

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser
Claus Staringer | Martin Vock

COVID-19-Hilfsmaßnahmen

Juristische Spitzfindigkeiten des Härtefallfonds

Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge

Neuregelung ab 1. 7. 2020

WiEReG-Compliance-Package

Rahmenbedingungen und praktische Anwendungsfälle

Richtlinienkonforme Auslegung

Verzugszinsen auf Umsatzsteuerguthaben?

Wirtschaftsmediation

Eine gelungene Unternehmensübergabe

EU-Meldepflichtgesetz

Die territoriale Anknüpfung relevanter Steuerpflichtiger

Aus der aktuellen Rechtsprechung

VwGH- und BFG-Erkenntnisse samt Anmerkungen

Die territoriale Anknüpfung relevanter Steuerpflichtiger nach dem EU-MPFG

Zweifelsfragen zum Ort der Meldung nach § 14 EU-MPFG

Martin Klokar / Andreas Langer



Martin Klokar, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Dr. Andreas Langer ist Rechtsanwaltsanwärter bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP in Wien.

Nach den Vorgaben des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG) sind Intermediäre oder relevante Steuerpflichtige verpflichtet, bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen an die zuständigen Behörden zu melden. Ob meldepflichtige relevante Steuerpflichtige eine Meldung in Österreich zu übermitteln haben, bestimmt sich nach den territorialen Anknüpfungspunkten des § 14 EU-MPFG. Der Beitrag widmet sich der Auslegung dieser territorialen Anknüpfungspunkte bei der Meldepflicht relevanter Steuerpflichtiger.

1. Meldepflichten des EU-MPFG im Überblick

Mit dem EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPFG)¹ werden die Vorgaben der jüngsten Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (DAC 6)² in nationales Recht umgesetzt. Nach den Bestimmungen der DAC 6 werden EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, Informationen über definierte grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle³ automatisch auszutauschen.⁴ Zu diesem Zweck werden sogenannte „Intermediäre“ oder „relevante Steuerpflichtige“ verpflichtet, Informationen über grenzüberschreitende Gestaltungen an die zuständigen nationalen Behörden zu melden.

Die meldepflichtigen Steuergestaltungsmodelle sind zwar in der Regel rechtlich zulässig, werden aber vom Unionsgesetzgeber als unerwünscht erachtet. Zum Schutz nationaler Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung⁵ und im Sinne einer „gerechten Besteuerung im Binnenmarkt“⁶ sollen solche Gestaltungen auf Basis

der neuen Meldepflichten und des Informationsaustausches frühzeitig erkannt werden.⁷ Die Meldepflichten sollen eine „abschreckende Wirkung“⁸ entfalten: Beteiligte sollen angesichts der Meldepflichten davon abgehalten werden, unerwünschte Gestaltungen zu entwickeln und umzusetzen.

Nach der Konzeption der DAC 6 und des EU-MPFG sollen meldepflichtige Gestaltungen primär von sogenannten Intermediären zu melden sein.⁹ Gemäß der Definition des Intermediärs in § 3 Z 3 EU-MPFG setzt die Eigenschaft als Intermediär – und damit auch die Meldepflicht – neben einem bestimmten Betätigungsfeld einer Person¹⁰ auch einen Bezug zu Österreich voraus: etwa einen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Ist eine Person in einem Drittstaat ansässig, setzt die Eigenschaft als Intermediär iSd EU-MPFG eine in Österreich gelegene Betriebsstätte voraus, über die eine Person Dienstleistungen in Zusammenhang mit der meldepflichtigen Gestaltung erbringt, subsidiär dazu die Anwendbarkeit einschlägiger berufs- oder gewerberechtlicher Vorschriften oder die Mitgliedschaft eines österreichischen Berufsverbands für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen.

Typischerweise sind es Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare und Banken sowie andere Beratergruppen in finanziellen oder steuerlichen Angelegenheiten, die als Intermediäre eine Meldepflicht trifft.¹¹ Den Steuerpflichtigen selbst trifft eine Meldepflicht hingegen bloß in Ausnahmefällen.

2. Meldepflicht des relevanten Steuerpflichtigen in Österreich

Die DAC 6 und das EU-MPFG sehen eine subsidiäre Meldepflicht für sogenannte relevante Steuerpflichtige iSd § 3 Z 9 EU-MPFG vor. Diese sind gemäß § 12 Z 1 EU-MPFG zur Meldung verpflichtet, wenn der Intermediär ausschließlich in einem Drittland, ohne territoriale Anknüpfungspunkte in der EU, ansässig ist oder eine meldepflichtige Gestaltung *inhouse*, also durch einen Abgabepflichtigen selbst, konzipiert wird. Außerdem besteht gemäß § 12 Z 2 EU-MPFG eine

¹ BGBl I 2019/91. Siehe dazu unter vielen *Bendlinger*, Das EU-Meldepflichtgesetz, VWT 2019, 277; *Bendlinger/Hofmann*, Meldepflicht von Steuergestaltungen nach dem EU-MPFG, AVR 2020, 4; *Jerabek/Schellander/Neubauer*, Zweifelsfragen zum EU-MPFG (Teil 1 und 2), RWZ 2019, 347 bzw RWZ 2020, 41; *Perl*, Meldepflicht für Berater über grenzüberschreitende Steuergestaltungen, SWK 1/2019, 2; *Reither/Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz zur Umsetzung der DAC 6, SWI 2019, 269; *Reither/Spanblöchl*, Der persönliche Anwendungsbereich des EU-Meldepflichtgesetzes, ÖStZ 2019, 550; *Spanblöchl*, Das EU-Meldepflichtgesetz im Überblick, RWZ 2019, 317; *Spanblöchl/Wilplinger*, Meldepflicht für potenziell aggressive Steuergestaltungen, RdW 2019, 854.

² Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139 vom 5. 6. 2018, S 1 (in der Folge: DAC 6).

³ Vgl §§ 4 ff EU-MPFG.

⁴ Vgl § 21 EU-MPFG.

⁵ Vgl DAC 6, ErwGr 2.

⁶ So DAC 6, ErwGr 6.

⁷ Vgl DAC 6, ErwGr 7.

⁸ So DAC 6, ErwGr 7.

⁹ Vgl §§ 7 ff EU-MPFG.

¹⁰ Abgestellt wird auf eine Person, die eine meldepflichtige Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet.

¹¹ Vgl etwa *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (550).

Meldepflicht relevanter Steuerpflichtiger, sofern der Intermediär einem Berufsgeheimnis unterliegt und die Meldepflicht vom Intermediär wirksam gemäß § 11 EU-MPFG auf den relevanten Steuerpflichtigen übergegangen ist. Dabei sind dem relevanten Steuerpflichtigen alle dem befreiten Intermediär bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen den relevanten Steuerpflichtigen betreffenden Informationen iSd § 16 EU-MPFG oder § 17 EU-MPFG über eine meldepflichtige Gestaltung mitzuteilen.¹² Ist ein relevanter Steuerpflichtiger nach § 12 EU-MPFG zur Meldung verpflichtet, hat dieser binnen 30 Tagen ab dem Vorliegen eines fristauslösenden Ereignisses alle ihm bekannten, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlichen Informationen über eine meldepflichtige Gestaltung an die österreichische zuständige Behörde¹³ elektronisch über Finanz-Online zu übermitteln. Für „Neufälle“ (§ 4 Z 2 und Z 3 EU-MPFG) beginnt die Frist an dem Tag, nach dem die meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt worden ist, nach dem die Gestaltung zur Umsetzung bereit ist, an dem der erste Schritt zur Umsetzung gesetzt wurde oder nach dem der Steuerpflichtige vom Übergang der Meldepflicht informiert worden ist (§ 13 Abs 1 EU-MPFG). „Altfälle“ (§ 4 Abs 1 EU-MPFG) sind bis zum 31. 8. 2020 zu melden (§ 13 Abs 2 EU-MPFG).¹⁴

Im Unterschied zur Definition des Intermediärs (§ 3 Z 3 EU-MPFG) setzt die Eigenschaft als relevanter Steuerpflichtiger keine territoriale Anknüpfung an Österreich voraus. Als relevante Steuerpflichtige gemeint sind gemäß § 3 Z 9 EU-MPFG alle Personen, denen eine meldepflichtige Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit sind, eine meldepflichtige Gestaltung umzusetzen, oder die den ersten Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung umgesetzt haben, unabhängig davon, ob irgendein Bezug zu Österreich besteht.¹⁵ Ob ein relevanter Steuerpflichtiger in Österreich (oder einem anderen Mitgliedstaat) einer Meldepflicht unterliegt, ergibt sich erst aus den Vorgaben des § 14 Abs 1 EU-MPFG (Ort der Meldung), der jene territorialen Anknüpfungspunkte nennt, die für die Meldepflicht eines relevanten Steuerpflichtigen

in Österreich oder einem anderen Mitgliedstaat vorliegen müssen; nämlich wenn er

- seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat (Z 1), damit in Österreich „*steuerlich ansässig*“ ist¹⁶ oder
- in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, in Österreich aber eine Betriebsstätte hat, der durch die meldepflichtige Gestaltung ein Steuervorteil entsteht (Z 2 lit a), oder
- in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, in Österreich aber Einkünfte oder Gewinne erzielt oder eine Tätigkeit ausübt, ohne steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen (Z 2 lit b).

Den Vorgaben zum Ort der Meldung kommt eine zentrale Bedeutung zu: Sie bestimmen nicht bloß, in welchem Mitgliedstaat ein relevanter Steuerpflichtiger zur Meldung verpflichtet ist (Verteilung der Meldepflicht), sondern legen fest, ob überhaupt eine Meldepflicht eines relevanten Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat besteht.

3. Steuerliche Ansässigkeit in Österreich

3.1. National geprägtes Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit

Nach der Konzeption der DAC 6 sollen relevante Steuerpflichtige primär in jenem Staat zur Meldung verpflichtet sein, „*in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist*“.¹⁷ Im Zuge der Umsetzung dieser Vorgabe mit § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG wurde der Wortlaut der DAC 6 jedoch nicht übernommen. Stattdessen wird ein nach § 12 EU-MPFG meldepflichtiger relevanter Steuerpflichtiger zur Meldung in Österreich verpflichtet, wenn dieser seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat. Im EU-MPFG wird erst mit § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG explizit auf den Staat der steuerlichen Ansässigkeit abgestellt, wenn eine Meldung in Österreich nach weiteren Tatbeständen voraussetzt, dass ein meldepflichtiger Steuerpflichtiger „*in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist*“.

