

Globale Mindestbesteuerung

Die globale Mindestbesteuerung bringt für Konzerne ab 2024 in allen EU-Mitgliedstaaten eine völlig neue zusätzliche Steuer sowie umfassende Compliance-Verpflichtungen mit sich. Wir geben einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen.

Energiekostenzuschuss

Um international wettbewerbsfähig zu bleiben, werden die bisherigen Hilfsmaßnahmen für Unternehmen verlängert und ausgeweitet. Wir informieren über die Eckpunkte der Anpassungen beim Energiekostenzuschuss.

Blackout

Ein flächendeckender Stromausfall („Blackout“) ist laut Expert:innen der Energiewirtschaft nur mehr eine Frage der Zeit. Was Arbeitgeber und Beschäftigte wissen sollten, wenn plötzlich das Licht ausgeht.

Globale Mindestbesteuerung

Neue Steuerverpflichtung für Konzerne



Building a better
working world



Tax & Law

Magazine

Liebe Leser:innen,

wir freuen uns, Ihnen die neue Ausgabe unseres Tax & Law Magazine vorstellen zu dürfen.

Die zahlreichen Neuerungen und Änderungen im Bereich des internationalen Steuerrechts stellen Unternehmen vor große Herausforderungen. Während mit Pillar I das Inclusive Framework on BEPS eine Umverteilung von Besteuerungsrechten an den Gewinnen internationaler Großkonzerne anstrebt, nimmt insbesondere die Umsetzung einer Mindestbesteuerung im Rahmen von Pillar II des Zwei-Säulen-Modells zur Bekämpfung unerwünschter Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (BEPS) Formen an. Die neuen Regelungen zur Mindestbesteuerung sollen auf EU-Ebene bereits für Geschäftsjahre ab 2024 in nationales Recht der Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Die Expert:innen von EY beleuchten die internationalen Entwicklungen im Zusammenhang mit den geplanten Anwendungs- und Dokumentationsvoraussetzungen von Pillar I und der neuen globalen Mindestbesteuerung (Pillar II). Außerdem werden in der aktuellen Ausgabe die geplanten Meldepflichten und Anpassungen beim automatischen Informationsaustausch sowie die jüngste Rechtsprechung des VWGH zum Progressionsvorbehalt im Ansässigkeitsstaat und weitere interessante Entwicklungen im internationalen Steuerrecht dargestellt und erläutert.

Darüber hinaus behandelt die aktuelle Ausgabe die Veröffentlichungen des BMF zur Änderung der Sachbezugsverordnung und die damit geschaffenen Vereinfachungen und Klarstellungen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Elektro-Dienstwagen, Ladevorgängen und Bezugsumwandlungsmodellen für (Elektro-)Fahrräder und Elektro-Autos sowie die Verlängerung und Ausweitungen im Zusammenhang mit dem Energiekostenzuschuss.

Im Tax-Teil dieser Ausgabe finden Sie außerdem Beiträge zu den finanzstrafrechtlichen Aspekten bei Dreiecksgeschäften sowie Ausführungen zum Verfahren bei der Erstattung von Vorsteuern.

Im Law-Teil geben unsere Expert:innen von EY Law einen Überblick über die arbeitsrechtliche Situation im Falle eines Blackouts und die bald in Kraft tretende Markets in Crypto Assets Regulation (MiCAR).

In der Beilage finden Sie unsere Checkliste zur Steuerbilanz 2022, mit der wir Ihnen einen Überblick über die wesentlichen Mehr-Weniger-Rechnungspositionen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr geben.

Wir wünschen Ihnen viel Freude mit dieser Ausgabe des Tax & Law Magazine.



Dr. Patrick Plansky



Mag. Dominik Novak

Dreiecksgeschäfte und Finanzstrafrecht

Ein Überblick anhand von drei Beispielen



Update internationales Steuerrecht

Aktuelle Entwicklungen



Erleichterungen für E-Mobilität

Sachbezüge, Gehaltsumwandlung und Kostenersatz



Crypto News - MiCAR

Einheitliche Rahmenbedingungen für
Kryptomärkte in der EU

Inhalt

Ausgabe 1 | 2023

Beilage

Checkliste
Steuerbilanz
2022

TAX

- 3 Editorial
- 5 Inhalt

7 Stolpersteine

Stolpersteine im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften mit mehr als drei Beteiligten ab 01.01.2023 – Doppelerwerb und mögliche finanzstrafrechtliche Konsequenzen

10 Die Erstattung von Vorsteuern

Ein Verfahren zur Geltendmachung von Vorsteuern außerhalb des Sitzstaates

14 Meldepflichten und automatischer Informationsaustausch

Aktuelle Entwicklungen

18 Updates aus dem internationalen Steuerrecht

20 Globale Mindestbesteuerung in der EU ab 2024 beschlossen

OECD veröffentlicht weitere Dokumente

24 Amount B und sein Anforderungsprofil

29 VwGH

Progressionsvorbehalt nicht nur im Ansässigkeitsstaat

32 Energiekostenzuschuss

Verlängerung der Förderung

35 Jahreswechsel bringt Erleichterungen für E-Mobilität im Unternehmen

38 Tax Flashes

LAW

40 Blackout

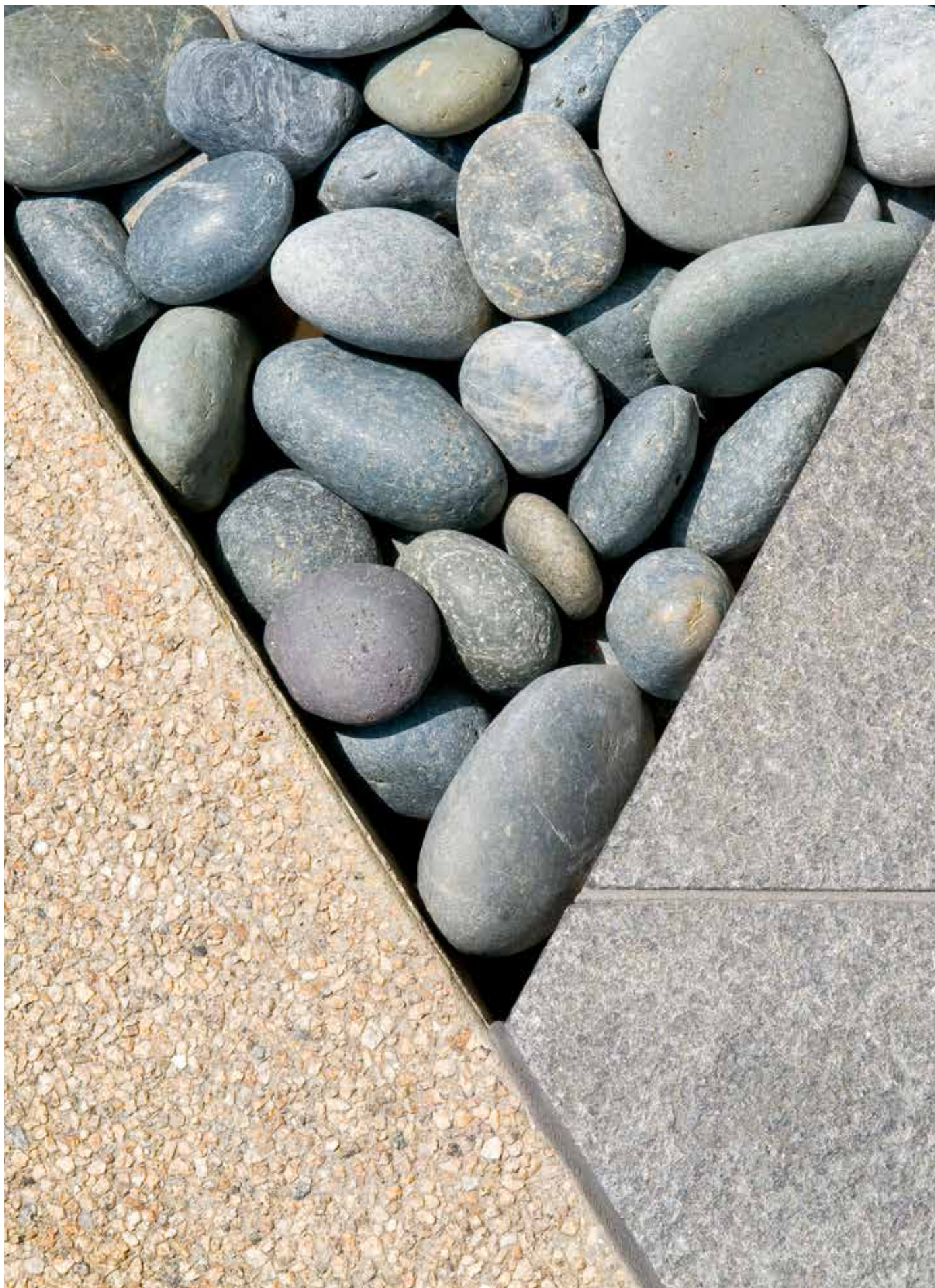
Bei Stromausfall zur Arbeit?

44 Crypto News: MICAR

Ein erster Überblick

48 Law Flashes

49 Publikationen/Events/Impressum



Stolpersteine

Stolpersteine im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften mit mehr als drei Beteiligten ab 01.01.2023 – Doppelerwerb und mögliche finanzstrafrechtliche Konsequenzen

In der Ausgabe 4/2022 des Tax & Law Magazine haben wir die Neuerungen bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte mit Wirkung ab 01.01.2023 dargestellt. Dieser Folgebeitrag soll insbesondere die Frage eines möglichen Doppelerwerbs sowie potenzielle finanzstrafrechtliche Konsequenzen als mögliche Stolpersteine bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung beleuchten.

Doppelerwerb

Fraglich ist, ob es in dem Fall, in dem der Erwerber („mittlerer Unternehmer“ im Dreiecksgeschäft) unter seiner österreichischen UID-Nummer auftritt und die Gegenstände in ein anderes Bestimmungsland als Österreich geliefert werden, zwangsläufig in Österreich zur Besteuerung eines sogenannten Doppelerwerbs kommen muss.

Ist Österreich das Mitgliedsland, dessen UID-Nummer der Erwerber verwendet, kann eine allfällige Besteuerung eines Doppelerwerbs nur aus innerstaatlichen Bestimmungen abgeleitet werden. Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG sieht vor, dass der innergemeinschaftliche Erwerb als in dem Mitgliedstaat, dessen UID-Nummer der Erwerber verwendet, bewirkt gilt, wenn der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine vom Bestimmungsland abweichende UID-Nummer verwendet (Doppelerwerb). Art. 25 Abs. 2 UStG bestimmt korrespondierend, dass dieser Doppelerwerb als besteuert gilt, wenn der Erwerber nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und er seiner Erklärspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Die Bestimmung verweist nicht auf die Definition des Dreiecksgeschäfts nach der Rechtslage im Bestimmungsmitgliedstaat. Vielmehr wird der Begriff des Dreiecksgeschäfts im unmittelbar vorhergehenden Absatz 1 von Artikel 25 UStG definiert. Daraus ist unseres Erachtens zu schließen, dass für die Frage, ob der Erwerb durch den mittleren Unternehmer im UID-Land Österreich als besteuert gilt, die innerstaatliche Definition des Dreiecksgeschäfts maßgeblich sein muss. Auch aus praktischer Sicht ist anzumerken, dass es weder den österreichi-

schen Unternehmern noch der österreichischen Finanzbehörde zuzumuten wäre zu prüfen, ob das jeweilige Empfangsland unter Umständen die Dreiecksgeschäftsregelung enger auslegt, zumal eine solche enge Auslegung wohl nicht unionrechtskonform wäre.

Somit muss es nicht zwangsläufig zu einem Doppelerwerb kommen, wenn der Erwerber unter seiner österreichischen UID-Nummer auftritt und die Gegenstände in ein anderes Bestimmungsland als Österreich geliefert werden.

Finanzstrafrechtliche Folgen bei Nichterfüllen der Voraussetzungen

Anhand der folgenden Beispiele werden exemplarisch mögliche finanzstrafrechtliche Konsequenzen bei der umsatzsteuerlichen Fehlbeurteilung als Dreiecksgeschäft erläutert. Keine Berücksichtigung finden mögliche weitere finanzstrafrechtliche Konsequenzen in anderen Mitgliedstaaten.

Beispiel 1

Vorauszahlungsverkürzung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG

Ein deutscher Unternehmer (D) bestellt Waren bei einem italienischen Unternehmer (IT), der die Waren bei einem Österreicher (AT) bestellt. AT wiederum bestellt die Waren bei einem weiteren Lieferanten in Ungarn (HU). HU beauftragt und bezahlt den Transport der Waren von Ungarn direkt nach Deutschland und trägt auch das Risiko des Untergangs der Waren. Alle Unternehmer treten unter der UID-Nummer ihres jeweiligen Sitzstaates auf.

AT weiß, dass die Vereinfachungen für das Dreiecksgeschäft nicht anwendbar sind, da die Ware nach Deutschland gelangt und sein Kunde IT ihm gegenüber nicht mit einer deutschen UID-Nummer auftritt. Er weiß auch, dass aufgrund der Verwendung der österreichischen UID-Nummer ein Doppel-



erwerb ohne Vorsteuerabzug in Österreich zu erklären ist, solange er den innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland nicht nachweislich versteuert. Trotz dieses Wissens stellt AT an IT unter Zeitdruck eine Rechnung aus, in der er auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts und den Übergang der Steuerschuld hinweist. Er reicht in Österreich eine Zusammenfassende Meldung ein, in der er ein Dreiecksgeschäft auf die italienische UID-Nummer von IT meldet. In der österreichischen Umsatzsteuervoranmeldung meldet AT keinen Doppelerwerb.

Lösung:

Da IT nicht unter einer deutschen UID-Nummer auftritt, kann gegenständlich die Vereinfachungsregelung jedenfalls nicht in Anspruch genommen werden. AT tätigt in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit einer anschließenden steuerpflichtigen innerdeutschen Lieferung. Zusätzlich hat AT durch die Verwendung der österreichischen UID-Nummer einen Doppelerwerb in Österreich zu versteuern, ohne dass ihm (zunächst) das Recht auf Vorsteuerabzug aus dieser Erwerbssteuer zusteht.

Indem AT den Doppelerwerb nicht in der entsprechenden österreichischen Umsatzsteuervoranmeldung erklärt, reicht er (bedingt) vorsätzlich eine unrichtige Umsatzsteuervoranmeldung ein. Da AT weiß, dass ihm aus der Doppelerwerbssteuer kein Vorsteuerabzug zusteht, hält er die Umsatzsteuerverkürzung nicht nur für möglich, sondern er weiß, dass es zu dieser kommt. AT begeht daher eine Vorauszahlungsverkürzung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Beispiel 2

Umsatzsteuerhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG

Sachverhalt wie in Beispiel 1. AT weiß, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vereinfachung nicht vorliegen. Er weiß auch, dass aufgrund der Verwendung der österreichischen UID-Nummer ein Doppelerwerb ohne Vorsteuerabzug zu erklären ist. In der entsprechenden österreichischen Umsatzsteuervoranmeldung erklärt AT den Doppelerwerb ohne Vorsteuerabzug und führt die daraus resultierende Umsatzsteuer ans Finanzamt ab.

Bei Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung überlegt sich AT seine (korrekte) Behandlung in der Umsatzsteuervoranmeldung nochmals. Da ihm eine umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland als zu mühsam erscheint, stellt AT nachträglich eine Rechnung mit den Hinweisen auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts und auf den Übergang der Steuerschuld an IT aus. Des Weiteren reicht er nachträglich eine Zusammenfassende Meldung ein, in der er ein Dreiecksgeschäft auf die italienische UID-Nummer des IT erklärt. In der Umsatzsteuererklärung erklärt AT nunmehr keinen Doppelerwerb mehr. Die Umsatzsteuer wird in der Folge erklärungsgemäß veranlagt und der entsprechende Umsatzsteuerbescheid AT zugestellt.

Lösung:

Da die Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäfts nicht vorliegen, kann gegenständlich die Vereinfachungsregelung nicht angewendet werden. AT tätigt in Deutschland einen

innergemeinschaftlichen Erwerb mit einer anschließenden steuerpflichtigen innerdeutschen Lieferung. Zusätzlich hat AT durch die Verwendung der österreichischen UID-Nummer einen Doppelerwerb in Österreich zu versteuern, ohne dass ihm (zunächst) das Recht auf Vorsteuerabzug aus dieser Erwerbsteuer zusteht.

Die Erklärung des Doppelerwerbs ohne Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuervoranmeldung erfolgte in Übereinstimmung mit den umsatzsteuerlichen Vorschriften. Diesbezüglich kann AT kein Finanzvergehen verwirklichen. Da AT allerdings eine unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung zur Vorlage bringt und die Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, begeht er mit Zustellung des erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheids eine Umsatzsteuerhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG.

Beispiel 3

Grob fahrlässige Umsatzsteuerverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG

Sachverhalt wie in Beispiel 1. AT hat gehört, dass Dreiecksgeschäfte jetzt auch mit mehr als drei Beteiligten möglich sind, und glaubt, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Dass die Anwendung nur möglich ist, wenn sein Kunde unter der UID-Nummer des Bestimmungslandes auftritt, ist AT nicht bekannt. Die Einholung einer umsatzsteuerlichen Würdigung durch einen Steuerberater hält AT für nicht erforderlich, da seinem Verständnis nach die Vereinfachung auf jeden Fall zur Anwendung gelangt. AT stellt eine Rechnung mit den Hinweisen auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts und auf den Übergang der Steuerschuld an IT aus. Er reicht in Österreich eine Zusammenfassende Meldung ein, in der er das Dreiecksgeschäft auf die italienische UID-Nummer des IT erklärt. Weder in der entsprechenden österreichischen Umsatzsteuervoranmeldung noch in der Umsatzsteuerjahreserklärung erklärt AT einen Doppelerwerb. Die Umsatzsteuer wird erklärungsgemäß veranlagt und der entsprechende Umsatzsteuerbescheid wird AT zugestellt.

Lösung:

Da die Voraussetzungen nicht vorliegen, kann gegenständlich die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch genommen werden. AT tätigt in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit einer anschließenden steuerpflichtigen innerdeutschen Lieferung. Zusätzlich hat AT durch die Anwendung der österreichischen UID-Nummer einen Doppelerwerb in Österreich zu versteuern, ohne dass ihm (zunächst) das Recht auf Vorsteuerabzug aus dieser Erwerbsteuer zusteht.

Da AT davon ausgegangen ist, dass die Vereinfachungsregelungen anwendbar sind, und keine weiteren diesbezüglichen Erkundigungen eingeholt hat, fehlen ihm sowohl der (bedingte) Vorsatz als auch die Wissentlichkeit. Eine Bestrafung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG kommt daher nicht in Betracht. Hinsichtlich der zur Vorlage gebrachten unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung hat AT eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung verwirklicht und begeht mit Zustellung des erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheids eine Umsatzsteuerverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG.

