

Homeoffice: Betriebsstätte?

Seit COVID-19 ein Dauerbrenner: Wir geben einen Überblick zur Homeoffice-Betriebsstätte aus arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht.

Neues zur E-Rechnung

Die Europäische Kommission hat mit ViDA („VAT in the Digital Age“) ein umfassendes Reformpaket veröffentlicht, welches das Umsatzsteuersystem Schritt für Schritt modernisieren soll.

Rückkehr des Investitionsfreibetrags

Mit 01.01.2023 kommt es zur Wiedereinführung eines 10-prozentigen Investitionsfreibetrags. Für bestimmte ökologische Investitionen erhöht sich dieser auf 15 Prozent.

Homeoffice als Betriebsstätte

Schwerpunkt:
grenzüberschreitende Arbeitserbringung



Tax & Law

Magazine

Liebe Leser:innen,

wir freuen uns, Ihnen die neue Ausgabe unseres Tax and Law Magazine vorstellen zu dürfen. Im aktuellen Heft setzen wir unseren Themenschwerpunkt auf das Arbeiten im grenzüberschreitenden Homeoffice – ein Konzept, das seit der Corona-Pandemie immer häufiger zum Thema geworden ist. Wir beleuchten diesen grenzüberschreitenden Sachverhalt aus arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht, klären damit etwa Fragen zum anwendbaren Recht und zur Problematik der Begründung einer Betriebsstätte und skizzieren aktuelle Entwicklungen in diesem Bereich.

Im Rahmen der Tax-Beiträge dieser Ausgabe decken wir verschiedene weitere Themen ab, angefangen mit einem Beitrag zum EU-Maßnahmenvorschlag bezüglich technologischer und digitaler Änderungen im Bereich des Umsatzsteuersystems. Weiters geben wir einen Überblick zum neuen Investitionsfreibetrag, der die Geltendmachung eines Teils der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für steuerliche Zwecke als zusätzliche Betriebsausgabe ermöglicht. Auch zum Thema Firmenfitness informieren wir Sie aus steuerrechtlicher Perspektive und zeigen auf, was Firmen zu berücksichtigen haben, wenn sie ihren Beschäftigten solche Benefits bieten wollen. Ferner finden Sie in dieser Ausgabe Updates zu den Anwendungsvoraussetzungen für das Dreiecksgeschäft und eine Zusammenfassung der aktuellen höchstgerichtlichen Erkenntnisse zur Gruppenbesteuerung. Der letzte Beitrag des Tax-Teils befasst sich mit der Frage der Weitergabe öffentlich gewährter COVID-Förderungen an ausländisch verbundene Unternehmen vor dem Hintergrund des bestehenden Verrechnungspreissystems.

Im Law-Teil dieser Ausgabe beschäftigt sich Stephan Hofmann mit der neuen EU-Mobilitätsrichtlinie, die im Bereich der Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften innerhalb der EU und im EWR mehr Klarheit für grenzüberschreitende Sitzverlegungen, Verschmelzungen und Spaltungen schaffen soll.

Abschließend dürfen wir Ihnen noch einen kleinen Vorgeschmack auf unsere nächste Ausgabe des Tax & Law Magazine geben: Darin werden wir zum Beispiel zu den (geplanten) Änderungen im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2023 informieren, in dem unter anderem Anpassungen im Bereich Verschmelzungen und Spaltungen von Schwestergesellschaften enthalten sind. Bis dahin wünschen wir Ihnen viel Freude bei der Lektüre dieser Ausgabe des Tax and Law Magazine!



Dr. Patrick Plansky



Mag. Dominik Novak



Schwerpunkt

Homeoffice: Betriebsstätte?

Homeoffice – ein „Überbleibsel“ der Corona-Pandemie, das aus dem Arbeitsalltag vieler Beschäftigter und (auch) vieler Arbeitgeber nicht mehr wegzudenken ist. Nachdem das Homeoffice jahrelang ein Schattendasein führte, erfreut es sich zwischenzeitlich größter Beliebtheit unter den Beschäftigten. Arbeitgeber haben hingegen gerade unter Mitarbeitenden in Schlüsselpositionen oder in Bereichen, in denen ein Fachkräftemangel herrscht, vielfach keine Wahlmöglichkeit und sind gezwungen, entsprechenden Forderungen nachzukommen, um Mitarbeitende zu gewinnen oder zu halten. Wird die Homeoffice-Tätigkeit allerdings im Ausland ausgeübt, kann dies in arbeits-, sozialversicherungs- wie auch in steuerrechtlicher Hinsicht Konsequenzen haben. Diese Beiträge befassen sich mit den aktuellen Entwicklungen in diesem Bereich.

Inhalt

Ausgabe 2 | 2023

- 3 Editorial
- 4 Inhalt
- 43 Publikationen/Events/Impressum

TOP

- 6 **Grenzüberschreitende Arbeitserbringung im Homeoffice und ihre Fallstricke**
 - 11 **Risiko der Begründung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Homeoffice-Tätigkeit?**
 - 15 **Grenzüberschreitendes Homeoffice**
Aktuelle steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Überlegungen
-

TAX

- 18 VAT in the Digital Age**
Die geplanten Änderungen in Bezug auf elektronische Rechnungen
- 20 EuGH**
Formalistische Anwendungsvoraussetzungen des Dreiecksgeschäfts infolge jüngster EuGH-Judikatur
- 24 Fit ist hip**
Ist Firmenfitness auch steuerlich attraktiv?
- 26 Investitionsfreibetrag ab 01.01.2023**
- 30 Update zur Gruppenbesteuerung**
- 34 Fluch oder Segen?**
COVID-19-Förderungen treffen auf Verrechnungspreise
- 36 Tax Flashes**

LAW

- 39 EU-Umgründungsgesetz**
Leichtere Mobilität für Kapitalgesellschaften
 - 42 Law Flashes**
-



Steuerliche Behandlung von Fitnessangeboten Ein Überblick



COVID-Förderungen und Verrechnungspreise



EU-Umgründungsgesetz Mobilität für Kapitalgesellschaften



Grenzüberschreitende Arbeitserbringung im Homeoffice und ihre Fallstricke



Fotos: Getty Images

In der Vergangenheit wurde die Arbeitsleistung üblicherweise vor Ort im Unternehmen erbracht. Damit bestand, sofern es keinen Bezug zum Ausland gab, keine Notwendigkeit, im Arbeitsvertrag eine Rechtswahl zu treffen. Durch die vermehrte Homeoffice-Tätigkeit stellt sich allerdings die Frage nach möglichen Folgen einer fehlenden Rechtswahl, wenn das Homeoffice im Ausland liegt.

