



**Informationsveranstaltung
Donnerstag, 21.11.2019**

„Update Internationales Steuerrecht 2019/2020“

**Referent:
StB Prof. Dr. Stefan Bendlinger**



ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERTS

wts global

Wien, 21. November 2019

**Update Internationales Steuerrecht 2019/2020
Neues aus Legistik, Rechtsprechung und VW-Praxis**

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Audit
Corporate Tax
Global Employment Services
Indirect Tax & Customs
International Tax
Mergers & Acquisitions
Private Clients
Tax Controversy
Transfer Pricing

21. November 2019

Prof. Dr. Stefan Bendlinger
Steuerberater | Partner



+43 732 69412-9274
stefan.bendlinger@icon.at

Schwerpunkte

- Internationales Unternehmenssteuerrecht
- Betriebsstättenbesteuerung
- Auslandsentsendungen
- Private Clients

Funktionen

- Stv Landesobmann OÖ der VWT
- Mitglied Fachsenat für Steuerrecht der KWT
- Vertreter der IV bei BIAC (OECD)
- Mitglied Arbeitskreis Großanlagenbau des VDMA
- Mitglied International Fiscal Association (IFA)

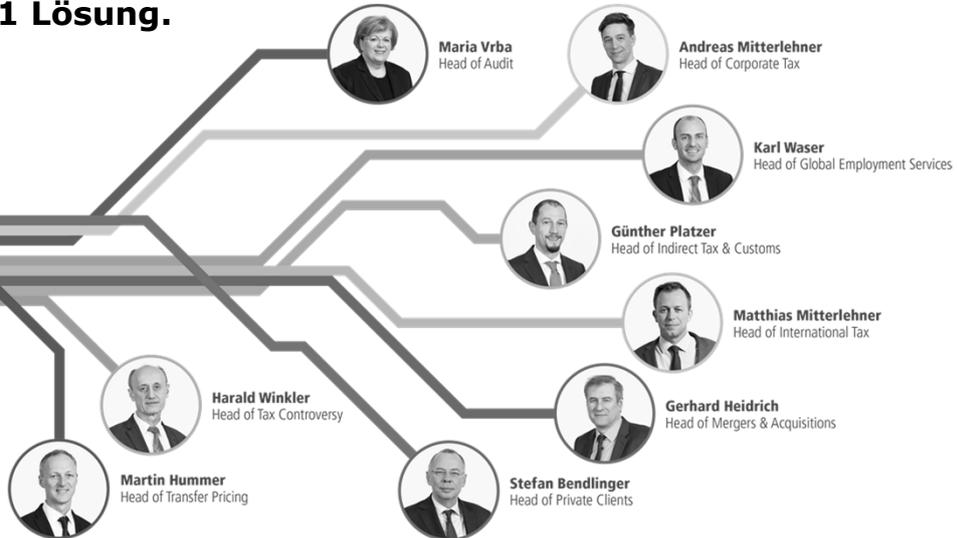
Lehrtätigkeiten

- Lektor an Uni's und Fachhochschulen
- Fachvortragender bei Seminaren
- Zahlreiche Publikationen

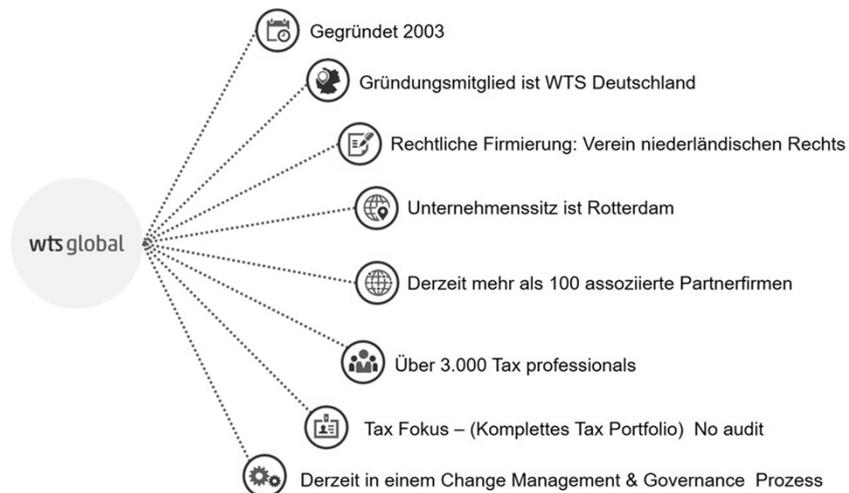
Von „Wirtschaftsblatt“ und „DIE PRESSE“
in der Kategorie „ISIR“ ausgezeichnet
STEUERBERATER DES JAHRES 2015
Nominierungen in 2016, 2017, 2018 und 2019

ICON Service Lines

9 Lines. 1 Lösung.



Über WTS Global



Inhaltsübersicht

1. Die „neuen“ österreichischen DBA nach BEPS und MLI
2. Richtlinien der Europäischen Union
3. Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum IStR
 - Internationaler Arbeitnehmereinsatz
 - Organe von Kapitalgesellschaften
 - Arbeitskräfteüberlassung
 - Betriebsstättenbesteuerung
4. KSt-Entlastung, Nutzungsberechtigung, Missbrauch
 - Rechtsprechung von EuGH, BFH und VwGH
5. Internationales Steuerrecht – ein kurzer Ausblick

Die neuen österreichischen DBA nach BEPS und MLI

Das multilaterale Instrument Stand der Umsetzung

- Multilateraler Staatsvertrag zur Umsetzung DBA-rechtlicher G-20/OECD BEPS-Maßnahmen zwecks effizienter Implementierung in die DBA's
 - Inzwischen von 90 Staaten unterzeichnet mit Auswirkungen auf 1.500 DBA weltweit (30.10.2019)
<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>
 - Seit 1.1.2019 wirksam für 47 Abkommen zwischen 15 Staaten
- „Covered Tax Agreements“ (38 in AT)
 - <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>
 - Mindeststandards
 - Im Übrigen „Cafeteria-System“
- Positionen der DBA-Partner müssen sich entsprechen
 - Überblick über die österreichische Position:
https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_01670/imfname_640078
- OECD - MLI Matching Database“
 - <http://www.oecd.org/tax/treaties/ml-matching-database.htm>

Beispiel: DBA-Slowenien Synthesized Version – Art. 5 Abs. 4 DBA

(4) [GEÄNDERT durch Artikel 13 Absatz 2 des MLI] [Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

Beispiel: DBA-Slowenien

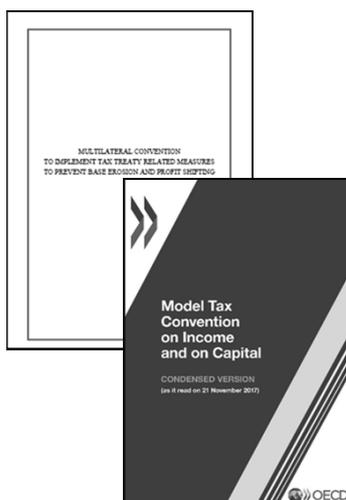
Synthesized Version – Art. 5 Abs. 4 DBA

(4) [GEÄNDERT durch Artikel 13 Absatz 2 des MLI] [Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