Fazit

Die Neuregelung der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte seit 01.01.2023 ermöglicht zwar mehr Gestaltungsspielraum bei Reihengeschäften, jedoch eröffnet sie einige Risikofelder wie Doppelerwerbsbesteuerung und – im Worst Case – finanzstrafrechtliche Konsequenzen. Eine genaue Analyse der Reihengeschäfte wird daher unabdingbar sein.

Ihr Autor



Mag. Wolfgang Leitgeb

Senior Manager

T +43 463 50 1000 1480

wolfgang.leitgeb@at.ey.com

Wolfgang Leitgeb ist Steuerberater, zertifizierter Finanzstrafrechtsexperte und als Senior Manager im Bereich Indirekte Steuern und Finanzstrafrecht tätig. Sein Aufgabengebiet umfasst u. a. die Beratung im Zusammenhang mit indirekten Steuern sowie die finanzstrafrechtliche Beratung. Er ist Autor externer und interner Fachpublikationen und Vortragender bei externen und internen Seminaren.

Die Erstattung von Vorsteuern

Ein Verfahren zur Geltendmachung von Vorsteuern außerhalb des Sitzstaates

Unternehmerische Tätigkeiten gehen über die Landesgrenzen hinaus. So sind auch viele österreichische Unternehmen im Ausland tätig. Je nach Umfang der Tätigkeit kann es erforderlich sein, sich im Ausland steuerlich erfassen zu lassen. Es gibt jedoch auch Fälle, in denen sich die Tätigkeit ausschließlich auf den Bezug von Leistungen beschränkt, wofür lokale Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird, seien es Aufwendungen im Zuge von Dienstreisen (z. B. Hotel, Transportmittel, Verpflegung), Messebesuche oder sonstige Aufwendungen, für die Unternehmen mit Umsatzsteuern belastet werden.

Mithilfe des Vorsteuererstattungsverfahrens ist es möglich, sich Vorsteuern auch ohne steuerliche Erfassung zurückzuholen.

Anwendungsbereich des Erstattungsverfahrens allgemein

Unternehmen, die weder Sitz noch Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat unterhalten und aufgrund der Tätigkeit zu keiner umsatzsteuerlichen Registrierung verpflichtet sind, können Vorsteuern im Rahmen des Erstattungsverfahrens geltend machen. Steuerfreie Güter-/Personenbeförderungsumsätze (i. S. d. § 6 Abs. 1 Z. 3 UStG), Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG), oder die Ausführung von Umsätzen unter der Inanspruchnahme der One-Stop-

Shop-Sonderregelung (i. S. d. § 25a, Art 25a, § 25b UStG bzw. Art. 358 bis 369k der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG) sind für die Anwendung des Erstattungsverfahrens unschädlich.

Verfahren der Vorsteuererstattung

Bei der Erstattung von Vorsteuern gilt es zu unterscheiden, ob die Erstattung zwischen EU-Ländern oder zwischen EU- und Drittländern erfolgt.

a) Vorsteuererstattung innerhalb EU

Die Regelungen zur Vorsteuererstattung sind innerhalb der EU in den wesentlichen Punkten wie der Frist oder der Art des Antrags vereinheitlicht. In diesem Abschnitt sollen die wichtigsten Aspekte der Antragstellung durch ein österreichisches Unternehmen dargelegt werden.

Vorweg sei gesagt, dass innerhalb der EU die Antragstellung im Ansässigkeitsstaat des Antragstellers zu erfolgen hat. Möchte daher ein österreichisches Unternehmen ausländische Vorsteuern im Zuge des Vorsteuererstattungsverfahrens geltend machen, gilt es, den Antrag in Österreich einzureichen. Wichtig zu erwähnen ist dabei, dass für jedes Land ein separater Antrag einzureichen ist.



Beispiel:

Ein österreichischer Unternehmer möchte die Erstattung von in Deutschland, Slowenien und Ungarn angefallener Umsatzsteuer beantragen. Er hat daher drei separate Vorsteuererstattungsanträge beim österreichischen Finanzamt einzureichen. War die Einreichung erfolgreich, leitet das österreichische Finanzamt die Anträge an die Finanzverwaltung der entsprechenden Erstattungsmitgliedstaaten weiter. Jegliche anschließende Korrespondenz erfolgt schließlich durch die Finanzverwaltung des entsprechenden Erstattungsstaates.

► Erstattungszeitraum

Der Erstattungszeitraum kann vom Unternehmen individuell bestimmt werden, jedoch muss er mindestens drei Monate betragen und darf ein Kalenderjahr nicht überschreiten. Ein kürzerer Zeitraum ist ausschließlich zum Ende des Jahres möglich. Weiters können nur volle Kalendermonate berücksichtigt werden und Überschneidungen von Erstattungszeiträumen sind unzulässig.

► Frist

Vorsteuererstattungsanträge innerhalb der EU sind spätestens bis zum 30.09. des Folgejahres einzureichen. Hierbei

handelt es sich um eine Fallfrist, die nicht verlängert werden kann. Die Frist für die Einreichung eines Erstattungsantrags für das Jahr 2022 endet daher in sämtlichen Mitgliedstaaten am 30.09.2023.

► Antragstellung

Der Erstattungsantrag hat elektronisch im Ansässigkeitsstaat zu erfolgen. Österreichischen Unternehmen steht dafür FinanzOnline zur Verfügung.

► Mindesterstattungsbetrag

Grundsätzlich gilt eine Mindesthöhe von 400 Euro. Wird der Antrag jedoch für das gesamte Kalenderjahr oder den letzten Zeitraum des Jahres gestellt, ist ein zu erstattender Betrag in Höhe von mindestens 50 Euro ausreichend.

► Beizulegende Unterlagen

In der Regel sind dem elektronischen Antrag keine Unterlagen beizulegen. Dennoch gilt es, sich über etwaige länderspezifische Vorgaben zu informieren und diese bei der Antragstellung zu beachten. Beispielsweise verlangen einige EU-Länder Kopien von Rechnungen, die 1.000 Euro bzw. bei Kraftstoffrechnungen 250 Euro überschreiten.

Die Vorlage einer Unternehmerbestätigung (Formular U70) ist nicht erforderlich.

► **Erstattungsfähige Vorsteuern**

Welche Vorsteuern erstattungsfähig sind, ist von den länderspezifischen Regelungen des Erstattungsmitgliedstaates abhängig, die es dringend zu beachten gilt.

Natürlich haben im Umkehrschluss auch Unternehmen, die weder Sitz noch Betriebsstätte in Österreich unterhalten, die Möglichkeit, sich in Österreich angefallene Vorsteuern über das Erstattungsverfahren zurückzuholen. Der hierfür erforderliche elektronische Antrag ist entsprechend im Ansässigkeitsstaat des Antragstellers einzureichen.

Achtung: Auch bei Unternehmen mit einer umsatzsteuerlichen Registrierung in Österreich kann das Erstattungsverfahren tragend werden. Der Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit kann von Jahr zu Jahr variieren, wodurch es auch zu einer Änderung des anzuwendenden Verfahrens kommen kann. Sofern nicht das korrekte Verfahren angewandt wird, kann es zu einem Verlust der Vorsteuern kommen.

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiges Unternehmen ist in Österreich für umsatzsteuerliche Zwecke registriert, da bisher steuerpflichtige Umsätze in Österreich ausgeführt wurden. Aufgrund schlechter Auftragslage wurden im Jahr 2022 jedoch keine Umsätze in Österreich getätigt, sondern bloß Vorsteuern im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht. Das Unternehmen wäre somit grundsätzlich für das Jahr 2022 im Erstattungsverfahren.

Wird für das Jahr 2022 dennoch eine Umsatzsteuererklärung eingereicht, besteht das Risiko einer Abweisung der österreichischen Finanzverwaltung aufgrund der Anwendung des falschen Verfahrens. Erfolgt dies nach der Frist für die Vorsteuererstattung, d. h. nach dem 30.09.2023, besteht keine Möglichkeit mehr, die Vorsteuern erstattet zu bekommen.

Auch für österreichische Unternehmen kann ein entsprechendes Risiko bestehen, wenn die Finanzverwaltung des Mitgliedstaates einer etwaigen umsatzsteuerlichen Registrierung dieselbe Ansicht vertritt. Ein jährlicher Check am Jahresende ist daher dringend zu empfehlen.

b) Vorsteuererstattung mit Drittland

Im Gegensatz zum Erstattungsverfahren für EU-Unternehmen gilt es bei Unternehmen eines Drittlandes wesentliche Unterschiede zu beachten. Die nachstehenden Bestimmungen gelten für Österreich, d. h. für Anträge von Unternehmen aus einem Drittland, die in Österreich die Erstattung von Vorsteuern beantragen.

Wichtig: Sofern ein österreichischer Unternehmer eine Erstattung von Vorsteuern im Drittland beabsichtigt, ist dringend zu empfehlen, sich rechtzeitig über dort geltende Möglichkeiten bzw. Voraussetzungen, Anforderungen und Fristen zu informieren. Diese können von den nachstehenden Bestimmungen abweichen.

► **Erstattungszeitraum**

Wie beim EU-Antrag gilt der mögliche Erstattungszeitraum von mindestens drei Monaten und maximal zwölf Monaten. Ein kürzerer Zeitraum zu Ende des Jahres ist möglich.

► **Frist**

Die Frist für im Drittland ansässige Unternehmen endet bereits am 30.06. des Folgejahres (Fallfrist!). Dabei gilt in Österreich, dass der Antrag spätestens am 30.06. postalisch aufgegeben werden muss. Die Einreichfrist für den Erstattungsantrag 2022 endet somit am 30.06.2023.

► **Antragstellung**

Die Antragstellung ist ausschließlich in Papierform mittels Formular U5 und firmenmäßiger Zeichnung bei dem hierfür zuständigen Finanzamt Österreich möglich. Bei erstmaliger Antragstellung ist zusätzlich ein Fragebogen (Verf 18) auszufüllen und dem Antrag beizulegen.

► **Mindesterstattungsbetrag**

Der zu erstattende Betrag muss grundsätzlich einen Wert von mindestens 400 Euro haben. Falls der Erstattungszeitraum das gesamte Kalenderjahr umfasst oder der letzte Zeitraum des Kalenderjahres ist, genügt ein Betrag von 50 Euro.



Die nachfolgende Übersicht fasst die wichtigsten Punkte beider möglichen Antragstellungen zusammen:

	VStE innerhalb EU	VSTE Drittland
Erstattungszeitraum	mind. 3 Monate, max. 12 Monate, kürzerer Zeitraum ausschließlich zum Ende des Jahres möglich	mind. 3 Monate, max. 12 Monate, kürzerer Zeitraum ausschließlich zum Ende des Jahres möglich
Antragsfrist	30. September des Folgejahres (Fallfrist)	30. Juni des Folgejahres (Fallfrist)
Antragstellung	auf elektronischem Weg im Ansässigkeitsland einzureichen	ausschließlich schriftlich mittels Formular U5 (firmenmäßig unterzeichnet) im Erstattungsland einzureichen
Mindest-erstattungsbetrag	mind. 400 Euro bzw. bei Antragstellung für das gesamte KJ oder den letzten Zeitraum des Jahres 50 Euro	mind. 400 Euro bzw. bei Antragstellung für das gesamte KJ oder den letzten Zeitraum des Jahres 50 Euro
Beizulegende Unterlagen	grundsätzlich keine Beilage erforderlich ABER: länderspezifische Vorgaben sind zu beachten	Fragebogen Verf 18 (bei erstmaliger Antragstellung), Unternehmerbescheinigung (vergleichbar mit Formular U70), Originalbelege
Erstattungsfähige Vorsteuern	Regelungen des Erstattungslandes sind zu beachten	Regelungen des Erstattungslandes sind zu beachten

► **Beizulegende Unterlagen**

Dem Erstattungsantrag ist eine originale Unternehmerbescheinigung (vergleichbar mit dem österreichischen Formular U70), die nicht älter als ein Jahr sein darf, beizulegen. Fremdsprachige Formulare werden anerkannt, sofern sie inhaltlich dem österreichischen Formular U70 gleichen und eine entsprechende Übersetzung beigelegt wird.

Weiters sind dem Antrag sämtliche Rechnungen im Original (keine Kopien) beizulegen, die die Formvorschriften des § 11 UStG erfüllen.

► **Erstattungsfähige Vorsteuern**

Es können lediglich Vorsteuern in den Antrag aufgenommen werden, für die kein Abzugsverbot nach dem österreichischen Umsatzsteuergesetz (§ 12 UStG) besteht. So können beispielsweise keine Vorsteuern im Zusammenhang mit einem nicht abzugsfähigen Kraftfahrzeug geltend gemacht werden.

Werden unvollständige Anträge eingereicht, kann es zu Verzögerungen der Antragsbearbeitung kommen bzw. es wird die Ablehnung des Antrags riskiert. Fehlende Dokumente können lediglich innerhalb der Antragsfrist nachgereicht werden.

Abschließend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass in allen Fällen der Vorsteuererstattung länderspezifische Regelungen wie beispielsweise Abzugsverbote, akzeptierte Sprachen, beizulegende Dokumente oder Fristen dringend beachtet werden müssen, um eine erfolgreiche Antragstellung sicherzustellen. Es ist daher wichtig, rechtzeitig Bücher und Aufzeichnungen auf etwaige ausländische Vorsteuern hin zu sichten und sich über die Besonderheiten der potenziellen Erstattungsländer zu informieren.

Die Mitglieder unseres „EY Indirect Tax“-Teams beraten Sie gerne bei spezifischen Fragestellungen und unterstützen Sie bei der Bearbeitung Ihrer Vorsteuererstattungen.

Ihre Autorinnen



Mag. (FH) Ulrike Rada
Manager
T +43 1 211 70 1254
ulrike.rada@at.ey.com



Veronika Reif
Consultant
T +43 1 211 70 4090
veronika.reif@at.ey.com

Ulrike Rada ist Managerin in der Abteilung Indirect Tax bei EY Wien. Ihr Aufgabengebiet umfasst die laufende Beratung und Compliance nationaler und internationaler Klienten im Bereich der Umsatzsteuer. Zudem ist Ulrike Rada Ansprechperson in Fragen zur Vorsteuererstattung.

Veronika Reif ist Consultant in der Abteilung Indirect Tax bei EY Wien. Ihr Aufgabengebiet umfasst die laufende Beratung und Compliance nationaler und internationaler Klienten im Bereich der Umsatzsteuer.



Die EU-Amtshilferichtlinie stellt ein zentrales Instrument für den Informationsaustausch im Steuerbereich zwischen den EU-Mitgliedstaaten dar. Während sich diese noch mit der Umsetzung und den Herausforderungen der Meldepflicht für aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen (DAC 6) und der Meldepflicht für digitale Plattformen gemäß DAC 7 auseinandersetzen müssen, hat die Europäische Kommission bereits einen neuen Richtlinienentwurf zur Einführung eines automatischen Informationsaustauschs im Zusammenhang mit Krypto-Assets veröffentlicht. Zusätzliche Erweiterungen sind auch schon in der Pipeline.

Meldepflichten und automatischer Informationsaustausch

Aktuelle Entwicklungen

Einleitung

Die EU-Amtshilferichtlinie soll durch einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten das Funktionieren der nationalen Steuersysteme sichern. Daneben geht es aber auch um die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung und um die Verhinderung von Gewinnverlagerungen und aggressiven Steuergestaltungen.

Die aktuellen Änderungen der Amtshilferichtlinie sollen nach Ansicht der Europäischen Kommission zu einer Stärkung des bestehenden Rahmens für den Informationsaustausch und die Verwaltungszusammenarbeit führen, wobei insbesondere die Ausweitung und Adaptierung der Vorschriften an die Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft im Vordergrund stehen.

Mit dem Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPMG) wird die siebte Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (DAC 7) in österreichisches Recht umgesetzt. Zukünftig werden Betreiber digitaler Plattformen verpflichtet, die von Nutzern (Verkäufern) über die Plattform ausgeübten Geschäftstätigkeiten zu melden. Als Begründung wird auf die spezifischen Merkmale der digitalen Plattformwirtschaft und die damit einhergehenden Schwierigkeiten in der Rückverfolgbarkeit und Erkennung von Steuertatbeständen verwiesen.

Daneben wuchs das Interesse an Krypto-Assets als alternativem Zahlungs- und Investmentinstrument in den vergangenen Jahren stetig. Die Kombination aus fehlender Aufsicht, Pseudo-Anonymität, Bewertungsschwierigkeiten, hybriden Ausgestaltungsformen sowie der Schnellebigkeit und dynamischen Entwicklung stellt eine Herausforderung für das Steuerrecht dar. In den letzten Jahren wurde nicht nur die steuerliche Behandlung von Erträgen aus Kryptowährungen im nationalen Recht geregelt, sondern auch auf EU-Ebene durch die Einführung der 5. Geldwäsche-RL auf die Entwicklungen reagiert. Bisher nicht geregelt wurde hingegen der einheitliche Informationsaustausch innerhalb der EU. Im Lichte der „fair share

taxation“ nahm die EU auch dies in Angriff und unterwirft nun auch Krypto-Assets und E-Geld den Berichtspflichten hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs.

Weiters hat am 22.12.2021 die Europäische Kommission einen Richtlinienentwurf veröffentlicht, mit dem die missbräuchliche Nutzung von Briefkastengesellschaften („shell companies“) für Steuerzwecke bekämpft werden soll. Ziel dieser „Unshell Directive“ (ATAD III) ist es, substanzlosen Gebilden ihre steuerliche Abschirmwirkung zu nehmen und ihnen die Inanspruchnahme bestimmter Abkommens- und Richtlinienvorteile zu ver-sagen. Flankiert werden soll dieses Unterfangen durch einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten der EU. Weitere Entwicklungen bleiben abzuwarten.

DAC 7 und DAC 8 im Überblick

DAC 7 – Meldepflichten für digitale Plattformen

Die zunehmend durch die Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft erwachsenden Möglichkeiten, z. B. den Verkauf von Waren oder die Durchführung von Dienstleistungen über digitale Plattformen grenzüberschreitend anzubieten, machen es für Steuerverwaltungen immer schwieriger, Informationen über die Einkünfte zu bekommen, die über diese Plattformen erwirtschaftet werden.

Dies liegt einerseits daran, dass Betreiber digitaler Plattformen oftmals nicht im eigenen Steuergebiet ansässig sind und somit etwaige nationale Informations- und Meldepflichten auf diese nicht angewendet werden können, und andererseits an der oftmals fehlenden Steuerehrlichkeit von Anbietern für ihre über digitale Plattformen erzielten Einkünfte. Das DPMG hat demnach – in Übereinstimmung mit der DAC 7 – zum Ziel, digitale Plattformbetreiber zur Erhebung, Überprüfung und Meldung plattform- und anbieterbezogener Informationen zu verpflichten.