Die Frage nach dem anwendbaren Recht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Das auf das Arbeitsverhältnis anwendbare Recht bestimmt sich grundsätzlich nach dem Recht jenes Staates, in dem die Beschäftigten ihre Arbeitsleistung gewöhnlich erbringen. Für das anwendbare Recht ist der tatsächliche Arbeitsort der Beschäftigten maßgeblich. Die Problemstellung soll anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden: Ein Unternehmen mit Sitz in Österreich beschäftigt Personen mit Wohnsitz im Ausland. Unter Berücksichtigung von Homeoffice ergeben sich somit zwei Konstellationen: Werden die Beschäftigten am Sitz des Unternehmens in Österreich tätig, gilt für den Arbeitsvertrag österreichisches Recht. Wird die Erbringung der Arbeitsleistung allerdings ins Homeoffice verlagert, ändert dies auch die Örtlichkeit der Arbeitserbringung; sie verlagert sich im skizzierten Fall an den im Ausland gelegenen Wohnort der jeweils betroffenen Mitarbeitenden.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die Rom-I-VO (EG) 593/2008 maßgeblich. Wird keine Rechtswahl getroffen, kommt es nach Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO auf den „gewöhnlichen Arbeitsort“ an. Unter „gewöhnlicher Arbeitsort“ i. S. d. Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO ist bei unionsrechtlicher autonomer Auslegung dieses Begriffs jener Ort zu verstehen, an dem die Beschäftigten physisch ihre Arbeitsleistung erbringen. Bei Homeoffice-Tätigkeit wird die Arbeitsleistung von den Beschäftigten physisch am Wohnort erbracht, wodurch sich der gewöhnliche Arbeitsort in den ausländischen Wohnort verlagert.

Eine nur vorübergehende oder zeitweise Tätigkeit am ausländischen Wohnort ändert in der Regel nichts am gewöhnlichen Arbeitsort und damit am anwendbaren Recht.

Bei ausschließlicher Tätigkeit im Homeoffice wäre aber der gewöhnliche Arbeitsort mit dem ausländischen Wohnort gleichzusetzen, was dazu führt, dass das österreichische Recht durch das Recht des (ausländischen) Wohnsitzstaates verdrängt wird.



Bei alternierender Tätigkeit kommt es darauf an, wo der größte Teil der Arbeitsleistung erbracht wird. Erfolgt eine Leistungserbringung in mehreren Staaten, ist gewöhnlicher Arbeitsort jener Ort, den der:die Arbeitnehmer:in tatsächlich als Mittelpunkt seiner:ihrer Berufstätigkeit gewählt hat, d. h. an dem oder von dem aus er:sie den wesentlichen Teil seiner:ihrer Verpflichtungen gegenüber dem Arbeitgeber tatsächlich erfüllt (vgl. EuGH C-125/92, *Mulox*, Slg 1993, I-4105; C-383/95, *Rutten*, Slg 1997, I-77). Dabei ist grundsätzlich die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses für die Bestimmung des Ortes, an dem der:die Betroffene im Sinne der genannten Vorschrift gewöhnlich seine:ihre Arbeit verrichtet hat, zu berücksichtigen. Mangels anderer Kriterien ist das der Ort, an dem der:die Arbeitnehmer:in den größten Teil seiner:ihrer Arbeitszeit geleistet hat (vgl. EuGH v. 27.02.2002, Rs. C-37/00; Weber, Slg 2002 I-2013, Rn. 58; OGH, 8 ObA 33/08y u. a.).

Eine grobe Faustformel, die auch in die Rechtsprechung Eingang gefunden hat, lautet in diesem Zusammenhang, dass ein gewöhnlicher Arbeitsort dort begründet wird, wo die beschäftigte Person zumindest 60 Prozent ihrer Arbeitszeit verbringt.

Wenn also der Ort der Arbeitserbringung maßgebliches Kriterium für die Beurteilung des anwendbaren Rechts ist und Mitarbeitende mindestens 60 Prozent ihrer Arbeitszeit im Homeoffice am ausländischen Wohnort verbringen, tritt ein Wechsel in der Rechtsordnung ein. Für das Arbeitsverhältnis gelten dann die ausländischen Rechtsnormen.

Davon sind jene Fälle zu unterscheiden, in denen die Beschäftigten nur vorübergehend ihre Arbeitsleistung im Homeoffice erbringen, zum Beispiel während der Corona-Pandemie. In dieser Zeit haben Beschäftigte zwar vorübergehend ihre Arbeitsleistung von zu Hause erbracht, aber es stand von vornherein fest, dass sie wieder dauerhaft an ihren Arbeitsplatz im Unternehmen zurückkehren werden. Diese nur vorübergehende Leistungserbringung im Ausland führt zu keiner Änderung des anwendbaren Rechts.

Die Frage nach der Gerichtszuständigkeit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Der gewöhnliche Arbeitsort hat aber nicht nur im Zusammenhang mit der Beurteilung des auf das Arbeitsverhältnis anwendbaren Rechts Relevanz. Vielmehr kann sich bei

Verlagerung des Arbeitsortes ins Ausland auch die Gerichtszuständigkeit im Falle von Rechtsstreitigkeiten zwischen den Arbeitsvertragsparteien ändern.

”

Der gewöhnliche Arbeitsort hat aber nicht nur im Zusammenhang mit der Beurteilung des auf das Arbeitsverhältnis anwendbaren Rechts Relevanz.

Gemäß Art. 21 Abs. 1 lit. b (i) EuGVVO (Verordnung [EU] Nr. 1215/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2012 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen) kann ein Arbeitgeber, der seinen Wohnsitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates hat, vor dem Gericht des Ortes, an dem der/die Arbeitnehmer:in gewöhnlich seine/ihre Arbeit verrichtet oder zuletzt gewöhnlich verrichtet hat, verklagt werden. Art. 21 EuGVVO eröffnet somit einen besonderen Vertragsgerichtsstand. Diese besondere Zuständigkeitsregel hat die Zielsetzung, Beschäftigten als sozial schwächerer Partei einen angemessenen Schutz zu gewährleisten. Ein solcher Schutz ist besser gewährleistet, wenn für Streitigkeiten im Zusammenhang mit einem Arbeitsvertrag das Gericht des Ortes zuständig ist, an dem die jeweiligen Mitarbeitenden ihre Verpflichtungen gegenüber ihrem Arbeitgeber erfüllen, da sie sich an diesem Ort mit dem geringsten Kostenaufwand an die Gerichte wenden oder sich als Beklagte zur Wehr setzen können.

Damit können Arbeitnehmende, deren ausländischer Wohnort als gewöhnlicher Arbeitsort im Sinne der obigen Ausführungen zu bejahen ist, ihren Arbeitgeber unter Berufung auf die internationale Zuständigkeit gemäß Art. 21 Abs. 1 lit. b (i) EuGVVO an dem für ihren Wohnsitz sachlich und örtlich zuständigen (ausländischen) Gericht verklagen.

Resümee

Wird die Tätigkeit überwiegend oder ausschließlich am ausländischen Wohnort erbracht, kann dies zu einer Ablösung der österreichischen Rechtsvorschriften durch die nationalen Rechtsvorschriften des ausländischen „Homeoffice-Staates“ führen.

