blueprint für eine internationale effektive Mindeststeuer, FR 2021, 1 (4).

⁴⁰⁾ Vgl auch Roderburg, Ubg 2018, 249 (256); Zöllner, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – sinnvolle Reformen oder steuerpolitischer Aktionismus? BB 2018, 2903 (2908).

Wolfgang Wild*)

Mehrwertsteuerbetrug: Die neue EU-Meldepflicht für Zahlungsdienstleister

VAT FRAUD: THE NEW EU REPORTING OBLIGATION FOR PAYMENT SERVICE PROVIDERS

In its search for new approaches to combat VAT fraud, the European Commission created a new reporting obligation for payment service providers, which will come into effect on January 1st, 2024. *Wolfgang Wild* provides an overview of the new rules.

I. Hintergrund

Die Betrugsanfälligkeit des EU-Mehrwertsteuersystems, basierend auf der MwStSyst-RL, ist nichts Neues. Schätzungen des EU-Parlaments vom Oktober 2018 beziffern den Einnahmefall („VAT gap“) mit rund 1,5 % des BIP der Mitgliedstaaten bzw bis zu 10 % der gesamten Mehrwertsteuereinnahmen in manchen Mitgliedstaaten – in absoluten Zahlen: etwa 147 Mrd Euro in 2016 und 137 Mrd Euro in 2017.

Eine der Hauptursachen für die Mehrwertsteuerlücke ist der grenzüberschreitende Mehrwertsteuerbetrug im E-Commerce, der aufgrund von Globalisierung, Pandemie, Plattform- und *sharing economy* stark an Bedeutung gewonnen hat. Beigetragen hat auch der Mehrwertsteuerregimewechsel: Mehrwertsteuer fällt nun nicht mehr im Staat des Verkäufers („ursprungsbezogen“), sondern im Staat des Käufers („zielbezogen“) an.

Die bereits bestehenden Institutionen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs wie etwa Eurofisc, das Europäische Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF), Europol und die neue Europäische Staatsanwaltschaft scheinen nicht auszureichen. Auf der Suche nach neuen Ansätzen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs dürfte sich die Europäische Kommission an die „monetäre“ Spur erinnern haben – wie bereits bei den Maßnahmen zur Bekämpfung der Geldwäscherei und zur Kapitalertragsbesteuerung (Stichwort „Automatischer Informationsaustausch“): Man nimmt die Zahlungsdienstleister in die Meldepflicht.

Die neue Vorgangsweise beruht auf zwei Elementen:

1. Die Zahlungsdienstleister der Zahler melden grenzüberschreitende Zahlungen.
2. Die Meldungen werden in nationalen elektronischen Systemen gesammelt und von dort an das zentrale elektronische Zahlungsinformationssystem (*Central Electronic System of Payment Information*; CESOP) der EU weitergeleitet. Die EU-Durchführungsverordnung von April 2022 schuf dafür die technischen und organisatorischen Grundlagen.

II. Europarechtliche Grundlage

Bereits 2010 beschloss der EU-Rat die Verordnung (EU) 904/2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.¹⁾ Diese Verordnung wurde 2020 im Hinblick auf die Stärkung der verwaltschaftlichen Zusammenarbeit geändert.²⁾

*) Mag. Wolfgang Wild war Leiter/Geschäftsführer der HYPO-Bildung GmbH und ist Lehrbeauftragter an der FH Wiener Neustadt für Bankbetriebslehre und Kapitalmarkt.

¹⁾ Verordnung (EU) 904/2010 des Rates vom 7. 10. 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABI L 268 vom 12. 10. 2010, S 1.

²⁾ Verordnung (EU) 2020/283 des Rates vom 18. 2. 2020 zur Änderung der VO (EU) 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung, ABI L 62 vom 2. 3. 2020, S 1.

Mit gleichem Datum wurde auch die MwStSyst-RL aus 2006³⁾ im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister geändert.⁴⁾

Letzter legislativer Schritt war die Durchführungsverordnung (EU) 2022/1504 mit Durchführungsbestimmungen zur VO (EU) 904/2010 vom 6. 4. 2022⁵⁾ hinsichtlich der Einrichtung eines elektronischen Zahlungsinformationssystems (CESOP) zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug.

III. Welche Zahlungsdienstleister sind betroffen?

Die Definition „Zahlungsdienstleister“ wird übernommen aus der Richtlinie (EU) 2015/2366 vom 25. 11. 2015 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt (Zahlungsdienste-RL bzw. *Payment Services Directive*; PSD).

Zahlungsdienstleister sind demnach

1. Kreditinstitute gemäß CRR (Verordnung [EU] 575/2013) sowie deren Zweigstellen innerhalb der Union (unabhängig davon, ob sich deren Hauptverwaltung innerhalb oder außerhalb der EU befindet);
2. E-Geld-Institute gemäß E-Geld-Richtlinie (Richtlinie [EG] 2009/110);
3. zur Erbringung von Zahlungsdiensten berechnigte Postscheckkämter;
4. Zahlungsinstitute; sowie
5. bestimmte (gewerblich ausgeübte) Zahlungsdienste:
 - Ausführung von Zahlungsvorgängen einschließlich Geldtransfer (Ausführung von Lastschriften, Zahlungsvorgängen mittels Zahlungskarten, Überweisungen und Daueraufträgen) – gilt auch für Zahlungsvorgänge, die durch einen Kreditrahmen gedeckt sind;
 - Ausgabe von Zahlungsinstrumenten und/oder Annahme und Abrechnung („*acquiring*“) von Zahlungsvorgängen;
 - Finanztransfer-Dienstleistungen.

Zahlung ist definiert als Zahlungsvorgang oder Finanztransfer. Die Aufzählung macht deutlich, dass die Meldepflicht unabhängig vom Zahlungsinstrument ist; auch alternative Bezahlmethoden sind betroffen.

IV. Welche Zahlungen sind meldepflichtig?

Meldepflichtig sind grundsätzlich nur grenzüberschreitende Zahlungen. Dies ist der Fall, wenn sich der Zahler in einem Mitgliedstaat befindet und der Zahlungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland. Die Belegenheit des Orts des Zahlers und des Zahlungsempfängers wird bestimmt durch die IBAN der jeweiligen Zahlungskonten oder durch die BIC der jeweiligen Zahlungsdienstleister (oder durch ein anderes, den Ort eindeutig bestimmendes Geschäftskennzeichen).

Die Einführung der Meldepflicht zielt zwar vor allem auf B2C-E-Commerce-Zahlungsvorgänge ab, die Meldepflicht selbst umfasst aber alle grenzüberschreitenden Zahlungen – sowohl B2C als auch B2B, Zahlungen am *point of sale* und auch Zahlungen, die überhaupt keinen Mehrwertsteueranteil enthalten (etwa aufgrund von Steuerbefreiungen oder weil sie nicht unter die MwStSyst-RL fallen).

³⁾ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 347 vom 11. 12. 2006, S 1.

⁴⁾ Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18. 2. 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABI L 62 vom 2. 3. 2020, S 7.

⁵⁾ Durchführungsverordnung (EU) 2022/1504 der Kommission vom 6. 4. 2022 mit Durchführungsbestimmungen zur VO (EU) 904/2010 des Rates hinsichtlich der Einrichtung eines zentralen elektronischen Zahlungsinformationssystems (CESOP) zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug, ABI L 235 vom 12. 9. 2022, S 19.

Um die Anzahl der Meldungen zu begrenzen bzw um aussagekräftigere Ergebnisse zu erhalten, wird eine „*Bagatellgrenze*“ eingeführt: Die Meldepflicht wird erst ausgelöst, wenn ein Zahlungsdienstleister innerhalb eines Kalenderquartals mehr als 25 grenzüberschreitende Zahlungen an ein und denselben Zahlungsempfänger tätigt.

Von der Meldepflicht ausgenommen sind Zahlungsdienste, bei denen mindestens einer der Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers in einem Mitgliedstaat ansässig ist (der Ort wird identifiziert über die BIC des Zahlungsdienstleiters des Zahlungsempfängers).

V. Welche Daten melden die Zahlungsdienstleister?

Der neue Art 243b MwStSyst-RL legt fest, dass die Zahlungsdienstleister der Zahler hinreichend detaillierte Aufzeichnungen über Zahlungsempfänger und Zahlungen betreffend die von ihnen in jedem Kalenderquartal erbrachten Zahlungsdienste führen, um den Behörden der Mitgliedstaaten die Kontrolle von Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen zur Verhinderung von Mehrwertsteuerbetrug zu ermöglichen.

Diese Aufzeichnungen sind vom Zahlungsdienstleister des Zahlers in elektronischer Form drei Jahre lang (gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Zahlung ausgeführt wurde) aufzubewahren. Weiters sind sie dem Herkunftsmitgliedstaat des Zahlungsdienstleiters (bzw dessen Aufnahmemitgliedstaat) zur Verfügung zu stellen.

Im neuen Art 243d MwStSyst-RL werden die zu speichernden Angaben spezifiziert:

Betreffend	Angabe von
<i>meldenden Zahlungsdienstleister des Zahlers</i>	BIC
<i>Zahlungsempfänger</i>	Namen/Bezeichnung
	MwSt-Identifikationsnummer oder nationale Steuernummer (TIN)
	IBAN
	Adresse
<i>Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers</i>	BIC
<i>Zahlung bzw Zahlungserstattung</i>	Datum und Uhrzeit
	Betrag und Währung
	Ursprungsmitgliedstaat der erhaltenen Zahlung bzw Bestimmungsmitgliedstaat der erfolgten Erstattung (vorzugsweise anhand von IBAN, BIC)
	jede Bezugnahme zum eindeutigen Ausweis der Zahlung
	Informationen zum Ort des Zahlers (abgeleitet etwa von der IBAN des Zahlers, der BIN des Karteninhabers – IBAN bzw BIN sollen niemals übermittelt werden!)
	gegebenenfalls Angabe, dass die Zahlung in den Räumlichkeiten des Händlers eingeleitet wird

Alle erforderlichen Informationen sind mittels eines elektronischen Standardformulars im XML-Format zu übermitteln (Art 4 DVO [EU] 2022/1504). Der Anhang dieser Verordnung enthält die entsprechenden Feldbezeichnungen und Beschreibungen (insgesamt 15 Felder).⁶⁾

⁶⁾ Die BIN (*bank identification number*) bzw IIN (*issuer identification number*) ist Teil der Kredit- bzw Debitkartenummer. Sie erlaubt die Identifizierung von Kartenmarke und -herausgeber (*issuer*), Ausgabe-land, Kartentyp und -kategorie.

VI. Das neue Zahlungsinformationssystem CESOP

Mit der VO (EU) 2020/283 zur Änderung der VO (EU) 904/2010 wurde die Grundlage für das zentrale elektronische Zahlungsinformationssystem CESOP (*Central Electronic System of Payment Information*) geschaffen (neue Art 24a bis Art 24f).

CESOP wird von der Europäischen Kommission auf technischer Ebene entwickelt, gepflegt, gehostet und verwaltet.

Jeder Mitgliedstaat erhebt die vorgesehenen Informationen bei den Zahlungsdienstleistern spätestens bis zum Ende des Monats, der auf das Kalenderjahr folgt, auf das sich die Informationen beziehen, und leitet sie bis zum zehnten Tag des zweitfolgenden Monats an das CESOP weiter.

CESOP speichert die Informationen, aggregiert sie für jeden einzelnen Zahlungsempfänger, analysiert sie und stellt alle Ergebnisse den benannten Eurofisc-Verbindungsbeamten zur Verfügung. Alle Informationen bleiben höchstens fünf Jahre lang gespeichert.

Zugang zu CESOP haben nur die benannten Eurofisc-Verbindungsbeamten und nur dann, wenn der Zugang der Untersuchung und Aufdeckung mutmaßlicher Fälle von Mehrwertsteuerbetrug dient.

VII. Zeitplan zur Umsetzung

Die Umsetzung der Änderungen der MwStSyst-RL in nationales Recht hat bis 31. 12. 2023 zu erfolgen, die neuen Bestimmungen sind ab 1. 1. 2024 anzuwenden. Die Verordnungen aus 2020 und 2022 gelten ab 1. 1. 2024.