Ob man als Plattformbetreiber den Melde- und Sorgfaltspflichten des DPMG unterliegt, ist von unterschiedlichen Voraus-



setzungen abhängig. Zunächst muss eine (digitale) Plattform vorliegen, wobei dieser Begriff im DPMG sehr weit gefasst und daher im Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist. Als „Plattform“ gilt jegliche Software, einschließlich einer Website oder eines Teils davon und (auch mobiler) Anwendungen, die Nutzern zugänglich ist und es Anbietern ermöglicht, mit anderen Nutzern in Verbindung zu treten, um direkt oder indirekt eine relevante Tätigkeit für diese Nutzer auszuüben. Vom Plattformbegriff im Regelfall nicht erfasst sind z. B. Online-Shops, bei denen der Plattformbetreiber der einzige Anbieter ist und die Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung veräußert werden, reine Zahlungsabwickler oder Kleinanzeigenbörsen.

Von der Meldepflicht erfasst werden zudem nicht alle, sondern nur bestimmte, gegen Vergütung ausgeführte relevante Tätigkeiten wie die Vermietung und Verpachtung von jeglichem unbeweglichen Vermögen, persönliche Dienstleistungen, Warenverkauf und die Vermietung jeglicher Verkehrsmittel.

Plattformbetreiber treffen eine jährliche Meldepflicht und bestimmte Sorgfaltspflichten. Letztere stellen sicher, dass die der Finanzverwaltung übermittelten Daten vollständig und in entsprechender Qualität erhoben und aufbereitet werden.

Die Betreiber der Plattformen sind verpflichtet, die meldepflichtigen Verkäufer zu identifizieren und unter anderem folgende Informationen an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln:

- ▶ persönliche Daten der Verkäufer (u. a. Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer, ggf. UID-Nummer, Handelsregisternummer/Geburtsdatum)
- ▶ Informationen zum Finanzkonto des Verkäufers
- ▶ Staaten, in denen der Verkäufer ansässig ist
- ▶ gezahlte oder gutgeschriebene Vergütung pro Quartal
- ▶ von der Plattform einbehaltene Gebühren, Provisionen oder Steuern
- ▶ im Fall von Vermietungs- oder Verpachtungsleistungen zusätzlich Informationen zu jeder inserierten Immobilien-einheit (u. a. Anschrift, Grundbucheintrag, Art des Objekts, Anzahl der Tage der Vermietung/Verpachtung)

Die relevanten Daten sind innerhalb eines Monats nach Ende des Meldezeitraums (d. h. bis 31.01. des Folgejahres) unter Verwendung eines Standardformulars (XML-Schema) an die zuständige Behörde zu übermitteln.

Verletzungen der Registrierungs- oder Meldepflicht werden als Finanzvergehen bei Vorsatz mit bis zu 200.000 Euro, bei grober Fahrlässigkeit mit bis zu 100.000 Euro geahndet. Die Verletzung einer Sorgfaltspflicht wird, sofern keine Verletzung einer Registrierungs- oder Meldepflicht verwirklicht wird, als Finanzordnungswidrigkeit geahndet (bei Vorsatz bis zu 20.000 Euro, bei grober Fahrlässigkeit bis zu 10.000 Euro).

DAC 8 - einheitliche Definition und Informationsaustausch

In einer weiteren Änderung der Amtshilferichtlinie (DAC 8) wird nun seitens der EU vorgeschlagen, unionsweit einheitliche Regelungen hinsichtlich des Informationsaustauschs für Emittenten und Service-Provider von Krypto-Assets wie auch für E-Geld-Institutionen anzudenken. Wesentliche Zielsetzung dabei ist es, einerseits eine adäquate Transparenz und andererseits auch eine entsprechende Besteuerung kryptografischer Vermögenswerte sicherzustellen. In der Praxis kann dies bedeuten, dass Krypto-Broker und -Börsen den Finanzämtern Daten über die Transaktionen ihrer Kunden liefern müssen. So können die Finanzbehörden relativ einfach nachvollziehen, ob die Einkünfte aus Kryptowährungen im Rahmen der Steuererklärung (korrekt) bekannt gegeben wurden.

Im Sinne eines effizienten Informationsaustauschs wird auch vorgeschlagen, die Begriffe „virtuelle Währung“ und „Krypto-Assets“ unionsweit einheitlich zu definieren.

Die konkrete Ausgestaltung der finalen EU-Richtlinie bleibt noch abzuwarten.

Erfahrungen aus der Praxis

Auch wenn die Initiativen und das proaktive Vorgehen der EU zu befürworten sind, ist zu beachten, dass sich die EU-Mitgliedstaaten bereits mit der Umsetzung der Dokumentations- und Meldeverpflichtungen für digitale Plattformbetreiber gemäß DAC 7 und den Herausforderungen der bereits bestehenden Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen gemäß DAC 6 auseinandersetzen müssen. Weiters werden auf EU-Ebene bereits die nächsten Schritte zur Umsetzung der Mindestbesteuerung (BEPS 2.0, GloBE Rules) gesetzt, die ab dem Jahr 2024 in den Mitgliedstaaten in Kraft treten soll. Multinationale Unternehmen sind daher mit zahlreichen neuen Entwicklungen konfrontiert.

Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass es sich bei DAC 7 und DAC 8 um EU-Richtlinien handelt, die lediglich den Mindeststandard, der von den Ländern umzusetzen ist, festlegt. Ein Mindeststandard kann erweitert werden, es ist aber auch basierend auf den Erfahrungen im Zusammenhang mit der Umsetzung der DAC 6 (Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen) ersichtlich, dass nicht alle Länder es geschafft haben, die Regelungen korrekt und ausreichend umzusetzen. Selbst Österreich, das die Richtlinie weitestgehend ohne Abweichung zum Richtlinien text im Rahmen des EU-Meldepflichtgesetzes übernommen hat, musste kürzlich beim Gesetzestext nachbessern.

Kennzeichnend für EU-Richtlinien ist auch, dass in der Regel viele Wahlrechte vorgesehen werden und schon dadurch die Umsetzung in den nationalen Gesetzen der Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgestaltet ist. Aus den Erfahrungen im Zusammenhang mit der DAC 6 betraf dies z. B. den Anwendungsbereich (Erfassung von inländischen und nicht nur grenzüberschreitenden Gestaltungen), Verfahrensregeln und auch die strafrechtlichen Konsequenzen. So wurde in der DAC 6 lediglich festgelegt, dass die vorgesehene Strafe „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ zu sein hat. Während Österreich dies mit einer Strafe in Höhe von 25.000 bis 50.000 Euro interpretierte, setzte Polen die Richtlinie mit einer Strafe in Höhe von rund 5 Mio. Euro in das nationale Recht um.

Nicht nur Wahlrechte, sondern auch unbestimmte Rechtsbegriffe, die dem nationalen Recht teils unbekannt sind, erschwerten die Umsetzung der vergangenen Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie. Die zahlreichen Unklarheiten in Bezug auf die Interpretation der Richtlinie führen aber auch bei den Rechtsunterworfenen zu einer großen Unsicherheit hinsichtlich der Anwendung, wobei diese insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Auslegungen in den Mitgliedstaaten vor Herausforderungen stehen. Die Interpretations-

möglichkeiten der einzelnen, nicht definierten Begriffe im Rahmen der DAC 6 brachten auf einen ersten Blick mehr verwaltungstechnische Probleme mit sich, als dass sie helfen, steuervermeidende und missbräuchliche Gestaltungen frühzeitig zu erkennen und zu vermeiden.

Auch im Zusammenhang mit der verwaltungstechnischen und administrativen Umsetzung auf Ebene der Finanzverwaltung konnte man bei der DAC 6 erkennen, dass die Herangehensweise der Mitgliedstaaten stark voneinander abweicht. Während manche Länder ein Formular im Papierformat verlangen, wird z. B. in Österreich die Meldung gem. EU-MPFG elektronisch über FinanzOnline eingereicht und in anderen Ländern wird ein XML-Format benötigt.

Weiters ist im Lichte der aktuellen Entwicklungen zu den Säulen I und II (BEPS 2.0 oder auch GloBE-Regelungen) abzuwarten, inwieweit die Unternehmen und auch die Finanzverwaltung mit den kontinuierlich erweiterten steuerlichen Anforderungen umgehen werden und ob die Ressourcen und die Personalausstattung den steigenden Herausforderungen gewachsen sein werden.

Zusammenfassend sind die aktuellen Entwicklungen unter Berücksichtigung des digitalen Wandels und der damit zusammenhängenden notwendigen Anpassung der Steuersysteme zu befürworten. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob und wie die bereits vorgeschlagenen und für die nahe Zukunft angekündigten Maßnahmen einen Beitrag zur gerechten Besteuerung leisten werden und inwieweit eine Erhöhung der Steuertransparenz und eine Verhinderung des Steuerbetrugs wie auch der Steuerhinterziehung und -umgehung erreicht werden.

Ihre Autorin



Dr. Kristin Resenig, LL.M.
Senior Consultant
T +43 1 211 70 1598
kristin.resenig@at.ey.com

Kristin Resenig ist Senior Consultant in der Abteilung International Tax and Transaction Services bei EY Wien sowie Fachautorin. Ihr Aufgabengebiet umfasst die laufende Beratung nationaler und internationaler Klienten.

Updates aus dem internationalen Steuerrecht

Die zahlreichen Neuerungen und Anpassungen im Bereich des internationalen Steuerrechts stellen Unternehmen vor große Herausforderungen. Insbesondere die Themen BEPS 2.0, Unshell Directive (ATAD III) und der neue Richtlinienvorschlag bezüglich Krypto-Assets sind international von großer Relevanz (siehe im Detail den Beitrag zu Meldepflichten von Kristin Resenig und den Beitrag zur globalen Mindestbesteuerung von Patrick Plansky und Judith Frank). Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über weitere aktuelle Entwicklungen rund um das internationale Steuerrecht.

Überarbeitung des EU-Verhaltenskodex (Code of Conduct)

Der EU-Verhaltenskodex ist ein zwischenstaatliches, nicht rechtsverbindliches Instrument zur Förderung des fairen Steuerwettbewerbs sowohl innerhalb als auch außerhalb der EU. Die EU-Mitgliedstaaten haben sich damit verpflichtet, bestehende steuerliche Maßnahmen, die einen schädlichen Steuerwettbewerb darstellen, abzuschaffen und auch künftig davon abzusehen.

Die ursprüngliche Fassung von 1997 zielte darauf ab, mögliche schädliche Steuervergünstigungsmaßnahmen zu ermitteln und zu bewerten. Ab dem 01.01.2024 gilt eine Ausweitung der ursprünglichen Zielsetzung auf jegliche „steuerliche Besonderheiten mit allgemeiner Geltung“, die Raum für eine doppelte Nichtbesteuerung lassen bzw. zu einer mehrfachen Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen führen könnten. Betroffen sind alle steuerlichen Besonderheiten, die ab dem 01.01.2023 eingeführt werden.

Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen

Das BMF hat in einer aktualisierten Übersicht vom November 2022 alle Staaten und Territorien aufgelistet, mit denen per 01.01.2023 Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe bestehen.

Im Vergleich zu der letztmals im Mai 2022 veröffentlichten Liste von mehr als 140 Staaten sind die Malediven, Mauretanien und Ruanda dazugekommen. Mit Belarus und Russland ist der Informationsaustausch derzeit suspendiert. Allerdings ist die Voraussetzung des „Bestehens einer umfassenden Amtshilfe“ weiterhin erfüllt.

Anwendung des Protokolls zur Abänderung des DBA-VAE ab 01.01.2023

Am 20.12.2022 wurden die Ratifikationsurkunden zwischen Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten für das am 01.07.2021 in Dubai unterzeichnete Protokoll zur Abänderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten (DBA-VAE) ausgetauscht. Das Abänderungsprotokoll tritt gemäß Artikel 9 sowohl hinsichtlich der im Abzugsweg eingehobenen Steuern als auch hinsichtlich anderer Steuern am 01.03.2023 in Kraft und findet ab 01.01.2023 Anwendung. Ziel der Änderungen war die Umsetzung der OECD-Standards betreffend Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Standards).

Die Änderungen beziehen sich insbesondere auf folgende Punkte:

- ▶ Bei Gewinnausschüttungen erhält der Quellenstaat ein 10-prozentiges Besteuerungsrecht (bislang 0 Prozent); es kommt zu einem Wechsel zur Anrechnungsmethode als primäre Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.
- ▶ Es wird eine große Auskunftsklausel hinzugefügt, wodurch ein umfassender Informationsaustausch gewährleistet werden soll.
- ▶ Durch die Aufnahme des „Principal Purpose“-Tests werden künftig die Abkommensvorteile des DBA versagt, wenn der oder einer der Hauptzwecke die Erlangung eines Vorteils nach dem Abkommen ist.

Aktualisierung der EU-Blacklist

Der Rat hat auf Grundlage der Berichterstattung der Code of Conduct Group (CoCG) am 04.10.2022 beschlossen, die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete („EU-Blacklist“) zu erweitern. Konkret wurden zusätzlich zu den schon bisher erfassten Jurisdiktionen Anguilla, die Bahamas sowie die Turks- und Caicosinseln aufgenommen. De-Listings brachte das jüngste Update nicht mit sich. Damit umfasst die EU-Blacklist derzeit zwölf Länder und Gebiete.

Umsetzung des EU Public CbCR

Das EU Public Country-by-Country Reporting (kurz CbCR) hat zum Ziel, EU-weit mehr Steuertransparenz zu schaffen, indem multinationale Unternehmen mit einem weltweiten



Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro zur Meldung (also zur Veröffentlichung eines Country-by-Country Reports) verpflichtet werden. Die zugrunde liegende Richtlinie trat am 21.12.2021 in Kraft, ist von den Mitgliedstaaten bis zum 22.06.2023 in nationales Recht umzusetzen und gilt dann ab dem ersten Geschäftsjahr, das nach dem 22.06.2024 beginnt. Einige EU-Mitgliedstaaten haben bereits Gesetzesentwürfe veröffentlicht, manche sogar schon die Regelungen eingeführt. Einen Gesetzesentwurf gibt es in Österreich bislang noch nicht; zu erwarten ist, dass ein solcher mit Anfang 2023 veröffentlicht wird.

EU-Richtlinienvorschlag zu einer Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA)

Am 11.05.2022 veröffentlichte die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf, der darauf abzielt, der vorherrschenden steuerlichen Begünstigung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital entgegenzuwirken. Denn nach derzeitigem Stand sind Unternehmen grundsätzlich berechtigt, Zinskosten, die aufgrund einer Fremdfinanzierung entstehen, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn abzuziehen. Anderes gilt für die Eigenkapitalfinanzierung, hier ist kein Abzug zulässig. Um diese Ungleichbehandlung abzumildern, soll es nun zwei Instrumente geben:

- ▶ ein Freibetrag für Eigenkapital, der als steuerliche Betriebsausgabe über zehn Jahre verteilt geltend gemacht werden kann sowie
- ▶ eine Reduktion der Abzugsfähigkeit eines Fremdkapitalzinsüberhangs auf 85 Prozent.

Die Umsetzung der Richtlinie sollte grundsätzlich bis Ende 2023 erfolgen, allerdings wurde die weitere Beratung zur Richtlinie verschoben. Mit einer Umsetzung noch im Jahr 2023 und einem Inkrafttreten 2024 ist somit derzeit nicht zu rechnen. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

Mehrwertsteuerbetrug: die neue EU-Meldepflicht für Zahlungsdienstleister

Aufgrund der hohen Betrugsanfälligkeit des EU-Mehrwertsteuersystems in bestimmten Bereichen kam es u. a. auch zu einer Änderung der zugrunde liegenden MwStSyst-RL. Eine Umsetzung durch die EU-Mitgliedstaaten in nationales Recht hat bis zum 31.12.2023 zu erfolgen, die neuen Regelungen sind ab 01.01.2024

anzuwenden. Die wesentliche Änderung besteht in einer Meldepflicht der grenzüberschreitenden Zahlungen (Bagatellgrenze von 25 grenzüberschreitenden Zahlungen an denselben Zahlungsempfänger) für den Zahlungsdienstleister. Diese Meldung ist zunächst in einem nationalen elektronischen System zu sammeln und anschließend an das zentrale elektronische Zahlungsinformationssystem der EU (Central Electronic System of Payment Information; CESOP) weiterzuleiten. Die entsprechenden technischen und organisatorischen Grundlagen wurden durch die EU-Durchführungsverordnung vom April 2022 geschaffen.

Ihre Autorinnen



Dr. Kristin Resenig, LL.M.

Senior Consultant

T +43 1 211 70 1598

kristin.resenig@at.ey.com

Kristin Resenig ist Senior Consultant in der Abteilung International Tax and Transaction Services bei EY Wien sowie Fachautorin. Ihr Aufgabengebiet umfasst die laufende Beratung nationaler und internationaler Klienten.



Franziska Hlawati, B.A.

Consultant

T +43 1 211 70 1786

franziska.hlawati@at.ey.com

Franziska Hlawati ist Consultant im Bereich International Tax and Transaction Services und unterstützt das Team bei der Beratung nationaler und internationaler Klienten. Daneben absolviert sie eine juristische Ausbildung an der WU Wien.



Aktuelle Entwicklungen und nächste Schritte für Konzerne im Jahr 2023

Die globale Mindestbesteuerung bringt eine völlig neue zusätzliche Steuer sowie umfassende Compliance-Verpflichtungen mit sich. Unternehmensgruppen mit einem Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. Euro müssen sich jetzt vorbereiten, Know-how aufbauen und ihre Prozesse und Systeme kurzfristig anpassen, um für die massiven Datenanforderungen gerüstet zu sein und die komplexen Berechnungen bewältigen zu können. Ab 2024 sind die neuen komplexen Regelungen in allen EU-Mitgliedstaaten und vielen Drittstaaten schon anwendbar, wobei in den letzten Wochen erst Guidelines für die Umsetzung veröffentlicht wurden, die zwar vereinzelt Erleichterungen bringen, aber bei Weitem nicht alle Zweifelsfragen klären. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen und erste Handlungsempfehlungen für Unternehmen.

Globale Mindestbesteuerung in der EU ab 2024 beschlossen

OECD veröffentlicht weitere Dokumente

Rückblick

Vor mehr als einem Jahr, im Dezember 2021, hat die OECD die sog. „GloBE Model Rules“ (BEPS 2.0 Pillar 2) veröffentlicht. „GloBE“ steht für „Global Anti-Base Erosion“ und ist die Fortentwicklung des früheren BEPS-Projekts der OECD, mit dem Steuervermeidung und Gewinnverlagerung unterbunden werden sollen. Die GloBE Model Rules etablieren ein neues, zusätzliches Besteuerungsregime für Unternehmensgruppen, das massive Anforderungen an die Unternehmensprozesse stellt. Die komplexen Regelungen sollen eine Mindestbesteuerung von 15 Prozent in jedem Land sicherstellen. Bei einer effektiven Besteuerung von unter 15 Prozent in einem Land ist die Differenz auf 15 Prozent durch eine Zusatzsteuer (sog. „Top-up Tax“) nachzuerheben. Der maßgebliche effektive Steuersatz ist dabei auf Basis des eigens zu ermittelnden GloBE-Einkommens und der GloBE-Steuern zu berechnen.