Zudem kann sich für die Beschäftigten aufgrund der Verlagerung des gewöhnlichen Arbeitsortes in den „Homeoffice-Staat“ die Möglichkeit eröffnen, ihre Arbeitgeber am Ort der gewöhnlichen Arbeitsverrichtung zu verklagen. Arbeitgeber können sich damit unter Umständen auch mit Auseinandersetzungen vor ausländischen Gerichten konfrontiert sehen.

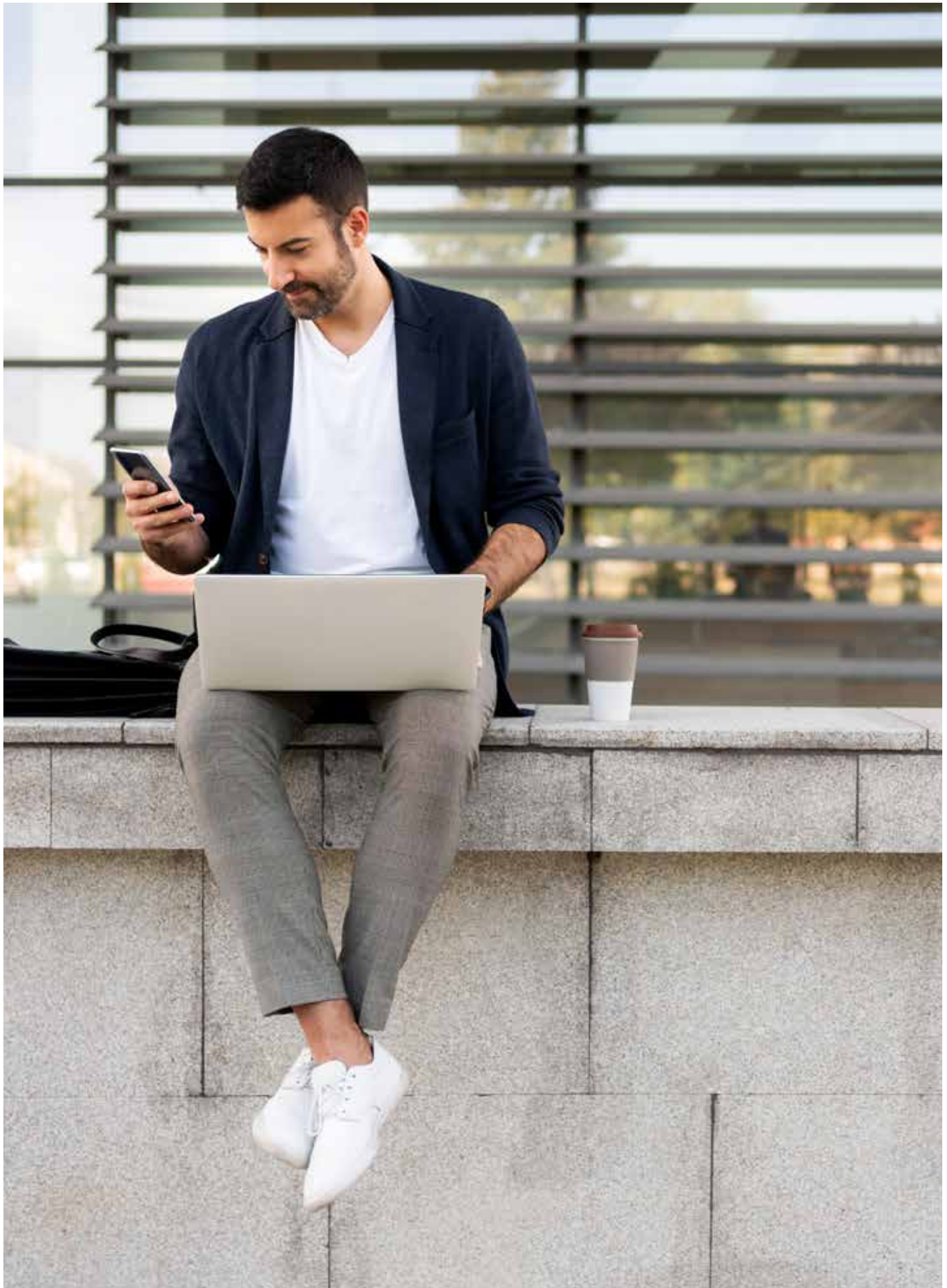
Ihre Autorin



Mag. Christina Schrott

EY Law
Pelzmann Gall Groß Rechtsanwälte GmbH
T +43 662 877 777
christina.schrott@eylaw.at

Christina Schrott war jahrelang als Rechtsanwältin im Arbeitsrecht tätig und ist derzeit als juristische Mitarbeiterin bei EY Law – Pelzmann Gall Groß Rechtsanwälte GmbH in der Kanzleieniederlassung in Salzburg tätig. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt im Bereich Arbeitsrecht.



Risiko der Begründung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Homeoffice-Tätigkeit?

Die COVID-19-Pandemie und die geänderte Arbeitswelt haben das Arbeiten im Homeoffice deutlich verstärkt. Die Ansichten zum Thema Homeoffice sind unterschiedlich. Manche Arbeitnehmer:innen arbeiten regelmäßig im Homeoffice, andere nutzen es nur gelegentlich. In einigen Bereichen ist dies betrieblich gar nicht möglich. Die Tätigkeit im Homeoffice wird jedenfalls weiterhin eine große Rolle spielen, wobei die Rahmenbedingungen beachtet werden müssen. Denn insbesondere bei grenzüberschreitend Tätigen können sich erhebliche steuerliche Konsequenzen ergeben, etwa die Begründung einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in einem anderen Staat. Bedient sich z. B. ein ausländisches Unternehmen eines:iner im inländischen Homeoffice tätigen Mitarbeiter:in, so stellt sich die Frage, ob das Unternehmen eine Betriebsstätte in Österreich begründet und dadurch mit seinen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegt. Die Begründung einer Betriebsstätte in einem anderen Staat wollen die Unternehmen regelmäßig vermeiden. Wir haben zu dieser Thematik bereits in früheren Ausgaben berichtet. Dieser Beitrag fasst die wesentlichen ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen zusammen und erläutert die aktuellen Entwicklungen in diesem Bereich seit dem Außerkrafttreten der COVID-19-bedingten Ausnahmen ab 30.06.2022.

Begründung einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte durch Homeoffice-Tätigkeit in Österreich

Übt ein:e in Österreich ansässige:r Arbeitnehmer:in eines im Ausland ansässigen Unternehmens seine:ihre Tätigkeit (auch) an seinem:ihrer Wohnsitz (Homeoffice) aus, so kann dadurch für das Unternehmen eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich ausgelöst werden.