DBA-rechtliche BEPS-Folgen

Update des OECD-Musterabkommens 2017



- Alle DBA-rechtliche relevanten BEPS-Vorschläge wurden **in das Update des OECD-MA vom 21. 11.2017 übernommen**
- Übernahme in einzelne DBA erfordert eine **Anpassung des DBA-Wortlauts** (zB BEPS Action 7 Z 4, S. 12)
- Allerdings sehen manche Staaten in der Änderung des Wortlautes eine bloße „**Klarstellung**“
 - So auch Österreich – siehe Erläuterungen zu Art. 12 MLI (wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Annahme von Vertreterbetriebsstätten)
- **Interpretation bestehender DBA im Lichte von BEPS**

Österreichische DBA Update des OECD-Musterabkommens 2017

Staat	Unterzeichnung	Ratifikation	Inkrafttreten	Wirksamkeitsbeginn		Synthesized Text	
				Quellensteuern	Andere Steuern		
Finnland	FL	7.6.2019	29.3.2019	1.7.2018/1.7.2019	2020	2020	✓
Frankreich	F	7.6.2017	26.9.2018	1.1.2019	2019	2020	✓
Israel	IL	7.6.2017	13.9.2018	1.1.2019	2019	2020	✓
Litauen	LIT	7.6.2017	11.9.2018	1.1.2019	2019	2020	✓
Malta	M	7.6.2017	18.12.2018	1.4.2019	2020	2020	✓
Niederlande	NL	7.6.2019	25.2.2019	1.7.2018/1.6.2019	2020	2020	✓
Polen	PL	7.6.2017	23.1.2018	1.7.2018	2019	2019	✓
Serbien	SRB	7.6.2017	5.6.2018	1.10.2018	2019	2020	✓
Singapur	SGP	7.6.2017	21.12.2018	1.7.2018	2020	2020	✓
Slowakei	SK	7.6.2017	20.9.2018	1.1.2019	2019	2020	✓
Slowenien	SLO	7.6.2017	22.3.2018	1.7.2018	2019	2019	✓

www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/DBA-Liste.html

Österreichische DBA idF des MLI-Textes – nur geringfügige Änderungen

- Titel der **DBA** und **Präambel**
(F, FL, IL, LIT, M, NL, PL, SRB, SK, SLO, SGP)
- Verschärfung bei **Hilfsbetriebsstätten** (IL, NL, SRB, SK, SLO)
- Verpflichtung zur Gegenberichtigung bei **Verrechnungspreiskorrekturen**
(IL, LIT, M, NL, SK, SGP)
- Verbesserung bei **Verständigungsverfahren** (F, NL)
- Obligatorisches verbindliches **Schiedsverfahren** (F, FL, M, NL, SLO, SGP)
- Verhinderung der **Doppel-Nichtbesteuerung** (NL, PL, SK, SLO)
- **Missbrauchsvermeidung**
 - Drittstaats-Betriebsstätten (IL, NL, SK, SLO)
 - Principal Purpose Test (F, FL, IL, LIT, M, NL, PL, SRB, SK, SLO, SGP)

Neue österreichische DBA Neuverhandlungen und Revisionen

- DBA-Island (BGBl III 25/2017) seit 1.1.2017
- DBA-Israel (BGBl III 8/2018) ab 1.1.2019
- DBA-Japan (BGBl III 167/2018)
- DBA-Kosovo (BGBl III 2/2019) seit 1.1.2019
- DBA-Großbritannien (BGBl III 32/2019)
- **Neuverhandlungen/Revisionen**
 - BEPS-bedingte Anpassungen
 - *Argentinien, Bahrain, Brasilien, Großbritannien, Neuseeland, Katar China, Usbekistan, VAE*
 - Kritik des Rechnungshofs, weil einzelne DBA derzeit keine KEST vorsehen

BMF-EAS 2019/2020 Im Überblick

3405	22.05.2018	Begründung einer Betriebsstätte für Generalunternehmer durch Subunternehmer
3406	08.06.2018	Mittelbare Beteiligung eines Steuerinländers an einer deutschen Kapitalgesellschaft
3407	17.08.2018	Berücksichtigung eines Probebetriebs bei Ermittlung der Baustellenfrist
3408	03.09.2018	Digitale Produkte und Dienstleistungen im KFZ-Handel
3409	28.09.2018	Kein KEST-Abzug bei Ausschüttung an mittelbar zu 100 % beurteilten französischen Kapitalgesellschaft
3410	05.02.2019	Verlustaufteilung eines Versicherungsunternehmens nach dem Rohprämienschlüssel
3411	06.12.2018	Errichtung eines verschiebbaren Daches als Betriebsstätte
3412	29.01.2019	Wegzugsbesteuerung bei Ansässigkeitsverlagerung nach Kanada
3413	04.04.2019	Betriebsstätte bei Segelbooten
3414	03.07.2019	KESt-Entlastung an der Quelle für Holdinggesellschaften
3415	27.6.2019	Homeoffice als Betriebsstätte
3416	11.09.2019	Glasfasernetz als unbewegliches Vermögen iSd Art. 13 Abs. 2 DBA-UK
3417	14.08.2019	Abkommensberechtigung und Quellensteuerbefreiung für japanische Pensionsfonds
3418	17.7.2019	Abzugsteuerpflicht bei Vortragenden im Bereich der Erwachsenenbildung
3419	08.11.2019	Arbeitskräfteüberlassung iZm den italienischen Staatsbahnen
3420	28.10.2019	Besteuerung einer Europaratspension

Richtlinien der EU

Richtlinien der EU

Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 (ATAD I)

1. Zinsschranke (Art. 4)

- Keine Gleichwertigkeit des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG (Kommissionsmitteilung vom 7.12.2018)
- Einleitung eines **Vertragsverletzungsverfahrens** am 25.7.2019

2. Übertragung von VmWerten und **Wegzugsbesteuerung** (Art. 5)

- EU-konforme Regelung (JStG 2018)

3. Allgemeine Vorschriften zur **Verhinderung von Missbrauch** (Art. 6)

- § 22 BAO idF JStG 2018

4. Vorschriften für **beherrschte ausländische Unternehmen** (Art. 7/8)

- § 10a KStG idF JStG 2018

5. **Hybride** Gestaltungen (Art. 9)

Richtlinien der EU

ATAD II und Streitbeilegung

- **RL (EU) 2017/952 v. 29.5.2017 (ATAD II)**
 - Änderung Art. 9 ATAD I (hybride Gestaltungen mit Drittstaaten)
 - § 13 KStG idF StRefG 2020 (BGBl I 103/2019):
„Sondervorschriften für hybride Gestaltungen“
- **RL (EU) 2017/1852 v. 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten innerhalb der EU**
 - Umgesetzt in AT durch das **EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz** (EU-BStbG BGBl I 62/2019)
 - Verständigungsverfahren + Schiedsverfahren
 - Wirksam für Besteuerungszeiträume ab 1.1.2018