Die für die Meldepflicht in Österreich ausschlaggebenden territorialen Anknüpfungspunkte Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung werden im EU-MPFG nicht definiert. Gemäß § 2 Abs 2 EU-MPFG finden, soweit nicht anders bestimmt, das EU-AHG und die BAO sinngemäße Anwendung, weshalb die Begriffe iSd §§ 26 und 27 BAO zu verstehen sind.¹⁸ Es wird auf ein rein national geprägtes Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit abgestellt. Gemäß § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG sollen somit jene meldepflichtigen relevanten Steuer-

¹² Vgl ErlIA 983/A 26. GP, 39; *Reither/Spanblöchl*, ÖStZ 2019, 550 (552); *Reither/Spanblöchl*, SWI 2019, 269 (275).

¹³ Gemäß § 3 Z 12 EU-MPFG iVm § 3 Abs 1 EU-AHG ist die zuständige Behörde der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter.

¹⁴ Infolge von COVID-19 hat der Rat der EU am 24. 6. 2020 eine Richtlinienänderung beschlossen, wonach es den Mitgliedstaaten freigestellt werden soll, die maßgeblichen Meldefristen unilateral um sechs Monate zu verlängern, wobei alle Gestaltungen, egal ob Alt- oder Neufälle, unverändert meldepflichtig bleiben.

¹⁵ Vgl kritisch zur DAC 6 *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuerleistungen (Teil II), IStR 2019, 157 (167), die einen Anknüpfungspunkt der betreffenden Person an den Rechtsraum der EU unter dem Gesichtspunkt der legislativen Zuständigkeit der EU und ihrer Mitgliedstaaten fordern.

¹⁶ So ErlIA 983/A 26. GP, 40, und der Wortlaut des zugrunde liegenden Art 8ab Abs 7 UAbs 2 lit a EU-Amtshilferichtlinie.

¹⁷ Art 8ab Abs 7 UAbs 2 lit a EU-Amtshilferichtlinie.

¹⁸ Vgl *Spanblöchl*, RWZ 2019, 317 (319 FN 22).

pflichtigen zur Meldung in Österreich verpflichtet sein, die nach § 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO oder § 1 Abs 2 KStG iVm § 27 BAO in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind. Umfasst sind aber auch gemäß § 1 Abs 3 KStG beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (des öffentlichen Rechts), die ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung gemäß § 27 BAO in Österreich haben.

Nach diesem rein national geprägten Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit unterliegen allerdings doppelt ansässige meldepflichtige relevante Steuerpflichtige mehrfachen Meldepflichten in verschiedenen Mitgliedstaaten. Nicht selten verfügt ein relevanter Steuerpflichtiger über mehrere Wohnsitze in verschiedenen Mitgliedstaaten und ist dann – bei Annahme einer vergleichbaren Umsetzung der DAC 6 durch den oder die anderen Mitgliedstaaten,¹⁹ in dem/denen ein Wohnsitz besteht – verpflichtet, in jedem dieser Mitgliedstaaten eine Meldung zu übermitteln. Auch doppelt ansässige juristische Personen sind ein etabliertes Phänomen, für die mehrfache Meldepflichten bestehen, wenn eine Meldung aufgrund nationaler Vorgaben sowohl im Staat des Sitzes als auch im Staat des Ortes der Geschäftsleitung zu übermitteln ist. Wird bloß auf nationale Begrifflichkeiten ohne weitere Adaptierungen abgestellt, kann es somit mehr als einen Mitgliedstaat geben, in dem ein relevanter Steuerpflichtiger als steuerlich ansässig gilt. In solchen Fällen könnte eine Befreiung von der Meldepflicht in Österreich gemäß § 14 Abs 2 EU-MPFG bloß erreicht werden, sofern der Nachweis einer Meldung im anderen Mitgliedstaat gegenüber der österreichischen Behörde erbracht wird. Dies setzt jedoch wiederum ein Tätigwerden des relevanten Steuerpflichtigen in jedem dieser Mitgliedstaaten voraus, was nicht zwingend mit dem Verständnis der DAC 6 übereinstimmen muss.

3.2. Einheitliches unionsrechtliches Verständnis der Ansässigkeit

Vor diesem Hintergrund ist zu hinterfragen, ob der Unionsgesetzgeber, wenn er in der § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG zugrunde liegenden Bestimmung der DAC 6²⁰ auf eine Meldung in dem Staat abstellt, „in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist“, tatsächlich ein rein nationales Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit vor Augen hatte oder ein unionsrechtliches, wonach es bloß einen Staat der steuerlichen Ansässigkeit geben soll. Gilt ein solches unionsrechtliches Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit, werden auch zweckwidrige mehrfache Meldepflichten doppelt ansässiger relevanter Steuerpflichtiger vermieden. Was unter dem Staat, „in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist“, zu verstehen ist, ist weder in der DAC 6 noch in den übrigen schon bisher bestehenden Bestimmungen der EU-Amtshilfe-

richtlinie, die auf „steuerlich ansässige“ Abgabepflichtige Bezug nehmen, definiert. Damit wird auch an keiner Stelle der EU-Amtshilferichtlinie konkretisiert, nach welchen Kriterien die steuerliche Ansässigkeit in der EU-Amtshilferichtlinie zu beurteilen ist. Ein unionsrechtlicher Begriff der steuerlichen Ansässigkeit oder des Staates, in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist, scheint schwer fassbar.