Eine inländische Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens ist gegeben, wenn das Homeoffice eine Betriebsstätte i. S. d. § 29 BAO begründet. Demnach gilt jede feste örtliche

Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs dient, als Betriebsstätte. Daher kann aufgrund der Homeoffice-Tätigkeit des:der inländischen Arbeitnehmer:in für das Unternehmen eine Betriebsstätte nach rein nationalem Recht begründet werden. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob ein innerstaatlicher Besteuerungsanspruch Österreichs auch nach dem Abkommensrecht aufrechterhalten wird und ob durch das Homeoffice eine Betriebsstätte im Sinne des jeweiligen DBA besteht. Das österreichische BMF hat in den letzten beiden Jahren regelmäßig gewartete Informationen zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie veröffentlicht. In der dritten Wartung der Information vom 17.06.2022 wurde festgehalten, dass aufgrund der weitgehend auslaufenden Eindämmungsmaßnahmen bezüglich COVID-19 auch die dadurch bedingten Ausnahmen ab 30.06.2022 auslaufen.



Die österreichische Finanzverwaltung vertritt hinsichtlich der Begründung einer Homeoffice-Betriebsstätte in Österreich eine strenge Auslegung. Die aktuelle Rechtsansicht wurde in den Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021 vom 07.10.2021) zusammenfassend wiedergegeben. Bei der Prüfung des Vorliegens einer Homeoffice-Betriebsstätte müssen u. a. folgende Aspekte beachtet werden:

Wer in Abstimmung mit dem Arbeitgeber seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß vom Homeoffice aus nachgeht, verschafft dem Arbeitgeber durch die Ausübung der Tätigkeit faktische Verfügungsmacht. Dies ist z. B. der Fall, wenn der Arbeitgeber von dem:der Beschäftigten verlangt, seine:ihre Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Verfügung zu stellen, weil der Arbeitgeber ihm:ihr keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl die Tätigkeit einen Arbeitsplatz erfordert. Der VwGH hat sich in einer aktuellen Einzelentscheidung vom 22.06.2022, Ro 2020/13/0004-7 mit der Frage der Verschaffung einer Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung beschäftigt. Nach der Rechtsprechung des VwGH reicht die Möglichkeit der Mitbenutzung eines Schreibtisches in Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht aus, um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen und somit eine Betriebsstätte zu begründen. Da diese Entscheidung keinen „klassischen“ Homeoffice-Fall betraf, vertritt die österreichische Finanzverwaltung weiterhin die Ansicht, dass diese Entscheidung nicht auf Homeoffice-Betriebsstätten anwendbar ist.

Ein Homeoffice muss dauerhaft zur Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers genutzt werden. Die nur sporadische oder gelegentliche Nutzung des Homeoffice ist mangels ausreichender Verfügungsmacht nicht betriebsstättenbegründend. Das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte wird u. a. anhand des Anteils der im Homeoffice verbrachten Arbeitszeit berechnet. Die Erbringung der Tätigkeit zu 100 Prozent im Homeoffice würde in der Regel zu einer Homeoffice-Betriebsstätte führen. Nehmen die im Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten weniger als 25 Prozent der Gesamtarbeitszeit der beschäftigten Person ein (z. B. ein Tag pro Woche), wird man typischerweise noch von einer nur gelegentlichen Nutzung ausgehen können; somit wird in der Regel keine Betriebsstätte vorliegen. Bei einer Homeoffice-Tätigkeit von mehr als 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit liegt hingegen keine nur gelegentliche Nutzung vor und es ist mit höherer Wahrscheinlichkeit eine Betriebsstätte anzunehmen. Wird etwa die Tätigkeit – unter wöchentlichem Wechsel – zu je 50 Prozent am deutschen Unternehmenssitz und zu 50 Prozent im österreichischen Homeoffice ausgeführt, kann nicht mehr von einer nur gelegentlichen Nutzung gesprochen werden. Bei einer Tätigkeit im Homeoffice zwischen 25–50 Prozent der Gesamtarbeitszeit gibt es keine Aussagen der österreichischen Finanzverwaltung. In diesen Fällen hängt das Ergebnis unter Berücksichtigung der jeweiligen besonderen Umstände vom Einzelfall ab.

Ergänzend ist zu prüfen, ob eine Ausnahme i. S. d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für rein vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten vorliegen könnte. Die österreichische Finanzverwaltung legt die Ausnahmetatbestände eng aus. Hilfstätigkeiten sind häufig nicht auf Umsatz- oder Gewinnerzielung ausgerichtet, wirken nur unternehmensintern und unterstützen die Haupttätigkeit. Die Befreiung ist jedoch nicht anwendbar, wenn die genannten Tätigkeiten nicht für das Unternehmen selbst, sondern für ein anderes Unternehmen erbracht werden. Dabei ist es auch unerheblich, ob es sich bei dem anderen Unternehmen um ein unabhängiges Fremdunternehmen oder um ein verbundenes Konzernunternehmen handelt (nochmals klargestellt in einer kürzlich ergangenen EAS-Auskunft des BMF vom 01.06.2021, EAS 3432).



Das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in Österreich führt zu einem hohen administrativen Aufwand.

Neben dem Thema der festen Geschäftseinrichtung muss auch der Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte geprüft werden, wenn ein:e Mitarbeiter:in über rechtliche oder faktische Handlungsvollmacht für ein ausländisches Unternehmen verfügt. Demnach begründet ein Unternehmen auch dann eine Betriebsstätte im Quellenstaat, wenn dort ein:e abhängige:r Vertreter:in gewöhnlich für das Unternehmen tätig wird und die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen.

Das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in Österreich führt zu einem hohen administrativen Aufwand und zu höheren Compliance-Kosten im Zusammenhang mit der steuerlichen Registrierung der Betriebsstätte und der Abgabe der jährlichen Steuererklärungen. Weiters können sich Konflikte bei der Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der durch den:die Arbeitnehmer:in generierten Wertschöpfung ergeben.

Begründung einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte durch Homeoffice-Tätigkeit im Ausland

Beschäftigt ein österreichisches Unternehmen eine Person, die im ausländischen Homeoffice tätig ist, so stellt sich ebenfalls die Frage, ob das österreichische Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland begründet. Auch in den Nachbarländern von Österreich ist die Begründung einer Betriebsstätte durch Tätigkeit im Homeoffice möglich. Die Bestimmungen zum Vorliegen von Betriebsstätten werden grundsätzlich OECD-konform ausgelegt, es gibt jedoch keine einheitlichen Regelungen zu Homeoffice-Betriebsstätten. Zudem ist die praktische Relevanz von Homeoffice-Betriebsstätten in den einzelnen Ländern sehr unterschiedlich. Dadurch ergeben sich für österreichische Unternehmen viele Fragen hinsichtlich einer

möglichen Begründung einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte im Ausland. Ein internationaler Konsens wäre daher wünschenswert.

Fazit

Da Arbeitnehmer:innen mehr Flexibilität wünschen, wird es auch in Zukunft eine vermehrte Tätigkeit im Homeoffice geben. Die in den Konsultationsvereinbarungen mit Deutschland und Italien enthaltenen COVID-19-bedingten Ausnahmen sind ab 30.06.2022 ausgelaufen. In der Praxis führen die bislang fehlenden gesetzlichen Regelungen und die fehlende österreichische Rechtsprechung für ausländische Unternehmen, deren Beschäftigte in Österreich im Homeoffice tätig werden, zu erheblichen Unsicherheiten hinsichtlich der Begründung einer Betriebsstätte in Österreich. Weiters stellt sich für österreichische Arbeitgeber, die Personen beschäftigen, die im Ausland im Homeoffice tätig werden, ebenfalls die Frage, ob sie eine ertragsteuerliche Betriebsstätte im Ausland begründen.