Bei der Umsetzung in Österreich ist das Bankgeheimnis zu beachten, da ja die Daten der Zahlung und des Zahlungsempfängers automatisiert an die nationale Steuerbehörde und nachfolgend an ein bankexternes Datenregister weitergeleitet werden. Die aktuellen Ausnahmen vom Bankgeheimnis (§ 38 BWG) erlauben derzeit nur Durchbrechungen ua auf Basis des Kontenregister- und Konteneinschaugesetzes und für Zwecke des automatischen Informationsaustausches (AIA) von Informationen über Finanzkonten gemäß dem Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz.

Den betroffenen Zahlungsdienstleistern bleibt somit ein Jahr Zeit, um ihre Systeme für die Erfüllung der neuen Meldepflichten fit zu machen.

VIII. Fazit

Mit der Meldepflicht der Zahlungsdienstleister iZm grenzüberschreitenden Zahlungen versucht die EU, die Zahlungskette zu schließen: Nicht nur die Aufzeichnungen der Zahlungsempfänger fließen ein, sondern auch jene der Zahler. Und was diese bezahlt haben, sollte bei den anderen angekommen sein. Damit soll Mehrwertsteuerbetrug von beiden Seiten der grenzüberschreitenden Zahlungskette aufgedeckt werden können.

Die Informationssammlung und -bereitstellung wird an die Zahlungsdienstleister – hier der Zahler – ausgelagert (wie schon bei Geldwäscherei- und AIA-Meldungen). Um nicht mit Informationen zugeschüttet zu werden, wird eine Bagatellgrenze von 25 grenzüberschreitenden Zahlungen an ein und denselben Zahlungsempfänger eingeführt.

Es ist zu befürchten, dass die gleichen Informationen mehrmals gemeldet werden, wenn die Zahlungskette über mehrere Zahlungsdienstleister läuft. Es bleibt zu hoffen, dass es CESOP gelingen wird, Mehrfachmeldungen zu identifizieren und zu konsolidieren.

Ob die neue Meldepflicht samt dem Datenregister CESOP wirklich Abhilfe bringen wird oder nur einen weiteren Beweis für die ungezügelte Datensammelwut der EU samt Schaffung eines neuen „Datenmonsters“ in Gestalt des CESOP darstellt, bleibt abzuwarten.

Thomas Kollruss*)

Ist die Steuerberechnung beim Progressionsvorbehalt im österreichischen Steuerrecht unionsrechtswidrig?

IS THE TAX CALCULATION UNDER THE PROGRESSION CLAUSE IN AUSTRIAN TAX LAW CONTRARY TO UNION LAW?

This article examines for the first time, whether the tax calculation under the progression clause for income from another EU Member State exempt by a double tax convention violates EU tax law.

I. Überblick und Zielsetzung

Dieser Beitrag untersucht erstmals die Frage, ob die Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt¹⁾ bei DBA-befreiten Einkünften aus einem anderen Mitgliedstaat gegen Primärrecht verstößt. Sofern sich durch die Methodik der Steuerberechnung beim Progressionsvorbehalt ein partieller Verlust der steuermindernden Wirkung des Grundfreibetrags ergibt („11.000 Euro“²⁾ dürfte dies gegen primäres Unionsrecht verstoßen. Hierfür spricht die aktuelle und ständige Rechtsprechung des EuGH.³⁾ Nach dieser Rechtsprechung verstößt eine Steuerberechnungsregelung des Wohnsitzmitgliedstaats gegen die Grundfreiheiten, bei der persönliche und familiäre Steuerermäßigungen des Wohnsitzmitgliedstaats, die sich auf die persönliche Steuerkraft beziehen, anteilig auf DBA-befreite Einkünfte aus anderen Mitgliedstaaten, die dort der Besteuerung unterliegen, angerechnet werden. Die Folge einer solchen Steuerberechnungsmethodik ist nämlich, dass sich solche Steuerermäßigungen im Wohnsitzmitgliedstaat aufgrund des Ursprungs der Einkünfte nur anteilig steuermindernd auswirken. Erzielt der Steuerpflichtige hingegen nur inländische Einkünfte, erfolgt keine anteilige Reduktion der steuermindernden Wirkung des Grundfreibetrags. Die gegenwärtige Steuerberechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt (iZm DBA-befreiten Einkünften⁴⁾ aus einem anderen Mitgliedstaat führt somit dazu, dass es für den unbeschränkt Steuerpflichtigen weniger attraktiv ist, Einkünfte aus einem anderen Mitgliedstaat zu erzielen (Beschränkung der Grundfreiheiten). Zudem ist nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH der Wohnsitzmitgliedstaat auch in grenzüberschreitenden Situationen verpflichtet, die steuermindernde Wirkung des Grundfreibetrags in voller Höhe zu gewähren.⁵⁾

II. Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften (qualitative Analyse)

Im Rahmen der österreichischen Besteuerung mit Einkommensteuer kommt bei DBA-befreiten (ausländischen) Einkünften grundsätzlich eine Besteuerung unter Progressionsvorbehalt zur Anwendung.⁶⁾ Das DBA-Recht erlaubt Österreich grundsätzlich eine Besteuerung unter Progressionsvorbehalt.⁷⁾ Nach nationalem Steuerrecht ist die Steuer-

*) Thomas Kollruss ist Steuerberater und im Bereich des internationalen Steuerrechts tätig.

¹⁾ § 33 Abs 11 EStG.

²⁾ § 33 Abs 1 EStG. Im Rahmen der Untersuchung wird der ESt-Tarif vom 29. 7. 2022 verwendet. Die Ergebnisse gelten allgemein für jede Fassung des ESt-Tarifs.

³⁾ Vgl EuGH 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20; 14. 3. 2019, *Jacob und Lennertz*, C-174/18.

⁴⁾ § 33 Abs 11 EStG.

⁵⁾ Vgl EuGH 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20, Rn 25 f; 14. 3. 2019, *Jacob und Lennertz*, C-174/18, Rn 26 mwN; 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 32; 18. 7. 2007, *Lakebrink und Peters-Lakebrink*, C-182/06, Rn 34; 21. 11. 2013, *Imfeld und Garcet*, C-303/12, Rn 43; 22. 6. 2017, *Bechtel*, C-20/16, Rn 55; 12. 12. 2002, *de Groot*, C-385/00, Rn 110.

⁶⁾ *Kanduth-Kristen* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) VI/199 ff; *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, IX/306.

⁷⁾ Art 23A Abs 3 OECD-MA.

berechnung unter Progressionsvorbehalt in DBA-Freistellungsfällen in § 33 Abs 11 EStG geregelt.⁸⁾ In dieser Norm ist die Steuerberechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt verankert und insbesondere die Berechnung eines Durchschnittssteuersatzes. § 33 Abs 11 EStG lautet:

„Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs 3a bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 3) abzuziehen.“

Bei den in § 33 Abs 11 EStG genannten Abzügen handelt es sich nicht um den „Grundfreibetrag“ des unbeschränkt Steuerpflichtigen (11.000 Euro), sondern um Kinderabsetzbeträge, Unterhaltsabsetzbeträge, und ähnliche Abzüge.⁹⁾ Der Abzug des Grundfreibetrags ist vielmehr im Einkommensteuerstufentarif nach § 33 Abs 1 EStG eingearbeitet. Danach beträgt die jährliche Einkommensteuer 0 % für die ersten 11.000 Euro (sogenannte tarifliche Nullzone).¹⁰⁾ Die vorgenannten Abzugsbeträge (Kinderabsetzbeträge etc) wurden bis zur Veranlagung 2006 bei der Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt bereits bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens¹¹⁾ abgezogen, sodass dem Steuerpflichtigen durch diese Berechnung nur ein Teil der Abzugsbeträge steuerwirksam zu Gute kam, was gegen Unionsrecht verstößt.¹²⁾ Aufgrund dieser Unionsrechtswidrigkeit wurde § 33 Abs 11 EStG mit Wirkung ab 2007 dahingehend ergänzt, dass die vorgenannten Abzugsbeträge erst von der Einkommensteuer abzuziehen sind, die sich unter Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ergibt.¹³⁾

In Bezug auf den Abzug des Grundfreibetrags bei der Berechnung unter Progressionsvorbehalt wurde in § 33 Abs 11 EStG bislang keine (vergleichbare) Regelung wie bei den anderen Abzugsbeträgen aufgenommen. Die vorgenannte unionsrechtliche Problematik der Berücksichtigung der Abzugsbeträge (Kinderabsetzbeträge etc) bei der Berechnung der Einkommensteuer unter Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften deutet bereits auf eine potenziell unionsrechtswidrige Berechnungsmethodik iZm dem Abzug des Grundfreibetrags bei der Berechnung der Einkommensteuer unter Progressionsvorbehalt hin.

In Verbindung mit § 33 Abs 11 EStG wird die Einkommensteuer bei DBA-befreiten Einkünften unter Progressionsvorbehalt methodisch so berechnet, dass zunächst auf das nach österreichischen Vorschriften ermittelte Welteinkommen (inländische Einkünfte plus DBA-befreite ausländische Einkünfte) des unbeschränkt Steuerpflichtigen die Tarifeinkommensteuer nach Maßgabe des Einkommensteuerstufentarifs (§ 33 Abs 1 EStG) ermittelt wird.¹⁴⁾ Anschließend wird der Durchschnittssteuersatz ermittelt, indem die Tarifsteuer durch das Welteinkommen des Steuerpflichtigen dividiert wird.¹⁵⁾ Schließlich wird dieser Durchschnittssteuersatz auf das verbleibende Einkommen vor Grundfreibetrag (Welteinkommen abzüglich DBA-befreiter Einkünfte) angewandt.¹⁶⁾

⁸⁾ *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/199 ff; Rz 7589 und 7591 EStR.

⁹⁾ *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/194 bis 196.

¹⁰⁾ *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/191.

¹¹⁾ Inländische steuerpflichtige Einkünfte plus ausländische DBA-befreite Einkünfte (Welteinkünfte).

¹²⁾ EuGH 12. 12. 2002, *de Groot*, C-385/00; *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/199 f.

¹³⁾ *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/200.

¹⁴⁾ *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/201; Rz 7598 bis 7600 EStR.

¹⁵⁾ Rz 7600 EStR.

¹⁶⁾ Rz 7601 und 7365 EStR; *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, VI/201.

Im Ergebnis wird durch diese Steuerberechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften ein Teil des Grundfreibetrags (11.000 Euro) gegen die ausländischen, DBA-befreiten Einkünfte „verrechnet“. Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige einen Teil des steuerwirksamen Abzugs des Grundfreibetrags verliert. Die Steuerberechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt führt gerade nicht dazu, dass nur ein höherer Tarifeinkommensteuersatz (Durchschnittssteuersatz) auf die inländischen Einkünfte zur Anwendung kommt,¹⁷⁾ sondern zusätzlich dazu, dass der Steuerpflichtige einen Teil des steuerwirksamen Grundfreibetragsabzugs verliert. Maßgeblicher Hintergrund ist, dass der Tarifeinkommensteuersatz (Durchschnittssteuersatz) gegenwärtig auf das verbleibende Einkommen vor Grundfreibetrag (Welteinkommen abzüglich DBA-befreite Einkünfte) angewandt wird. Ein solcher anteiliger Verlust des steuerwirksamen Grundfreibetragsabzugs hätte sich nicht ergeben, wenn der Steuerpflichtige die DBA-befreiten ausländischen Einkünfte nicht bezogen oder nur inländische Einkünfte bezogen hätte.