Ausgangspunkt für die Berechnungen ist das Einzelergebnis der jeweiligen Geschäftseinheit nach dem Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft, das durch umfassende und komplexe Anpassungen zum GloBE-Einkommen übergeleitet wird. Somit wird erstmals ein Konzernergebnis für die Steuerberechnung herangezogen. Viele Länder sind bereits im Umsetzungsstadium, die EU-Mitgliedstaaten haben sich Ende 2022 auf eine Richtlinie geeinigt, wonach diese Regeln in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen sind und ab 2024 in Kraft treten müssen. Unternehmen müssen sich daher 2023 für die Implementierung rüsten.

Guidelines zur Umsetzung und Erleichterungen in den ersten Jahren

Kommentar und Beispiele

Erste Erläuterungen und Beispiele zur Handhabung der komplexen GloBE Model Rules wurden mit dem Kommentar im März 2021 veröffentlicht. Der Kommentar enthält detaillierte Erläuterungen zur Funktionsweise der GloBE Model Rules und soll eine einheitliche Auslegung sowohl seitens der nationalen

Finanzverwaltungen als auch der betroffenen Unternehmen sicherstellen. Eine Vielzahl von Themen wurde darin aber vorerst nicht aufgegriffen, sondern auf spätere Veröffentlichungen ausgelagert. Zudem plant die OECD, den Kommentar laufend zu erweitern bzw. anzupassen.

„Transitional CbCR Safe Harbour“-Regelungen

Ein Jahr nach Veröffentlichung der GloBE Model Rules hat die OECD im Dezember 2022 weitere Dokumente zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung veröffentlicht. Von besonderer Bedeutung für die Praxis sind dabei die „Transitional CbCR Safe Harbour“ Regelungen. Diese sehen vor, dass anstatt der umfassenden und komplexen GloBE-Berechnungen für einen Übergangszeitraum vereinfachte Berechnungen unter Zuhilfenahme der Daten aus dem „Country-by-Country Reporting“ (CbCR) vorgenommen werden dürfen. In der Praxis wurde die Datenqualität der CbC Berichte allerdings teilweise kritisiert, was dazu führt, dass nur „qualifizierte CbC Berichte“ zu den Erleichterungen berechtigen.

Die „Transitional CbCR Safe Harbour“ Regelungen sehen vor, dass für den Fall, dass einer von drei Tests erfüllt wird, für den Übergangszeitraum die Top-up Tax für dieses Land mit null festgesetzt wird:

- ▶ De-minimis-Test: Der nach den CbCR Regeln ermittelte Umsatz aller Geschäftseinheiten in einem Land beträgt weniger als 10 Mio. Euro und der Gewinn weniger als 1 Mio. Euro.
- ▶ Vereinfachter ETR-Test: Der effektive Steuersatz (vereinfacht ermittelt aus CbCR und Jahresabschlussdaten) pro Land übersteigt einen bestimmten Prozentsatz (15 Prozent für Geschäftsjahre, die 2023 oder 2024 beginnen, 16 Prozent für 2025, 17 Prozent für 2026).
- ▶ Routinegewinntest: Das nach CbCR Regeln ermittelte Einkommen aller Geschäftseinheiten in einem Staat ist kleiner als der Betrag der sog. „Substance-based Income Exclusion“ (anteilige Personalkosten und Buchwerte materieller Wirtschaftsgüter).



Für Geschäftseinheiten in Ländern, die keinen der Safe Harbour Tests erfüllen, sind die GloBE-Regeln von Beginn an uneingeschränkt anwendbar. In zeitlicher Hinsicht ist der Transitional CbCR Safe Harbour befristet auf Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2026 beginnen. Für Regelbilanzstichtage zum 31.12. gelten diese Erleichterungen somit für maximal drei Geschäftsjahre, bis zum Geschäftsjahr 01.01. bis 31.12.2026.

Zur Entwicklung permanenter Safe Harbours in Form von vereinfachten Berechnungen für unwesentliche Konzerneinheiten stellt die OECD zudem ein regulatorisches Gerüst vor. Darüber hinaus enthält das Dokument „Safe Harbours and Penalty Relief“ Handlungsempfehlungen für die Staaten für eine angemessene Reduzierung möglicher Sanktionen in der Einführungsphase der GloBE Rules, sofern der multinationale Konzern hinreichende Maßnahmen hinsichtlich ihrer Anwendung vorweisen kann.

Konsultationspapiere zur GloBE Steuererklärung und zur Streitvermeidung

Zwei weitere Dokumente wurden zur öffentlichen Konsultation veröffentlicht. Das Konsultationspapier „GloBE Information Return“ betrifft Umfang und Art der Informationen, die Konzerne in der GloBE Steuererklärung zu erfassen und zu erklären haben, sowie diesbezügliche Vereinfachungen und ggf. alternative Datenpunkte. Im Dokument „Tax Certainty for the GloBE Rules“ werden Mechanismen der Streitvermeidung und -beilegung beleuchtet und mögliche nächste Schritte in deren Weiterentwicklung aufgezeigt.

Administrative Leitlinien

Anfang Februar 2023 hat die OECD die „Agreed Administrative Guidance for the Pillar Two GloBE Rules“ veröffentlicht. Die administrativen Leitlinien setzen einen Fokus auf die technische Umsetzung der Regelungen. Das Dokument enthält neben allgemeinen Hinweisen zum Anwendungsbereich und zur Funktionsweise der GloBE Rules auch Ausführungen zu wesentlichen Vorschriften für den Übergangszeitraum. Besonders hervorzuheben sind zudem Vorgaben zur Behandlung sog. „tax credits“, der US-Mindeststeuer („GILTI“) und anderer Hinzurechnungsvorschriften sowie zur Ausgestaltung der sog. „Qualified Domestic Minimum Top-up Tax“.

Ausblick

Mit den administrativen Leitlinien schließt die OECD die Hauptarbeiten an den GloBE Model Rules vorerst ab. Zusammen mit den im Dezember 2022 veröffentlichten Dokumenten soll den

Regierungen der Länder ausreichend Hilfestellung zur Interpretation und konkreten Umsetzung der GloBE Rules auf nationaler Ebene zur Verfügung stehen.

Für Unternehmen beginnt die Arbeit bereits jetzt, auch wenn – wie in Österreich – noch keine nationale Umsetzung der EU-Richtlinie vorliegt. Mit den GloBE Model Rules wird ein völlig neues, zusätzliches Steuersystem geschaffen, das erstmals auf Konzernrechnungslegungsdaten aufbaut und damit in der Regel nicht von der Steuerfunktion allein bewältigt werden kann. Die Einbindung mehrerer Abteilungen und Spezialist:innen sowie ein koordinierter Implementierungsprozess zur Erfüllung der neuen Aufgaben in Unternehmen sind unumgänglich.

Im Übergangszeitraum bringen die Transitional Safe Harbour Tests – unter Berücksichtigung von CbCR-Daten – unter Umständen Erleichterungen bei den Berechnungen und der Datenaufbereitung, da sie den faktischen Ausschluss einzelner Länder von den umfassenden GloBE-Berechnungen bis (in der Regel) 2026 ermöglichen. Gleichzeitig steigt aber der Druck auf die Datenqualität der zugrunde liegenden CbC Berichte, weil nur qualifizierte Berichte für die Erleichterungen herangezogen werden können. Daher muss zukünftig schon bei der Erstellung des CbC Berichts der Fokus auf die Datenqualität und Vollständigkeit gelegt werden. Selbst wenn temporäre Erleichterungen für bestimmte Länder anwendbar sind, bestehen neue Compliance-Verpflichtungen und zudem

sind für Geschäftseinheiten in Ländern, die keinen der erwähnten Tests erfüllen, die GloBE-Regeln mit all ihren Komplexitäten bereits ab 2024 anzuwenden.

Die Unternehmen sollten daher umgehend anhand der vorhandenen CbC Berichte für alle Länder der Unternehmensgruppe Berechnungen durchführen, um festzustellen, für welche Länder sie dennoch in den Vollenwendungsbereich der GloBE-Regeln fallen könnten, und parallel dazu den Prozess für den Vollenwendungsbereich anstoßen.

Literaturtipp

Frank/Plansky, Neue globale Mindestbesteuerung für Konzerne ab 2024. Was ist jetzt schon zu tun?, CFOaktuell 1/2023, S. 20.

Frank/Plansky, Globale Mindestbesteuerung. Funktionsweise und Herausforderungen für die Praxis, taxlex 4/2023, in Druck.

Frank/Plansky, Globale Mindestbesteuerung. Erleichterungen im Übergangszeitraum, taxlex 5/2023, in Druck.

Ihre Autor:innen



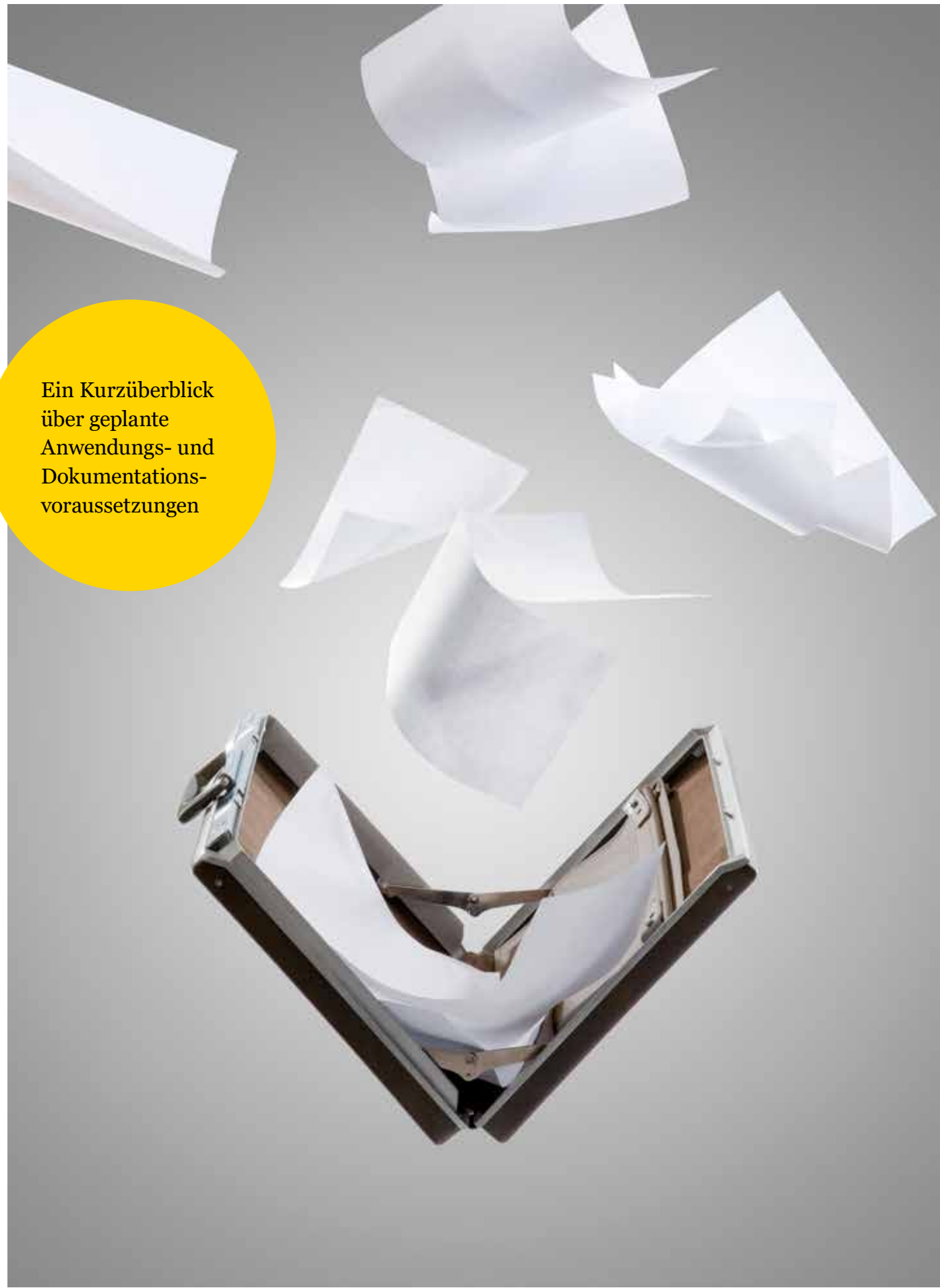
Dr. Patrick Plansky
Partner
T +43 1 211 70 1142
patrick.plansky@at.ey.com

Patrick Plansky ist Steuerberater und Partner in der Abteilung International Tax and Transaction Services bei EY in Wien, Universitätslektor, Fachautor und Fachvortragender. Seine Beratungsschwerpunkte liegen in den Bereichen Konzernsteuerrecht und internationales Steuerrecht.



Mag. Judith Frank
Senior Manager
T +43 1 211 70 1091
judith.frank@at.ey.com

Judith Frank ist Steuerberaterin und Senior Manager in der Abteilung International Tax and Transaction Services bei EY in Wien, Fachhochschullektorin und Fachvortragende. Ihre Beratungsschwerpunkte liegen in den Bereichen internationales Steuerrecht, laufende Beratung nationaler und internationaler Klienten und Tax-Compliance-Services.



Ein Kurzüberblick
über geplante
Anwendungs- und
Dokumentations-
voraussetzungen

Amount B

und sein Anforderungsprofil

Am 08.12.2022 wurde von der OECD ein Konsultationsdokument veröffentlicht, in dem Amount B als Teil von „Pillar One“ als ein neues und vereinfachtes Verfahren für die fremdübliche Verrechnungspreisgestaltung von Routine-Vertriebstätigkeiten in Form einer standardisierten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für sogenannte „in-country baseline marketing and distribution activities“ skizziert wird.

Seit 2017 beschäftigen sich die Mitglieder des G20/OECD Inclusive Framework („*OECD Inclusive Framework*“, kurz: IF) mit der Erstellung eines Regelungskomplexes, um der immer stärker werdenden digitalen Marktwirtschaft und den daraus resultierenden unerwünschten Steuerpraktiken entgegenzuwirken. Dieses sogenannte BEPS-2.0-Projekt besteht aus einem „Zwei-Säulen-Ansatz“ („*Two Pillar Approach*“), im Rahmen dessen durch „*Pillar One*“ – bestehend aus Amount A und Amount B – eine Umverteilung von Besteuerungsrechten der Unternehmensgewinne stattfinden soll. *Pillar Two* befasst sich mit der Implementierung einer globalen Mindeststeuer, wofür im Dezember 2022 bereits ein einstimmiger Richtlinienbeschluss der EU erging. Anders als der enge Anwendungsbereich von Amount A, der nur multinationale Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 20 Mrd. Euro und einer Umsatzrentabilität von mehr als 10 Prozent umfasst, gilt Amount B für alle multinationalen Unternehmen, die eine Routine-Vertriebstätigkeit durchführen.

Amount B soll laut OECD Mitte 2023 veröffentlicht werden und ein Inkrafttreten entsprechender Regelungen ist für Anfang 2024 angedacht. Noch offen ist die Art der Umsetzung.

„In-Scope“-Transaktionen

Entsprechend dem Konsultationsdokument der OECD sollen folgende konzerninterne Transaktionen in den Anwendungsbereich von Amount B fallen:

- ▶ Kauf-Verkaufs-Vereinbarungen, bei denen die Gesellschaft („*tested party*“) Waren von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen mit Sitz in anderen Ländern für den Großhandelsvertrieb an unabhängige Parteien auf dem lokalen Markt erwirbt, wobei Dienstleistungen und digitale Produkte derzeit nicht umfasst sind
- ▶ Handelsvertreter- und Kommissionsvereinbarungen, bei denen das Unternehmen zum Großhandelsvertrieb von Waren für ein anderes Unternehmen der Gruppe beiträgt

Weitere, vom IF derzeit noch diskutierte Rahmenkriterien sollen bei der Abgrenzung der „In-Scope“-Vertriebstätigkeiten unterstützen. Basierend auf Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sollen sie wirtschaftlich relevante Merkmale einschließlich qualitativer und quantitativer Bewertungen widerspiegeln, ohne dabei eine erschöpfende Liste an abzugrenzenden Tätigkeiten darzustellen.



Folgende Kriterien sind dabei zu berücksichtigen:

- a) Das Unternehmen hat die Transaktionen in einem schriftlichen Vertrag, der die Zuständigkeiten, Pflichten und Rechte sowie die Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken der Vertriebstätigkeiten enthält und keine Klauseln beinhaltet, die mit den Anwendungskriterien unvereinbar sind, zu dokumentieren.
- b) Der Händler vertreibt seine Waren hauptsächlich auf dem Markt seiner Ansässigkeit, wobei der jährliche Nettoumsatz vom Vertrieb in anderen Ländern den jährlichen Nettogesamtumsatz um x Prozent nicht übersteigen darf (Grenze noch festzusetzen).
- c) Der Händler übt neben der Vertriebstätigkeit keine sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeiten aus, für die er zu marktüblichen Bedingungen vergütet wird, darunter insbesondere Herstellung, Forschung und Entwicklung, Beschaffung und Finanzierung.
- d) Der Händler übt keine Risikokontrollfunktionen aus, die zu einer Übernahme wesentlicher wirtschaftlicher Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung, der Verbesserung, der Pflege, dem Schutz oder der Verwertung von immateriellen Marketinggegenständen führen.
- e) Der Händler übt keine Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Schaffung oder der Erlangung von Vertriebsrechten aus, wenn die Schaffung oder der Erwerb dieser Rechte selbst zu marktüblichen Bedingungen zu vergüten wären, bzw. er erbringt keine technischen oder spezialisierten Dienstleistungen an unabhängige Dritte, die eine wesentliche Rolle bei der Aufrechterhaltung einer Kundenbeziehung spielen würden (z. B. regulatorische Tätigkeiten, die für den Marktzugang notwendig sind).
- f) Der Händler erbringt keine strategischen Vertriebs- und Marketingaktivitäten, die selbst immaterielle Vermögenswerte im Zusammenhang mit der Nutzung der verkauften Produkte auf dem Markt generieren.
- g) Der Nettoumsatz mit einem einzelnen Kunden übersteigt nicht einen (noch festzusetzenden) Anteil am Nettogesamtumsatz.
- h) Bestimmte Hilfstätigkeiten sind bis zu bestimmten zulässigen Schwellenwerten erlaubt, darunter insbesondere der Vertrieb an Endverbraucher:innen über physische und Online-Geschäfte, Marketing und Werbung, Verpackungs- und Montagekosten sowie Kundendienstleistungen und die Bearbeitung von Produktrückgaben.

i) Das Verhältnis der Betriebskosten zum Nettoumsatz liegt innerhalb einer bestimmten (noch festzusetzenden) Bandbreite.

j) Der Händler geht keine wirtschaftlich signifikanten Risiken ein, die über ein bestimmtes (noch festzusetzendes) Maß hinausgehen, darunter insbesondere Marktrisiko, Kreditrisiko, Bestandsrisiko, Produkthaftungsrisiko und Wechselkursrisiko.

k) Der Händler besitzt keine immateriellen Vermögenswerte und ist auch nicht im Besitz von Marktzugangsrechten oder behördlichen Lizenzen, die Marktzutrittsrechte schaffen.

l) Nicht in den Anwendungsbereich von Amount B fallen solche Transaktionen, die unter ein bilaterales oder multilaterales APA fallen.