Internationaler Arbeitnehmereinsatz

Ausgewählte Einzelfragen

Arbeitnehmerentsendung Die 183-Tage-Regel

Grundsatz: Besteuerung ausschließlich im Tätigkeitsstaat

Ausnahme: < im **Ansässigkeitsstaat** wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen

**Erster Schritt:
Definition des
Ansässigkeitsstaates**

a) AN **nicht** länger als 183 Tage im Quellenstaat

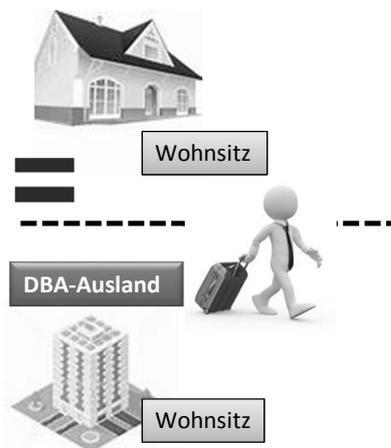
+

b) AG **nicht** im Tätigkeitsstaat ansässig

+

d) Vergütungen werden nicht von Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat getragen

Mittelpunkt der Lebensinteressen Aktuelle Entscheidungen



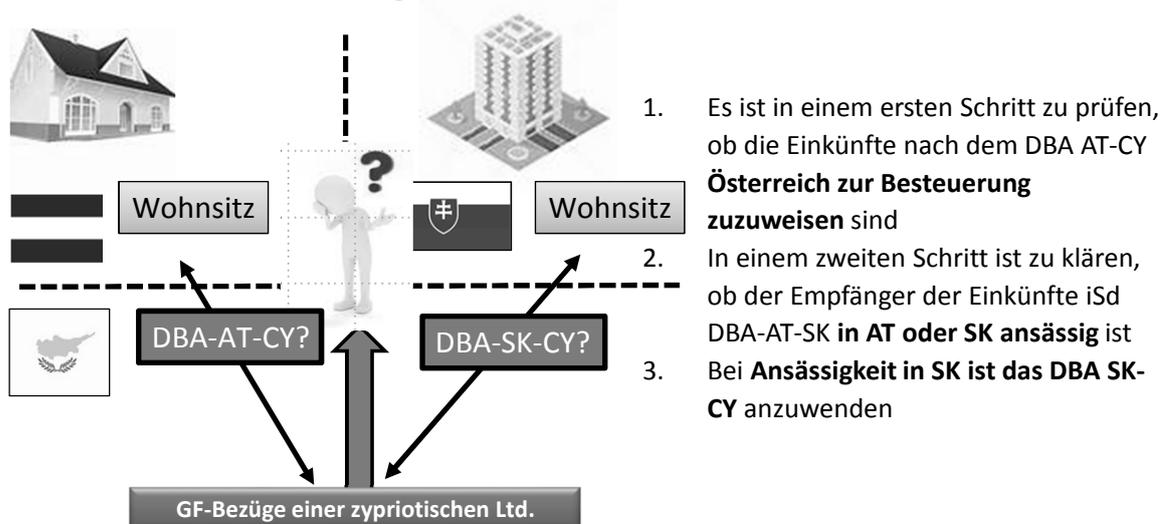
Art. 4 Abs. 2 lit a OECD-MA

- **BFG 26.4.2018, RV/5101439**
Keine Ansässigkeit in Saudi-Arabien
- **BFG 20.6.2018, RV 1100244/2018**
Keine Ansässigkeit in Liechtenstein
- **BFG 31.1.2018, RV 6100622/2017**
Keine Ansässigkeit in den USA
- **VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008**
Keine Ansässigkeit in den USA

Mittelpunkt der Lebensinteressen Die „Hallmarks“

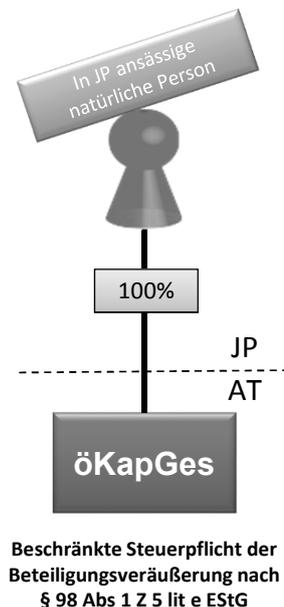
- **Gesamtbild** der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse
 - Vorrang der **persönlichen Verhältnisse**/Familiäre Bindungen
 - Österreichischer Arbeitgeber/SV/Arztbesuche in AT/“Rückkehrbrief“
 - Grundstückserwerb in AT während Auslandseinsatz
 - Konten/Wertpapierdepot in AT
 - In AT trotz Auslandseinsatz angemeldete Fahrzeuge
- Entscheidend ist, **welcher Staat für eine Person der Bedeutungsvollere** ist
- Längerer Beobachtungszeitraum
- Familiäre Bindungen/Beziehungen zu **Lebensgefährten**
- Uneingeschränkte jederzeitige **Wohnungsnutzung**
 - Keine dauerhafte Vermietung der Wohnung (kein Mietvertrag, unentgeltliche Überlassung)
 - Bewohnung durch Sohn und dessen Partnerin keine ausschlaggebende Bedeutung
- Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung **persönlicher Interessen und Neigungen, Vereinsmitgliedschaften, Soziale Engagements**
- Geringere Bedeutung der **wirtschaftlichen Beziehungen**
- **Zusammenfassende Wertung aller (Lebens)umstände**

Mittelpunkt der Lebensinteressen Aktuelle Entscheidungen



Wegzugsbesteuerung ES 3402 v. 8.6.2018

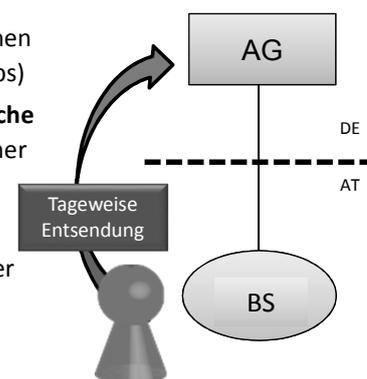
- **Wirksamkeit** DBA-Japan (BGBl III 167/2018) ab 1.1.2019
- Wegzugsbesteuerung gem. § 27 Abs 3 iVm § 27 Abs 6 Z 1 EStG umfasst seit dem AbgÄG 2015 **auch rechtliche Vorgänge**
Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich iVz anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes iSd. Abs. 3 oder eines Derivats iSd Abs. 4 führen.“
- **Änderung des DBA Japan (ab 2019):**
Bisher Besteuerungsrecht Österreichs (Art XVII DBA Japan 1961), nunmehr ausschließliches Besteuerungsrecht Japans (Art 13 Abs 5 DBA Japan 2017)
- **Keine Wegzugsbesteuerung** aufgrund des Abschlusses des neuen DBA Japan, weil der Neuabschluss nach österreichischer Auffassung nicht zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts an den alten stillen Reserven führt (Bemerkung in Art 13 Rz 32.1 OECD-MK) und dieses Verständnis auch dem DBA Japan 2017 zu Grunde liegt.



ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERS

Die 183-Tage-Regel EAS 3389 v. 20.9.2017

- In Österreich ansässiges Personal der österreichischen BS einer deutschen AG wird **tageweise** in DE tätig (Teilnahme an Schulungen und Workshops)
- 183-Tage-Regel (Art 15 Abs 2 DBA DE) nicht anwendbar, weil das **deutsche Stammhaus** (und nicht österreichische Betriebsstätte) als DBA-rechtlicher „Arbeitgeber“ gilt
- „Arbeitgeber“ kann **immer nur eine NP oder JP** sein.
- Umgekehrt wäre bei kurzfristigen Tätigkeiten deutschen Personals in der österreichischen Betriebsstätte die 183-Tage-Regel – mangels eines österreichischen Arbeitgebers – nur dann nicht anwendbar, wenn der **Arbeitslohn von der österreichischen Betriebsstätte getragen wird** (Art. 15 Abs. 2 lit c DBA-DE: „...nicht von einer BS oder festen Einrichtung getragen werden, die der AG im andern Staat hat“)



ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERS

Organe von Kapitalgesellschaften in den DBA bei nicht wesentlicher Beteiligung

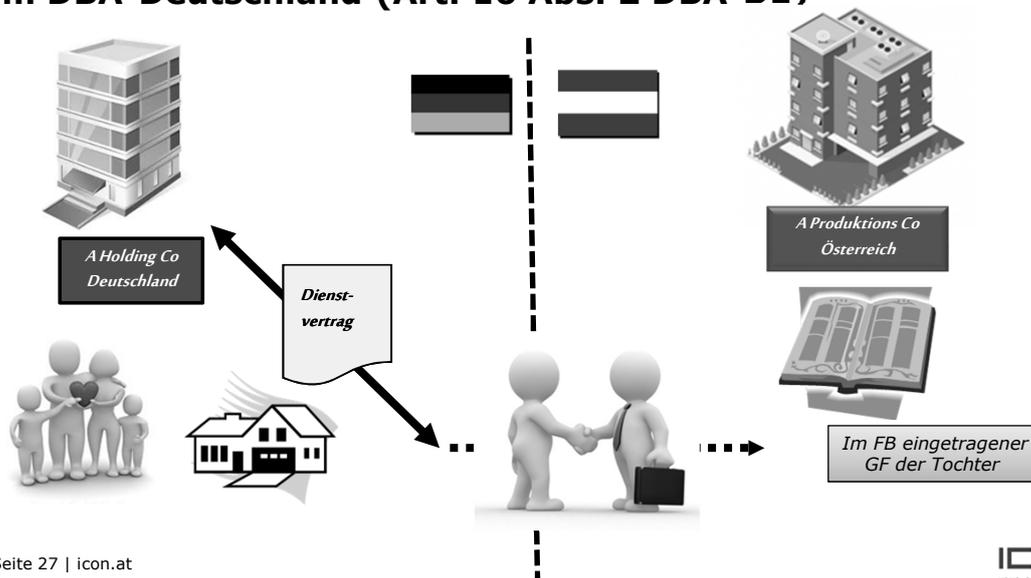
- OECD-MA enthält **keine Sonderregel** für Organe von KapGes
- **Art. 15 OECD-MA** auch auf Organe von KapGes anwendbar
 - Gil für im Firmenbuch eingetragene Organe
 - Üben ihre Tätigkeit am Anwesenheitsort aus
 - Gesellschaft, deren Organ die Person ist, gilt idR als **„wirtschaftlicher Arbeitgeber“** (zB UFS 12.12.2011, RV/0488-F/09)
 - Ein entsandter GF einer KapGes kann unter den Voraussetzungen des Art. 5 OECD-MA auch eine **Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens** begründen (BMF 7.2.1995, SWI 1995, 109)

Organe von Kapitalgesellschaften in den DBA bei wesentlicher Beteiligung

- **Wesentliche Beteiligung** iSd § 22 Abs. 2 EStG
- **Keine Regelung im OECD-MA** für wesentlich Beteiligte
 - Keine Grenzziehung zwischen Art. 7, Art. 14 und Art. 15 OECD-MA
 - „lex fori-Klausel“ (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)
 - BMF legt DBA dynamisch aus
 - Subsumtion von Einkünften wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer unter Art. 7 oder Art. 14 OECD-MA
- **Verständigungsvereinbarungen mit CH und FL**
 - Art. 15 DBA-CH ist anzuwenden (statische DBA-Auslegung) (UFS 30.3.2010, RV0485-F/08)
 - Art. 15 DBA-FL ist anzuwenden (statische DBA-Auslegung) (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057)

Steuerpolitisch motiviert!

Organe von Kapitalgesellschaften im DBA-Deutschland (Art. 16 Abs. 2 DBA-DE)



Organe von Kapitalgesellschaften im DBA-Deutschland (Art. 16 Abs. 2 DBA-DE)

*„Ungeachtet der Art. 14 und 15 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person **in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied** einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, **im anderen Staat besteuert** werden.“*

- Besteuerungsrecht des Sitzstaates der Gesellschaft
- Unabhängig von Tätigkeitsort des GF oder Vorstandes
- Gilt für an der KapGes beteiligte und nicht beteiligte GF und Vorstände
- Gilt auch für Betriebsstätten leitende GF und Vorstände (EAS 3259)
- Auf Vergütungen für Nebenfunktionen des GF ist Art. 15 OECD-MA anwendbar
- Keine Grenzgängerregelung

Organe von Kapitalgesellschaften im neuen DBA-Japan ab 1.1.2019 (BGBl III Nr. 167/2018)

ARTIKEL 15

AUFSICHTSRATS- UND VERWALTUNGSRATSVERGÜTUNGEN

Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.

(3) Zu Artikel 15 des Abkommens:

Es gilt als vereinbart, dass sich Artikel 15 des Abkommens auf die in diesem Artikel genannten Zahlungen bezieht, unabhängig davon, ob ein Mitglied eines Aufsichts- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs einer Gesellschaft eine Aufsichtstätigkeit oder eine leitende Tätigkeit ausübt.

Arbeitskräfteüberlassung Deutsch-österreichische Besonderheiten

• Beschäftigter gilt als DBA-rechtlicher Arbeitgeber

- Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA
- VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031
- Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 vom 12.6.2014
- Bei Inbound-Überlassungen:
 - **Überlasser:** 20 %iger Steuerabzug „...bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung“ (§ 98 Abs. 1 Z 3 fünfter TS iVm 99 Abs. 1 Z 5 EStG)
 - **Überlassene Arbeitnehmer:** „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), die im Inland...ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2)...Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfasst wurden.“ (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG – „Durchgriffsbesteuerung“)

• Vermeidung des 20 %igen Steuereinhalts

- Nachweis der korrekten Lohnversteuerung der nach AT überlassenen AN
- Befreiungsbescheid Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart

Arbeitskräfteüberlassung

Deutsch-österreichische Besonderheiten

- **Besonderheit iVz Deutschland (Art. 15 Abs. 3 DBA-DE)** (rt. 15 Abs. 3 DBA-)

„Die Bestimmungen des vorstehenden Abs. 2 Buchst. b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.“