III. Unionsrechtliche Perspektive

Wichtig ist, dass die steuerliche Schlechterbehandlung durch die Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt beim Bezug DBA-befreiter Einkünfte (anteiliger Wirkungsverlust des steuerwirksamen Grundfreibetrags) unter einer unionsrechtlichen Perspektive zu betrachten ist, nämlich im Vergleich zum Bezug rein inländischer Einkünfte (maßgeblicher Vergleichsfall), bei dem sich der Grundfreibetrag vollumfänglich steuermindernd auswirkt. Durch die Steuerberechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt bei Bezug DBA-befreiter Einkünfte erfolgt somit eine unterschiedliche steuerliche Behandlung im Wohnsitzstaat je nach Ursprung der Einkünfte, welche den Steuerpflichtigen von der Ausübung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten abhalten kann.¹⁸⁾

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH gilt Folgendes:

- **EuGH 15. 7. 2021, BJ, C-241/20, Rn 28**

„Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung sieht vor, dass die aufgrund von internationalen Doppelbesteuerungsabkommen von der Steuer befreiten Einkünfte zunächst in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden, die dazu dient, den auf die nicht steuerfreien belgischen Einkünfte anwendbaren Steuersatz zu bestimmen, wobei die Basissteuer auf der Grundlage dieser Steuerbemessungsgrundlage berechnet wird. Die Steuerermäßigungen im Rahmen von Steuerfreibeträgen sowie für langfristiges Sparen und für Ausgaben zur Energieeinsparung in einer Wohnung werden sodann auf die Basissteuer angerechnet. Erst wenn diese Ermäßigungen abgezogen wurden, wird gemäß Art. 155 EStGB 1992 die Basissteuer in dem Verhältnis reduziert, das dem Anteil der aufgrund von internationalen Doppelbesteuerungsabkommen von der Steuer befreiten Einkünfte an den Gesamteinkünften entspricht.“

- **EuGH 15. 7. 2021, BJ, C-241/20, Rn 29**

„Wie der Gerichtshof aber geurteilt hat, kann diese Regelung, indem danach die Steuerermäßigungen auf eine Basis angerechnet werden, die sowohl die nicht von der Steuer befreiten belgischen Einkünfte als auch die aufgrund von internationalen Doppelbesteuerungsabkommen befreiten Einkünfte einschließt, und erst später der Teil, der Letzteren an den die Bemessungsgrundlage bildenden Gesamteinkünften entspricht, von der Steuer abgezogen wird, dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger wie der Kläger des Ausgangsverfahrens einen Teil der Steuervergünstigungen verliert, die ihm vollständig gewährt worden wären, wenn seine gesamten Einkünfte belgischen Ursprungs gewesen wären und wenn die Steuerermäßigungen deshalb lediglich auf diese Einkünfte angerechnet worden wären (Urteil vom 14. März 2019, Jacob und Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, Rn. 31).“

- **EuGH 15. 7. 2021, BJ, C-241/20, Rn 30**

„Folglich hat der Kläger des Ausgangsverfahrens einen Nachteil erlitten, da er nicht vollständig in den Genuss der Steuervergünstigungen gekommen ist, auf die er Anspruch gehabt hätte, wenn er seine

¹⁷⁾ Dies ist auch der Fall bei rein inländischen Einkünften und entspricht einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

¹⁸⁾ EuGH 15. 7. 2021, BJ, C-241/20, Rn 31.

gesamten Einkünfte in Belgien bezogen hätte (vgl. entsprechend Urteil vom 14. März 2019, Jacob und Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, Rn. 42).“

• **EuGH 15. 7. 2021, BJ, C-241/20, Rn 81**

„Art. 63 Abs 1 und Art. 65 Abs 1 Buchst. a AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, deren Anwendung zur Folge hat, dass ein in diesem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die von Letzterem gewährten Steuervergünstigungen teilweise einbüßt, weil er Einkünfte aus einer ihm gehörenden Wohnung in einem anderen Mitgliedstaat erzielt, die in diesem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig sind und im erstgenannten Mitgliedstaat aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind.“

Der Grundfreibetragsabzug ist zwar im Einkommensteuertarif eingearbeitet (§ 33 Abs 1 EStG). Durch die Berechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt verliert der Steuerpflichtige im Ergebnis aber einen Teil des steuerwirksamen Grundfreibetragsabzugs. Diesen Teil würde er nicht verlieren, wenn seine gesamten Einkünfte inländischen Ursprungs wären. Hier würde sich der Grundfreibetragsabzug entsprechend steuermindernd auswirken. Bei der Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt wird ein Teil des Grundfreibetrags aber gegen die DBA-befreiten Einkünfte verrechnet, sodass er sich demzufolge nicht steuerlich auswirkt. Gleichzeitig werden die DBA-befreiten Einkünfte im ausländischen Quellenstaat voll besteuert. Damit wird entsprechend der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung der Grundfreibetrag unzulässig auf die DBA-befreiten ausländischen Einkünfte angerechnet (Rn 28, 29). Demzufolge wird der Grundfreibetrag auf die DBA-befreiten Einkünfte zum Teil „angerechnet“. Danach wird der Durchschnittssteuersatz auf das verbleibende Einkommen vor Grundfreibetragsabzug (Welteinkommen abzüglich DBA-befreite Einkünfte) angewandt. Hier ist zu berücksichtigen, dass im Ergebnis methodisch eine abweichende Berechnung vorliegt im Vergleich zu dem Fall, bei dem nur inländische Einkünfte vorliegen. In diesem Fall würde nämlich das Einkommen nach Grundfreibetragsabzug dem effektiven Durchschnittssteuersatz unterworfen werden.¹⁹⁾ Insgesamt ergibt sich aus der gegenwärtigen Steuerberechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften, dass der Steuerpflichtige einen Teil der steuermindernden Wirkung des Grundfreibetrags verliert, den er nicht verloren hätte, wenn seine gesamten Einkünfte inländische Einkünfte gewesen wären.

Und damit sind genau die Voraussetzungen der vorgenannten EuGH-Rechtsprechung erfüllt. Im Übrigen kann eine unionsrechtlich anzuerkennende Rechtfertigung für diese steuerliche Schlechterbehandlung des grenzüberschreitenden Falls nicht dadurch vorgebracht werden, dass der Grundfreibetragsabzug im Einkommensteuertarif eingearbeitet ist („integraler Teil des Einkommensteuertarifs“). Denn der EuGH qualifiziert allgemein jede Berechnungsmethodik als unionsrechtswidrig, die dazu führt, dass der Steuerpflichtige einen Teil der persönlichen, an seine Steuerkraft anknüpfenden Steuerermäßigungen verliert, die der Wohnsitzmitgliedstaat zu gewähren hat, wie den Grundfreibetragsabzug.²⁰⁾ Maßgeblich ist allein, dass eine unterschiedliche steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Falls im Vergleich zum reinen Inlandsfall vorliegt und damit eine Beschränkung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten. Aufgrund welcher Berechnungsmethodik die Beschränkung der Grundfreiheiten erfolgt, ist unerheblich.

IV. Quantitative Analyse

1. Formalanalytisch-abstrakte Untersuchung

Die nachteilige Steuerwirkung der Berechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften – nämlich der anteilige Verlust des steuerwirksamen

¹⁹⁾ Nach Maßgabe des Einkommensteuertarifs beträgt die Einkommensteuer 0 % für die ersten 11.000 Euro, sodass 11.000 Euro des Einkommens nicht besteuert werden. Erst darüber hinausgehende Einkommensteile unterliegen der Besteuerung (siehe § 33 Abs 1 EStG).

²⁰⁾ EuGH 15. 7. 2021, BJ, C-241/20, Rn 25, 28, 29, 30.

Grundfreibetragsabzugs – lässt sich durch formalanalytische Untersuchung allgemein belegen.

Neben den steuerpflichtigen inländischen Einkünften (IE) sollen DBA-befreite ausländische Einkünfte (AE) vorliegen. Das Welteinkommen des unbeschränkt Steuerpflichtigen vor DBA-Freistellung (WE) beträgt somit: $IE + AE$. Der für die Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt maßgebliche Durchschnittssteuersatz (SD) ermittelt sich wie folgt, wobei T für den Einkommensteuertarif (§ 33 Abs 1 EStG) steht:

$$S_D = \frac{T(IE + AE)}{IE + AE} \quad (A)$$

Der Abzug des Grundfreibetrags ist im Einkommensteuertarif inkludiert. Nach Maßgabe des Einkommensteuertarifs beträgt die Einkommensteuer 0 % für die ersten 11.000 Euro (Nullzone), sodass 11.000 Euro des Welteinkommens (WE) nicht besteuert werden. Formel (A) lässt sich deshalb veranschaulichend wie folgt darstellen:

$$S_D = \frac{T(IE + AE - 11.000)}{IE + AE} \quad (B)$$

Hieraus wird ersichtlich, dass bereits bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (SD) im Rahmen des Progressionsvorbehalts der Grundfreibetrag von 11.000 Euro teilweise gegen die DBA-befreiten ausländischen Einkünfte verrechnet wird und sich demzufolge nur anteilig bei den steuerpflichtigen inländischen Einkünften steuermindernd auswirken kann.

Schließlich wird dieser Durchschnittssteuersatz (SD) auf das verbleibende steuerpflichtige Einkommen vor Grundfreibetrag ($WE - AE$) angewandt zur Berechnung der Einkommensteuer unter Progressionsvorbehalt (S_{Prog}):

$$S_{Prog} = (WE - AE) \cdot \frac{T(IE + AE - 11.000)}{IE + AE} \quad (C)$$

$$S_{Prog} = (IE) \cdot \frac{T(IE + AE - 11.000)}{IE + AE}$$

Würde der Steuerpflichtige anstatt der inländischen Einkünften (IE) und DBA-befreiten ausländischen Einkünfte (AE), dies ist der Auslandsfall, nur inländische Einkünfte erzielen (IE), dies ist der vergleichbare Inlandsfall, würde der Grundfreibetrag nicht (anteilig) gegen DBA-befreite Einkünfte verrechnet werden, sondern vollständig gegen steuerpflichtige inländische Einkünfte. In diesem Fall wirkt sich der Grundfreibetrag in voller Höhe steuermindernd aus. Bei Bezug nur inländischer Einkünfte ermittelt sich die Einkommensteuer (S_{IE}) veranschaulichend wie folgt:²¹⁾

$$S_{IE} = (IE) \cdot \frac{T(IE - 11.000)}{IE - 11.000} \quad (D)$$

Aus dem Vergleich von Formel (C) und Formel (D) wird ersichtlich, dass beim Bezug von DBA-befreiten Einkünften und der Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt der Grundfreibetrag partiell gegen die DBA-befreiten ausländischen Einkünfte, welche im Wohnsitzstaat nicht steuerwirksam sind, wohl aber im ausländischen Quellenstaat, verrechnet wird. Demzufolge wirkt sich der Grundfreibetrag nur teilweise bei den steuerpflichtigen inländischen Einkünften aus (Formel [C]). Würde der Steuerpflichtige nur inländische Einkünfte erzielen (Formel [D]), wird der Grundfreibetrag hingegen in voller

²¹⁾ Der zweite Term in der Formel (D) lässt sich als effektiver Steuersatz interpretieren.

Höhe gegen steuerwirksame Einkünfte im Wohnsitzstaat verrechnet (inländische Einkünfte) und wirkt sich in voller Höhe steuerwirksam aus.

$$S_{Prog} = (IE) \cdot \frac{T(IE + AE - 11.000)}{IE + AE} \quad \longleftrightarrow \quad S_{IE} = (IE) \cdot \frac{T(IE - 11.000)}{IE - 11.000}$$

(C) (D)

Damit ist genau die unionsrechtswidrige Berechnungsmethodik bei Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften nachgewiesen, die der EuGH rügt.²²⁾ Denn durch die Berechnungsmethodik der Einkommensteuer unter Progressionsvorbehalt wird der Grundfreibetrag auf eine Basis angerechnet, die sowohl die inländischen steuerpflichtigen Einkünfte als auch die DBA-befreiten ausländischen Einkünfte enthält. Dadurch wirkt sich der Grundfreibetrag zum Teil nicht steuerwirksam aus. Die nur im Wohnsitzmitgliedstaat DBA-befreiten ausländischen Einkünfte sind aber genauso wie inländische Einkünfte voll besteuert, nämlich im ausländischen Quellenmitgliedstaat.²³⁾

2. Konkretes Zahlenbeispiel

Durch ein konkretes Zahlenbeispiel lässt sich die unionsrechtswidrige Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt zusätzlich veranschaulichen.

- Inländische Einkünfte: 20.000 Euro (steuerpflichtig).
- Ausländische Einkünfte: 40.000 Euro (DBA-befreit).
- Einkommen (Welteinkommen): 60.000 Euro.

Maßgeblicher Steuertarif (§ 33 Abs 1 EStG) vom 29. 7. 2022: Die Einkommensteuer beträgt jährlich

für die ersten 11.000 Euro	0 %
für Einkommensteile über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	20 %
für Einkommensteile über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	30 %
für Einkommensteile über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	42 %
für Einkommensteile über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	48 %
für Einkommensteile über 90.000 Euro	50 %

2.1. Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt (§ 33 Abs 11 EStG)

Bei Steuerberechnung unter Progressionsvorbehalt ergibt sich folgende Steuerbelastung:

- **Einkommensteuer auf Welteinkommen (60.000 Euro): 17.480 Euro (Tarif).**

11.000 Euro x 0 %	0 Euro
7.000 Euro x 20 %	1.400 Euro
13.000 Euro x 30 %	3.900 Euro
29.000 Euro x 42 %	12.180 Euro
Summe	17.480 Euro

²²⁾ EuGH 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20, Rn 28, 29.