Angesichts der historischen Entwicklung der EU-Amtshilferichtlinie ist es naheliegend, auf ein unionsrechtliches Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit in der EU-Amtshilferichtlinie abzustellen, das dem abkommensrechtlichen Begriff der Ansässigkeit iSd Art 4 Abs 1 bis 3 OECD-MA entspricht. So sind etliche Bestimmungen der EU-Amtshilferichtlinie, die seit ihrem Bestehen Bestand haben, zweifellos an die Auskunfts-klauseln bestehender DBA, die Art 26 OECD-MA nachgebildet sind, angelehnt: ZB muss gemäß Art 1 Abs 1 EU-Amtshilferichtlinie nach dem Vorbild des Art 26 Abs 1 OECD-MA ein Austausch von Informationen „für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts“ der Mitgliedstaaten „voraussichtlich erheblich“ sein. Auch die Vorgaben betreffend Verwendungsbeschränkungen (Art 16 EU-Amtshilferichtlinie) und Auskunftsverweigerungsrechte (Art 17 EU-Amtshilferichtlinie) entsprechen beinahe wortgleich jenen des Art 26 OECD-MA. Der Unionsgesetzgeber hatte offenbar die Absicht, durch die Übernahme von Begrifflichkeiten aus dem Abkommensrecht allfällige unterschiedliche Interpretationsergebnisse zwischen abkommensrechtlicher und unionsrechtlicher Amtshilfe zu vermeiden.²¹ Zudem hat sich der Unionsgesetzgeber im Zuge diverser Überarbeitungen der EU-Amtshilferichtlinie als abkommensrechtsaffin gezeigt, wenn er zB die Vorgaben der OECD zum Gemeinsamen Meldestandard²² oder zum Country-by-Country-Reporting²³ beinahe unverändert in die EU-Amtshilferichtlinie übernimmt und dabei Begrifflichkeiten wie „Ansässigkeitsmitgliedstaat“ oder „Staat der steuerlichen Ansässigkeit“ Eingang in die EU-Amtshilferichtlinie finden, was für ein abkommensrechtliches Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit in der EU-Amtshilferichtlinie spricht.

Soll der Staat, „in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist“, gemäß der § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG zugrunde liegenden Richtlinienbestimmung wie auch die übrigen Bestimmungen der EU-Amtshilferichtlinie, die sich auf die steuerliche Ansässigkeit beziehen, abkom-

¹⁹ So etwa in Deutschland § 138g Abs 3 dAO.

²⁰ Art 8ab Abs 7 UAbs 2 lit a EU-Amtshilferichtlinie.

²¹ So Jirousek, Die neue Amtshilferichtlinie der EU im Bereich der Ermittlungsamtshilfe, SWI 2011, 235 (236).

²² Richtlinie (EU) 2014/107 des Rates vom 9. 12. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABL L 359 vom 16. 12. 2014, S 1.

²³ Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. 5. 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABL L 146 vom 3. 6. 2016, S 8.

mensrechtlich iSd Art 4 Abs 1 bis 3 OECD-MA verstanden werden, geht es um keine Bindungswirkung des OECD-MA oder bestehender DBA der betroffenen Mitgliedstaaten. Stattdessen wird jenen Normen der EU-Amtshilferichtlinie, die sich auf die steuerliche Ansässigkeit beziehen, bloß der Inhalt von Art 4 OECD-MA zugrunde gelegt, der quasi für unionsrechtliche Zwecke entlehnt wird. Nach diesem Verständnis setzt die Bestimmung des Staates, „in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist“, zwar ebenfalls wie auch nach der österreichischen Umsetzung voraus, dass ein betroffener Steuerpflichtiger aufgrund der jeweils nationalen Vorschriften in zumindest einem Mitgliedstaat steuerpflichtig ist.²⁴ Ergibt sich aber nach abkommensrechtlichem Verständnis aufgrund der nationalen Vorschriften, dass eine Person in mehreren Staaten ansässig ist, besteht in weiterer Folge gemäß Art 4 Abs 2 und Abs 3 OECD-MA ein Regelwerk, das bestimmen soll, welcher Vertragsstaat letztlich als der (einzige) Ansässigkeitsstaat des betroffenen Steuerpflichtigen gilt (*tie breaker*).²⁵ Wenn der Unionsgesetzgeber ein abkommensrechtliches Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit nach dem Vorbild des Art 4 Abs 1 bis 3 OECD-MA vor Augen hat, ist zur Bestimmung des Staates, „in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist“, in dem primär eine Meldung zu erfolgen hat, ebenfalls nach diesem Regelwerk vorzugehen. Auch bei doppelt ansässigen relevanten Steuerpflichtigen verbleibt somit bloß ein Mitgliedstaat, in dem eine Meldung zu erfolgen hat. Bei doppelt ansässigen Körperschaften müsste auf das Verständnis des älteren OECD-MA 2014 zurückgegriffen werden, wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als *tie breaker* dienen soll, um jenen Staat zu bestimmen, in dem eine meldepflichtige Körperschaft die Meldung übermitteln soll.