Preisbildungsmethodik

Die im Rahmen von Amount B konzipierte Methodik zur Preisbildung der „*baseline marketing and distribution activities*“ soll in erster Linie den Steuerpflichtigen bei Problemen im Zusammenhang mit ressourcenintensiven Datenbankanalysen und der oft damit einhergehenden begrenzten Verfügbarkeit von Vergleichsdaten sowie beim Risiko von Streitigkeiten zwischen Steuerbehörden und Abgabepflichtigen und zwischen unterschiedlichen Steuerbehörden helfen.

Das IF entwickelt die Preisbildungsmethodik auf Basis allgemeingültiger Benchmarking-Suchkriterien und Finanzdaten von Vergleichsunternehmen aus Datenbanken (z. B. Orbis), um damit einen standardisierten Ansatz zur Identifizierung vergleichbarer Unternehmen schaffen zu können. Durch regelmäßige Updates inklusive einer anschließenden Veröffentlichung der Suchergebnisse soll ein globaler Datensatz geschaffen werden, der alle verfügbaren Unternehmen beinhaltet, deren Hauptgeschäftstätigkeit aus Routine-Vertriebsaktivitäten besteht.

Unter Berücksichtigung noch ausstehender technischer Überlegungen werden die aus dem Datensatz abgeleiteten Finanzinformationen in fremdvergleichskonforme Rentabilitätsbeiträge überführt, die nach Möglichkeit auf die wirtschaftlichen Merkmale des Vertriebsunternehmens („*tested party*“) zugeschnitten und den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden.

Dabei gibt es zwei Output-Optionen:

- eine Matrix mit fremdvergleichskonformen Preisen („*pricing matrix approach*“) oder

- ein mechanisches Preisfindungsinstrument („*mechanical pricing tool approach*“), z. B. ein formelhafter Ansatz

Dokumentationsanforderungen

Steuerpflichtige, deren Transaktionen vom Anwendungsbereich von Amount B umfasst sind, werden dazu verpflichtet sein, bestimmte Informationen in Bezug auf die Anwendungsvoraussetzungen inklusive zusätzlicher Unterlagen als Teil des Local File den Steuerbehörden zur Verfügung zu stellen. Diese zusätzlichen Informationen sollen insbesondere Aussagen in Bezug auf Fragen der Abgrenzungen der Transaktionen, die in den Anwendungsbereich von Amount B fallen, Finanzinformationen des Vertriebsunternehmens, Erläuterungen der Anwendung und der Ergebnisse der Preisfestsetzung im Anwendungsbereich von Amount B und Erläuterungen etwaiger Überleitungen von Finanzdaten etc. enthalten.

Jedenfalls soll die Dokumentationsverpflichtung einen gemeinsamen Ansatz zum Nachweis der Einhaltung der Voraussetzungen und Kriterien von Amount B schaffen und den Steuerbehörden ausreichende, sachdienliche und zuverlässige Informationen zur Verfügung stellen, um beurteilen zu können, ob die betroffenen Transaktionen in den Anwendungsbereich von Amount B fallen und sohin eine Bepreisung nach der oben beschriebenen Preisbildungsmethode vorgenommen werden kann.

Ihre Autorin



Lisa Puck

Consultant

T +43 1 211 70 1304

lisa.puck@at.ey.com

Lisa Puck ist Berufsanwärtin und Consultant im Bereich International Tax and Transactional Services und unterstützt das leistungsstarke Team bei der Beratung im Zusammenhang mit Fragestellungen zu Verrechnungspreisen und sonstigen verrechnungspreisnahen Themengebieten. Daneben absolviert sie eine juristische Ausbildung an der WU Wien mit Schwerpunkt im Steuerrecht.



VwGH

Progressionsvorbehalt nicht nur im Ansässigkeitsstaat

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067, entschieden, dass bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen ein Progressionsvorbehalt auch dann zur Anwendung kommt, wenn die betreffenden Steuerpflichtigen ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland haben und Österreich somit nicht der Ansässigkeitsstaat ist. Bislang kam in solchen Fällen in Österreich kein Progressionsvorbehalt zur Anwendung.

Rechtsgrundlage und allgemeine Hinweise

Ist eine Steuerpflichtige:r z. B. aufgrund eines Zweitwohnsitzes in zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, gilt gemäß dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich jener Staat als Ansässigkeitsstaat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Bei in Österreich ansässigen Personen wird die Doppelbesteuerung in der Regel durch die sogenannte Befreiungsmethode vermieden. Das bedeutet, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat die im Tätigkeits- bzw. Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen hat (soweit diese Einkünfte auch nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu besteuern wären).

„Progressionsvorbehalt“ bedeutet, dass Österreich auch dann, wenn es nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf die Besteuerung bestimmter Auslandseinkünfte verzichten muss, dennoch berechtigt ist, das übrige in Österreich zu besteuern mit dem Durchschnittssteuersatz zu besteuern, der sich aus der Besteuerung des Welteinkommens ergäbe.

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis ist jedoch im umgekehrten Fall kein Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen (Rz. 7593 EStR), wenn eine Person zwar unbeschränkt steuerpflichtig, jedoch nicht in Österreich ansässig ist und Österreich somit lediglich der Tätigkeits- bzw. Quellenstaat ist.

Sachverhalt und Entscheidung des BFG

Im vorliegenden Fall hatte eine Person sowohl in der Türkei als auch in Österreich einen Wohnsitz. Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Türkei („DBA Türkei“) war sie in der Türkei ansässig. Wegen ihres Wohnsitzes war sie auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die Person bezog Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die sie jeweils zum Teil in Österreich, in der Türkei oder in einem anderen Staat ausübte. Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2018 berücksichtigte das österreichische Finanzamt jene Einkünfte, die der Türkei zur Versteuerung zugewiesen wurden, im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Gegen diese Vorgehensweise der Finanzverwaltung wurde Beschwerde beim Bundesfinanzgericht mit der Begründung erhoben, dass Österreich als Quellenstaat kein Progressions-



vorbehalt auf die ausländischen Einkünfte zustehe. Die Beschwerde wurde mit der Begründung abgewiesen, dass das DBA Türkei keine Aussage enthalte, ob die Besteuerung von Einkünften im Tätigkeitsstaat mit oder ohne Anwendung des Progressionsvorbehalts vorgenommen werden solle. Daher sei die Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht unzulässig.

Entscheidung des VwGH

(VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067)

Der VwGH wies die gegen diese Entscheidung erhobene Revision ab und begründete dies damit, dass ein Teil der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach dem DBA Türkei nur in der Türkei besteuert werden dürfe. Die aus der Tätigkeit in Österreich erzielten Einkünfte werden hingegen in Österreich besteuert.

Das Höchstgericht führte aus, dass bei der Beurteilung grenzüberschreitender Sachverhalte zunächst ermittelt werden muss, ob der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht besteht. Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Aus diesem errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. In weiterer Folge wird jener Teil des Einkommens, für den Österreich durch das DBA die Besteuerungsbefugnis entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Auf das übrig gebliebene Einkommen ist dann der Durchschnittssteuersatz anzuwenden. Innerstaatlich hat der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage in § 1 Abs. 2 EStG.

Das DBA Türkei stehe der Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat nicht entgegen. Das maßgebliche DBA enthalte zur Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel beziehe sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen führe dazu aus, dass dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verboten und sie somit zulässig sei. Weder aus dem Abkommen selbst noch aus den Materialien zum DBA Türkei lasse sich eine Einschränkung hinsichtlich der Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat ableiten. Es finde sich lediglich der Hinweis, dass Österreich auf OECD-Grundlage die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet. Im Lichte dessen sei Art. 22 DBA Türkei so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBA entfalte somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung.

Folgen für die Praxis

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz. 7595 EStR) waren ausländische Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nur zu berücksichtigen, wenn Österreich der Ansässigkeitsstaat ist. Im aktuellen Entwurf des EStR-Wartungserlasses 2023, der sich zurzeit in Begutachtung befindet, ist bereits eine entsprechende Änderung der Verwaltungspraxis ab der Veranlagung 2022 vorgesehen. Die finale Fassung des EStR-Wartungserlasses 2023 bleibt abzuwarten.

Daher ist zukünftig ein erhöhter Aufwand für die Erstellung von Einkommensteuererklärungen zu erwarten, da für die Berechnung des dann anzuwendenden Steuersatzes auch ausländische Einkünfte – ermittelt nach österreichischen Grundsätzen – zu berücksichtigen sind.

Keine Auswirkung ergibt sich für Einkünfte, die einem festen Steuersatz unterliegen (z. B. Veräußerung von Immobilien; Kapitaleinkünfte, die der KEST unterliegen; Einkünfte, die der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG unterliegen), sofern nicht zur Veranlagung optiert wird.

Für im Ausland ansässige Steuerpflichtige mit österreichischem Zweitwohnsitz und inländischen Einkünften (z. B. aus Vermietung und Verpachtung) kann im Einzelfall – bei Erfüllung der Voraussetzungen – überlegt werden, ob nicht die Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung und die damit verbundene Besteuerung als beschränkt Steuerpflichtige:r vorteilhafter sind. Somit wären gem. § 1 Abs. 3 i. V. m. § 98 EStG nur Einkünfte aus österreichischen Quellen einkommensteuerpflichtig, wodurch es nicht zur Anwendung des Progressionsvorbehalts kommt.

Fazit



Nach bisheriger Meinung und Praxis der Finanzverwaltung berücksichtigt Österreich den Progressionsvorbehalt nur dann, wenn Österreich der Ansässigkeitsstaat und nicht nur der Quellenstaat ist. Durch die Entscheidung des VwGH, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zulässig ist, die in einem anderen Staat ansässig sind, wird es zu einer Änderung der jahrzehntelangen Verwaltungspraxis kommen. Der aktuelle Entwurf des EStR-Wartungserlasses 2023 sieht vor, dass bereits ab der Einkommensteuerveranlagung 2022 ein Progressionsvorbehalt auch in jenen Fällen zu berücksichtigen ist, in denen Österreich lediglich Tätigkeits- bzw. Quellenstaat ist.

Ihre Autor:innen



Mag. Dominik Novak
Director
T +43 1 211 70 1303
dominik.novak@at.ey.com



Nataša Zlokapa, LL.B.
Consultant
T +43 1 211 70 4312
natasa.zlokapa@at.ey.com

Dominik Novak ist Steuerberater und Director bei EY in Wien im Bereich International Tax Services. Seine Tätigkeitsbereiche umfassen das internationale Steuerrecht, Umgründungen, Konzernsteuerplanung und Finanzstrafrecht.

Nataša Zlokapa ist Consultant bei EY Wien im Bereich International Tax Services. Ihre Tätigkeitsbereiche umfassen die laufende steuerliche Beratung von Klienten im nationalen und internationalen Bereich.

Energiekostenzuschuss

Verlängerung der Förderung

Der Anstieg der Energiepreise im Jahr 2022 hat zu einer Belastung der Unternehmen in Österreich geführt, weil die entstandenen Mehrkosten häufig nicht an die Endverbraucher:innen weitergegeben werden konnten. Mit dem Förderprogramm „Energiekostenzuschuss“ sollten daher Unternehmen gefördert werden, deren Kosten für Treibstoff, Strom und Erdgas einen wesentlichen Teil ihres Produktionswertes ausmachen. Der Energiekostenzuschuss war laut Förderungsrichtlinie als kurzfristige Überbrückungsmaßnahme angelegt. Um international wettbewerbsfähig zu bleiben, werden die bisherigen Hilfsmaßnahmen für Unternehmen verlängert und ausgeweitet.

Energiekostenzuschuss 1 – Förderung von Mehrkosten von Februar 2022 bis September 2022

Der Energiekostenzuschuss wurde ursprünglich für den Zeitraum Februar 2022 bis September 2022 gewährt und basiert auf dem Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz (UEZG, BGBl. I Nr. 117/2022 in der geltenden Fassung) und der dazugehörigen Förderungsrichtlinie des Bundesministers für Arbeit und Wirtschaft. Der Zuschuss für die Zeiträume im Jahr 2022 wird als „Energiekostenzuschuss 1“ bezeichnet. Umgesetzt wurde das Förderprogramm durch die Austria Wirtschaftsservice GmbH (kurz: AWS) im Namen und auf Rechnung des Bundes. Der Antrag konnte spätestens bis 15.02.2023 elektronisch nach einer Voranmeldung bei der AWS eingereicht werden. Antragsberechtigt waren nur als „energieintensiv“ geltende Unternehmen, deren „Energie- und Strombeschaffungskosten“ sich auf mindestens 3 Prozent ihres Produktionswertes beliefen. Ausgenommen von

dieser Voraussetzung wurden lediglich Unternehmen mit Umsätzen bis maximal 700.000 Euro.

Die antragsberechtigten Unternehmen wurden mit einem Zuschuss in Höhe der anteiligen Mehrkosten für Strom und Erdgas unterstützt. In der „Basisstufe“ (Stufe 1) wurden dabei auch Treibstoffe (Benzin und Diesel) gefördert. Förderbar war jedoch nur der tatsächliche Verbrauch in einer österreichischen Betriebsstätte, nicht hingegen das Speichern förderungsfähiger Energieträger.

Der Energiekostenzuschuss sah vier Stufen vor und reichte dabei von Zuschüssen in Höhe von 2.000 Euro bis maximal 50 Mio. Euro. Zudem waren weitere Voraussetzungen zu beachten, unter anderem bezüglich Bonuszahlungen an Geschäftsführende, Energiesparmaßnahmen und „steuerliches Wohlfühlen“.

Verlängerung Energiekostenzuschuss 1 – Förderung von Mehrkosten von Oktober 2022 bis Dezember 2022

Ende Jänner 2023 wurden die Verlängerung des Energiekostenzuschusses 1 für die Zeiträume von Oktober bis Dezember 2022 und die Gewährung des Energiekostenzuschusses 2 (siehe unten) vom Nationalrat beschlossen. Die nötigen Förderrichtlinien dazu sind noch in Ausarbeitung.

Nach § 8 UEZG sollen auch Anteile von Mehraufwendungen für „aus Erdgas und Strom erzeugte Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme)“ sowie in der Basisstufe (bis 400.000 Euro) auch Mehraufwendungen für aus Erdgas und Strom erzeugten

Förderstufen Energiekostenzuschuss 1 von Februar 2022 bis September 2022

Stufe	Unter- und Obergrenze in Euro pro Jahr	Energieintensität	Voraussetzungen	Förderintensität	Berechnung	Verbrauchsmenge (gefördert)	Energiearten
1	2.000-400.000	3 % im Jahr 2021 oder im Zeitraum Februar bis September 2022	Energiebeschaffungskosten von maximal 16 Mio. Euro	30 %	Förderung der Mehrkosten	100 % von 2021	Strom, Erdgas, Treibstoffe
2	bis 2 Mio.	3 % im Jahr 2021	Verdoppelung der Preise für Strom und Erdgas verglichen mit dem Vorjahresdurchschnitt	30 %	Förderung des 2-fach übersteigenden Preises	70 % von 2021	Strom, Erdgas
3	bis 25 Mio.	3 % im Jahr 2021	Betriebsverlust aufgrund der hohen Energiekosten und Voraussetzungen Stufe 2	50 %	Förderung des 2-fach übersteigenden Preises, jedoch max. 80 % des Verlustes	70 % von 2021	Strom, Erdgas
4	bis 50 Mio.	3 % im Jahr 2021	nur ausgewählte Branchen und Voraussetzungen der Stufe 3	70 %	Förderung des 2-fach übersteigenden Preises, jedoch max. 80 % des Verlustes	70 % von 2021	Strom, Erdgas

Dampf förderfähig sein. Noch nicht bekannt ist, inwiefern die oben genannten Stufen und Voraussetzungen für den Energiekostenzuschuss 1 auch für den Förderzeitraum Oktober 2022 bis Dezember 2022 gelten sollen.

Hinweis: Prüfen Sie rechtzeitig, ob Ihr Unternehmen antragsberechtigt ist. Für den Antrag ist eine eigenständige Voranmeldung erforderlich, die ab 29.3.2023 möglich sein soll. Die in der Folge zugeteilten Antragszeiträume sollen ab 17.04.2023 beginnen. In der Praxis hat es sich bewährt, die Vorlagen der AWS zur Berechnung und Dokumentation zu verwenden und bei Unklarheiten die jeweils aktuellen FAQ zum Energiekostenzuschuss auf der Website der AWS zu beachten. Wichtig ist zudem die rechtzeitige Einbindung jener Steuerberater:innen oder Wirtschaftsprüfer:innen, die den Antrag auf Energiekostenzuschuss prüfen werden, sollte die Prüfung auch für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2022 erforderlich sein.

Energiekostenzuschuss 2 – Förderzeitraum 2023, angekündigte Eckpunkte

Laut bisherigen Pressemitteilungen des Wirtschaftsministeriums und den Neuregelungen im UEZG sollen für den „Energiekostenzuschuss 2“ folgende Eckpunkte umgesetzt werden:

- Der Förderungszeitraum soll sich von Jänner 2023 bis Dezember 2023 erstrecken und die Förderintensität im Vergleich zum Energiekostenzuschuss 1 erhöht werden.
- Als Zuschusshöhe der fünf Förderstufen sollen „pro Unternehmen“ Zuschüsse in Höhe von 3.000 bis zu 150 Mio. Euro möglich sein.
- Die Energieintensität soll nur in den Stufen 3 und 4 erforderlich sein (3 Prozent des Produktionswerts 2021 oder 6 Prozent des Produktionswerts 2022).
- In den Stufen 1 und 2 soll die Voraussetzung des Nachweises einer Mindest-Energieintensität entfallen.
- In der neuen Stufe 5 ist die Energieintensität nicht erforderlich, allerdings sollen ein Betriebsverlust oder die Absenkung des EBITDA eine Voraussetzung sein.