²³⁾ Weiters wird nach dem Einkommensteuertarif in § 33 Abs 1 EStG der „Abzug“ des Grundfreibetrags bei rein inländischen Einkünften unabhängig von der Höhe des Einkommens in voller Höhe gewährt.

- **Durchschnittssteuersatz Progressionsvorbehalt: 29,13 %.**
(= 17.480 Euro : 60.000 Euro x 100)
- **Einkommensteuerbelastung bei Progressionsvorbehalt: 5.826 Euro.**
(= 20.000 Euro inländische Einkünfte x 29,13 %) (E)

2.2. Vergleichsberechnung zum Progressionsvorbehalt

Aus der formalrechtlich-quantitativen Analyse ergibt sich die Folgerung, dass durch die Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt der Grundfreibetragsabzug im Verhältnis der DBA-befreiten ausländischen Einkünfte zum Welteinkommen faktisch nicht steuerwirksam gewährt wird (anteilige Verrechnung gegen DBA-befreite nicht steuerwirksame Einkünfte). Im Ergebnis wird bei Progressionsvorbehalt vorliegend nur ein steuerwirksamer Grundfreibetragsabzug in Höhe von 3.666,66 Euro gewährt (11.000 Euro x 20.000 Euro : 60.000 Euro). Zieht man diesen steuerwirksam gewährten Teil des Grundfreibetrags von den inländischen Einkünften bzw dem zu verbleibenden zu versteuernden Einkommen ab und multipliziert diese Bemessungsgrundlage mit dem effektiven Durchschnittssteuersatz,²⁴⁾ erhält man die Steuerbelastung unter Maßgabe der Berechnung mit Progressionsvorbehalt.

Der **effektive Durchschnittssteuersatz** in Prozent ermittelt sich wie folgt:

Einkommensteuer auf Welteinkommen : (Welteinkommen abzüglich Grundfreibetrag) x 100
17.480 Euro : (60.000 Euro – 11.000 Euro) x 100 = 35,67%
20.000 Euro (inländische Einkünfte bzw verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) – Grundfreibetrag 3.666 Euro
(11.000 Euro – [11.000 Euro x 40.000 Euro ausländische Einkünfte : 60.000 Euro Welteinkommen])
Bemessungsgrundlage 16.344 Euro
x 35,67 % (effektiver Durchschnittssteuersatz)
= 5.826 Euro (Einkommensteuer gesamt) (F)

Dies entspricht genau der Steuerbelastung aus (E).

Damit ist nachgewiesen, dass die Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt iZm DBA-befreiten Einkünften dazu führt, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige einen Teil des steuerwirksamen Grundfreibetragsabzugs verliert, und zwar im Umfang der DBA-befreiten Einkünfte zum Welteinkommen. Genau dies verstößt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH gegen die Grundfreiheiten.²⁵⁾

V. Interpretation der Ergebnisse und länderübergreifende Folgerungen

Die österreichische Berechnung der Einkommensteuer unter Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften (§ 33 Abs 11 EStG) verstößt gegen Unionsrecht. Aufgrund der gegenwärtigen Berechnungsmethodik unter Progressionsvorbehalt wird der Grundfreibetrag sowohl auf die inländischen steuerpflichtigen Einkünfte als auch die ausländischen DBA-befreiten Einkünfte angerechnet und wirkt sich demzufolge partiell nicht steuerwirksam aus im Wohnsitzstaat, obgleich die ausländischen Einkünfte voll besteuert sind

²⁴⁾ Der effektive Steuersatz/Durchschnittssteuersatz gibt die Steuerbelastung auf das Welteinkommen in Prozent an unter der Berücksichtigung, dass Einkünfte bis 11.000 Euro (Nullzone) bzw in Höhe des Grundfreibetrags einem Steuersatz von 0 % unterliegen.

²⁵⁾ EuGH 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20, Rn 25, 28, 29, 30.

(im ausländischen EU-Quellenstaat). Anders verhält es sich, wenn der Steuerpflichtige nur inländische Einkünfte erzielt. In diesem Fall wirkt sich der Grundfreibetrag in voller Höhe steuerwirksam aus. Demzufolge ist es für den unbeschränkt Steuerpflichtigen weniger attraktiv, Einkünfte aus einem anderen EU-Mitgliedstaat zu beziehen als aus seinem Wohnsitzmitgliedstaat. Die Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt beschränkt daher die unionsrechtlichen Grundfreiheiten in unzulässiger Weise.

De lege ferenda ist der Steuergesetzgeber verpflichtet, eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt bei Bezug von DBA-befreiten Einkünften zu implementieren. Unionsrechtskonform wäre die Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt, wenn der Grundfreibetrag zunächst beim verbleibenden zu versteuernden Einkommen²⁶⁾ abgezogen werden würde, maximal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 0 Euro, und dann auf diese Bemessungsgrundlage der effektive Durchschnittssteuersatz²⁷⁾ zur Anwendung käme. Bislang ist dies jedoch in § 33 Abs 11 EStG nicht umgesetzt. Diese Lösung sollte in § 33 Abs 11 EStG eingefügt werden und würde zu einer unionsrechtskonformen Einkommensbesteuerung unter Progressionsvorbehalt führen.

Die vorgenannten allgemeinen Untersuchungsbefunde besitzen grundlegende europäische Relevanz. Andere EU-Mitgliedstaaten als Österreich praktizieren ebenfalls eine vergleichende Besteuerung unter Progressionsvorbehalt,²⁸⁾ und der Abzug des Grundfreibetrags ist oftmals im Einkommensteuertarif eingearbeitet. Demzufolge schaffen die Untersuchungsergebnisse dieses Beitrags die Grundlage dafür, auch die Einkommensbesteuerung anderer EU-Staaten und EWR-Staaten iZm dem Progressionsvorbehalt kritisch im Lichte der Unionsrechtskonformität zu evaluieren. In ökonomischer Hinsicht sind die Untersuchungsergebnisse ebenfalls von großer Relevanz, führen sie doch dazu, dass grenzüberschreitende Investitionen und Erwerbstätigkeit im Binnenmarkt nicht mehr gegenüber einer rein inländischen (Geschäfts-)Tätigkeit benachteiligt werden.

VI. Zusammenfassung und legitische Implikationen

Die Steuerberechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt iZm DBA-befreiten Einkünften aus einem anderen EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat (§ 33 Abs 11 EStG), bei der unbeschränkt Steuerpflichtige einen Teil der steuermindernden Wirkung des Grundfreibetrags verlieren, verstößt gegen primäres Unionsrecht.

Hintergrund ist, dass bei dieser Steuerberechnungsmethodik der Grundfreibetrag auch auf die ausländischen DBA-befreiten Einkünfte angerechnet wird und sich somit nur teilweise im Wohnsitzmitgliedstaat steuerwirksam auswirkt, obgleich die ausländischen Einkünfte im Quellenmitgliedstaat voll besteuert werden. Die nur im Wohnsitzmitgliedstaat DBA-befreiten ausländischen Einkünfte sind aber genauso wie inländische Einkünfte voll besteuert, nämlich im ausländischen Quellenmitgliedstaat.

Eine Rechtfertigung für die dadurch ausgelöste Beschränkung der Grundfreiheiten ist nicht gegeben. Insbesondere kann diesbezüglich nicht vorgebracht werden, der Grundfreibetrag sei integraler Teil des Einkommensteuertarifs. Der EuGH qualifiziert allgemein jede Art der Steuerberechnung als unionsrechtswidrig, die dazu führt, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige einen Teil der persönlichen Steuerermäßigungen im Wohnsitzmitgliedstaat verliert, nur weil er Einkünfte aus einem anderen Mitgliedstaat erzielt.

Der Steuergesetzgeber ist verpflichtet, die Berechnungsmethodik beim Progressionsvorbehalt (künftig) unionsrechtskonform auszugestalten. Als legitische Lösung könnte

²⁶⁾ Welteinkommen abzüglich der DBA-befreiten Einkünfte.

²⁷⁾ Siehe zur Definition und Berechnung Pkt II.2.2. und FN 30.

²⁸⁾ Das DBA-Recht „gestattet“ dem Wohnsitzstaat eine Besteuerung unter Progressionsvorbehalt (Art 23A Abs 3 OECD-MA).

§ 33 Abs 11 EStG in Bezug auf den positiven Progressionsvorbehalt wie folgt unionsrechtskonform gefasst werden:

- In einem ersten Schritt wird der Grundfreibetrag von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage (Einkommen nach Abzug der DBA-befreiten Einkünfte) abgezogen, maximal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 0 Euro;²⁹⁾
- in einem zweiten Schritt wird die verbleibende Bemessungsgrundlage (sofern > 0 Euro) mit dem effektiven Durchschnittssteuersatz multipliziert;³⁰⁾
- in einem dritten Schritt werden von der unter Anwendung des effektiven Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer die Abzüge gemäß § 33 Abs 3a bis 6 EStG (ausgenommen Kinderabsetzbeträge) abgezogen.

²⁹⁾ Mit anderen Worten: Der Abzug des Grundfreibetrags erfolgt maximal in Höhe der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage.

³⁰⁾ Der effektive Durchschnittssteuersatz ermittelt sich wie folgt: Einkommensteuer auf Welteinkommen : (Welteinkommen abzüglich Grundfreibetrag) x 100. Die Ermittlung des effektiven Durchschnittssteuersatzes erfolgt ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß § 33 Abs 3a bis 6 EStG.

Peter Haunold / Christian Stangl / Michael Tumpel*)

News aus der EU

EU NEWS

EuGH: Keine Mehrwertsteuer bei der unentgeltlichen Ausgabe von Einkaufsgutscheinen an das Personal als Auszeichnung und Belohnung

Mit Urteil vom 17. 11. 2022, *GE Aircraft Engine Services Ltd*, C-607/20, entschied der EuGH über ein Vorabentscheidungsersuchen des First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) betreffend die Auslegung von Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL. Dieses Urteil betrifft einen Rechtsstreit zwischen der *GE Aircraft Engine Services Ltd* (im Folgenden: *GEAES*) und der Steuerverwaltung des Vereinigten Königreichs wegen einer Steuernacherhebung für den Zeitraum von Dezember 2013 bis Oktober 2017 wegen nicht erklärter Ausgangsmehrwertsteuer auf den Wert von Einkaufsgutscheinen, die *GEAES* ihren Mitarbeitern im Rahmen eines von ihr eingerichteten Anerkennungs- und Belohnungsprogramms kostenfrei zur Verfügung gestellt hatte. *GEAES* ist eine Gesellschaft britischen Rechts, die zum internationalen Konzern *General Electric* (im Folgenden: *GE-Konzern*) gehört, und ist im Vereinigten Königreich im Bereich der Herstellung von Flugzeugtriebwerken tätig. Der *GE-Konzern* führte ein Programm mit der Bezeichnung „Above & Beyond“ („Hoch & Weit“) ein, mit dem diejenigen Mitarbeiter, die sich am meisten verdient gemacht und die besten Leistungen erbracht hatten, ausgezeichnet und belohnt werden sollten. Im Rahmen dieses Programms konnte jeder Mitarbeiter entsprechend den Kriterien des Programms und nach Maßgabe des darin vorgesehenen Staffelsystems der Prämien einen Kollegen für Taten nominieren, die seiner Meinung nach eine Belohnung verdienten.