Liegt der § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG zugrunde liegenden Richtlinienbestimmung ein solches unionsrechtliches (abkommensrechtliches) Verständnis der Ansässigkeit zugrunde, bedarf es einer Anpassung von § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG, zumindest aber einer richtlinienkonformen Auslegung, wonach bei Doppelansässigkeiten zB nach den abkommensrechtlichen Tie-Breaker-Bestimmungen vorzugehen ist und bloß ein Staat der steuerlichen Ansässigkeit bestimmt wird. Dieser Auffassung folgend besteht auch im Fall von Doppelansässigkeiten eines relevanten Steuerpflichtigen in zwei Mitgliedstaaten nach § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG bloß dann

eine Meldepflicht in Österreich, wenn dieser die im Sinne der Tie-Breaker-Bestimmung engeren Beziehungen zu Österreich hat.

4. Betriebsstätte in Österreich

Ein gemäß § 12 EU-MPFG meldepflichtiger relevanter Steuerpflichtiger, der in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, ist subsidiär zur Meldung in Österreich verpflichtet, wenn er hier über eine Betriebsstätte verfügt, der durch die meldepflichtige Gestaltung ein Steuervorteil iSd § 3 Z 10 EU-MPFG entsteht. Der Begriff der „Betriebsstätte“ ist weder in der EU-Amtshilferichtlinie noch im EU-MPFG definiert. Wenn den Begriffen Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung iSd § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG die Bedeutung der §§ 26 und 27 BAO zugrunde gelegt werden soll, könnte konsequenterweise auch beim Begriff der Betriebsstätte iSd § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG über den Verweis des § 2 Abs 2 EU-MPFG auf die Definition der Betriebsstätte nach § 29 BAO abgestellt werden. Danach kann, einen der Betriebsstätte zurechenbaren Steuervorteil vorausgesetzt, eine Meldepflicht in Österreich iSd § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG für in Österreich gemäß § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG beschränkt Steuerpflichtige bestehen, die nicht in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind.

Auch beim Begriff der Betriebsstätte iSd § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG scheint es aber naheliegender, auf ein einheitlich unionsrechtliches (abkommensrechtliches) Verständnis der Betriebsstätte abzustellen. Im Unterschied zum territorialen Anknüpfungspunkt der steuerlichen Ansässigkeit nach § 14 Abs 1 Z 1 EU-MPFG wird zudem bereits im zugrunde liegenden Richtlinientext an den Begriff der Betriebsstätte angeknüpft. Der Begriff der Betriebsstätte iSd § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG ist folglich unzweifelhaft richtlinienkonform auszulegen.

Fraglich ist, ob der Unionsgesetzgeber, wenn er in der DAC 6 von einer Betriebsstätte spricht, ausgerechnet das österreichische Verständnis der Betriebsstätte iSd § 29 BAO vor Augen gehabt hat. Stattdessen kann dem Unionsgesetzgeber vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung der EU-Amtshilferichtlinie unterstellt werden, er habe im Zuge der DAC 6 den im Vergleich zu § 29 BAO weiter gefassten aktuellen Begriff der Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA 2017 vor Augen gehabt.²⁶ Ist der Begriff der Betriebsstätte iSd § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG nach unionsrechtlichen Vorgaben abkommensrechtlich zu verstehen, werden damit allerdings auch alle Auslegungsprobleme des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs, der regelmäßigen Änderungen unterworfen ist, in das Unionsrecht importiert.

Folgt man einem abkommensrechtlichen Begriffsverständnis der Betriebsstätte, liegt konsequenterweise auch keine Betriebsstätte iSd

²⁴ In diesem Sinne ist auch Art 3 Z 18 lit b EU-Amtshilferichtlinie zu verstehen, der als eine Bedingung grenzüberschreitender Gestaltungen nennt, dass „einer oder mehrere an der Gestaltung Beteiligten [...] gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig [ist/sind]“, aber keine Aussage darüber trifft, ob es in Bezug auf die territoriale Anknüpfung relevanter Steuerpflichtiger mehr als einen Staat geben soll, in dem der relevante Steuerpflichtige steuerlich ansässig ist.

²⁵ Vgl dazu zB Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁶ (2015) Art 4 Rz 168 ff; Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 4 Rz 26 ff.

²⁶ Siehe bereits Pkt 3.2.