- In Stufe 1 sollen gefördert werden: Treibstoffe, Strom, Erdgas, Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme), Dampf, Holzpellets, Hackschnitzel und Heizöl.
- In den Stufen 2 bis 5 sollen gefördert werden: Strom, Erdgas, direkt aus Erdgas und Strom erzeugte Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme).
- Die Antragstellung und Abwicklung soll wie beim Energiekostenzuschuss 1 über den AWS-Fördermanager erfolgen. Ein Antrag für das erste Halbjahr 2023 soll ab August/September gestellt werden können.
- Der Energiekostenzuschuss 2 wird unter anderem noch folgende weitere Voraussetzungen vorsehen:
 - Beschäftigungsgarantien (bis Ende 2024) in den Stufen 3 bis 5
 - Einschränkungen von Dividenden und Bonuszahlungen
 - „steuerliches Wohlverhalten“

Ihr Autor



Dr. Martin Lehner
Director
T +43 732 790 790 5618
martin.lehner@at.ey.com

Martin Lehner ist Steuerberater bei EY Österreich und verantwortlich für den Standort Linz sowie Fachvortragender und Universitätslektor. Seine Beratungsschwerpunkte sind das nationale und internationale Unternehmenssteuerrecht sowie Transaktionen. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Fachautor berichtet Martin Lehner regelmäßig in der Zeitschrift taxlex (Verlag Manz) über aktuelle europarechtliche Neuerungen und die aktuelle Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht.

Geplante Förderstufen Energiekostenzuschuss 2 laut Pressemitteilung des Wirtschaftsministeriums vom 22.12.2022

Stufe	Unter- und Obergrenze in Euro pro Jahr	Energieintensität (in Prozent)	Förderintensität (in Prozent)	Berechnung	Verbrauchsmenge (gefördert)	Energiearten
1	3.000-2 Mio.	0 %	60 %	Förderung der Mehrkosten	100 % von 2021	Treibstoffe, Strom, Erdgas, Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme), Dampf, Heizöl etc.
2	2 Mio.-4 Mio.	0 %	50 %	Förderung des 1,5-fach übersteigenden Preises	70 % von 2021	Strom, Erdgas, direkt aus Erdgas und Strom erzeugte Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme)
3	4 Mio.-50 Mio.	3 % auf 2021 ODER 6 % auf das erste Halbjahr 2022	65 %	Förderung des 1,5-fach übersteigenden Preises	70 % von 2021	Strom, Erdgas, direkt aus Erdgas und Strom erzeugte Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme)
4	50 Mio.-150 Mio.	3 % auf 2021 ODER 6 % auf das erste Halbjahr 2022	80 %	Förderung des 1,5-fach übersteigenden Preises	70 % von 2021	Strom, Erdgas, direkt aus Erdgas und Strom erzeugte Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme)
5 neue Stufe	4 Mio.-100 Mio.	0 %	40 %	Förderung des 1,5-fach übersteigenden Preises	70 % von 2021	Strom, Erdgas, direkt aus Erdgas und Strom erzeugte Wärme/Kälte (inkl. Fernwärme)



Jahreswechsel bringt Erleichterungen für E-Mobilität im Unternehmen

Kurz vor Jahresende hat das BMF Vereinfachungen und Klarstellungen im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Elektro-Dienstwagen, Ladevorgängen und Bezugsumwandlungsmodellen für (Elektro-)Fahrräder und Elektro-Autos veröffentlicht. Die neuen Regelungen schaffen praktikable Lösungen, lang ersehnte Klarstellungen und Rechtssicherheit für Unternehmen, die E-Mobilität umsetzen möchten bzw. bereits erste Schritte dazu gesetzt haben. Die meisten Regelungen sind ab 01.01.2023 anwendbar.

Mit der zum Jahresende veröffentlichten Änderung der Sachbezugsverordnungsverordnung (in der Folge kurz „Sachbezugsverordnungs-VO“) wurde die Anerkennung von sog. Bezugsumwandlungen (auch Lohn- oder Gehaltsumwandlungen) von Elektro-Autos und (Elektro-)Fahrrädern im Verordnungsweg abgesichert. Zudem wurden neue Rahmenbedingungen für die Behandlung von Ladevorgängen von Elektro-Pkw und E-Bikes geschaffen. Die neuen Regelungen gelten sowohl für die Lohnsteuer als auch für Sozialversicherungsbeiträge.

Klarstellung im Zusammenhang mit E-Mobility-Programmen mit Bezugsumwandlung

Das Interesse an E-Mobility-Programmen hat im letzten Jahr stark zugenommen. Die Zurverfügungstellung von arbeitgeberbezogenen (gekauften oder geleasten) Elektro-Pkw oder (Elektro-)Fahrrädern an Mitarbeitende, wobei diese im Gegenzug einer Reduktion des Entgelts zustimmen, ist bei korrekter Ausgestaltung nicht nur ein Motivationsfaktor, sondern bietet auch eine Reihe steuerlicher Vorteile, vor allem für die Mitarbeitenden.

In der Vergangenheit waren derartige Programme mit gewisser Rechtsunsicherheit, vor allem hinsichtlich der Anerkennung der Bezugsumwandlung in der Sozialversicherung, behaftet. Die geänderte Sachbezugsverordnungs-VO stellt nunmehr klar, dass die Überlassung eines dienstgeberbezogenen (Elektro-)Fahrrads bzw. Elektro-Autos zur privaten Verwendung auch dann nicht zu einem abgabepflichtigen Sachbezug führt, wenn im Rahmen

einer Bezugsumwandlung ein Geldbezug in einen Sachbezug umgewandelt wird. Dies gilt auch für Zwecke der Sozialversicherungsbeiträge. Voraussetzung für die Anerkennung ist insbesondere, dass eine Reduktion von überkollektivvertraglich gewährten Bruttobezügen vorliegt.

Die Klarstellung gilt sowohl für bestehende als auch für neue E-Mobility-Programme. Bei bestehenden Programmen sollte daher geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung der Bezugsumwandlung erfüllt werden und Anpassungsbedarf in der laufenden Lohnverrechnung besteht.

Für zukünftige E-Mobility-Programme sollte ebenfalls auf die konkrete Ausgestaltung der Vereinbarungen im Hinblick auf die Einhaltung der Voraussetzungen für die Anerkennung der Bezugsumwandlung und deren Auswirkungen für das Unternehmen und Mitarbeitende geachtet werden. Zu beachten ist dabei insbesondere, dass die Vereinbarung von Bezugsumwandlungen auch Auswirkungen auf andere Ansprüche der Mitarbeitenden haben kann.

Praktische Vereinfachung beim Erwerb von (Elektro-)Fahrrädern durch Mitarbeitende

Erwerben Mitarbeitende (nach einer Nutzungszeit) das arbeitgeberbezogene (Elektro-)Fahrrad zu einem kostengünstigen Entgelt, so liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in Höhe der Differenz zwischen dem Übernahmepreis und dem tatsächlichen Marktwert des (Elektro-)Fahrrads vor.

Für Unternehmen ergab sich daher bislang die praktische Schwierigkeit der Feststellung des Marktwerts im Einzelfall. In den Lohnsteuerrichtlinien wurde daher eine vereinfachende Bewertungsregelung eingeführt, wonach der Verkehrswert mit dem steuerlichen Buchwert abzüglich eines pauschalen Abschlags von 20 Prozent ermittelt werden kann. Dabei ist von einer Nutzungsdauer von fünf Jahren für (Elektro-)Fahreräder auszugehen.

Neue Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit Ladevorgängen von Elektro-Fahrzeugen ab 2023

Die steuerliche Beurteilung der Kostenersatzung von Ladevorgängen sowie die Zurverfügungstellung von Lademöglichkeiten durch Unternehmen warfen in der Praxis bislang Zweifelsfragen auf. Für nach dem 31.12.2022 beginnende Lohnabrechnungszeiträume sieht die geänderte Sachbezugs-werte-VO in Abhängigkeit von der verwendeten Ladestation nunmehr folgende Begünstigungen und praktikable Vereinfachungen vor:

► **Laden an öffentlichen Ladestationen**

Für den Ersatz von Ladekosten an öffentlichen Ladestationen ist kein Sachbezug anzusetzen, wenn diese nachgewiesen werden können (etwa mittels Rechnung). Somit führt auch die Erstattung von Direct-Payment-Vorgängen an öffentlichen Ladesäulen (etwa im Rahmen der Spesenabrechnung) nicht zu einem abgabepflichtigen Sachbezug.

► **Homecharging/Laden am privaten Wohnort**

Wird ein dienstgebereignetes Fahrzeug an einer privaten Ladeeinrichtung geladen, ist ein sachbezugsfreier Kostenersatz möglich, wenn die Ladeeinrichtung eine Zuordnung der geladenen Strommenge zu dem Firmenfahrzeug zulässt. Voraussetzung dafür ist, dass der Kostenersatz in Höhe des vom BMF jährlich veröffentlichten pauschalen Strompreises bemessen wird (Basis dafür ist ein durchschnittlicher Strom-Gesamtpreis laut E-Control). Für das Jahr 2023 wurde dieser mit 22,247 Cent/kWh festgelegt.

Für Wallboxen, die keine Zuordnung von Ladevorgängen zum dienstgebereigneten Fahrzeug zulassen, sieht die Verordnung eine zeitlich befristete Übergangsregelung vor. Demnach kann in den Jahren 2023 bis 2025 ein Pauschalbetrag von bis zu 30,00 Euro pro Monat lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei ersetzt werden. Die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung setzt den Nachweis voraus, dass die Wallbox die genannten Kriterien nicht erfüllt.

Unternehmen sollten daher auf die entsprechende Dokumentation achten, wenn die Übergangsregelung angewendet werden soll. Im Hinblick auf die zeitliche Begrenzung des pauschalen Kostenersatzes sollte bei Neuanschaffungen darauf geachtet werden, dass die Wallbox die erforderlichen Eigenschaften für den sachbezugsfreien Stromkostenersatz aufweist.



► Aufladen im Unternehmen

Das unentgeltliche Aufladen von Elektro-Fahrzeugen beim Arbeitgeber führt ab 2023 generell zu keinem abgabepflichtigen Sachbezug. Dabei ist es unerheblich, ob ein dienstgebereignetes oder ein privates Fahrzeug aufgeladen wird. Es kommt nunmehr auch nicht mehr darauf an, ob in der Nähe des Unternehmens eine kostenlose öffentliche Lademöglichkeit besteht.

Die Sachbezugswerte-VO bringt pragmatische Ansätze zur abgabenrechtlichen Behandlung von Ladevorgängen. Einzelne Zweifelsfragen bleiben allerdings offen. So muss gemäß der Verordnung die Ladeeinrichtung (Wallbox) die Zuordnung der geladenen Menge zu einem bestimmten Fahrzeug sicherstellen. Handelsübliche Wallboxen verfügen derzeit in der Regel nicht über diese Funktionalität, sondern ordnen die Ladevorgänge in der Regel anhand von Ladekarten dem jeweiligen Fahrzeug zu. In der Vergangenheit wurden zudem oftmals einfache Wallboxen ohne Zählerfunktion installiert und mit einem separaten Stromzähler versehen, um die Lademenge für das Dienstfahrzeug zu erheben. Ob solche Wallboxen ausreichen, um den Kostenersatz mit dem BMF-Wert abgabenfrei zu ermöglichen, ist aus dem Wortlaut nicht eindeutig herauszulesen. Diesbezüglich bleibt eine Klarstellung durch das BMF abzuwarten.

Zu beachten ist zudem, dass die neuen Regelungen im Zusammenhang mit Ladevorgängen nur für Fahrzeuge gelten, die einen CO₂-Emissionswert von 0 g/km aufweisen. Fahrzeuge mit Hybridantrieb werden damit nicht begünstigt.

Neue Voraussetzungen für Ladeinfrastruktur bei Mitarbeitenden

Um Mitarbeitenden an ihrem Wohnort eine Lademöglichkeit zu bieten, werden in der Praxis häufig die Anschaffungs- und Installationskosten von Wallboxen am Wohnort durch den Arbeitgeber übernommen. Mit den neuen Regelungen ist ab 01.01.2023 auch der Ersatz von Kosten für die Anschaffung einer solchen Wallbox bis zu einem Betrag von 2.000 Euro von der Lohnsteuer und den Sozialversicherungsbeiträgen befreit. Trägt der Arbeitgeber einen höheren Betrag, ist der 2.000 Euro übersteigende Betrag als abgabepflichtiger Sachbezug anzusetzen.

Nach den Gesetzesmaterialien sollten nicht nur die Anschaffungskosten der Wallbox, sondern auch Installationskosten von der neuen Regelung erfasst sein. Ein Vorsteuerabzug ist in der Regel nur dann möglich, wenn die Wallbox vom Unternehmen angeschafft bzw. die Installation vom Unternehmen beauftragt wird. Bei der Ausgestaltung im Einzelfall sollten neben steuerlichen auch rechtliche Themen (z. B. Haftungsfragen) und Förderungsmöglichkeiten mitbedacht werden.

Fazit

Die Änderungen der Sachbezugswerte-VO bringen für die Nutzung von E-Fahrzeugen in Unternehmen begrüßenswerte Klarstellungen und pragmatische Vereinfachungslösungen für die Vergütung von Ladevorgängen. Bestehende Dokumentationspflichten sollten dabei jedoch nicht außer Acht gelassen werden. Bei der Umsetzung von E-Mobility-Programmen sollten trotz erhöhter Rechtssicherheit die Auswirkungen für das Unternehmen und Mitarbeitende umfassend geprüft werden.

Ihre Autoren



Mag. Christoph Finsterer

Senior Manager
T +43 732 790 790 5577
christoph.finsterer@at.ey.com

Christoph Finsterer ist Steuerberater und Senior Manager am Linzer Standort von EY. Seine Schwerpunkte liegen in der Betreuung von international tätigen Unternehmen und Privatpersonen. Er ist zudem als Fachautor und Universitätslektor an der Universität Linz tätig. Vor seinem Einstieg bei EY war Christoph Finsterer mehrere Jahre Manager bei einer internationalen Steuerberatungskanzlei in Salzburg und als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzrecht an der Universität Linz und am Landesverwaltungsgericht Oberösterreich tätig.



Lukas Birklbauer, BSc, LL.M.

Senior Consultant
T +43 732 790 790 5605
lukas.birklbauer@at.ey.com

Lukas Birklbauer ist Berufsanwärter und Senior Consultant im „International Tax and Transaction Services“-Team am Linzer Standort von EY. Seine Schwerpunkte liegen in der laufenden Beratung von Unternehmen und Privatpersonen bei Fragen zum nationalen und internationalen Steuerrecht. Ebenso zählen die Erstellung von Steuererklärungen und die Bearbeitung von Sonderprojekten zu seinem Aufgabengebiet.

TAX FLASHES

Ihre Ansprechpartnerinnen: Kristin Resenig und Franziska Hlawati

Kryptowährungsverordnung zur Ermittlung der Steuerdaten

Mit dem Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil I (BGBl. I 2022/10) wurden Einkünfte aus Kryptowährungen in die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen eingegliedert: Ab 01.01.2024 besteht ein verpflichtend anzuwendender KEST-Abzug bei Abwicklung über einen inländischen Dienstleister. Grundsätzlich ist bei laufenden Einkünften aus Kryptowährungen als steuerliche Bemessungsgrundlage der Wert im Zeitpunkt des Zuflusses heranzuziehen. Im Falle einer realisierten Wertsteigerung aus Kryptowährungen ist die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös anzusetzen. Da die Ermittlung der Anschaffungskosten nicht immer unproblematisch ist, wurde nun im Rahmen der Kryptowährungsverordnung (BGBl. II 2022/455) geregelt, dass der Steuerpflichtige dem Abzugsverpflichteten bestimmte Steuerdaten bekannt zu geben hat, sofern Kryptowährungen erstmals auf eine Kryptowährungsadresse oder -wallet eines inländischen Dienstleisters gehen.



SV-Beiträge im Zusammenhang mit steuerbefreiten Auslandsrenten von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abzuziehen

Vor das BFG wurde die Frage getragen, welche Auswirkungen die Entrichtung von Krankenversicherungsbeiträgen, die aufgrund des § 73a ASVG bei steuerbefreiten Auslandsrenten zu leisten sind, auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer hat (13.09.2022, RV/6100183/2020). Im Ergebnis wurden die SV-Beiträge als durch die ausländischen Renten veranlasst angesehen; somit seien sie als progressionsmindernd zu beurteilen bzw. der Abzug von der Bemessungsgrundlage sei sogar unionsrechtlich geboten, sofern nicht bereits in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtigt.