Nach dem so eingeführten Belohnungssystem konnte ein Mitarbeiter, der für eine Prämie der höchsten Stufe nominiert war, unter bestimmten Voraussetzungen eine Zahlung in bar erhalten. Einem für eine Prämie der mittleren Stufe nominierten Mitarbeiter

*) Dr. Peter Haunold ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner bei Deloitte in Wien. Dr. Christian Stangl ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz und Dean der JKU Business School.

wurden Einkaufsgutscheine kostenfrei zur Verfügung gestellt; ein für eine Prämie der niedrigsten Stufe nominiertes Mitarbeiter erhielt eine Belohnung in Form einer Anerkennungsurkunde. Im Fall einer aus Einkaufsgutscheinen bestehenden Prämie musste der Mitarbeiter eine Website mit einer Liste von Einzelhändlern besuchen, um einen Händler auszuwählen, bei dem er seinen Einkaufsgutschein einlösen konnte. Die betreffende Website wurde von einer Gesellschaft verwaltet, die die in Rede stehenden Einkaufsgutscheine direkt von den Einzelhändlern erwarb, um sie dann an *General Electric USA* zu verkaufen. *General Electric USA* veräußerte die Gutscheine dann an ein anderes, ebenfalls in den Vereinigten Staaten niedergelassenes Unternehmen des *GE-Konzerns*, nämlich *GE HQ*, das sie seinerseits an verschiedene Unternehmen des *GE-Konzerns*, ua an *GEAES*, weiterverkaufte.

GEAES und weitere 19 Mitglieder des *GE-Konzerns* wurden von der Steuerverwaltung zur Mehrwertsteuer betreffend den Umsatz veranlagt, der darin bestand, die in Rede stehenden Einkaufsgutscheine den im Rahmen des Programms „*Above & Beyond*“ nominierten Mitarbeitern kostenfrei zur Verfügung zu stellen. Die Steuerverwaltung war nämlich der Ansicht, dass *GEAES* und die anderen Mitglieder des *GE-Konzerns* auf den Wert dieser Gutscheine die Ausgangssteuer erklären müssten. *GEAES* und die weiteren 19 betroffenen Mitglieder des *GE-Konzerns* erhoben beim vorlegenden Gericht, dem First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuer-sachen], Vereinigtes Königreich), Klage gegen diesen Steuerbescheid; dabei wurde die Klage von *GEAES* zum Pilotverfahren für alle 20 Verfahren bestimmt.

Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass es im Ausgangsrechtsstreit ausschließlich um die Prämien gehe, die nach Maßgabe der beschriebenen Staffelung der Belohnungen auf der mittleren Stufe eingeordnet wurden. Konkret besteht zwischen den Parteien Uneinigkeit darüber, ob der Umstand, dass *GEAES* Einkaufsgutscheine unentgeltlich an ihre Mitarbeiter abgibt, einen Umsatz darstellt, der iSd Art 26 Abs 1 Abs b MwStSyst-RL einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt und mithin der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist. Insoweit führt das vorlegende Gericht aus, dass nach Ansicht von *GEAES* die Ausgabe der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine an Mitarbeiter im Rahmen des Programms „*Above & Beyond*“ keine nach Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL besteuerte Leistung darstelle, da dieses Programm mit der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in Verbindung stehe und der Vorteil, der sich daraus für die Mitarbeiter ergebe, zweitrangig sei. Es sei nämlich zwischen dem wirtschaftlichen Zweck, den diese Gesellschaft durch die unentgeltliche Ausgabe von Einkaufsgutscheinen verfolge, und ihrer Verwendung durch die Mitarbeiter zu privaten Zwecken zu unterscheiden.

Eine solche Auslegung steht *GEAES* zufolge im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs, die ua aus den Urteilen des EuGH vom 16. 10. 1997, *Fillibeck*, C-258/95, und vom 11. 12. 2008, *Danfoss und AstraZeneca*, C-371/07, hervorgehe. Dagegen sind nach Ansicht der Steuerverwaltung die Voraussetzungen für die Anwendung von Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL erfüllt, da die in Rede stehenden Einkaufsgutscheine den Mitarbeitern unentgeltlich und zur persönlichen Verwendung außerhalb der Geschäftstätigkeit von *GEAES* zur Verfügung gestellt würden. Dass *GEAES* mit der Ausgabe der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine einen geschäftlichen Zweck verfolge, sei insoweit unerheblich.

Das vorlegende Gericht führt ferner zum einen aus, dass *GEAES* beim Erwerb der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine von *GE HQ* die Mehrwertsteuer für diesen Erwerb nach einem Reverse-Charge-Verfahren (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft) abführe und später die entsprechende Vorsteuer erhalte. Zum anderen erkläre beim letzten Umsatz, wenn der im Rahmen des Programms „*Above & Beyond*“ nominierte Mitarbeiter seine Einkaufsgutscheine für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen bei einem der teilnehmenden Einzelhändler verwende, dieser Händler die Ausgangssteuer auf den Wert des Gutscheins.

Die kostenfreie Zurverfügungstellung von Einkaufsgutscheinen stelle eine unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen dar. Daher sei zu ermitteln, ob diese Erbringung von Dienstleistungen für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke erfolge. Insbesondere bestünden begründete Zweifel hinsichtlich der Auslegung der Wendung „für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ iSd Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL sowie in Bezug auf die Anwendung dieser Bestimmung in Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens. Unter diesen Umständen hat das First-tier Tribunal beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Vorab ist festzustellen, dass der EuGH nach Art 86 Abs 2 des Austrittsabkommens, das am 1. 2. 2020 in Kraft getreten ist, für Vorabentscheidungsersuchen der Gerichte des Vereinigten Königreichs, die – wie hier – vor Ende des Übergangszeitraums (31. 12. 2020), vorgelegt werden, weiterhin zuständig ist. Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL dahin auszulegen ist, dass er auf eine Erbringung von Dienstleistungen anwendbar ist, die darin besteht, dass ein Unternehmen seinen Mitarbeitern im Rahmen eines von ihm eingerichteten Programms zur Auszeichnung und Belohnung derjenigen Mitarbeiter, die sich am meisten verdient gemacht und die besten Leistungen erbracht haben, Einkaufsgutscheine kostenfrei zur Verfügung stellt.

Der EuGH weist zunächst darauf hin, dass Art 26 Abs 1 MwStSyst-RL bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, Dienstleistungen gegen Entgelt gleichstellt. Der Zweck dieser Bestimmung besteht darin, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden. Um diesen Zweck zu erreichen, lässt es Art 26 Abs 1 lit a MwStSyst-RL nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals entnimmt, und daher gegenüber dem Endverbraucher, der den Gegenstand unter Zahlung von Mehrwertsteuer erwirbt, ungerechtfertigte Vorteile genießt. Ebenso wenig lässt es Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL zu, dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten (EuGH 20. 1. 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rn 23 mwN).

Um zu ermitteln, ob es sich bei der Leistung, die darin besteht, dass ein Unternehmen im Rahmen eines Programms ua zur Auszeichnung und Belohnung derjenigen Mitarbeiter, die sich am meisten verdient gemacht und die besten Leistungen erbracht haben, seinen Mitarbeitern Einkaufsgutscheine kostenfrei zur Verfügung stellt, um eine Erbringung von Dienstleistungen iSd Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL handelt, sind alle Umstände zu beurteilen, unter denen diese Leistung erfolgt, insbesondere Art und Ziele des Programms. Im vorliegenden Fall geht aus den dem EuGH vorliegenden Akten im Wesentlichen hervor, dass das Programm „Above & Beyond“ und insbesondere die Prämien der mittleren Stufe der beschriebenen Staffelung der Belohnungen von GEAES mit dem Ziel konzipiert worden waren, die Leistung ihrer Mitarbeiter zu steigern und damit zu einer besseren Rentabilität des Unternehmens beizutragen. Die Durchführung dieses Programms sei somit durch Erwägungen des reibungslosen Ablaufs der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens und der Erzielung zusätzlicher Gewinne vorgegeben gewesen, und der sich daraus für die Mitarbeiter ergebende Vorteil sei gegenüber den Bedürfnissen des Unter-

nehmens nur von untergeordneter Bedeutung gewesen. Das Programm wirke sich nämlich dadurch positiv auf Leistung und Rentabilität aus, dass es zur Steigerung der Motivation der Mitarbeiter beitrage.

Sodann verkörpern die in Rede stehenden Einkaufsgutscheine das Recht derjenigen Mitarbeiter, die sie erhalten, Gegenstände oder Dienstleistungen von einem der teilnehmenden Einzelhändler zu beziehen (EuGH 27. 3. 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rn 12). So ist nach dem von *GEAES* mit dem Programm „*Above & Beyond*“ eingeführten System der Erhalt eines solchen Einkaufsgutscheins durch einen im Rahmen dieses Programms nominierten Mitarbeiter seiner Art nach nichts anderes als ein Dokument, das die von den Einzelhändlern eingegangene Verpflichtung verkörpert, diesen Einkaufsgutschein an Zahlung statt zu seinem Nominalwert anzunehmen (EuGH 24. 10. 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, Rn 19 mwN). Schließlich greift *GEAES* als Arbeitgeberin nicht in die Entscheidung der Mitarbeiter ein, welche Waren oder Dienstleistungen sie bei diesen Einzelhändlern auswählen. Daher wäre bei alleiniger Berücksichtigung der Verwendung der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine davon auszugehen, dass sie den privaten Bedarf der Mitarbeiter befriedigen.

Allerdings erfolgt die Ausgabe der Einkaufsgutscheine nicht nach Maßgabe des privaten Bedarfs der Mitarbeiter, da diese nicht selbst mit Sicherheit eine Zuteilung von Gutscheinen an sich selbst erreichen können. Wie beschrieben, liegt das Vorschlagsrecht für die Zuteilung bei den anderen Mitarbeitern des Unternehmens und erfolgt auf der Grundlage rein berufsbezogener Kriterien sowie nur dann, wenn davon ausgegangen wird, dass die nominierten Mitarbeiter eine Prämie der mittleren Stufe der beschriebenen Staffelung der Belohnungen verdienen. Ferner ist unstreitig, dass die Ausgabe der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine durch *GEAES* ohne Vergütung oder jedwede Gegenleistung seitens der begünstigten Mitarbeiter erfolgt und ihre Kosten von *GEAES* selbst getragen werden. Diese Erbringung von Dienstleistungen verschafft dem Unternehmen jedoch einen Vorteil in Form der Aussicht auf eine Steigerung seines Umsatzes aufgrund größerer Motivation und deshalb gesteigerter Leistung seiner Mitarbeiter (EuGH 27. 3. 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rn 13). Daher erscheint der hieraus resultierende persönliche Vorteil der Mitarbeiter als untergeordnet gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens.

Nach alledem stellt der EuGH vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Überprüfungen fest, dass die unentgeltliche Ausgabe der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine durch *GEAES* an die im Rahmen des Programms „*Above & Beyond*“ nominierten Mitarbeiter auf eine Steigerung der Leistung der Mitarbeiter und damit auf das reibungslose Funktionieren sowie die Rentabilität des Unternehmens gerichtet ist; somit erfolgt diese Erbringung von Dienstleistungen nicht für unternehmensfremde Zwecke und fällt daher nicht unter Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL.

Diese Erwägung wird im Übrigen dadurch untermauert, dass der EuGH in einem Fall, der eine im Wesentlichen mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden vergleichbare Dienstleistung betraf, festgestellt hat, dass die Erbringung dieser Dienstleistung für die Zwecke des Unternehmens erfolgte, da sie die Erhöhung des Volumens der Verkäufe des fraglichen Unternehmens zum Ziel hatte (EuGH 27. 4. 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, Rn 19). Hinsichtlich des Umstands, dass die teilnehmenden Einzelhändler die Ausgangssteuer auf den Wert des Gutscheins erklären, ist schließlich davon auszugehen, dass kein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität vorliegt. Denn die Erbringung von Dienstleistungen, die darin besteht, dass *GEAES* ihren Mitarbeitern Einkaufsgutscheine im Rahmen eines Programms kostenfrei zur Verfügung stellt, mit dem ua diejenigen Mitarbeiter ausgezeichnet und belohnt werden sollen, die sich am meisten verdient gemacht und die besten Leistungen erbracht haben, fällt nicht in den Anwendungsbereich von Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL.

Nach alledem antwortet der EuGH auf die Vorlagefragen, dass Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL dahin auszulegen ist, dass er nicht auf eine Erbringung von Dienstleistungen anwendbar ist, die darin besteht, dass ein Unternehmen seinen Mitarbeitern im Rahmen eines von ihm eingerichteten Programms zur Auszeichnung und Belohnung derjenigen Mitarbeiter, die sich am meisten verdient gemacht und die besten Leistungen erbracht haben, Einkaufsgutscheine kostenfrei zur Verfügung stellt.