§ 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG vor, wenn eine solche nach abkommensrechtlichen Regelungen nicht bestehen würde. Dessen ungeachtet ist der Umfang jener Tätigkeiten weiter gefasst, die nach § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG zu einer Meldepflicht in Österreich führen können. Adressiert sind nicht bloß jene in Österreich beschränkt Steuerpflichtige, die nicht in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für die eine Betriebsstätte unterhalten wird, beziehen (§ 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG iVm § 29 BAO). Darüber hinaus umfasst sein dürften relevante Steuerpflichtige, die mit Einkünften aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 98 Abs 1 Z 1 EStG) oder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 98 Abs 1 Z 3 TS 2 EStG), in Österreich beschränkt steuerpflichtig sind.

Eine Meldepflicht in Österreich nach § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG setzt zudem voraus, dass der in Österreich gelegenen Betriebsstätte durch die meldepflichtige Gestaltung ein Steuervorteil iSd § 3 Z 10 EU-MPFG entsteht. Ein Steuervorteil liegt gemäß § 3 Z 10 EU-MPFG vor, wenn in Österreich, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland durch die meldepflichtige Gestaltung die Entstehung des Abgabenspruchs verhindert oder in einen anderen Besteuerungszeitraum verschoben wird, die Bemessungsgrundlage oder der Abgabenspruch ganz oder teilweise verringert oder eine Abgabe ganz oder teilweise erstattet oder vergütet wird. Die Betriebsstätte muss vom Steuervorteil wirtschaftlich profitieren.²⁷ Für die territoriale Anknüpfung nach § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG dürfte dabei vorauszusetzen sein, dass eine meldepflichtige Gestaltung mit Einkünften in Zusammenhang steht, die nach abkommensrechtlichen Vorgaben auch der Betriebsstätte, nicht aber dem Stammhaus, zuzurechnen sind. Die meldepflichtige Gestaltung muss sich auf die steuerliche Belastung auf Ebene der Betriebsstätte auswirken, was auch mit der Zielsetzung der DAC 6, die Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten vor Aushöhlung zu schützen,²⁸ übereinstimmt. Ein Steuervorteil, der hingegen ausschließlich Einkünfte betrifft, die dem Stammhaus in einem Drittstaat zuzurechnen sind, ist hingegen für eine Anknüpfung nach § 14 Abs 1 Z 2 EU-MPFG unerheblich.

5. Einkünfte oder Gewinne in Österreich

Ein gemäß § 12 EU-MPFG meldepflichtiger relevanter Steuerpflichtiger ist gemäß § 14 Abs 1 Z 2 lit b EU-MPFG zur Meldung in Österreich verpflichtet, wenn er in Österreich Einkünfte oder Gewinne erzielt (Fall 1) oder eine Tätigkeit ausübt (Fall 2), ohne in einem Mitgliedstaat steuer-

lich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen, der ein Steuervorteil entsteht. ISD DAC 6 hat eine Anknüpfung an „sonstige Tätigkeiten“ erst dann zu erfolgen, wenn der Ort der Meldung nicht nach dem Kriterium „Erzielen von Einkünften oder Gewinnen“ bestimmt werden kann.²⁹

Der territoriale Anknüpfungspunkt „Erzielen von Einkünften oder Gewinnen“ bringt eine Reihe von Auslegungsschwierigkeiten mit sich.³⁰ Weder aus dem EU-MPFG noch aus der DAC 6 ergibt sich, wie die Begriffe „Einkünfte“ oder „Gewinne“ zu verstehen sind oder welche Formen von „Einkünften“ oder „Gewinnen“ gemeint sind. Wenn sich der Unionsgesetzgeber sowohl auf „Einkünfte“ als auch auf „Gewinne“ bezieht³¹ und das „Erzielen von Einkünften oder Gewinnen“ als Auffangtatbestand zu § 14 Abs 1 Z 2 lit a EU-MPFG verstanden werden soll, kann von einem weit gefassten Begriffsverständnis ausgegangen werden. Rückschlüsse aus dem Abkommensrecht lassen sich im Unterschied zu den Anknüpfungspunkten der steuerlichen Ansässigkeit oder des Vorliegens einer Betriebsstätte schwer ziehen, weil es kein harmonisiertes abkommensrechtliches Verständnis von Umfang und Art von „Einkünften oder Gewinnen“ gibt. Bei der territorialen Anknüpfung nach § 14 Abs 1 Z 2 lit b Fall 1 EU-MPFG verbleibt als naheliegende Lösung, auf jene „Einkünfte“ oder „Gewinne“ abzustellen, die nach dem jeweiligen nationalen Recht der Mitgliedstaaten Gegenstand der beschränkten Steuerpflicht sein können und nicht bereits von den übrigen Anknüpfungspunkten erfasst wurden.

Mit § 14 Abs 1 Z 2 lit b Fall 1 EU-MPFG dürften somit jene relevanten Steuerpflichtigen adressiert sein, die in Österreich mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder aus privaten Grundstücksveräußerungen beschränkt steuerpflichtig sind, sofern sie nicht in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind oder dort über eine Betriebsstätte verfügen, der ein Steuervorteil entsteht. Auch im Lichte der Zielsetzung der DAC 6, die Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten vor Aushöhlung zu schützen,³²

²⁹ Der österreichische Gesetzgeber hat die Rangfolge nicht explizit übernommen, sondern grenzt die Anknüpfungspunkte durch ein „oder“ voneinander ab. Dabei dürfte § 14 Abs 1 Z 2 lit b EU-MPFG richtlinienkonform so zu verstehen sein, dass die in der DAC 6 vorgegebene Rangfolge auch nach den Vorgaben des EU-MPFG zu beachten ist.