Gilt nur für gewerbliche AÜ (nicht Konzern)

- FG Baden-Württemberg v 26.7.2013, 5 K 4110/10: „Arbeitnehmerüberlassung“ im DBA nicht definiert, Begriff ist **eng auszulegen** und daher **nur auf die gewerbliche AÜ** anwendbar
- Bestätigend: VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0011, EAS 3375 v. 31.10.2016, Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 vom 12.6.2014, BFG 16.8.2018, RV/7104973/2017)

Entlassungsmöglichkeit

- **Gewerblich:** Befreiungsbescheid Finanzamt B-E-O (Ansässigkeitsbescheinigung der deutschen AN, Auflistung der Anwenheitsdauer in AT, Befristet auf 6 Mo
- **Im Konzern:**
 - 20 %iger Steuereinbehalt gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG auf Lohnanteil
 - oder Entlastung an der Quelle, bei **freiwilligem LSt-Abzug** durch die ausländische Konzerngesellschaft oder durch den inländischen Beschäftigte („*shadow payroll*“)
 - Befreiungsbescheid bei AÜ von **Angestellten im Konzern** nicht nötig!

Seite 31 | icon.at

ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERS

Arbeitskräfteüberlassung

Deutsch-österreichische Besonderheiten



Überlasser

AÜ GmbH

Beschäftiger

Bau GmbH



B & M-
Betriebsstätte

(vorgelagerte) Arbeitskräfteüberlassung

Entsendung



Seite 32 | icon.at

ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERS

Arbeitskräfteüberlassung Konflikt bei vorgelagerter AÜ iVz Deutschland

Deutsche Rechtsauffassung

- Keine Anwendung des Art. 15 Abs. 3 DBA, weil die von der AT-GmbH entsandten Arbeitnehmer auf einer deutschen B & M-Betriebsstätte des Beschäftigers zum Einsatz kommen
- Haftungsbescheid an den AT-Beschäftiger für deutsche LSt der überlassenen AN

Österreichische Rechtsansicht

- 183-Tage-Regel ist anwendbar, weil Abs. 6 des SP zum DBA-DE die Anwendung der 183-Tage-Regel nur dann versagt, wenn der österreichische Überlasser eine Betriebsstätte unterhält, welche die Vergütungen trägt (EAS 3368 v 19.11.2015)

Vom FG München an FA München zurückgewiesen

- Verständigungsverfahren im Laufen

Arbeitnehmerüberlassung Unterscheidung zwischen „gewerblich“ und „im Konzern“

• **Finanzamt München:**

„Die Sonderregelung des Art. 15 Abs. 3 DBA gilt auch für Personaldienstleistungsunternehmen innerhalb eines Konzerns, deren einziger Geschäftszweck die Personalvorhaltung und Personalgestellung für andere Unternehmen innerhalb des Konzerns ist. Diese Unternehmen sind ebenfalls als gewerbliche Verleiher anzusehen. Wird der Arbeitnehmer jedoch nicht zum Zweck der Überlassung eingestellt, so ist Art. 15 Abs. 2 DBA anzuwenden“

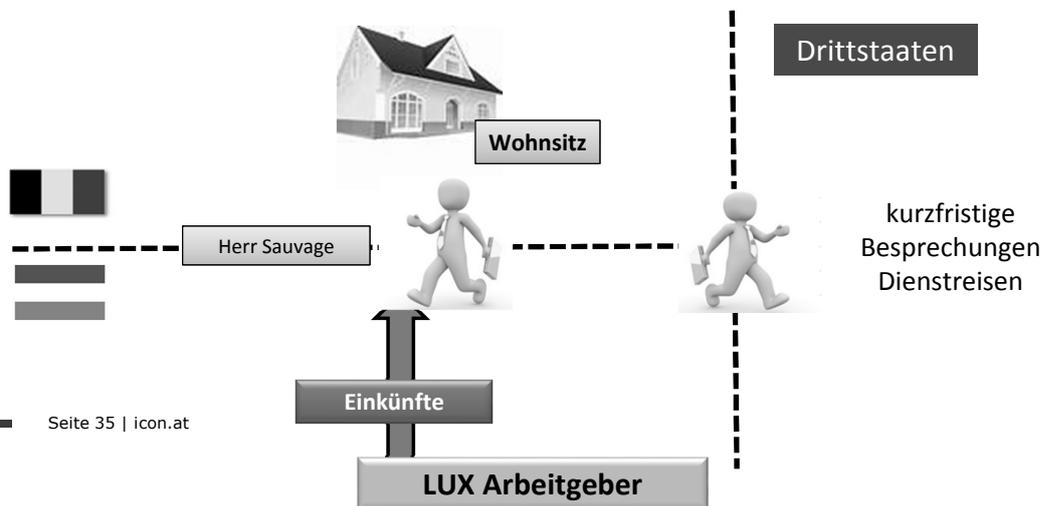
• **Österreichisches BMF (Abs. 5 Erlass v. 12.6.2014, BMF-AV Nr. 102/2014)**

Art. 15 Abs. 3 DBA ist nur auf Überlassungen iSd AÜG nicht jedoch auf konzerninterne Überlassung anzuwenden

- Ist auf Gewerblichkeit abzustellen oder
- nur auf die Frage der Konzernzugehörigkeit?
- EAS-Anfrage wurde gestellt, Konsultationsvereinbarung wird angeregt

Arbeitseinkünfte aus Drittstaaten

EuGH v. 24.10.2018, C-602/17 „Sauvage“ und „Lejeune“



Arbeitseinkünfte aus Drittstaaten

EuGH v. 24.10.2018, C-602/17 „Sauvage“ und „Lejeune“

- **Art. 15 DBA-BE-LUX**
 - Einkünfte aus in LUX ausgeübter Tätigkeit für einen LUX-Arbeitgeber sind in LUX zu besteuern und in BE (unter PV) freizustellen
 - Drittstaatseinkünfte sind in BE zu versteuern (Art. 15 Abs. 1 DBA-BE-LUX)
- **Vorlageantrag an EuGH**
 - Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV)?
 - Differenzierte Behandlung grenzüberschreitender Tätigkeit
 - Keine Befreiung von allen Vergütungen für LUX-Arbeitgeber
 - Doppelbesteuerung
 - Ort der Besteuerung nicht vorhersehbar

Arbeitseinkünfte aus Drittstaaten

EuGH v. 24.10.2018, C-602/17 „Savage“ und „Lejeune“

- **Kein Verstoß gegen Art. 43 AEUV**

Zuständigkeit der MS für die Beseitigung von Doppelbesteuerung

- Orientierung der MS bei der **Aufteilung von Besteuerungsrechten** am OECD-MA liegt nahe
- MS sind bei der **Auswahl der Anknüpfungspunkte** (zB „körperliche Anwesenheit“) für die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen **frei** (keine Diskriminierung)
- **Nachteile**, die sich aus unterschiedlichen Besteuerungssystemen ergeben, **verstoßen nicht** gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit
- Es ist einer **Jahressteuer** inhärent, dass die endgültige Steuerlast erst am Jahresende feststeht

Betriebsstättenbesteuerung

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Die feste Geschäftseinrichtung