Ihre Autorin



MMag. Melanie Raab, LL.B. (WU)
Senior Manager
T +43 1 21170 5559
melanie.raab@at.ey.com

Melanie Raab ist Steuerberaterin und Senior Manager bei EY in Wien und Linz sowie Fachautorin. Ihr Aufgabengebiet liegt in der laufenden Beratung nationaler und internationaler Klienten.





Aktuelle steuerliche
und sozial-
versicherungsrechtliche
Überlegungen

Grenz- überschreitendes Homeoffice

Die Corona-Pandemie hat gerade auf dem Arbeitsmarkt nachhaltige Veränderungen mit sich gebracht. In vielen Betrieben hat sich Homeoffice mittlerweile als gleichwertige Arbeitsform etabliert. So selbstverständlich das Homeoffice mittlerweile auch geworden ist, bringt diese Situation doch für Arbeitgeber wie auch für Arbeitnehmer:innen aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht bei grenzüberschreitender Ausübung unverändert Herausforderungen mit sich. Auch aus der „Vergütungsbrille“ betrachtet sind Arbeitgeber gefordert, nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, dass in den letzten zehn Jahren die Bedeutung rein monetärer Anreize im Gesamtvergütungspaket um über 10 Prozent gesunken ist, sowohl was die Gewinnung neuer Arbeitskräfte als auch das Halten der bestehenden betrifft. Es gilt, entsprechende flexible Arbeitsmöglichkeiten anzubieten. Die damit verbundenen sozialversicherungsrechtlichen wie auch steuerrechtlichen Fragestellungen sollen in diesem Beitrag aufgezeigt werden.



Ab 01.07.2023 ist grundsätzlich wieder die VO (EG) Nr. 883/2004 anzuwenden.

Grenzüberschreitende Telearbeit und Sozialversicherung ab dem 01.07.2023 – bilaterale Rahmenvereinbarungen und das Multilateral Framework Agreement

Waren chronologisch betrachtet vor der Corona-Pandemie noch die entsprechenden Bestimmungen der VO (EG) Nr. 883/2004 zur Bestimmung der anwendbaren Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit in Europa maßgeblich, so haben COVID-Sonderregelungen für grenzüberschreitende Telearbeit im EU-Raum sichergestellt, dass sich die Sozialversicherungszugehörigkeit eines Staates bei grenzüberschreitender Telearbeit nicht ändert. Diese europaweiten Sonderregelungen wurden im Zusammenhang mit der Pandemie getroffen und laufen zum 30.06.2023 aus, womit ab 01.07.2023 grundsätzlich auch wieder die VO (EG) Nr. 883/2004 anzuwenden ist.

Nach aktuellem Stand kann somit ab dem 01.07.2023 grenzüberschreitende Telearbeit zu einem Wechsel des zuständigen Staates führen, wenn ein wesentlicher Teil der beruflichen Tätigkeit (25 Prozent gemessen an Arbeitszeit oder Einkommen) in Telearbeit ausgeübt wird, sofern nicht zwischenzeitlich in Kraft getretene bilaterale Rahmenvereinbarungen für den Bereich der Telearbeit anwendbar sind (siehe nachstehend). Die 25-Prozent-Grenze der EU-Verordnung 883/2004 wird allerdings der aktuellen Homeoffice-Arbeitswelt kaum mehr gerecht.

Derzeit hat Österreich daher Rahmenvereinbarungen mit Deutschland, der Slowakei und der Tschechischen Republik abgeschlossen, wonach Personen mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten bis zu 40 Prozent der Arbeitstage im Homeoffice im Wohnsitzstaat verbringen dürfen, ohne dass die Sozialversicherungspflicht vom Tätigkeitsstaat auf den Wohnsitzstaat übergeht. Die Anwendung dieser Rahmenvereinbarungen für Zeiträume ab dem 01.07.2023 ist antragsgebunden.

Hoffnung auf einen wünschenswerten zeitgemäßen Lösungsansatz auf europäischer Ebene besteht aufgrund des Entwurfs für ein Multilateral Framework Agreement (MFA), den die Arbeitsgruppe Telearbeit der Verwaltungskommission kürzlich ausgearbeitet hat und dessen Inkrafttreten für den 01.07.2023 geplant ist.

Entwurf einer multilateralen Vereinbarung auf EU-Ebene ab 01.07.2023?

Das MFA sieht grundsätzlich ein Wahlrecht für den Verbleib im Sozialversicherungssystem des Arbeitgeberstaates vor, wenn die Tätigkeit im Wohnsitzstaat mehr als 25 und weniger als 50 Prozent der gesamten Arbeitszeit umfasst. Die Anwendung dieser Option ist antragsgebunden und über den Abschluss einer Ausnahmevereinbarung und unter Vorlage einer A1-Bescheinigung auszuüben. Laut Entwurf gilt die jeweilige Ausnahmevereinbarung für drei Jahre. Sie kann auf Antrag verlängert werden.

Was sind die wesentlichen Eckpunkte des MFA?

- ▶ Was den sachlichen Anwendungsbereich des MFA betrifft, so erfasst der Entwurf alle Mitgliedstaaten der EU und des EWR sowie die Schweiz, sofern sie dem Vorschlag zustimmen. Demzufolge ist es wichtig, dass alle Länder diese Rahmenvereinbarung bis zu deren Inkrafttreten auch unterzeichnen. Die Regelungen sollen auch nur Anwendung finden, wenn sich der Wohnsitz und der Sitz des Arbeitgebers der betreffenden Person in einem Staat befinden, der die Rahmenvereinbarung unterzeichnet hat.
- ▶ Es handelt sich um eine freiwillige und, wie explizit angeführt, antragsgebundene Möglichkeit, d. h., man kann die bisherige 25-Prozent-Grenze grundsätzlich auch weiterhin anwenden.

- ▶ Vom persönlichen Anwendungsbereich können nur Personen, die in einem EU-Mitgliedstaat wohnen und in nur einem anderen EU-Mitgliedstaat (in dem auch ihr Arbeitgeber ansässig ist) arbeiten, von der neuen Regelung Gebrauch machen, um einen Wechsel in das Sozialversicherungssystem des Heimatlandes zu vermeiden, wenn sie weniger als 50 Prozent im Wohnsitzstaat arbeiten.
- ▶ Auf andere „Multi-State Workers“, d. h. Beschäftigte, die in mehr als zwei EU-Mitgliedstaaten arbeiten, findet die Vereinbarung keine Anwendung und es gilt weiterhin der reguläre Schwellenwert von 25 Prozent.
- ▶ Grenzüberschreitende Telearbeit ist eine Tätigkeit, die von jedem beliebigen Ort aus ausgeübt werden kann und in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers stattfinden könnte. Sie wird unter Einsatz von Informationstechnologie durchgeführt, um mit dem Arbeitgeber in Verbindung zu bleiben und die vom Arbeitgeber (oder bei Selbstständigen von Kunden) zugewiesenen Aufgaben zu erfüllen.
- ▶ Das Abkommen soll bereits am 01.07.2023 in Kraft treten.
- ▶ Das Abkommen berührt nicht die Möglichkeit, auch weiterhin eine Ausnahmereinbarung auf der Grundlage von Artikel 16 für besondere Einzelfälle zu schließen, die nicht von diesem spezifischen Abkommen abgedeckt sind.