³⁰ Vgl bereits kritisch zur DAC 6 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (168), wonach sich nicht ergebe, ob bereits die potenzielle Einkünfteerzielung (zB das Bestehen einer Beteiligung an einer in der EU ansässigen Gesellschaft, aus der Dividenden oder Veräußerungsgewinne erzielt werden können) für eine territoriale Anknüpfung ausreichen soll, ob die Erzielung von Einkünften nach wirtschaftlichen oder rechtlichen Maßstäben zu bestimmen ist oder wie abkommensrechtliche Quellensteuerbefreiungen zu beurteilen sind.

³¹ Möglicherweise wollte der Unionsgesetzgeber eine Meldepflicht auch dann vorsehen, wenn kein Gewinn erwirtschaftet worden ist.

³² Vgl DAC 6, ErwGr 2.

²⁷ Die zugrunde liegende Richtlinienbestimmung (Art 8ab Abs 7 UAbs 2 lit b EU-Amtshilferichtlinie) bezieht sich in der englischen Sprachfassung auf „benefit“.

²⁸ Vgl DAC 6, ErwGr 2.

und aus grundrechtlichen Erwägungen³³ dürfen dabei bloß jene Gestaltungen meldepflichtig sein, die zu einem Vorteil bei den „Einkünften oder Gewinnen“ in Österreich führen sollen oder mit deren Hilfe die Vorgaben des Gemeinsamen Meldestandards umgangen werden sollen.

6. Ausüben einer sonstigen Tätigkeit in Österreich

Als letztes territoriales Anknüpfungskriterium stellt § 14 Abs 1 Z 2 lit b Fall 2 EU-MPFG auf die Ausübung einer Tätigkeit eines gemäß § 12 EU-MPFG meldepflichtigen relevanten Steuerpflichtigen ab. Weder aus der DAC 6 noch aus dem EU-MPFG ergibt sich jedoch, was mit der Ausübung einer sonstigen Tätigkeit gemeint sein soll.³⁴ Insbesondere ist für eine Anknüpfung aufgrund einer sonstigen Tätigkeit des relevanten Steuerpflichtigen das Erwirtschaften von Einkünften in Österreich nicht vorausgesetzt. Jedwede Tätigkeit eines relevanten Steuerpflichtigen, der nicht nach den übrigen territorialen Anknüpfungspunkten in einem anderen Mitgliedstaat meldepflichtig ist, könnte zu einer Meldepflicht in Österreich führen. Möglicherweise sollte mit diesem territorialen Anknüpfungspunkt auf eine Meldung jener Gestaltungen abgestellt werden, mit denen von der EU-Amtshilferichtlinie umfasste Verkehrssteuern in einem Mitgliedstaat vermieden werden sollen.

Angesichts des hohen Grades der Unbestimmtheit dieses territorialen Anknüpfungspunkts stellt sich die Frage, ob ausschließlich aufgrund der „Ausübung einer Tätigkeit“ überhaupt Meldepflichten in einem Mitgliedstaat bestehen und Rechtsfolgen an Verstöße dagegen geknüpft werden dürfen. Ebenso könnte bezweifelt werden, ob eine Meldepflicht eines relevanten Steuerpflichtigen, der im gesamten Unionsgebiet keine Einkünfte erzielt, zur Zielerreichung der DAC 6 notwendig und zulässig ist.³⁵ Hinzu kommen je nach Art der Ausübung einer sonstigen Tätigkeit Beweisschwierigkeiten. Offen ist auch, wie und ob in solchen Fällen eine etwaige Meldepflichtung in Österreich oder einem anderen

Mitgliedstaat durchgesetzt werden kann, wenn es faktisch keine Anknüpfungspunkte des relevanten Steuerpflichtigen in der Union gibt.³⁶

Auf den Punkt gebracht

§ 14 EU-MPFG bestimmt anhand vier territorialer Anknüpfungspunkte, ob gemäß § 12 EU-MPFG meldepflichtige relevante Steuerpflichtige zur Meldung in Österreich verpflichtet sind. Nach den Vorgaben der DAC 6 soll eine Meldung primär in jenem Staat erfolgen, in dem ein relevanter Steuerpflichtiger steuerlich ansässig ist. Wenn das EU-MPFG dabei auf das Bestehen eines Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthalts, Sitzes oder Ortes der Geschäftsleitung iSd §§ 26 und 27 BAO abstellt und von einem rein national geprägten Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit ausgeht, kann das bei doppelt ansässigen relevanten Steuerpflichtigen zu mehrfachen Meldepflichten in verschiedenen Mitgliedstaaten führen. Schon aus historischen Gründen könnte stattdessen von einem einheitlichen unionsrechtlichen Verständnis der steuerlichen Ansässigkeit als Anknüpfungspunkt der Meldepflicht in einem bestimmten Mitgliedstaat ausgegangen werden, das dem abkommensrechtlichen Verständnis der Ansässigkeit iSd Art 4 OECD-MA entspricht und wonach bei Doppelansässigkeiten ein Staat zu bestimmen ist, in dem ein relevanter Steuerpflichtiger als steuerlich ansässig gilt.