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

- ➔ Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist immer dann zu prüfen, **wenn kein Sondertatbestand** (Art. 5 Abs. 3 oder 4 OECD-MA) **anzuwenden** ist [Art. 5 (5) - Vertreter-BS nur subsidiär]
1. Bestand einer „**Geschäftseinrichtung**“
 - Räumlichkeiten, maschinelle Anlagen, Einrichtungen
 - Ausreichende **Verfügungsmacht**
 2. Die Einrichtung muss „**fest**“ sein
 - Geografisches Element (Rz 5 OECD-MK)
 - Zeitliches Element (Rz 6 OECD-MK)
 3. Unternehmerische Tätigkeit „**durch**“ die Einrichtung
 - Personen, die vom Unternehmen in irgend einer Form abhängig sind, üben im Quellenstaat Geschäfte aus

BEPS Action 7

Änderung von Art. 5 OECD-MA/MK



- a) Künstliche Vermeidung von BS durch **Kommissionärstrukturen**
- b) Künstliche Vermeidung von BS durch die **spezifischen Betriebsstättenausnahmen**
 1. Liste der gem Art. 5 (4) OECD-MA vom BS-Begriff ausgenommenen Aktivitäten
 2. Anti-Fragmentierungs-Regel
- c) **Andere Strategien** zur künstlichen BS-Vermeidung
 1. Trennung von Verträgen
 2. Strategien zum Verkauf von Versicherungen, ohne Betriebsstätten zu begründen
- d) **Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung** und deren Wechselwirkung mit Verrechnungspreisen
 - “Additional Guidance”

MLI-Positionen

Änderung von Art. 5 OECD-MA/MK

	MLI-Bestimmung	Betroffener Artikel OECD-MA	Deutschland	Österreich	Schweiz
Art 12	Kommissionärsstrukturen	Art 5 (5)+(6)	✘	✘	✘
Art 13	Hilfsbetriebsstätte	Art 5 (4)	Option A	Option A	✘
Art 13 (4)	Anti-Fragmentierung	Art 5 (4)	✘	✘	✘
Art 14	Contract Split	Art 5 (3)	✘	✘	✘
Art 15	Definition von eng verbundenen Personen		✘	✘	✘

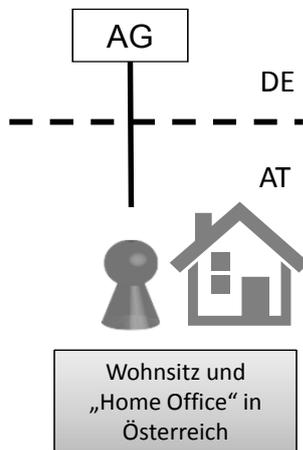
Der Betriebsstättenbegriff

im OECD und im UN-Musterabkommen

- **Die „feste Geschäftseinrichtung“ (Abs. 1)**
„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚Betriebsstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“
- **Beispielhafte Aufzählung (Abs. 2)**
- **Bauausführungen und Montagen (Abs. 3)**
 - Dienstleistungsbetriebsstätten (Abs. 3b UN-MA)
 - Sondertatbestände (zB Exploration)
- **Hilfsbetriebsstätten (Abs. 4)**
- **Abhängiger Vertreter (Abs. 5)**
- **Unabhängiger Vertreter (Abs. 6)**
- **Anti-Organ-Klausel (Abs. 7)**
- **Versicherungsbetriebsstätten (Abs. 6 UN-MA)**

BMF-EAS 2019/2020

Im Überblick



(1) BS eines ausländischen Unternehmens **kann auch in der privaten Wohnung** eines Arbeitnehmers gelegen sein

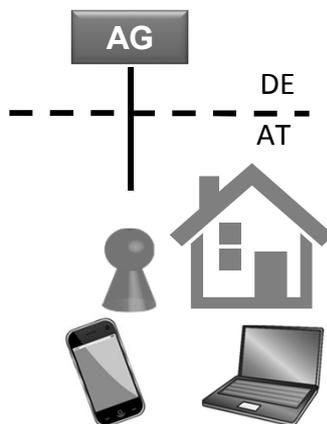
- AG fordert vom AN die Nutzung eines Home-Office oder AN stimmt der Nutzung zu (Art 5 Z 18 f OECD-MK 2017)
- Rz 7926 EStR 2000; EAS 2111; EAS 3392; EAS 3323

(2) Keine BS bei bloß gelegentlicher Nutzung

- Indiz: keine Geltendmachung von Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Wohnsitzes) oder
- der Arbeitnehmer nicht dazu aufgefordert wurde, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens des Arbeitgebers zur Verfügung zu stellen.

Home Office als Betriebsstätte

EAS 3415 v. 27.6.2019



- Vom AG zur Verfügung gestellter Laptop und Mobiltelefon können „feste örtliche Anlage oder Einrichtung begründen (§ 29 BAO)
- Keine Betriebsstätte bei „echter Heimarbeit“ iSd Heimarbeitsgesetzes 1960
 - Minderqualifizierte Tätigkeiten
- „Feste Geschäftseinrichtung“ iSd Art. 5 OECD-MA
 - (faktische) Verfügungsmacht
 - Dauerhaftigkeit
 - Unternehmerische Tätigkeit
 - Aus der Sicht der Gesamttätigkeit des Unternehmens keine „Hilfstätigkeit“ iSd Art. 5Abs. 4 DBA-DE

Schließfach als Betriebstätte

BFH 9.1.2019, I B 138/17



Schließfach als Betriebstätte

BFH 9.1.2019, I B 138/17

Art. XI Abs. 1 DBA-DE-UK 1964/1970

„Einkünfte, die eine in einem Gebiete ansässige Person aus einem freien Beruf oder sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Arbeit bezieht, werden nur in diesem Gebiete besteuert, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Gebiete regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt.“

- EA Ltd. ist nur „vorgeschoben“, Auftragnehmer war Herr K
- Werkzeuge waren von K **selbst zu stellen**
- Verfügung über ein mit Namen versehenes Schließfach in Raum neben dem Hangar **zur alleinigen, ausschließlich und eigenständigen Nutzung**
- Nutzung einer Einrichtung muss **weder von einem größeren Umfang, noch** für das Unternehmen eine **besondere Bedeutung** haben. Auch **untergeordnete betriebliche Vorgänge** können zu einer festen Einrichtung (=Betriebsstätte) führen.

Bauausführungen und Montagen

Art. 5 Abs. 3 OECD-MA

Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet

- Art. 5 Abs. 3 UN-MA: 6 Monate
- Anhand des konkreten DBA zu prüfen!