Die steuerliche Komponente von grenzüberschreitender Telearbeit/ Homeoffice

Handlungsbedarf besteht aus steuerlichen Gesichtspunkten einerseits bei ausländischen Arbeitgebern mit Mitarbeitenden im inländischen Homeoffice und umgekehrt bei inländischen Arbeitgebern mit Angestellten im ausländischen Homeoffice.

Bei beiden Sachverhalten kann selbst dann, wenn keine körperschaftsteuerliche Betriebsstätte im Einsatzland begründet wird, eine Steuerpflicht für die Mitarbeitenden bzw. eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung für den Arbeitgeber entstehen und betroffene Arbeitnehmer:innen können somit in mehreren Staaten steuerpflichtig werden.

Nach unseren Erfahrungen wird das Thema „Homeoffice als Betriebsstätte“ von den einzelnen Mitgliedstaaten in Europa durchaus unterschiedlich gesehen, womit eine konkrete Prüfung des Falles unter Einbeziehung lokaler Steuerfachleute in der Regel unerlässlich ist, um Compliance-Risiken bzw. unvorhergesehene Kosten für den Arbeitgeber zu vermeiden.

Abschließende Handlungsempfehlungen für die Praxis

Grenzüberschreitende Telearbeit birgt nach wie vor sowohl aus steuerlicher als auch aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht potenziellen Abklärungsbedarf, aus Arbeitgeber- wie auch aus Arbeitnehmersicht. Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht bleibt zu hoffen, dass möglichst viele EU-Staaten dem MFA zustimmen und somit die VO (EG) Nr. 883/2004 zeitnah angepasst wird, damit Arbeitgeber ab dem 01.07.2023 nicht mit einem rechtlichen „Fleckerlteppich“ zu kämpfen haben. Eine einheitliche europäische Lösung wäre jedenfalls zu begrüßen. Arbeitgeber sollten die weitere Entwicklung in den kommenden Monaten beobachten, um so die konkreten Handlungsnotwendigkeiten für die betroffenen Beschäftigten zu identifizieren. Wir werden Sie jedenfalls über aktuelle Entwicklungen informieren.

Auch aus steuerlicher Sicht ist dringend anzuraten, grenzüberschreitende Homeoffice-Sachverhalte vorab auf ihre Auswirkungen bzw. Risiken aus Arbeitgebersicht abzuklären. Ihre PAS-Kontakte bei EY Österreich stehen Ihnen in diesem Zusammenhang jederzeit gerne für Fragen zur Verfügung.

Ihre Autoren



Mag. Herwig Debriacher
Associate Partner
T +43 1 211 70 1437
herwig.debriacher@at.ey.com



Mag. Rainer Rainer MA
Senior Manager
T +43 1 211 70 1265
rainer.rainer@at.ey.com

Herwig Debriacher ist Steuerberater und Associate Partner im Bereich People Advisory Services bei EY. Seine Beratungsschwerpunkte sind insbesondere Lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtliche Themenstellungen im Zusammenhang mit internationalem Personaleinsatz und Immigration.

Rainer Rainer ist Senior Manager im Bereich People Advisory Services bei EY. Seine Beratungsschwerpunkte sind insbesondere sozialversicherungsrechtliche Fragestellungen sowohl aus innerstaatlicher als auch aus zwischenstaatlicher Sicht und Formen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen in Unternehmen.

VAT in the Digital Age

Die geplanten Änderungen in Bezug auf elektronische Rechnungen

EU-Maßnahmenvorschlag zur Reformierung der Umsatzsteuer im digitalen Zeitalter

Das digitale Zeitalter und die fortschreitende Digitalisierung in der Wirtschaft veranlassten auch die Europäische Kommission zur Ausarbeitung eines Vorschlags für ein Reformpaket zur Modernisierung des Umsatzsteuersystems, das am 08.12.2022 veröffentlicht wurde.¹ Wesentliches Ziel des Pakets ist es, den technologischen und digitalen Fortschritt zu nutzen, um ein Mehrwertsteuersystem zu schaffen, das weniger betrugsanfällig ist.

Die drei Säulen von ViDA

Um die aktuelle jährliche Umsatzsteuerlücke von 93 Milliarden Euro² in der EU zu verringern und gleichzeitig das Umsatzsteuersystem entsprechend den digitalen Möglichkeiten Schritt für Schritt zu modernisieren, ist die stufenweise Adaptierung der Regelungen in Bezug auf die in Abbildung 1 dargestellten drei Themenblöcke geplant.

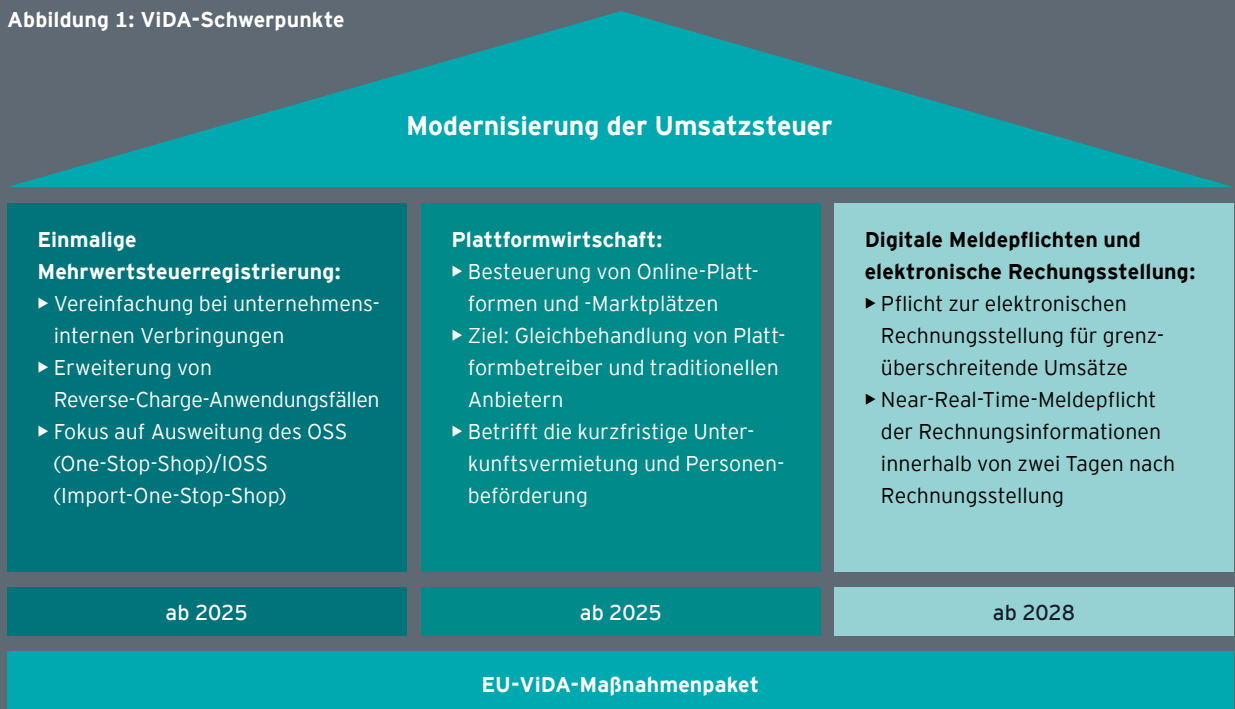
Elektronische Rechnungen: kurz- und mittelfristige Änderungen