Anmerkung: Der EuGH stellt im vorliegenden Urteil klar, dass die Ausgabe von Einkaufsgutscheinen (Mehrzweckgutscheinen) zur Auszeichnung und Belohnung derjenigen Mitarbeiter, die sich am meisten verdient gemacht und die besten Leistungen erbracht haben, nicht als Erbringung von Dienstleistungen für den Bedarf des Personals bzw nicht für unternehmensfremde Zwecke anzusehen ist. Im Urteil vom 29. 7. 2010, Astra Zeneca, C-40/09, war er hingegen zum Ergebnis gelangt, dass die Aushändigung eines Einkaufsgutscheins durch ein Unternehmen, das diesen Gutschein zu einem Preis einschließlich Mehrwertsteuer erworben hat, an seine Bediensteten gegen deren Verzicht auf einen Teil ihrer Barvergütung eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung darstellt. Ein Leistungsaustausch liegt dann nicht vor, wenn der Arbeitnehmer für die Sachzuwendung nichts zu bezahlen hat und auch kein dem Wert dieser Sachzuwendung entsprechender Abzug vom Lohn erfolgt bzw die auszuführende Arbeit und der bezogene Lohn nicht davon abhängen, ob der Arbeitnehmer die ihm vom Arbeitgeber gebotene Sachleistung in Anspruch nimmt (Rz 66 UStR). Ein steuerbarer Eigenverbrauch iSd § 3a Abs 1a UStG kann jedoch vorliegen, wenn die Leistung primär der Deckung privater Bedürfnisse der Arbeitnehmer oder ihnen zurechenbarer Personen dient (siehe ebenfalls Rz 66 UStR). Dies wird vor dem Hintergrund des vorliegenden Urteils nicht nur bei bloßen Annehmlichkeiten oder Aufmerksamkeiten der Fall sein, sondern auch, wenn es sich um Belohnungen für gute Arbeitsleistungen in Sachleistungen oder Gutscheinen handelt.

EuGH: Mehrwertsteuer bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten

Der EuGH hatte mit Urteil vom 27. 10. 2022, *Climate Corporation Emissions Trading GmbH*, C-641/21, über ein Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen BFG betreffend die Steuerbarkeit der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten zu entscheiden. Das Vorabentscheidungsersuchen betraf einen Fall, bei dem zwischen dem 1. und dem 20. 4. 2010 die *Climate Corporation* mit Sitz in Baden bei Wien Treibhausgasemissionszertifikate gegen Entgelt an die *Bauduin Handelsgesellschaft mbH* (im Folgenden: *Bauduin*) mit Sitz in Hamburg übertrug. Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 27. 1. 2012 stufte das Finanzamt Baden Mödling diese Übertragungen der Treibhausgasemissionszertifikate als steuerpflichtige „Lieferungen von Gegenständen“ ein, die nicht unter die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen fielen. *Bauduin* sei als „missing trader“ an Mehrwertsteuerhinterziehungen in Form eines Mehrwertsteuerkarussells beteiligt gewesen, und *Climate Corporation* habe gewusst oder hätte wissen müssen, dass diese Zertifikate für Mehrwertsteuerhinterziehungen verwendet würden.

Am 27. 2. 2012 legte *Climate Corporation* gegen diesen Bescheid Beschwerde beim vorlegenden BFG ein. Das BFG führt aus, dass Übertragungen von Treibhausgasemissionszertifikaten als „Dienstleistungen“ und nicht als „Lieferungen von Gegenständen“ einzustufen seien, wie sich aus dem Urteil des EuGH vom 8. 12. 2016, *A und B*, C-453/15, ergebe. Unter diesen Umständen liege der Ort der von *Climate Corporation* an *Bauduin* erbrachten Dienstleistungen gemäß den Bestimmungen von Art 44 MwStSyst-RL, § 3a Abs 6 UStG und des deutschen Rechts in Deutschland. Diese Dienstleistungen seien daher nicht in Österreich, sondern in Deutschland steuerbar, und *Bauduin* sei in Deutschland Mehrwertsteuerschuldnerin.

Nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts hätte *Climate Corporation* aber wissen müssen, dass die an *Bauduin* verkauften Zertifikate zu betrügerischen Zwecken,

nämlich zur Mehrwertsteuerhinterziehung, verwendet würden. Insoweit führt das vorliegende Gericht aus, dass der EuGH iZm Umsätzen aus innergemeinschaftlichen Lieferungen im Urteil vom 18. 12. 2014, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti ua*, C-131/13, C-163/13 und C-164/13, entschieden habe, dass einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des Rechts auf Befreiung einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer, des Rechts auf Vorsteuerabzug und des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat, diese Rechte zu versagen sind.

Das vorliegende Gericht fragt sich, ob diese Rechtsprechung auf grenzüberschreitende Dienstleistungen entsprechend anwendbar ist. Eine solche Anwendung würde bedeuten, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsrechtsstreits ungeachtet des gegenteiligen Wortlauts von Art 44 MwStSyst-RL und der entsprechenden nationalen Bestimmungen davon auszugehen wäre, dass der Ort der Dienstleistung in Österreich und nicht in Deutschland liege. Die Antwort auf diese Frage sei nicht offensichtlich, da es sowohl Ähnlichkeiten als auch Unterschiede zwischen innergemeinschaftlichen Lieferungen und grenzüberschreitenden Dienstleistungen innerhalb der Union gebe. Vor diesem Hintergrund hat das BFG beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Bestimmungen der MwStSyst-RL dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass die Behörden eines Mitgliedstaats bei einer Dienstleistung, die ein in diesem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, davon ausgehen, dass der Ort dieser Leistung, der gemäß Art 44 MwStSyst-RL in diesem anderen Mitgliedstaat liegt, dennoch als im ersten Mitgliedstaat liegend anzusehen ist, wenn der betreffende Dienstleistungserbringer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch diese Dienstleistung an einer durch den Empfänger dieser Dienstleistung im Rahmen einer Leistungskette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat. Zunächst stellt der EuGH klar, dass – wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat – Umsätze aus der entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten für die Zwecke der MwStSyst-RL als Dienstleistungen einzustufen sind (EuGH 8. 12. 2016, *A und B*, C-453/15, Rn 30).

Der Ort einer Dienstleistung ist nach den Vorschriften von Titel V Kapitel 3 MwStSyst-RL zu bestimmen. Die Abschnitte 2 und 3 dieses Kapitels enthalten die allgemeinen Regeln für die Bestimmung des Ortes der Besteuerung der Dienstleistung sowie besondere Bestimmungen für spezielle Dienstleistungen (EuGH 16. 10. 2014, *Welmory*, C-605/12, Rn 37). Mit diesen Regeln über die Bestimmung des Ortes, an den bei Dienstleistungen steuerlich anzuknüpfen ist, sollen einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (EuGH 16. 10. 2014, *Welmory*, C-605/12, Rn 42 mwN; 7. 5. 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, Rn 25). Indem in einheitlicher Art und Weise der Ort der Besteuerung von Dienstleistungen bestimmt wird, begrenzen diese Bestimmungen die Befugnisse der Mitgliedstaaten und nehmen eine steuerlich sinnvolle Abgrenzung der jeweiligen Anwendungsbereiche der nationalen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vor (EuGH 16. 10. 2014, *Welmory*, C-605/12, Rn 50 und 51).

In diesem Zusammenhang stellt Art 44 MwStSyst-RL eine allgemeine Regel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf. Gemäß dieser allgemeinen Regel gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem

anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers. Nach der Systematik von Art 44 MwStSyst-RL stellt somit der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit den vorrangigen Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung dar, während die beiden anderen angeführten Anknüpfungspunkte eine Ausnahme bilden bzw subsidiär sind (EuGH 16. 10. 2014, *Welmory*, C-605/12, Rn 53 bis 56). Außerdem sieht keine Bestimmung der MwStSyst-RL eine besondere Regel zur Bestimmung des Ortes der Besteuerung eines Umsatzes vor, der in der entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten besteht. Daraus folgt, dass gemäß Art 44 MwStSyst-RL der Ort eines Umsatzes, der in einer entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten durch einen in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen an einen anderen, in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen besteht, in diesem anderen Mitgliedstaat liegt.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts, dass gemäß Art 44 MwStSyst-RL und den entsprechenden Bestimmungen des betreffenden nationalen Rechts der Ort der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers, nämlich in Deutschland, liegt und dass gemäß Art 196 MwStSyst-RL sowie den entsprechenden Bestimmungen dieses nationalen Rechts der Empfänger der Staatskasse die Mehrwertsteuer schuldet. Dieser Empfänger habe aber eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen, und der betreffende Dienstleistungserbringer hätte dies wissen müssen. Unter Berücksichtigung dieser Vorbemerkungen ist zu klären, ob trotz des eindeutigen Wortlauts von Art 44 MwStSyst-RL der Ort eines Umsatzes, der in einer entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten durch einen in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen besteht, als im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers liegend angesehen werden kann, wenn dieser Umsatz Teil einer Mehrwertsteuerhinterziehung ist.

Hierzu geht aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH hervor, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist (EuGH 6. 7. 2006, *Kittel und Recolta Recycling*, C-439/04 und C-440/04, Rn 54; 18. 12. 2014, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti ua*, C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Rn 43; 15. 9. 2022, *HA.EN.*, C-227/21, Rn 27). So hat der EuGH entschieden, dass die nationalen Behörden und Gerichte in der MwStSyst-RL vorgesehene Rechte wie das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht werden, grundsätzlich versagen können oder sogar müssen. Dies gilt nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einer Steuerhinterziehung beteiligte, die vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Stufe der Leistungskette begangen wurde (EuGH 7. 12. 2010, *R.*, C-285/09, Rn 51 und 52; 6. 9. 2012, *Mecsek Gabona*, C-273/11, Rn 54; 9. 10. 2014, *Traum*, C-492/13, Rn 42; 18. 12. 2014, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti ua*, C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Rn 49 und 50).

Erstens betrifft die vorliegende Rechtssache aber im Unterschied zu den Rechtssachen, in denen die in der vorstehenden Randnummer angeführte Rechtsprechung ergangen ist, nicht die Geltendmachung eines Rechts wie des Rechts auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, sondern die Bestimmung des Ortes eines steuerbaren Umsatzes. Eine Auslegung, nach der im Fall von Mehrwertsteuerhinterziehung der Ort einer Dienstleistung als in einem anderen Mitgliedstaat als dem nach den Vorschriften

der MwStSyst-RL über die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung vorgesehenen Mitgliedstaat liegend angesehen werden kann, stünde aber im Widerspruch zu den Zielen und der allgemeinen Systematik dieser Vorschriften. Eine solche Auslegung liefe nämlich darauf hinaus, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, wie sie sich aus diesen Bestimmungen ergibt, anzupassen. In einem Fall wie in der vorliegenden Rechtssache hätte eine solche Auslegung konkret zur Folge, dass die Besteuerungsbefugnis des Mitgliedstaats, in dem der Empfänger der betreffenden Dienstleistung ansässig ist, ohne jegliche Rechtsgrundlage auf den Mitgliedstaat übertragen würde, in dem der Erbringer dieser Dienstleistung ansässig ist.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die Erhebung nach den Überlegungen, die den Vorschriften über die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung zugrunde liegen und die auch in den Erwägungsgründen 3 und 4 der Richtlinie 2008/8/EG sowie in Art 44 MwStSyst-RL zum Ausdruck kommen, nach Möglichkeit an dem Ort erfolgen soll, an dem die betreffenden Dienstleistungen in Anspruch genommen werden (EuGH 8. 12. 2016, *A und B*, C-453/15, Rn 25 mwN). Eine Auslegung liefe aber im Ergebnis darauf hinaus, dass Steuereinnahmen an einen anderen Mitgliedstaat übertragen würden als demjenigen, in dem diese Dienstleistungen letztlich in Anspruch genommen werden.

Zweitens weist eine Dienstleistung, die ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, zwar in tatsächlicher Hinsicht Ähnlichkeiten mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung auf, da an beiden Personen in zwei Mitgliedstaaten beteiligt sind. Gleichwohl sind beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts innergemeinschaftliche Lieferungen und grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb der Union rechtlich unterschiedlich geregelt. Was die Regelung innergemeinschaftlicher Lieferungen betrifft, geht nämlich jede derartige Lieferung eines Gegenstands iSd Art 138 MwStSyst-RL mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb dieses Gegenstands iSd Art 2 Abs 1 lit b MwStSyst-RL einher.