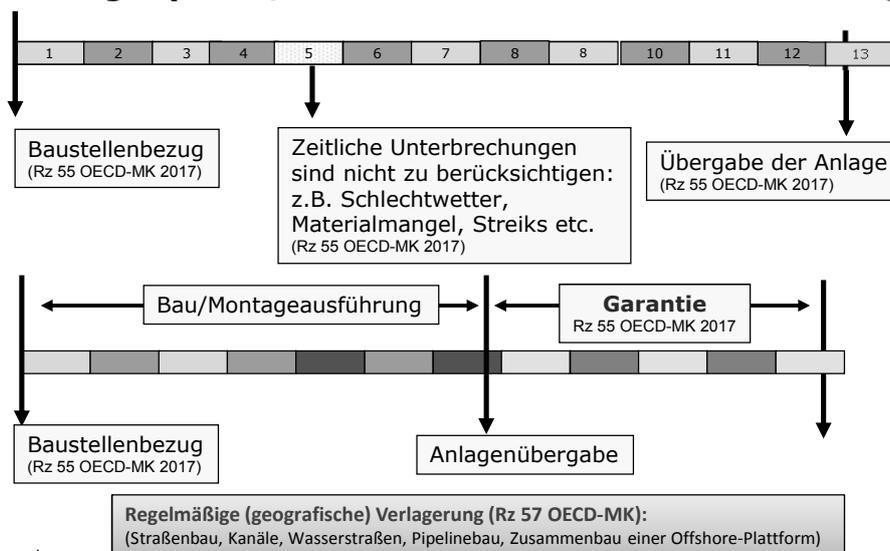
- **Wie ist die „Schonfrist“ zu berechnen**
 - Beginn/Unterbrechungen/Ende
 - Einschaltung von Subunternehmern
- **Was ist eine „Bauausführung/Montage“?**
 - Planung und Überwachung
 - Inbetriebnahme
 - Wartung, Instandhaltung
 - Technische Assistenz
- **Mehrere Aufträge neben/nacheinander?**

47

Bau und Montagebetriebsstätten

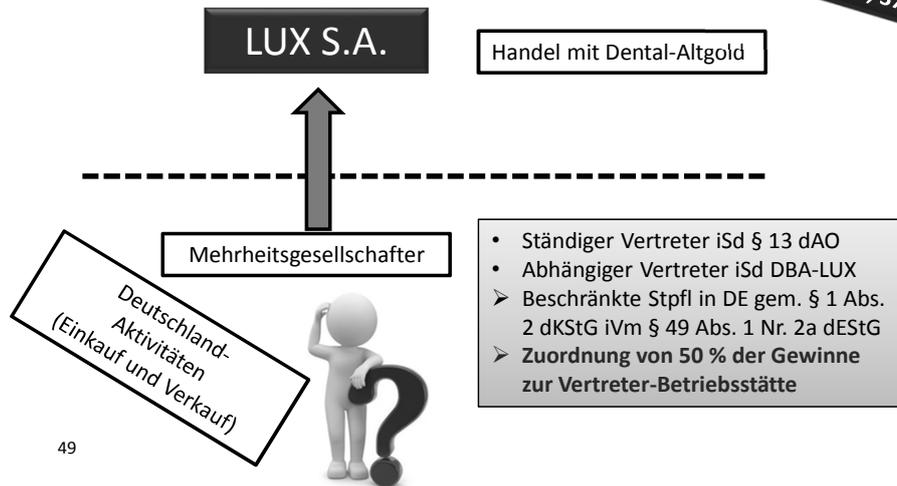
12-Monatsregel (Rz 54/55 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA)

EAS 3407 v. 17.8.2018
EAS 3411 v. 6.12.2018



GF/Vorstände als „abhängiger“ Vertreter BFH 23.10.2018, I R 54/16

SWI 8/2019, 377 ff.



49

GF/Vorstände als „abhängiger“ Vertreter BFH 23.10.2018, I R 54/16

SWI 8/2019, 377

- **Vorinstanz FG Rheinland-Pfalz 1 K 1685/14**
 - Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit schließen sich aus
 - GF kann sich nicht zum Vertreter „bestellen“
 - „Organtheorie“
 - Kein ständiger Vertreter iSd § 13 dAO
 - DBA-rechtliche Prüfung nicht mehr nötig

GF/Vorstände als „abhängiger“ Vertreter BFH 23.10.2018, I R 54/16

SWI 8/2019, 377

- **Personenverschiedenheit zwischen juristischer Person und Organen von Kapitalgesellschaften**
 - Unterschied zum Einzelunternehmer
 - Keine Relevanz der zivilrechtlichen „Organtheorie“, wonach das Handeln der Organe wie Eigenhandeln der juristischen Person gilt
 - Adressat des § 13 dAO sind ausländische Unternehmen
 - keine Organtheorie in ausländischen Rechtsordnungen
 - § 13 dAO setzt „Geschäftsbesorgung“ voraus
 - zu verstehen iSv „erledigen“, „sich um jemanden oder etwas kümmern“, „einen Auftrag ausführen“
 - Teleologische Auslegung des § 13 dAO gebietet keine Verengung des Begriffs des „ständigen Vertreters“
 - Kein faktischer Unterschied zu Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigten

GF/Vorstände als „abhängiger“ Vertreter BFH 23.10.2018, I R 54/16

SWI 8/2019, 377

- **Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit**
 - Plan- und Regelmäßigkeit
(ergibt sich aus der ergänzenden Funktion des § 13 dAO zu § 12 dAO)
 - Sachliche und persönliche Inlandspräsenz von einigem Gewicht
 - Gelegentliche, vorübergehende Tätigkeiten nicht ausreichend
 - zB wöchentliche/monatliche Tätigkeit über längeren Zeitraum
- **Vertreterbetriebsstätte iSd DBA DE-LUX**
 - Begriff der „Vollmacht“ umfasst auch Fälle **gesetzlicher** oder **satzungsmäßiger** Vertretungsmacht
 - Rechtsgeschäftlich erteilte Vertretungsmacht auf Grundlage eines Dienstverhältnisses des Geschäftsführers
 - Ebenso: Regelmäßiges Tätigsein als Voraussetzung

KEst-Entlastung

Rechtsprechung von EuGH und VwGH

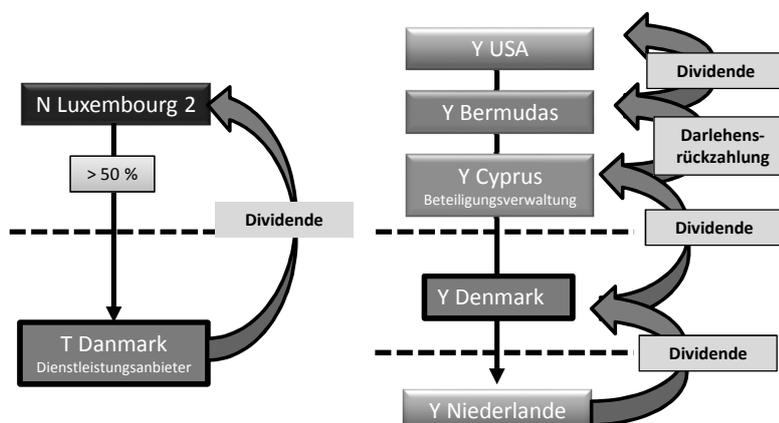
EuGH zur Quellensteuerentlastung für zwischengeschaltete Holdinggesellschaften