Die womöglich am stärksten tragende Säule des Maßnahmenpakets ist die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung für innergemeinschaftliche Umsätze sowie die Meldung dieser Umsätze nahezu in Echtzeit. Die Anwendbarkeit dieser neuen Regelung wird dabei ab dem 01.01.2028 vorgeschlagen.

Wird der Vorschlag angenommen, bedeutet dies, dass ab 01.01.2028 alle Unternehmen ihre Transaktionen bei grenzüberschreitenden Lieferungen und sonstigen Leistungen spätestens zwei Tage nach elektronischer Rechnungsstellung digital melden müssen. Im Gegenzug soll die Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung entfallen.

Die Ausstellung der elektronischen Rechnung hat ihrerseits spätestens zwei Tage nach Leistungserbringung zu erfolgen, wobei keine Sammelrechnungen für mehrere einzeln durch-

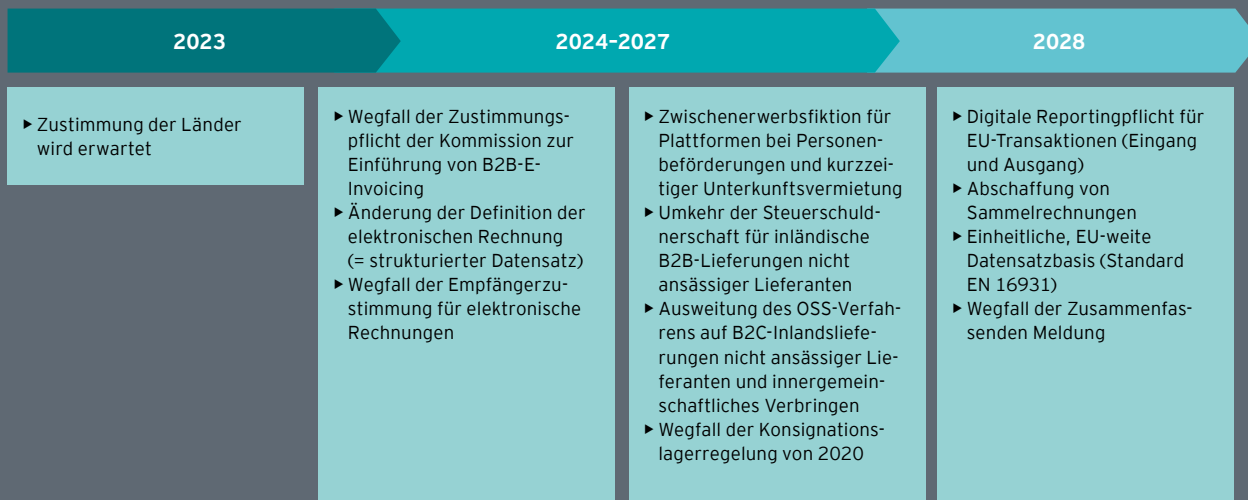
Abbildung 1: ViDA-Schwerpunkte



¹ Siehe Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zu „VAT in the Digital Age“ (https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_de)

² Vgl. „VAT Gap Report 2022“ der Europäischen Kommission (https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en)

Abbildung 2: Grobe Zeitleiste für die Einführung von ViDA



geführte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitraums mehr erlaubt sein sollen.

Für die automatisierte und elektronische Verarbeitung der Information werden herkömmliche PDF-Rechnungen nicht mehr als elektronische Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten. Vielmehr sollen die elektronischen Rechnungen in einem einheitlichen und strukturierten Format entsprechend der Norm „EN 16931“ erstellt werden.

In Zukunft sollen für lokale Umsätze weiterhin Papier bzw. PDF-Rechnungen erlaubt sein. Es wird jedoch jedem Mitgliedstaat freigestellt, die elektronische Rechnungslegungspflicht für lokale Umsätze ohne vorherige Zustimmung der Europäischen Kommission auszuweiten, sofern diese den bereits erwähnten Standards entsprechen.

Auf den Punkt gebracht

Die verpflichtende, strukturierte E-Rechnung wird mittelfristig auch in Österreich und den restlichen EU-Ländern Einzug finden.



Die kommende elektronische Rechnungslegungsverpflichtung ist die Chance, historisch gewachsene Meldestrukturen zu prüfen und gegebenenfalls neue, einheitliche und effizientere Prozesse einzuführen.

Susanne Machanek,
Leiterin SAP Tax Transformation bei EY

Unternehmen sollten die Zeit bis dahin nützen und sich gut geplant auf die kommenden Anforderungen vorbereiten. Insbesondere die verkürzten Meldeverpflichtungen von Rech-

nungsinformationen bedingen, dass die Daten korrekt und in entsprechender Form vorliegen müssen.

Daher sollte bereits jetzt über den Aufbau einer Kontrolle hinsichtlich der Stamm- und Transaktionsdaten (nahezu in Echtzeit) nachgedacht werden. Für die strategische Planung eignen sich unserer Erfahrung nach vor allem ERP-Migrationsprojekte (z. B. Upgrade auf S/4HANA) oder operationelle Steuerkontrollsystemprojekte, um die kommenden E-Rechnungsverpflichtungen mit zu berücksichtigen.