Die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb, der einen zweiten Steuertatbestand bildet, sind ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang, hinsichtlich dessen die Besteuerungsbefugnis zwischen dem Mitgliedstaat des Beginns der Versendung eines Gegenstands und dem Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung aufgeteilt ist, die jeweils für die Ausübung der ihnen zukommenden Befugnisse verantwortlich sind (EuGH 27. 9. 2007, *Teleos ua*, C-409/04, Rn 22 bis 24). So ist die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung dieses Gegenstands unbeschadet des Rechts auf Vorsteuerabzug oder auf Erstattung der in diesem Mitgliedstaat im Voraus entrichteten Mehrwertsteuer steuerbefreit, während der innergemeinschaftliche Erwerb im Eingangsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt (EuGH 7. 12. 2010, *R.*, C-285/09, Rn 38 mwN). Der Mitgliedstaat des Beginns der Versendung dieses Gegenstands kann daher gegebenenfalls die Gewährung einer Steuerbefreiung gestützt auf die Befugnisse versagen, die ihm gemäß Art 131 MwStSyst-RL zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch eingeräumt sind (EuGH 7. 12. 2010, *R.*, C-285/09, Rn 51).

Diese Regelung für innergemeinschaftliche Umsätze ist hingegen nicht auf grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb der Union anwendbar, hinsichtlich der nur einem Mitgliedstaat, der anhand der Vorschriften der MwStSyst-RL bestimmt wird, die Besteuerungsbefugnis zukommt. Im Gegensatz zu den dargelegten Befugnissen des Mitgliedstaats des Beginns der Versendung eines Gegenstands im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung wird dem Mitgliedstaat, in dem der Erbringer einer Dienstleistung ansässig ist, die an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird und deren Ort sich gemäß Art 44 MwStSyst-RL in diesem anderen Mit-

gliedstaat befindet, somit durch die MwStSyst-RL keine Befugnis eingeräumt, Mehrwertsteuer auf eine solche Dienstleistung zu erheben. Folglich kann die im vorliegenden Urteil angeführte Rechtsprechung zu Steuerhinterziehung und Missbräuchen nicht entsprechend auf die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung angewandt werden.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Ort einer Dienstleistung nicht unter Verstoß gegen den eindeutigen Wortlaut von Art 44 MwStSyst-RL geändert werden kann, weil bei dem betreffenden Umsatz Mehrwertsteuer hinterzogen wurde. Allerdings können die Mitgliedstaaten nach Art 273 MwStSyst-RL Maßnahmen ergreifen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Es ist grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen (EuGH 27. 9. 2007, *Collée*, C-146/05, Rn 40 mwN; 21. 6. 2012, *Mahagében und Dávid*, C-80/11 und C-142/11, Rn 57 und 62; 1. 7. 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, Rn 38).

Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Bestimmungen der MwStSyst-RL dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass die Behörden eines Mitgliedstaats bei einer Dienstleistung, die ein in diesem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, davon ausgehen, dass der Ort dieser Leistung, der gemäß Art 44 MwStSyst-RL in diesem anderen Mitgliedstaat liegt, dennoch als im ersten Mitgliedstaat liegend anzusehen ist, wenn der Dienstleistungserbringer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch diese Dienstleistung an einer durch den Empfänger dieser Dienstleistung im Rahmen einer Leistungskette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat.

Anmerkung: Die wesentliche Aussage des vorliegenden Urteils ist, dass der Ort einer Dienstleistung nicht unter Verstoß gegen den eindeutigen Wortlaut von Art 44 MwStSyst-RL geändert werden kann, weil bei dem betreffenden Umsatz Mehrwertsteuer hinterzogen wurde. Bei Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung können zwar gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen verhängt werden, es kann aber nicht entgegen den allgemeinen Bestimmungen der MwStSyst-RL ein Besteuerungsrecht attrahiert werden, das ansonsten nicht bestand.

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print) 2022 EUR 335,00, (Print inkl. Online) 2022 EUR 379,00 jeweils inkl. MwSt. zzgl. Versandkosten. Auslandsversandspesen werden separat verrechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1211 Wien, Scheydgsasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-723 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x
ISSN: 1025-806X

Firmenbuchgericht:
Gesellschafter:

Geschäftsführer:
Anzeigenverkauf und -beratung:

Handelsgericht Wien. ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Frau Anna Jentzsch (35 %) und
Jentzsch Holding GmbH (65 %)
Mag. Klaus Kornherr, Benjamin Jentzsch
Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-719
E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Sonja Grobauer, Tel.: +43 664 78733376
E-Mail: sonja.grobauer@lindeverlag.at

Herstellung

jentzsch

Druckerei Hans Jentzsch & Co. GmbH
1210 Wien, Scheydgsasse 31, Tel.: 01/2784216-0; office@jentzsch.at - www.jentzsch.at

Gerald Toifl^{*)}

Literaturreisenschau

LITERATURE SURVEY

Technical Assistance Fees und Art 12 DBA Argentinien – Japan

Im jüngst abgeschlossenen DBA Argentinien – Japan wurden die *technical assistance fees* nicht in die Definition der Lizenzgebühren gemäß Art 12 aufgenommen, sodass diese Einkünfte unter Art 7 fallen und daher im Quellenland nicht besteuert werden, sofern keine Betriebsstätte vorhanden ist. Dies bedeutet eine klare Abweichung von der langjährigen argentinischen Politik und allen anderen DBA. *Proto/Scrapante* (Kluwer Taxblog 2. 11. 2022) weisen darauf hin, dass dies für Argentinien Steuerausfälle nach sich ziehen werde, die über das DBA Argentinien – Japan hinausgehen. Die Nichtbesteuerung der *technical assistance fees* an der Quelle löst nämlich die Meistbegünstigungsklausel aus, die diese Vorzugsbehandlung Japans auf Gebietsansässige in vielen anderen Ländern ausdehnt, die Abkommen mit Argentinien unterzeichnet haben (zB das Vereinigte Königreich, Belgien, die Niederlande, Italien und Kanada). Nach dem im Dezember 2019 unterzeichneten DBA mit Österreich erfolgt die Aktivierung der Meistbegünstigungsklausel allerdings nicht automatisch, sondern die zuständige Behörde in Argentinien teilt der zuständigen Behörde in Österreich innerhalb von sechs Monaten mit, dass die Voraussetzungen für deren Anwendung erfüllt sind.

Abschaffung der beschränkten Steuerpflicht wegen Registereintragung

Nach § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f dEStG sollen auch Lizenzzahlungen, bei denen weder Vergütungsschuldner noch -gläubiger in Deutschland ansässig sind und der einzige Nexus zum Inland in der Eintragung der Rechte in ein inländisches Register besteht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. *Loose* (PIStB 2022, 310 ff) berichtet, dass nunmehr im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 eine erhebliche Entschärfung dieser extraterritorialen Besteuerung anvisiert sei. Für konzerninterne Lizenzen bzw IP-Verkäufe laufen die Registerfälle grundsätzlich am 31. 12. 2022 aus. Demnach müssen Steuerpflichtige, sofern noch nicht erledigt, (nur) noch diese „Altfälle“ bis 30. 6. 2023 abschließen. Nur im Sonderfall eines in einer Steueroase ansässigen Lizenzgebers bzw IP-Veräußerers kann es über das Jahr 2022 hinaus weiterhin zu einer Besteuerung im Inland kommen. Für Drittlizenzen und Drittverkäufe werden die Registerfälle sogar rückwirkend abgeschafft und können somit grundsätzlich ignoriert werden. Auch hier gilt der (seltene) Ausnahmefall bei einem in einer Steueroase ansässigen Lizenzgeber oder IP-Veräußerer.

Erhöhung der Steuerbelastung bei Immobilienübertragungen in Deutschland

Liebernickel/Eulau (Blog Handelsblatt 22. 11. 2022) legen dar, dass sich durch das JStG 2022 ab 1. 1. 2023 die Steuerbelastung für Immobilienübertragungen in Deutschland bei der Grunderwerbsteuer und der Erbschaftsteuer erhöhen werde. Konkret werden die Bewertungsvorschriften angepasst. Die vorgesehenen Anpassungen tragen der Vorgabe des deutschen BVerfG Rechnung, die Besteuerung von Immobilienübertragungen anhand von Verkehrswerten sicherzustellen. Das Gesetz gewährt dem Steuerpflichtigen aber nach wie vor die Möglichkeit, einen geringeren Wert durch ein Gutachten nachzuweisen, wobei die Finanzverwaltung hohe formelle und inhaltliche Anforderungen an ein solches Gutachten stelle. Der Gesetzgeber habe letztes Jahr aber zumindest den Kreis der anerkannten Gutachter auch auf DIN-zertifizierte Gutachter erweitert.

^{*)} WP/StB Dr. Gerald Toifl ist Geschäftsführer der Toifl Steuerberatung GmbH in Salzburg.

Sabine Schmidjell-Dommes*)

Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht

COURT DECISIONS

- BFG zur Grenzgängereigenschaft einer Spitalsärztin mit Bereitschaftsdiensten
 - Die Grenzgängereigenschaft iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland geht verloren, wenn die Person während des Kalenderjahres an mehr als 45 Arbeitstagen nicht an den Wohnsitz zurückkehrt. Sind Bereitschaftsdienste in Form von Nachtdiensten zu leisten, so erstreckt sich in diesen Fällen der „Arbeitsstag“ über das Tagesende hinaus. Durch die Leistung eines solchen Bereitschaftsdienstes entsteht dann kein für die Grenzgängereigenschaft schädlicher Nichtrückkehrtag, wenn nach dem Ende des Bereitschaftsdienstes der Dienst beendet ist und die Person an den Wohnort zurückkehrt. Nur wenn sich an den Bereitschaftsdienst wiederum ein weiterer Dienst anschließt, liegt eine beruflich bedingte Nichtrückkehr nach dem Ende des Arbeitstages vor.

Sachverhalt: Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (Bf) war im Beschwerdejahr 2016 als Spitalsärztin an einem deutschen Krankenhaus beschäftigt. Die Entfernung zwischen dem Wohnsitz der Bf und ihrem Arbeitsort beträgt ca 27 km. Die Bf hatte neben den Regeldiensten auch Rufbereitschaftsdienste bzw Bereitschaftsdienste zu leisten. Vor bzw nach (Ruf-)Bereitschaftsdiensten schloss sich regelmäßig ein Normaldienst im Ausmaß von acht Stunden an. Während des Bereitschaftsdienstes war ein Aufenthalt der Ärztin im Krankenhaus erforderlich; der Rufbereitschaftsdienst konnte auch außerhalb des Krankenhauses verbracht werden, allerdings musste die Bf – sollte sie gerufen werden – binnen zehn Minuten ihren Dienst antreten. Die Entlohnung der Bereitschaftsdienste erfolgte als Arbeitszeit; die Rufbereitschaften wurden im Beschwerdejahr pauschal mit 40 % des Stundenentgelts abgegolten. Um ihrer Verpflichtung iZm dem Rufbereitschaftsdienst nachzukommen, mietete die Bf ein Zimmer, das sich ca 10 Autominuten vom Krankenhaus entfernt befand. Darüber hinaus wurde der Bf vom Krankenhaus auch ein Apartment in unmittelbarer Nähe zum Krankenhaus zur Nutzung während der Rufbereitschaft zur Verfügung gestellt. Die Bf ging davon aus, dass (Ruf-)Bereitschaftsdienste als schädliche Nichtrückkehrtage anzusehen sind und sie daher nicht mehr als Grenzgänger eingestuft werde, da sie an mehr als 45 Tagen nicht an den Wohnort zurückgekehrt sei. Folglich bestehe auch keine Einkommensteuerpflicht mehr in Österreich.

(BFG 6. 9. 2021, [RV/3100178/2019](#))

Das BFG führt aus: „[...]“

1. Grundsätzlich unstrittig ist, dass die Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 EStG ist und im Inland ihren Lebensmittelpunkt iSd Art 4 DBA Deutschland – Österreich (DBA Deutschland) hat. Streit besteht ausschließlich über die Frage, ob auf die Bf die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland anzuwenden ist.

2. Gemäß § 16 Abs 1 Z 4 lit g EStG sind Grenzgänger im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA Deutschland dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

*) Dr. Sabine Schmidjell-Dommes ist Leiterin der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.