Ist ein meldepflichtiger relevanter Steuerpflichtiger in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig, soll eine Meldung in Österreich erfolgen, wenn in Österreich eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gelegen ist, der durch die meldepflichtige Gestaltung ein Vorteil entsteht. Der Begriff der Betriebsstätte ist unionsrechtlich auszulegen, die meldepflichtige Gestaltung muss mit der Betriebsstätte zurechenbaren Einkünften zusammenhängen. Subsidiär ist ein relevanter Steuerpflichtiger, der in keinem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist und über keine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat verfügt, der durch eine meldepflichtige Gestaltung ein Steuervorteil entsteht, in Österreich meldepflichtig, wenn er hier Einkünfte oder Gewinne erzielt. Argumentiert werden kann, in diesen Fällen bestünde eine Meldepflicht bloß dann, wenn eine Gestaltung in Zusammenhang mit den Einkünften oder Gewinnen in Österreich steht. Als letztes territoriales Anknüpfungskriterium wird auf die Ausübung einer sonstigen Tätigkeit eines relevanten Steuerpflichtigen abgestellt, wobei sich weder aus der DAC 6 noch aus dem EU-MPFG ergibt, nach welchen Maßgaben sich das Vorliegen einer sonstigen Tätigkeit bestimmt.

Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer für wertvolle Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

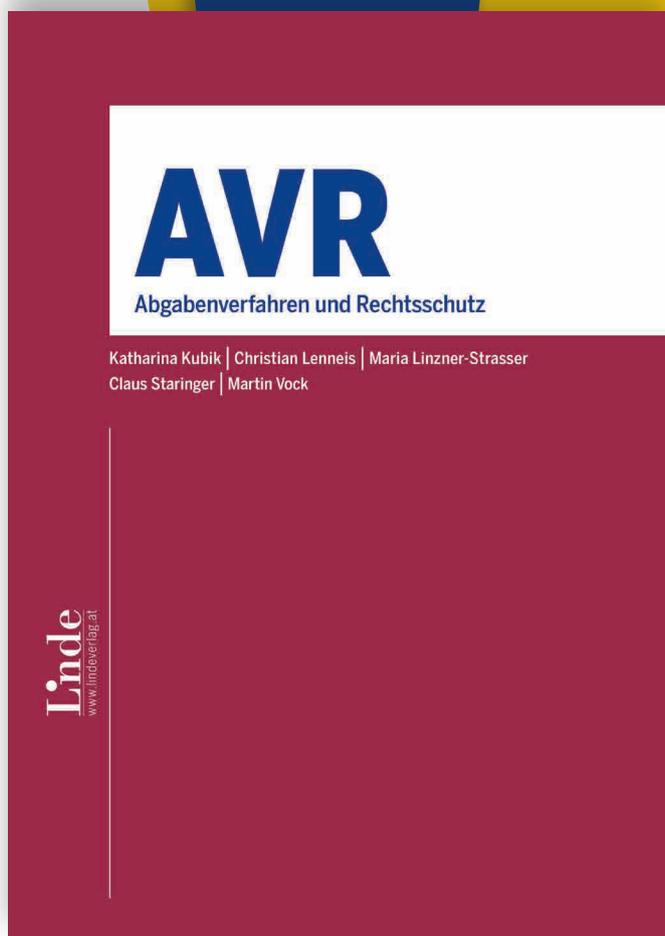
³³ Sollte eine Meldepflicht für Gestaltungen in Österreich (oder einem anderen Mitgliedstaat) bestehen, weil ein relevanter Steuerpflichtiger in diesem Mitgliedstaat zB Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, die meldepflichtigen Gestaltungen aber nicht in Zusammenhang mit diesen österreichischen Kapitaleinkünften stehen, stellt sich die Folgefrage, ob eine solche Meldepflicht als überschießend und somit als unzulässig zu qualifizieren ist. Vgl zur Thematik *Blum/Langer*, At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC 6 and EU Primary Law – Part 2, ET 2019, 313 (315 ff).

³⁴ Vgl kritisch zur DAC 6 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (168), wonach die Erzielung von Einkünften gemeint sein könnte, die allein aufgrund der Besonderheiten eines nationalen Steuersystems nicht als Einkünfte gelten, oder Einkünfte eines relevanten Steuerpflichtigen aus einem Drittstaat, für die nach allgemeinen international anerkannten Grundsätzen das Besteuerungsrecht allein beim Ansässigkeitsstaat liegt (zB Direktversandhandel eines nicht in der Union Ansässigen an EU-ansässige Kunden).

³⁵ Vgl zur Problematik *Blum/Langer*, ET 2019, 313 (315 ff).

³⁶ Vgl zur DAC 6 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157 (168).

Auch online
verfügbar:
lindedigital.at



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

ASoK-Jahresabo 2021
(25. Jahrgang 2021, Heft 1-12)

Print EUR 259,-
Digital light..... EUR 266,-
Digital EUR 282,-
Print & Digital EUR 285,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz.
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  lindeverlag.at  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23