1. RS Deister und Juhler
C-604/16 und C-613/16 v. 20.12.2017
 - Zu § 50d Abs. 3 dEStG
2. Rs „T Danmark“ und „Y Denmark“
C-116/16 und 117/16 v. 26.2.2019
 - KEst-Entlastung von Dividenden aus DK an Zwischengesellschaften in LUX mit Letzteigentümern auf den Bermudas bzw den USA
3. Rs „T Danmark“, „X Denmark“, „C-Danmark“, „Z Denmark“
C-115/16, C 118/16, C 119/16, C 299/16 v. 26.2.2019
 - KEst-Entlastung von Zinsen aus DK an Zwischengesellschaften mit Letzteigentümern außerhalb der EU

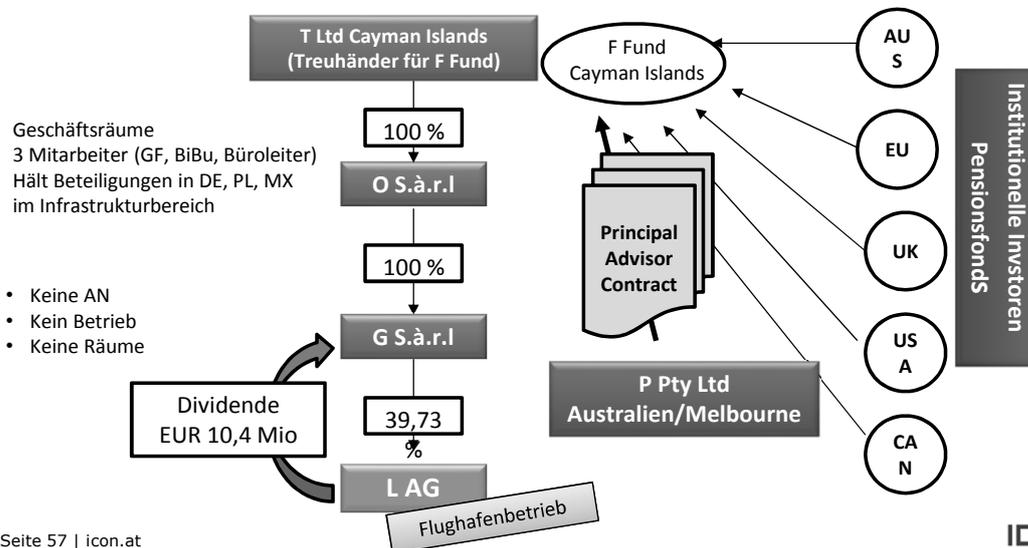
EuGH zur Quellensteuerentlastung für zwischengeschaltete Holdinggesellschaften

- **EuGH Rs C. Deister/Juhler C-604/16 und C-613/16 v. 20.12.2017**
 - Einseitig restriktive Maßnahmen Deutschlands sind nicht zulässig
- **Verweigerung der QSt-Entlastung verstößt nicht gegen EU-Recht**
 - Keine missbräuchliche Berufung auf Unionsrecht
 - Verpflichtung der MS die Anwendung von Unionsrecht zu verweigern
 - Pro-Forma-Strukturen zwecks Erlangung eines Steuervorteils gelten als „künstliche Gestaltung“
 - Zeitnahe Weiterleitung/Durchleitung von Einkünften ist Indiz für eine künstliche Gestaltung
 - Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Einkünfteempfängers anhand von GF, Bilanz, Kostenstruktur, Beschäftigten, Geschäftsräumen, Ausstattung Verträgen, Finanzierung
 - „Use and Enjoy-Test“ – Definition des „Nutzungsberechtigten“
 - Finanzamt muss nicht feststellen, wer der Nutzungsberechtigte ist

Rs „T Danmark“ und „Y Denmark“ EuGH 26.2.2019, C-116/16, C 117/16



KEST-Rückerstattung an Lux-Holding BFG 4.12.2017, GZ RV 7106377/2016



KEST-Rückerstattung an Lux-Holding BFG 4.12.2017, GZ RV 7106377/2016

- G S à.r.l. und O S à.r.l. Plattform für **Investitionen im Infrastrukturbereich** (Stromleitungen, Windparks, Maut....)
- Zum ZP der Ausschüttung (EUR 104 Mio) Jahresfrist noch nicht erfüllt, daher 25 % KEST-Einbehalt, Abfuhr an Wien 1/23
- Nach Erfüllung der Mindestbeholdedauer Rückerstattungsantrag gem. § 240 iVm § 240a BAO
- Finanzamt:**
 - Zwischenschaltung von G S à.r.l und O S. à.r.l wirtschaftlich nicht sinnvoll (keine „sinnvollen“) Funktionen - Abweisung des Antrages
 - Ausschüttung ist unmittelbar der T Ltd zuzurechnen
 - „Directive Shopping“
- BFG:**
 - Kein vernünftiger außensteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung der luxemburgischen Gesellschaften, Missbrauch (§ 22 BAO) – **deshalb keine KEST-Rückerstattung**

KEST-Rückerstattung an Lux-Holding

VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- BFG hat **MTR und EuGH** keine Beachtung geschenkt (35)
 - Gliederung der Beteiligung nach Regionen kann ein „**wirtschaftlicher Grund**“ sein, wenn das angestrebte wirtschaftliche Ziel besser und sicherer zu erreichen ist (37)
 - **Fehlen wirtschaftlicher Tätigkeit** der (unmittelbaren) Muttergesellschaft ist unschädlich, wenn die Großmuttergesellschaft wirtschaftlich tätig ist
 - Aus der Beschäftigung „lediglich“ eines GF, BiBu, Büroleiter und der Entsendung eines GF aus dem Umfeld der Anteilseigner und deren Vorgabe einer bestimmten Investitionspolitik lässt sich das Fehlen wirtschaftlicher Tätigkeit nicht ableiten (38)
 - Der geschäftsleitenden Tätigkeit einer Holding steht nicht entgegen, wenn sie finanzkräftige Anteilseigner hat und sich ihre Tätigkeit nicht auch auf die fachliche Beratung der Zielgesellschaft in der Führung eines Flughafens erstreckt (39)
 - Muttergesellschaft der Revisionswerberin war in Lux USt-pflichtig (39)
- **Aufhebung der BFG-Entscheidung!**

Von der Digitalsteuer zu einer neuen Weltsteuerordnung

Ein kurzer Ausblick

Internationales Steuerrecht

Ein kurzer Ausblick

- G20/OECD werden eine neue Weltsteuerordnung schaffen
 - Ausgelöst durch die angedachten Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft und
 - die öffentlich bekanntgewordenen Gewinnverlagerungsstrategien von Konzernen
 - Siehe „Unified Approach“ – Pillar I
 - Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar II
- Traditionelle Konzepte steuerlicher Anknüpfung werden ersetzt
 - Besteuerung in Markt-/Userstaaten ohne physische Präsenz
- Der internationale Informationsaustausch hat keine Grenzen mehr
- Stpfl und deren Berater haben einen Offenbarungseid zu leisten
 - EU-Meldepflichtgesetz (DAC 6)
- Internationale Besteuerungskonflikte wegen doppelter Besteuerung werden exponentiell zunehmen



ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERTS

wts global

Stahlstraße 14
4020 Linz, Austria
+43 (0)732 69412
office@icon.at

icon.at
wts.com