Gemäß Abs 6 leg cit gilt Abs 1 nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und
2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger).

Anlässlich der Unterzeichnung des DBA Deutschland wurde im Protokoll (Anlage 1 zum DBA Deutschland) unter Pkt 8 vereinbart, dass als Nähe zur Grenze die Lage in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze gilt.

Dass Wohnort und Arbeitsort der Bf innerhalb der Grenzzone liegen, ist unstrittig.

3. Zu Auslegungsfragen iZm Art 15 Abs 6 DBA Deutschland haben Deutschland und Österreich auf Basis von Art 25 Abs 3 DBA Deutschland (betreffend Verständigungsverfahren) bereits mehrfach Konsultationsvereinbarungen geschlossen. So kam man betreffend die ‚tägliche Rückkehr‘ (vgl Art 15 Abs 6 Z 2 DBA Deutschland) überein, dass die Grenzgängereigenschaft dann nicht verloren geht, wenn die Person während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit höchstens an 45 Arbeitstagen nicht zum Wohnsitz zurückkehrt. Für den Fall, dass die Person nicht während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist, sind 20 % der tatsächlichen Arbeitstage, an denen keine Rückkehr an den Wohnort stattfindet, unschädlich für die Grenzgängereigenschaft.

4. Im Beschwerdefall war zu untersuchen, ob, wie von der Bf vertreten, die bloße Ableistung der regelmäßig über Nacht stattfindenden Bereitschaften und Rufbereitschaftsdienste für sich bereits jeweils eine für die Grenzgängereigenschaft schädliche Nichtrückkehr an den Wohnort darstellte.

4.1. Vorausgeschickt wird, dass die vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach eine Rufbereitschaft (arbeitsrechtlich) grundsätzlich keine Arbeitszeit darstelle, da sie – im Gegensatz zum Bereitschaftsdienst – im Normalfall keine Anwesenheit am Arbeitsort erfordere, für die Beurteilung der Grenzgängereigenschaft der Bf keine Bedeutung hat. Ungeachtet der Bezeichnung als ‚Rufbereitschaft‘ wurde nachgewiesen, dass im Fall des Ergehens eines ‚Rufes‘ der Dienst innerhalb kürzester Zeit anzutreten war (vgl Pkt III.2. dieses Erkenntnisses). Eine Unterscheidung zwischen Bereitschaftsdiensten und Rufbereitschaften war sohin nicht geboten.

4.2. Zuletzt wurde in der im Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 2019/68, veröffentlichten Konsultationsvereinbarung zur Schädlichkeitsregelung ausführlich Stellung genommen. Auch die Problematik von Bereitschaftsdiensten wird behandelt. So heißt es unter Pkt 3.f. (Schichtdienst): ‚Bei Schichtdienst, der an einem Kalendertag beginnt und am nächsten Kalendertag endet (zB 20:00 Uhr bis 6:00 Uhr am Folgetag) entsteht hierdurch kein weiterer schädlicher Kalendertag im Sinne der Schädlichkeitsregelung. Entsprechendes gilt auch bei Bereitschaftsdiensten, wenn die Bereitschaft am Arbeitsort abgeleistet wird.‘

4.3. In seiner Entscheidung vom 15. 9. 2004, I R 67/03, hat der BFH ausgesprochen, dass jene Tage, an denen im Hinblick auf eine Verpflichtung zur Rufbereitschaft keine Rückkehr an den Wohnort stattgefunden hat, als ‚Nichtrückkehrtage‘ iSd Art 15a Abs 2 DBA Deutschland – Schweiz anzusehen seien. Der Kläger sei an diesen Tagen nach Ende seiner aktiven Tätigkeit nicht nach Deutschland zurückgekehrt, und das Erfordernis der Rufbereitschaft sei ein beruflicher Grund für den Verbleib in der Schweiz. Es liege daher eine durch die Arbeitsausübung bedingte Nichtrückkehr vor.

Die Entscheidung des BFH vom 13. 11. 2013, I R 23/12, betraf einen in Deutschland ansässigen, in der Schweiz tätigen Arzt. Den Feststellungen des FG Baden-Württemberg zufolge habe dieser Arzt aufgrund arbeitsvertraglicher Verpflichtung jeweils im Anschluss an eine ‚reguläre‘ Tagesschicht im Spital während der Nacht an einzelnen Wochentagen

und an Wochenenden Rufbereitschaft zu leisten gehabt. Im Ergebnis habe sich seine Rufbereitschaft mithin mehrfach im Anschluss an einen regulären Tagesdienst an einem Wochentag bis in den Morgen des nächsten Tages erstreckt. An die jeweilige Rufbereitschaft habe sich nach deren Ende – erneut – unmittelbar in den meisten Fällen eine weitere ‚reguläre‘ Tagesschicht angeschlossen.

Der Senat erachtete die Annahme des FG als zutreffend, wonach ein Nichtrückkehrtag (Anmerkung: iSd Nr II.1. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. 12. 1991 als verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art 15a Abs 2 DBA Deutschland – Schweiz) dann nicht vorliege, wenn sich an die über die Tagesgrenze hinausgehende Rufbereitschaft keine Tagesschicht anschließe. Das Fehlen einer Rückkehr an den Wohnort für den Tag des Arbeitsbeginns solle nur dann unschädlich sein, wenn der Arbeitnehmer nach der Arbeitsausübung (Ende der Rufbereitschaft) am nächsten Tag an einer Rückkehr an den Wohnsitz gehindert sei, weil sich unmittelbar ein neuer Einsatz am Arbeitsort anschließe.

Die beiden zitierten Entscheidungen des BFH sind jeweils zu Art 15a Abs 2 DBA Deutschland – Schweiz ergangen. Zufolge dieser Bestimmung ist Grenzgänger jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, so entfällt ihre Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

In Nr II.1. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. 12. 1991 heißt es dazu ergänzend, die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz iSd Art 15a Abs 2 DBA Deutschland – Schweiz werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände – wie zB bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst – über mehrere Tage erstrecke.

4.4. Die Auslegung des BFH richtet sich (auch) nach dem Zweck der Grenzgängerregelung. So soll das mit der Grenzgängerregelung verbundene ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der Tatsache Rechnung tragen, dass die Grenzgänger aufgrund der regelmäßigen Rückkehr an ihren Wohnsitz den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in diesem Staat haben und im Tätigkeitsstaat lediglich ihrer Berufstätigkeit nachgehen, ohne engere Bindungen an diesen Staat zu haben (vgl auch *Bendlinger/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* [Hrsg], Internationales Steuerrecht², Die Verteilungsnormen im OECD-MA [Art 6 bis 22 OECD-MA] – Teil 2 Rz 601). Die Grenzgängerregelung bezieht sich damit auf Arbeitnehmer, die zwar mit ihrer Tätigkeit in die Arbeitswelt des Tätigkeitsstaates integriert sind, aber in den Lebenskreis am Wohnort im Ansässigkeitsstaat wie dort tätige Arbeitnehmer eingegliedert bleiben. Ein Nichtrückkehrtag iSd Art 15a Abs 2 Satz 2 DBA Deutschland – Schweiz liegt danach vor, wenn die persönliche Bindung des Arbeitnehmers an den Wohnort durch die berufsbedingte Nichtrückkehr gelockert wird (zB BFH 11. 11. 2009, I R 15/09, mit Hinweis auf *Züger* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* [Hrsg], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [2003] 177, 192).

Es soll jedoch nicht so sein, dass Arbeitnehmer allein deshalb aus dem Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung herausfallen, weil sich ihre Arbeitszeit im Einzelfall über Mitternacht hinaus erstreckt und sie deshalb erst am Folgetag nach Hause zurückkehren. Das Ende der Arbeitszeit stellt laut Urteil des BFH vom 15. 9. 2004, I R 67/03, kein geeignetes Kriterium für die Abgrenzung von ‚Rückkehrtagen‘ und ‚Nichtrückkehrtagen‘ dar.

Der BFH stellt in beiden zitierten Entscheidungen ausschließlich darauf ab, dass, sofern ein Dienst an Tag 1 begonnen, aber erst an Tag 2 beendet wird, Tag 1 aufgrund dieses Umstandes allein noch nicht als Nichtrückkehrtag zu zählen ist. Erst wenn in weiterer Folge nach Beendigung dieses Dienstes an Tag 2 aufgrund beruflicher Veranlassung der Arbeitnehmer nicht unmittelbar an seinen Wohnsitz zurückkehrt, sondern zur Verrichtung eines weiteren Dienstes am Arbeitsort verbleibt, liegt ein Nichtrückkehrtag vor.

4.5. Art 15 Abs 6 DBA Deutschland verlangt die ‚tägliche‘ Rückkehr an den Wohnort, wobei ‚täglich‘ im Sinne von ‚arbeitstäglich‘ zu verstehen ist (*Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht [Stand 31. 12. 2017] Art 15 Tz 178 mwN).

Die Tätigkeit einer Spitalsärztin bringt Schicht- und Bereitschaftsdienste mit sich. Ein ‚Arbeitstag‘ erstreckt sich in diesem Beruf somit regelmäßig über die Tagesgrenze hinaus. Der bloße Umstand, dass ein Bereitschafts- oder Rufbereitschaftsdienst über Nacht stattfindet und daher eine Übernachtung am Arbeitsort in Deutschland bedingt, bewirkt nach den obigen Ausführungen für sich keine schädliche Nichtrückkehr.

Es liegen somit keine Nichtrückkehrtage vor, soweit die Bf nach Beendigung eines über Nacht dauernden Bereitschafts- oder Rufbereitschaftsdienstes an ihren Wohnort zurückgekehrt ist. Dies war im Beschwerdefall insgesamt 30 Mal der Fall, da insgesamt 15 24-stündige Bereitschaftsdienste und ebenso 15 24-stündige Rufbereitschaftsdienste geleistet wurden, nach denen die Bf jeweils ihren Dienst beendet hat.

An jenen Tagen, an denen die Bf nach Ableistung einer Rufbereitschaft noch einen weiteren Normal- (Tages-)dienst zu absolvieren hatte, ist eine aus beruflichen Gründen erfolgte Nichtrückkehr an den Wohnort anzunehmen (BFH 15. 9. 2004, I R 67/03; 13. 11. 2013, I R 23/12). Dies war im Beschwerdejahr an 26 Tagen der Fall.

5. Eine für die Grenzgängereigenschaft schädliche Nichtrückkehr vom Arbeitsort an den Wohnort fand im Beschwerdejahr somit an weniger als 45 Tagen statt. Die Grenzgängereigenschaft der Bf ging somit im Beschwerdejahr nicht verloren, weshalb sie mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich der Einkommensteuerpflicht unterlag. [...]“

Anmerkung: *Strittig war im gegenständlichen Fall, ob über Nacht dauernde Bereitschafts- und Rufbereitschaftsdienste, die am Arbeitsort oder in der Nähe des Arbeitsorts verrichtet werden, als schädliche Nichtrückkehrtage iSd Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland einzustufen seien.*

Die zuständigen Behörden beider Staaten haben in diesem Zusammenhang vereinbart, dass bei Bereitschaftsdiensten, die am Arbeitsort abgeleistet werden, kein Schädlichkeitstag im Sinne der Schädlichkeitsregelung entsteht (Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 2019/68).

Während die Bf offenbar davon ausging, die Voraussetzungen für die Einstufung als Grenzgänger iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland aufgrund des Überschreitens der 45 schädlichen Nichtrückkehrtage infolge von Bereitschafts- und Rufbereitschaftsdiensten nicht mehr zu erfüllen, ging das BFG – unter Rückgriff auf Rechtsprechung des deutschen BFH – einen differenzierten Weg:

Der bloße Umstand, dass ein Bereitschafts- oder Rufbereitschaftsdienst über Nacht stattfindet und daher eine Übernachtung am Arbeitsort in Deutschland bedingt, bewirkt für sich keine schädliche Nichtrückkehr. Nur wenn sich an den Bereitschaftsdienst wiederum ein weiterer Dienst anschließt, liegt eine beruflich bedingte Nichtrückkehr nach dem Ende des Arbeitstages vor. Die Spitalsärztin erhob gegen das Erkenntnis des BFG Revision, der Fall ist gegenwärtig beim VwGH zur Zahl Ro 2021/15/0036 anhängig.