Gruppenbesteuerung

Steuerneutrale Teilwertabschreibungen ausländischer Gruppenmitglieder weiterhin nur bis zur Höhe des Nachversteuerungsbetrags zulässig

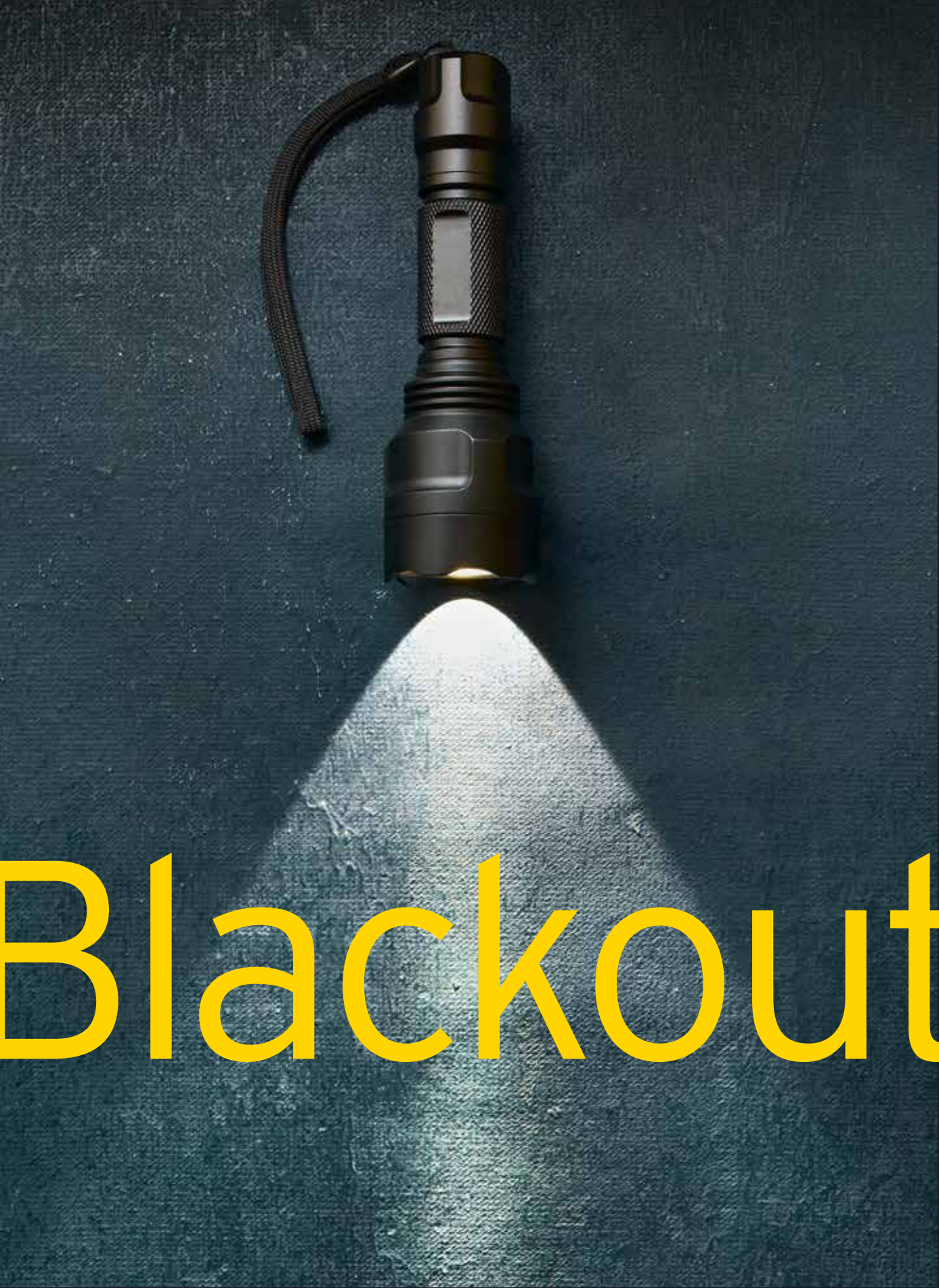
Beim Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds sind bislang geltend gemachte ausländische Verluste nachzuversteuern. Bei Liquidation eines ausländischen Gruppenmitglieds dürfen steuerneutral behandelte Teilwertabschreibungen zwar nachgeholt werden, allerdings nur bis zur Höhe des Nachversteuerungsbetrags. Da dies grundsätzlich eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zur Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei internationalen Schachtelbeteiligungen darstellt (hier dürfen solche Verluste verwertet werden), wurde dieser Fall vor das BFG getragen. Eine analoge Anwendung aufgrund von Ungleichbehandlung wurde verneint, da es sich nach dem Gericht um eine beabsichtigte Gesetzeslücke handelt (07.10.2022, RV/7101680/2022). Das Argument hinter dieser Entscheidung: Die Gruppenbesteuerung sei lediglich ein Wahlrecht. Somit stehe es einem Unternehmen frei, ob es für den Vorteil der Verlustanrechnung den Nachteil der Nichtberücksichtigung endgültiger Vermögensverluste trägt oder sich für die internationale Schachtelbeteiligung entscheidet, hierbei eine Teilwertabschreibung wahrnimmt, im Gegenzug aber nicht von der Verlustanrechnung Gebrauch machen darf. Die endgültige Klärung dieser Rechtsfrage bleibt abzuwarten, da gegen die Entscheidung des BFG eine Revision beim VwGH (Ro 2023/13/0004) anhängig ist.



WiEReG

Öffentliche Einsichtnahme ins Register nicht mehr möglich

Seit einem Urteil des EuGH (22.11.2022, Rs. C-37/20, Luxembourg Business Register) besteht keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das Register der wirtschaftlichen Eigentümer öffentlich einsehbar zu halten. Die ursprünglich zugrunde liegende Bestimmung der 5. EU-Geldwäscherichtlinie, die den Mitgliedstaaten diese Pflicht auferlegt hatte, sei mit der Grundrechtecharta der EU unvereinbar. In Österreich wurde mit der Deaktivierung des öffentlichen Zugangs gem. § 10 WiEReG durch das BMF bereits reagiert.



Blackout

Bei Stromausfall zur Arbeit?

Was Arbeitgeber und Beschäftigte wissen sollten, wenn plötzlich das Licht ausgeht

Ein flächendeckender Stromausfall („Blackout“) ist laut Expert:innen der Energiewirtschaft nur mehr eine Frage der Zeit. Die Folgen eines Blackouts sind massiv. Das stellt nicht nur private Haushalte, sondern auch das Wirtschafts- und Arbeitsleben vor große Hürden.

Die Arbeitswelt wird sich jedoch zunächst fragen: Besteht während eines Blackouts eine Arbeits- bzw. Entgeltfortzahlungspflicht?

Merkmale und Auswirkungen eines Blackouts

Unter einem Blackout versteht man einen ungeplanten, länger andauernden, überregionalen Totalausfall der Stromversorgung. Die Folge sind gravierende Einschränkungen der gesamten Infrastruktur.

Straßenbeleuchtung, Wasserversorgung, Kühlanlagen, Aufzugsanlagen, Geldautomaten, Sicherheitsanlagen, Heizungsanlagen, Ampelanlagen und vieles mehr sind von einem Blackout betroffen. Ohne Notstromaggregate (womit kritische Infrastruktur aufrechterhalten wird) würde die Elektrizitätsversorgung bei einem Blackout abrupt enden.

Am Arbeitsplatz führt ein Blackout für die meisten Beschäftigten dazu, dass ihre Tätigkeit (z. B. mangels Zugriffs auf Computer- bzw. Kommunikationssysteme, Steuerungs- oder Produktionsanlagen) nicht mehr (vertragsgemäß) erbracht werden kann.

Pflicht zur Arbeitsleistung?

Arbeitsverhältnisse haben die Erbringung einer Arbeitsleistung gegen Entgelt zum Inhalt. Wenn nun die Arbeitsleistung aufgrund von äußeren Umständen unterbleibt, stellt sich insbesondere die Frage, ob Arbeitnehmer:innen weiterhin Anspruch auf Entgelt („Entgeltfortzahlung“) haben.

Wesentlich für die Entgeltfortzahlung ist die Leistungsbereitschaft der Beschäftigten. Unabhängig davon, ob Strom fließt, sind Arbeitnehmer:innen verpflichtet, sich während der Arbeitszeit für den Arbeitgeber zur Erbringung der Arbeitsleistung bereitzuhalten und nach Wegfall des Verhinderungsgrundes (z. B. Wiederanlaufen der Stromversorgung) die Arbeit unverzüglich wieder aufzunehmen. Ist eine Arbeitnehmer:in gar nicht zur Leistungserbringung bereit, besteht von vornherein kein Entgeltfortzahlungsanspruch.

Ein Blackout ist für Arbeitnehmer:innen daher kein „Freibrief“ auf Unterlassung der Arbeitsleistung. Insbesondere dort, wo Arbeitgeber über Notstromaggregate verfügen (z. B. in Krankenhäusern), sind die Beschäftigten auch bei einem Blackout verpflichtet zu arbeiten. Voraussetzung dafür ist, dass der Arbeitsplatz während des Stromausfalls auch erreicht werden kann. Dann müssen Beschäftigte den Arbeitsweg mit zumutbaren Alternativen zurücklegen.

Blackout in der Arbeitszeit

Tritt während der Arbeitszeit ein Blackout ein, können Berufstätige dadurch an der Erbringung der Arbeitsleistung gehindert sein. Dabei ist vom Arbeitgeber zu beurteilen, ob eine Leistungserbringung ohne Strom (etwa durch andere Tätigkeiten) möglich ist. Dies wird üblicherweise zu verneinen sein, da Unternehmen aufgrund der Digitalisierung weitgehend auf elektronische Systeme angewiesen sind. Unter Umständen können in den ersten Stunden des Blackouts noch analoge oder organisatorische Aufgaben übernommen werden.

In derartigen Ausnahmesituationen ist es zulässig, Beschäftigten über die arbeitsvertragliche Tätigkeit hinaus weitere Tätigkeiten aufzutragen. Zu denken ist etwa an die Bereithaltung in Büros, Geschäfts- oder Lagerräumen, weil elektrische Schließanlagen ausfallen und Flächen des Arbeitgebers frei zugänglich werden.

Blackout in der Freizeit

Kommt es außerhalb der Arbeitszeit (in der Freizeit) zu einem Blackout, stellt sich die Frage, inwieweit Arbeitnehmer:innen verpflichtet sind, am Arbeitsort zu erscheinen. Dies hängt insbesondere davon ab, ob der Arbeitsort zu erreichen ist. Sind Beschäftigte auf öffentliche Verkehrsmittel angewiesen, die aufgrund des Blackouts ausfallen, liegt trotz Leistungsbereitschaft ein Hinderungsgrund vor. Wie ausgeführt, sind Arbeitnehmer:innen verpflichtet, den Arbeitsweg mit zumutbaren Alternativen zurückzulegen, wenn das übliche Transportmittel ausfällt.

Arbeitsausfall – Entgeltfortzahlung?

Ein Blackout kann sowohl Arbeitnehmer:innen an der Erbringung der Arbeitsleistung hindern als auch Arbeitgeber an der Entgegennahme der angebotenen Arbeitsleistung.

Ein Entgeltfortzahlungsanspruch besteht trotz Unterbleibens der Arbeitsleistung nur dann, wenn Arbeitnehmer:innen zur Arbeitsleistung bereit sind (§ 1155 ABGB).

Grundsätzlich gilt: Kommt die Arbeitsleistung aus Gründen in der Sphäre der Arbeitnehmer:innen nicht zustande, gebührt ihnen keine Entgeltfortzahlung. Der Gesetzgeber sieht allerdings Ausnahmen vor (z. B. Krankheit). Kommt die Arbeitsleistung aus Gründen in der Sphäre des Arbeitgebers nicht zustande, gebührt den Beschäftigten ein Entgeltfortzahlungsanspruch.

Für die Beurteilung des Entgeltfortzahlungsanspruchs ist daher maßgeblich, in wessen Sphäre der Ausfall der Arbeitsleistung fällt. Prima facie könnte man meinen: weder das eine noch das andere. Faktisch wird an einem Blackout weder den Arbeitgeber noch den:die Arbeitnehmer:in „die Schuld“ (im Sinne einer kausalen Verursachung) treffen. Im Regelfall ist ein Blackout daher „höhere Gewalt“ und damit der „neutralen

Sphäre“ zuzuordnen. Dienstverhinderungsgründe der neutralen Sphäre entbinden Arbeitgeber grundsätzlich von der Entgeltfortzahlungspflicht.

Bei näherer Betrachtung ist die Frage diffiziler. In der Judikatur wurde bei sogenannten Kabelbruchfällen die Ansicht vertreten, dass dadurch verursachte Stromausfälle in die Sphäre des Arbeitgebers fallen. Hier wurde ein Entgeltfortzahlungsanspruch bejaht, weil der Arbeitgeber einen Vertrag mit dem Energieversorger habe, weshalb daraus resultierende Nachteile auch dem Arbeitgeber zuzurechnen seien.

Fraglich ist, ob die Judikatur zu einzelnen Stromausfällen auf Blackouts übertragbar ist. In der Fachliteratur wird die Auffassung vertreten, Arbeitgeber treffe dann keine





Entgeltfortzahlungspflicht, wenn das Ausmaß der höheren Gewalt nicht nur einzelne Arbeitgeber, sondern eine Vielzahl betrifft. Die Beeinträchtigungen durch den Stromausfall müssen daher so umfassend sein, dass die Allgemeinheit betroffen ist. In derartigen Fällen ist vom gänzlichen Entfall des Entgeltanspruchs auszugehen.

Die Entgeltfortzahlungspflicht ist daher jeweils anhand der konkreten Folgen des Blackouts zu beurteilen. Betrifft ein Stromausfall nur Straßenzüge oder Ortsteile, trifft den Arbeitgeber eher eine Entgeltfortzahlungspflicht, als wenn ganze Städte, Bundesländer oder das gesamte Bundesgebiet betroffen sind.

Arbeit an anderen Orten

Beeinträchtigt ein Blackout nur die Region des Arbeitgebers, kann die Möglichkeit bestehen, die Arbeitsleistung auf andere Weise (z. B. in einer anderen Betriebsstätte oder im Homeoffice) anzuordnen. Voraussetzung ist, dass die Tätigkeit in einer anderen Betriebsstätte oder im Homeoffice erbracht werden kann und der:die Arbeitnehmer:in über die erforderliche Ausstattung verfügt.

Anordnung von Urlaubsverbrauch oder Zeitausgleich

Für Arbeitgeber ist es in Zeiten von (vorübergehendem) Arbeitsausfall oftmals wünschenswert, wenn Beschäftigte ihre Urlaubsansprüche bzw. Zeitguthaben abbauen. Beides kann jedoch nicht rechtsverbindlich angeordnet werden. Den Beschäftigten kann der Abbau von Urlaub oder Zeitguthaben zwar angeboten werden, den Abschluss entsprechender Vereinbarungen können Arbeitgeber allerdings nicht erzwingen.

Fazit und Ausblick

Im Falle eines Blackouts stellen sich nicht nur gesellschaftliche, sondern auch eine Vielzahl wirtschaftlicher und rechtlicher Fragen.

Ob bei einem Blackout eine Entgeltfortzahlungspflicht bzw. ein Entgeltfortzahlungsanspruch besteht, hängt vom konkreten Einzelfall ab. Als „Faustregel“ gilt: Je größer das betroffene Gebiet, desto eher ist ein dadurch verursachter Entfall der Arbeitsleistung der „neutralen Sphäre“ zuzuordnen, sodass keine Entgeltfortzahlungspflicht des Arbeitgebers besteht.

Arbeitgebern ist zu raten, interne Vorkehrungen für einen Blackout zu treffen, um im Ernstfall rasch reagieren zu können. Gegebenenfalls kann auch die Anschaffung von Notstromaggregaten in Erwägung gezogen werden, um einen Blackout zumindest kurzzeitig überbrücken zu können und damit insbesondere einem Daten- oder Produktionsausfall vorzubeugen.

Arbeitnehmer:innen sollten beachten, dass auch im Falle eines Blackouts die Verpflichtung besteht, sich arbeitsbereit zu erklären/zu halten und spätestens bei Wiederherstellung der Stromversorgung ihre Arbeitsleistung zu erbringen.

Ihre Autor:innen



Mag. Sebastian Manschiebel
EY Law
Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH
T +43 1 26095 2290
sebastian.manschiebel@eylaw.at



Mag. Isabella Göschl, LL.B.
EY Law
Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH
T +43 1 26095 2108
isabella.goeschl@eylaw.at

Sebastian Manschiebel ist Rechtsanwalt bei EY Law – Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH. Im Rahmen seines Tätigkeitsschwerpunkts berät er nationale und internationale Unternehmen in sämtlichen Bereichen des Arbeitsrechts und vertritt sie vor Gerichten und Behörden.

Isabella Göschl ist Rechtsanwaltsanwältin bei EY Law – Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH. Sie berät nationale und internationale Unternehmen im gesamten Spektrum des Arbeitsrechts.



Dieser Artikel gibt einen kurzen Einblick in die wichtigsten Aspekte der bald in Kraft tretenden und schon seit längerem mit Spannung erwarteten MiCAR. Hierbei werden insbesondere der Zeitpunkt des Inkrafttretens, die Anwendbarkeit und die Ziele der MiCAR und die darin gewählte Unterscheidung von Kryptowerten zusammengefasst, um eine erste Orientierung in dem umfangreichen neu geschaffenen Rechtsrahmen zu ermöglichen.

Crypto News:

MiCAR

Ein erster Überblick

Inkrafttreten und Anwendung der MiCAR

Bereits am 24.09.2020 legte die Europäische Kommission mit der MiCAR (oder auch als „MiCA“ abgekürzt) einen Vorschlag zur Regulierung der Kryptomärkte vor (Vorschlag der Europäischen Kommission COM/2020/593 vom 24. September 2020 für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Märkte für Kryptowerte). Es steht nun nach einigen Modifikationen die voraussichtlich finale Fassung der Verordnung fest.

Es wird erwartet, dass die Verordnung bis April 2023 in Kraft treten und 18 Monate nach Inkrafttreten - somit wohl Ende 2024 - in vollem Umfang zur Anwendung gelangen wird. Bestimmungen für die Emittenten von Asset-Referenced Tokens (ARTs) und E-Money Tokens (EMTs) werden bereits zwölf Monate nach Inkrafttreten anwendbar sein. Die Regelungen der MiCAR gelangen daher schrittweise zur Anwendung. Sonderregelungen gelten auch für Anbieter von Kryptodienstleistungen (Crypto Asset Service Providers, kurz: CASPs), sofern diese ihre Dienstleistungen bereits vor dem Inkrafttreten der MiCAR erbringen. Dank den in der MiCAR verankerten Übergangsbestimmungen steht es diesen Anbietern frei, ihre Dienste noch 18 Monate nach Inkrafttreten der Verordnung gemäß nationalen Bestimmungen auszuführen. Den Mitgliedstaaten obliegt die Entscheidung, ob diese Übergangsregelung (bzw. ein kürzerer Zeitraum) zur Anwendung gelangen soll.

Regelungsziel der MiCAR

Noch fehlt ein einheitlicher Rechtsrahmen innerhalb der Europäischen Union. In jedem Mitgliedstaat kommen momentan die jeweiligen nationalen Regelungen zur Anwendung. Dies wiederum erschwert – auch aufgrund der unterschiedlichen Umsetzung der 5. Geldwäscherichtlinie, die bereits eine gewisse Mindestharmonisierung der Regulierung von Dienstleistungen in Bezug auf virtuelle Währungen schaffte – eine Expansion innerhalb Europas.

Ziel der MiCAR ist es, die Kryptomärkte innerhalb der Europäischen Union zu regulieren und so einheitliche Rahmenbedingungen zu schaffen. Dabei sollen nicht nur Anleger:innen geschützt, sondern auch Finanzstabilität und Innovationsförderung innerhalb der Union gewährleistet und Expansion gefördert werden. Die MiCAR beinhaltet neben Regelungen für die Emission und das Angebot von Kryptowerten auch Vorschriften für Kryptodienstleister, wodurch das Ziel erreicht wird, einen umfassenden Rechtsrahmen für die gesamte Branche zu schaffen.

Was sind Kryptowerte?

Der Begriff „Kryptowert“ ist für den Anwendungsbereich der MiCAR von zentraler Bedeutung. Darunter versteht man die digitale Darstellung von Werten oder Rechten, die elektronisch mithilfe der Distributed-Ledger- (DLT) oder einer

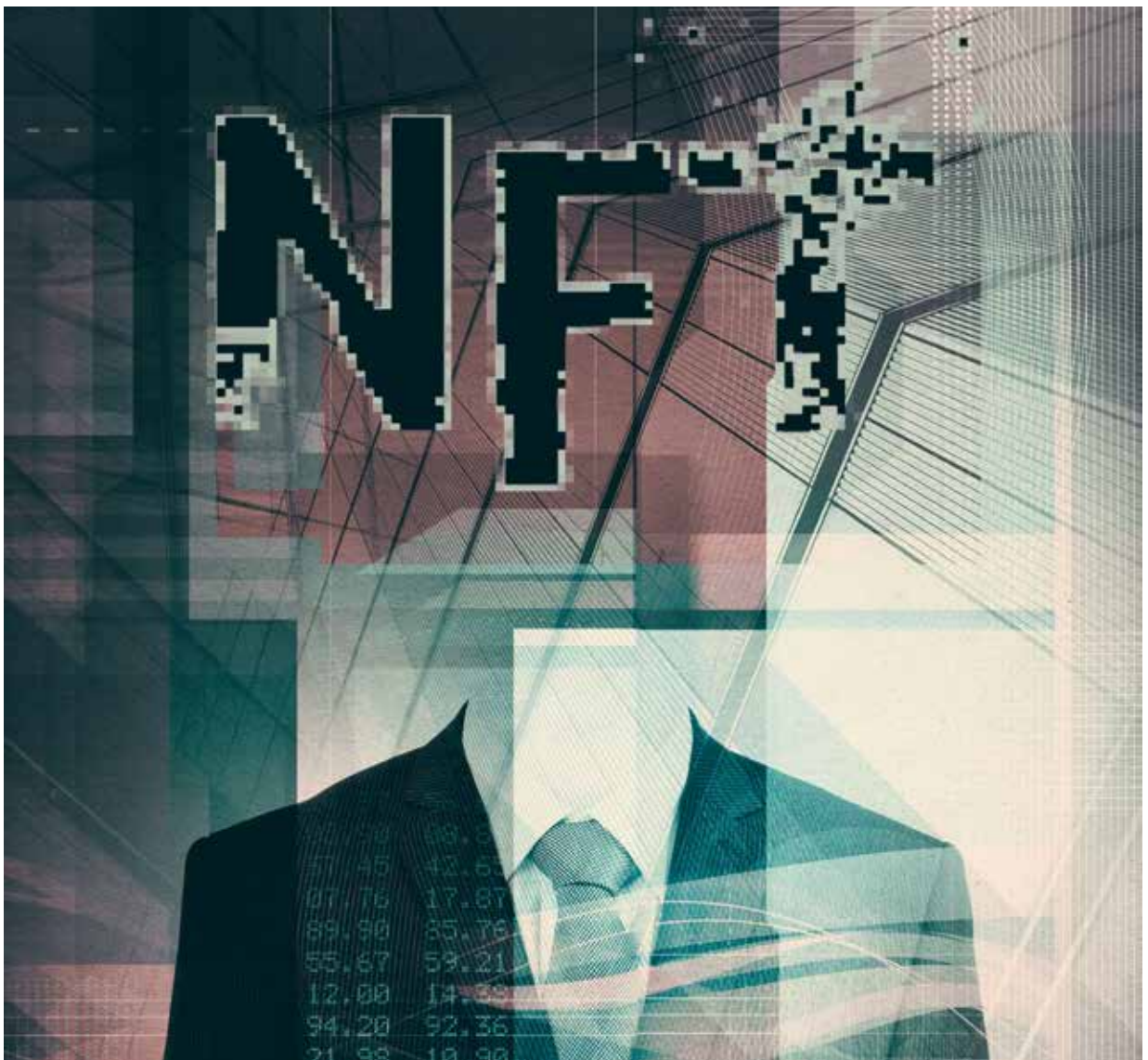
ähnlichen Technologie übertragen oder gespeichert werden können. Unbeachtlich ist, ob der Kryptowert Anlagezwecken dient oder als Tausch- oder Zahlungsmittel eingesetzt werden soll.

Nach derzeitigem Stand wird der Großteil der „klassischen“ Kryptowerte in den Anwendungsbereich der Verordnung fallen. Ausnahmen gelten jedoch unter anderem in jenen Fällen, in denen die Kryptowerte bereits von anderen EU-Verordnungen erfasst sind. Dies trifft beispielsweise auf die oftmals als Security Tokens bezeichneten Blockchain-basierten Finanzinstrumente zu, soweit sie bereits in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2014/65/EU (MiFID II) fallen. Ebenfalls nicht erfasst sind Darstellungen von Einlagen, Verbriefungen, Lebens- und Nichtlebensversicherungsprodukten sowie Rückversicherungsverträgen, sofern diese mittels DLT oder einer ähnlichen Technologie übertragen werden.

Sind NFTs von der MiCAR erfasst?

Lange Zeit war unklar, ob sogenannte Non-Fungible Tokens (NFTs) von der neuen Verordnung erfasst sein werden. Unter „klassischen“ NFTs versteht man digitale Eigentumsnachweise von immateriellen Gütern, bei denen es sich um nicht ersetzbare Vermögenswerte handelt (z. B. digitale Kunstwerke oder Zutrittsberechtigungen). Mittlerweile ist jedoch absehbar, dass NFTs grundsätzlich vom Anwendungsbereich der MiCAR ausgenommen sein werden.

Wichtig ist es unseres Erachtens dennoch, eine fallbezogene Beurteilung von NFTs durzuführen, da einige NFTs je nach Ausgestaltung des Anwendungsbereichs der MiCAR (etwa wenn sie nur technisch, nicht aber rechtlich einzigartig sind) von ihr oder alternativ von anderen Regelungen (etwa der MiFID II) erfasst sein können.



Zwischen welchen Arten von Tokens unterscheidet die MiCAR?

Wie bereits erwähnt, ist der Begriff „Kryptowert“ im Zusammenhang mit der MiCAR von zentraler Bedeutung. Konkret unterscheidet die Verordnung zwischen drei Gruppen von Kryptowerten, sogenannten Tokens, wobei die dritte Gruppe als Auffangkategorie dient.

- ▶ **E-Money Tokens (EMTs):** Der Hauptzweck von EMTs besteht darin, als Tauschmittel zu dienen. Tokens dieser Art sind an eine einzige Währung (etwa Euro) gekoppelt, die ein gesetzliches Zahlungsmittel ist und einen stabilen Wert hat. EMTs können eine Vielzahl von Währungen repräsentieren und werden auch als „Stablecoins“ bezeichnet. Als EMTs können daher beispielsweise Tokens wie EUROC oder USDC qualifiziert werden.
- ▶ **Asset-Referenced Tokens (ARTs):** Diese Art von Kryptowerten bezieht sich beispielsweise auf den Wert von mehr als einer Währung. Im Gegensatz zu EMTs, die nur an eine einzige Währung gekoppelt sind, sind ARTs an mindestens zwei Währungen gekoppelt. Sie können jedoch auch an einen oder mehrere Rohstoffe gekoppelt sein.
- ▶ **Andere Kryptowerte:** Diese dritte Kategorie dient als Auffangbecken und erfasst alle anderen Tokens wie z. B. Utility Tokens oder Bitcoin. Utility Tokens ermöglichen den Zugriff auf Dienstleistungen oder Produkte und erfüllen somit – im Unterschied zu Bitcoin – nichtfinanzielle Zwecke.

Was sind signifikante Tokens?

Bei Vorliegen gewisser Kriterien werden EMTs und ARTs von der MiCAR als signifikant eingestuft. Für die Einstufung sind (i) die Anzahl der Token-Inhaber, (ii) die Anzahl und (iii) die Höhe der mit den Tokens getätigten Transaktionen, (iv) der Wert der ausgegebenen Tokens bzw. deren Marktkapitalisierung, (v) der Umfang der Vermögensreserve, (vi) die Verflechtung mit dem Finanzsystem und (vii) die Bedeutung der Tätigkeit des Emittenten auf internationaler Ebene relevant. Wird ein Kryptowert im Sinne der Verordnung als signifikant eingestuft, so gehen damit erhöhte regulatorische Anforderungen einher. Die Einordnung, ob ein Kryptowert als signifikant gilt, wird von der European Banking Authority (EBA) vorgenommen.

Fazit

Die EU hat einen umfassenden Rechtsrahmen für Kryptowerte entworfen, dessen Ziele in erster Linie Anlegerschutz und Rechtssicherheit sind. Es ist davon auszugehen, dass sich die EU auch weiterhin intensiv mit Kryptowerten und der Schaffung von Rahmenbedingungen hierfür beschäftigen wird. Sowohl bei weiteren Regulierungen als auch bei der Durchsetzung der Rahmenbedingungen bleibt zu hoffen, dass nationale wie auch internationale Behörden einen maßvollen Weg finden, um Innovationen und weiteren Entwicklungen in diesem Bereich den nötigen Raum für Wachstum und Fortschrittssteigerung zu gewähren.

Fotos: gettyimages

Ihre Autor:innen



Dr. Martin Hanzl, LL.M. (IT Law), MSc (WU)

EY Law
Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH
T +43 1 26095 2118
martin.hanzl@eylaw.at

Martin Hanzl ist Rechtsanwalt und Head of New Technologies bei EY Law – Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH. Er betreut nationale und internationale Kryptodienstleister, Fin-Techs, Start-ups sowie Finanz- und Versicherungsinstitute, insbesondere zum Einsatz von New Technologies und komplexen regulatorischen Fragestellungen. Überdies ist er Projektverantwortlicher des „Blockchain and Smart Contracts“-Projekts des European Law Institute. Er ist Vortragender an der Anwaltsakademie, Fachhochschulen und Universitäten sowie Herausgeber und Autor mehrerer Handbücher wie auch zahlreicher Fachartikel zu den Themen Digitalisierung, Smart Contracts, New Technologies und Gesellschaftsrecht.



Sophia Manhart, LL.B.

EY Law
Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH
T +43 1 26095 2133
sophia.manhart@eylaw.at

Sophia Manhart ist Masterstudentin des Studiengangs Wirtschaftsrecht der Wirtschaftsuniversität Wien und als studentische Mitarbeiterin im „New Technology“-Team von EY Law – Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH tätig. Im Zuge ihrer Tätigkeit arbeitet sie an verschiedenen rechtlichen Fragestellungen betreffend New Technologies mit und hat ihren Fokus auf die Rechtsprobleme rund um die MiCAR gelegt.



Dr. Peter Ocko

EY Law
Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH
T +43 1 26095 2287
peter.ocko@eylaw.at

Peter Ocko ist Rechtsanwaltsanwärter bei EY Law – Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH. Er verfügt über mehrjährige Erfahrung im Bereich der rechtlichen Aspekte der Digitalisierung, Kryptowährungen, IT-Vertragsrecht und Prüfung vom und Beratung zum Set-up von Geschäftsmodellen. Vor seiner Tätigkeit bei EY Law war er unter anderem bei anderen namhaften nationalen und internationalen Rechtsanwaltskanzleien und als rechtlicher Unternehmensberater im In- und Ausland tätig. Seine Dissertation schrieb er über die Haftung des Access-, Host- und Content-Providers und des Streaming-Dienst-Nutzers für Urheberrechtsverletzungen beim On-Demand-Streaming von Filmen (Kino.to).

LAW FLASHES



Gesellschaftsrecht

§ 29 PSG enthält keine gesonderte, von den Regelungen des allgemeinen Zivilrechts abweichende Verjährungsfrist, insbesondere auch nicht für die Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Mitglieder des Stiftungsvorstands. Sehr wohl besteht hingegen eine solche Sonderbestimmung für die Haftung des Stiftungsprüfers durch den in § 21 Abs. 2 PSG enthaltenen Verweis auf § 275 Abs. 5 UGB. Angesichts dieser differenzierten Regelung ist eine dem Gesetzgeber unterlaufene unbeabsichtigte Regelungslücke, die Voraussetzung für eine Analogie wäre, nicht zu erkennen.
OGH 24.10.2022, 8 Ob 123/22d

Allgemeines Zivilrecht

Zur Ersitzung eines Wegerechts zugunsten einer Gemeinde sind neben den anderen Voraussetzungen für eine Ersitzung der Gemeingebrauch während der Ersitzungszeit und die Notwendigkeit des Weges erforderlich. Es genügt dabei, dass jedermann den Weg als öffentlichen Weg ansieht und behandelt. Eine besondere Absicht, das Wegerecht für die Gemeinde zu ersitzen, ist nicht erforderlich.
OGH 23.09.2022, 4 Ob 88/22b

Arbeitsrecht

Dem Arbeitgeber ist es gestattet, sich pro futuro auf die Unwirksamkeit eines von ihm ohne die notwendige Betriebsvereinbarung gemäß § 96 Abs. 1 Z. 4 ArbVG eingeführten Entgeltsystems und der in diesem Zusammenhang mit dem einzelnen Arbeitnehmer ausdrücklich oder konkludent geschlossenen Entgeltabrede zu berufen. Andernfalls würde ihm drohen, von einem Arbeitnehmer auf dessen Weitergeltung in Anspruch genommen und gleichzeitig vom Betriebsrat auf Unterlassung und/oder Beseitigung des rechtswidrig eingeführten Entgeltsystems verklagt zu werden.
OGH 21.11.2022, 8 Ob A 48/22z

Arbeitsrecht

Bei der Beurteilung der Anspruchsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Z. 1 SchwerarbeitsV sind echte Ruhepausen zumindest in dem Umfang, in dem sie weder gesetzlich als Arbeitszeiten gelten noch in die Arbeitszeit einzurechnen sind, nicht als Zeiten einer Tätigkeit zu berücksichtigen.
OGH 13.12.2022, 10 Ob S 81/22f

Wertpapierrecht

Verfügt ein Anleger über mehrere Konten bei einem Kreditinstitut, so führen Überweisungen zwischen diesen Konten nicht dazu, dass unter § 12 ESAEG fallende Einlagen nicht mehr von der Entschädigungspflicht erfasst wären. Vielmehr sind solche Einlagen weiterhin privilegiert, soweit sie bei einer Gesamtbeurteilung noch auf den Konten vorhanden sind.
OGH 18.11.2022, 6 Ob 58/22f

Privatstiftungsrecht

Regelungen über das Abweichen vom Einstimmigkeitsprinzip bei der Ausübung der den Stiftern zustehenden oder vorbehaltenen Rechte müssen bei sonstiger Unwirksamkeit gemäß § 3 Abs. 2 PSG in deutlicher, zu keinem Zweifel Anlass gebender Weise in die Stiftungsurkunde aufgenommen werden. Handelt es sich dabei gleichzeitig um eine Regelung über die Änderung der Stiftungserklärung, folgt dies auch aus § 9 Abs. 2 Z. 6 i. V. m. § 10 Abs. 2 PSG.
OGH 29.08.2022, 6 Ob 100/22g

Publikationen



EY Climate Cash and Tax Barometer 2022

Das EY Climate Cash and Tax Barometer untersucht die Ausgaben von Regierungen und Unternehmen für Maßnahmen zur Förderung der Klimaziele. Es bietet eine analytische Perspektive, wie dem Klimawandel auf der Grundlage finanzieller Trends besser begegnet werden kann. Diese aktualisierte Studie hat erhebliche Investitionen und Fortschritte aufgezeigt, weist aber auch darauf hin, dass noch mehr getan werden kann.



EY Green Tax Tracker

Der EY Green Tax Tracker hilft Ihnen, die Entwicklung nachhaltiger Steuerrichtlinien auf der ganzen Welt zu beobachten. Regierungen auf der ganzen Welt setzen nachhaltige Steuermaßnahmen ein, um Emissionen zu reduzieren, ihre Verpflichtungen zur Kohlenstoffneutralität zu erfüllen und den Klimawandel zu bekämpfen sowie Einnahmen zu erzielen und wichtige politische Ziele zu finanzieren. Während diese Ziele geteilt werden, unterscheiden sich die Richtlinien, die zu ihrer Erreichung aufgestellt werden, stark.

Unsere Publikationen sind im Internet verfügbar und leicht mittels der Suchmaschine Ihrer Wahl zu finden. Bei Interesse an zusätzlichen Informationen registrieren Sie sich unter ey.com/at/registrierung für unser Informations- und Vernetzungsangebot oder kontaktieren Sie uns gerne per E-Mail an eyaustria@at.ey.com.

Gerne senden wir Ihnen nähere Informationen zu den angeführten Veranstaltungen zu. Schicken Sie dazu bitte eine E-Mail mit Name und Firma an eyaustria@at.ey.com.



Ihre Meinung zählt

Wir freuen uns über Ihr Feedback! Bei Rückmeldungen zu einzelnen Artikeln können Sie sich gerne direkt an die Autor:innen wenden. Die Kontaktdaten finden Sie jeweils bei den Beiträgen.

Sollten Sie uns ein allgemeines Feedback zum Tax & Law Magazine geben wollen, schreiben Sie bitte an: eyaustria@at.ey.com

Events

Digitalisierung in Finanzen & Controlling

Seminar Controller Institut

12.04.2023, Wien

Tax Compliance

Lehrgang Linde Campus

Start am 12.04.2023, Wien

Certified Expert for

Reporting Design & Automation

Lehrgang Controller Institut

Start am 18.04.2023, Wien und online

Excel Master Class

Lehrgang Controller Institut

Start am 19.04.2023, Wien und online

Umsatzsteuer bei Reihen- und Dreiecksgeschäften

Seminar Linde Campus

20.04.2023, Wien

6. GRC Jahrestagung

Konferenz Controller Institut

25.04.2023, Wien

Aktuelle Entwicklungen in der EU

Tax & Law Update

27.04.2023, online

Impressum

Eigentümer, Herausgeber und Medieninhaber

Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. („EY“),
Wagramer Straße 19, IZD Tower, 1220 Wien, ey@at.ey.com

Inhaltliche Gesamtverantwortung

Mag. Maria Linzner-Strasser, MMag. Ingrid Rattinger

Redaktion

Dr. Patrick Plansky, Mag. Dominik Novak

Gestaltung

 CPoffice, Sabine Reissner

Druck

 Gerin Druck GmbH, Wolkersdorf

Tax & Law Magazine Digitalversion

Nach Erscheinen der gedruckten Ausgabe senden wir Ihnen die digitale Version unseres Magazins via E-Mail zu, sofern bei Ihren Daten eine gültige E-Mail-Adresse hinterlegt ist.

Selbstverständlich können Sie diesen zusätzlichen Service auch abbestellen bzw. auswählen, welche der beiden Formen der Zusendung Sie in Zukunft wünschen. Sollten Sie hierzu Fragen haben, senden Sie uns bitte Ihre Nachricht an eyaustria@at.ey.com.



Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie die Nutzung von Daten und modernsten Technologien bei der Erbringung unserer Dienstleistungen.

Ob Wirtschaftsprüfung (Assurance), Steuerberatung (Tax), Strategie- und Transaktionsberatung (Strategy and Transactions) oder Unternehmensberatung (Consulting): Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

Das internationale Netzwerk von EY Law, in Österreich vertreten durch die Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH, komplettiert mit umfassender Rechtsberatung das ganzheitliche Service-Portfolio von EY.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle österreichischen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Österreich ist EY an vier Standorten präsent.

© 2023 Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.
All Rights Reserved.

Creative Design Austria | SRE 2303-014
ED none

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/at