Ihre Autor:innen



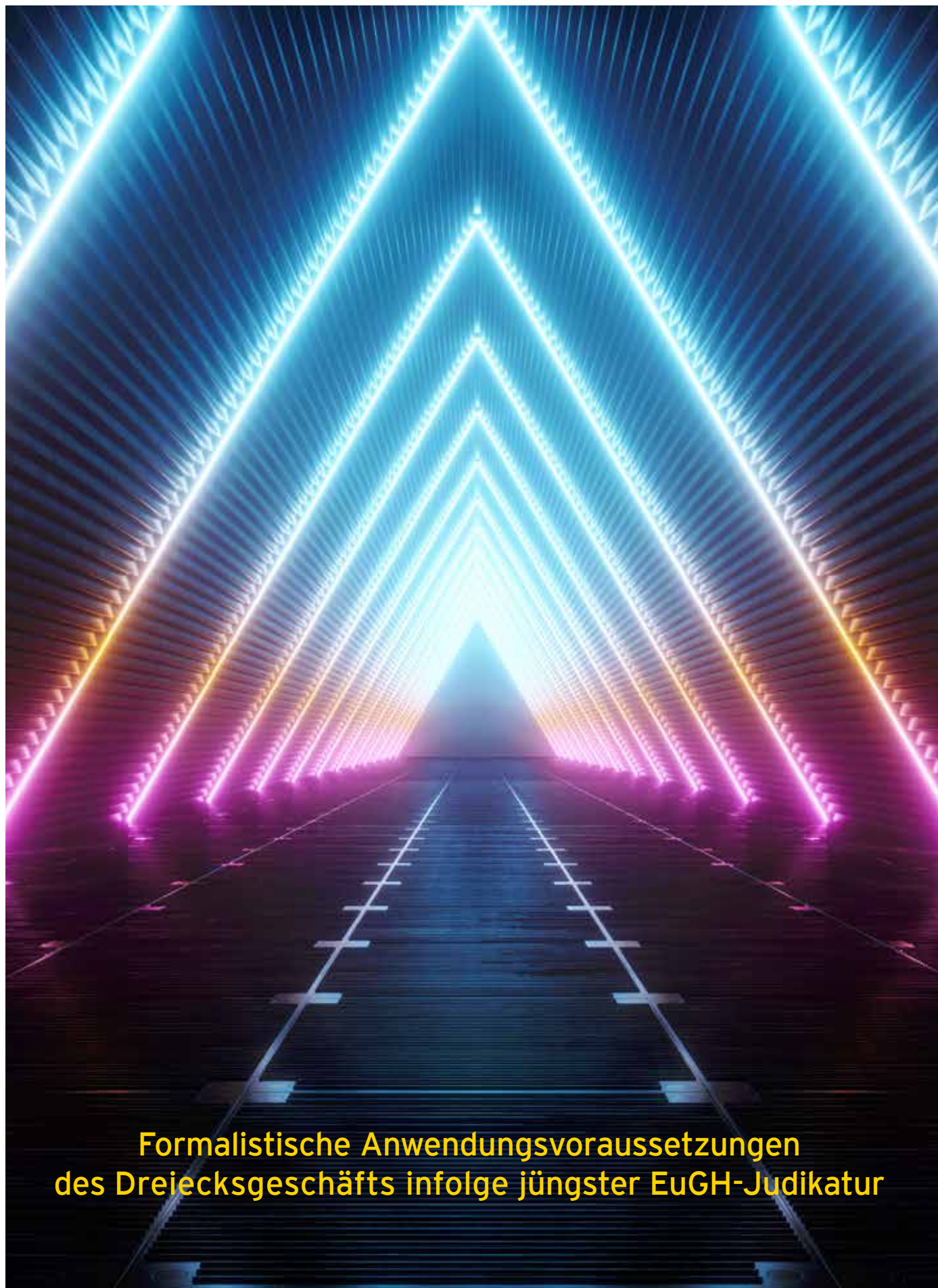
Ing. Mag. Josef Wieser
Manager
T+43 1 211 70 1609
josef.wieser@at.ey.com

Josef Wieser ist Manager im Bereich Indirect Tax Technology und Ansprechpartner für Fragen zur elektronischen Rechnungslegung sowie zur technischen Umsetzung von steuerlichen Compliance-Anforderungen in ERP-Systemen.



Michelle Kilzer
Senior Consultant
T +43 1 211 70 4221
michelle.kilzer@at.ey.com

Michelle Kilzer ist als Senior Consultant bei EY in Wien in der Abteilung Indirect Tax Technology tätig. Sie verfügt über tiefes Expertenwissen in der technischen und fachlichen Umsetzung umsatzsteuerlicher Prozesse in ERP-Systemen.



Formalistische Anwendungsvoraussetzungen des Dreiecksgeschäfts infolge jüngster EuGH-Judikatur

EuGH

Der EuGH hat nach Vorlage des VwGH mit Urteil vom 08.12.2022 in der Rechtssache C-247/21, *Luxury Trust* entschieden, dass der Hinweis auf die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ als materielle Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der Dreiecksgeschäftsvereinfachung zu sehen ist, die nicht rückwirkend („ex tunc“) saniert werden kann.

Allgemeine Hinweise zum Dreiecksgeschäft

Das Dreiecksgeschäft ist eine besondere, vereinfachte Form eines Reihengeschäfts. Ein Dreiecksgeschäft liegt im Wesentlichen dann vor, wenn Unternehmer (A, B und C) aus drei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten (hier ist nach herrschender Auffassung nicht die Ansässigkeit, sondern die im Liefergeschäft verwendete UID maßgeblich) innerschäftliche Liefergeschäfte tätigen, wobei die Ware direkt vom ersten Unternehmer (A) zum letzten Unternehmer (C) transportiert wird. Seit 01.01.2023 ist dabei aufgrund der durch das AbgÄG 2022 geänderten nationalen Rechtslage die Dreiecksgeschäftsvereinfachung auch innerhalb eines Reihengeschäfts mit mehr als drei Beteiligten möglich (für Details wird auf die Beiträge in den Ausgaben 4/2022 und 1/2023 des Tax & Law Magazine verwiesen).

Für den mittleren Unternehmer (B) sind beim Dreiecksgeschäft Vereinfachungen vorgesehen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu gehört neben den entsprechenden Meldungen des Dreiecksgeschäfts in der Zusammenfassenden Meldung bzw. der Umsatzsteuervoranmeldung auch der Hinweis auf das Dreiecksgeschäft bzw. die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ in der (Netto-)Rechnung. Bei Vorliegen der Voraussetzungen bestehen die Verein-

fachungen für den mittleren Unternehmer (B) darin, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im UID-Staat (sogenannter „Doppelerwerb“) als besteuert gilt, im Bestimmungsland der Ware steuerbefreit ist und für die Lieferung an den Abnehmer im Bestimmungsland der Ware die Steuerschuld auf den letzten Unternehmer (C) übergeht.

Zu den Voraussetzungen für die Anwendung der Dreiecksvereinfachung gibt es eine Reihe von Zweifelsfragen, die zum Teil auch schon Gegenstand von EuGH-Urteilen waren. Erstmals hat der EuGH nun zu mangelhaft ausgestellten Rechnungen im Rahmen von Dreiecksgeschäften entschieden.

Die Rechtssache *Luxury Trust*

Sachverhalt und Vorlage des VwGH

Im zugrunde liegenden Verfahren hatte eine österreichische Gesellschaft im Jahr 2014 von einem britischen Lieferanten Fahrzeuge erworben und diese weiter an eine tschechische Gesellschaft veräußert. Die Fahrzeuge wurden unmittelbar vom Vereinigten Königreich in die Tschechische Republik transportiert und alle Unternehmer traten jeweils mit der UID ihres Sitzstaates auf, weswegen die österreichische Gesellschaft die Dreiecksvereinfachung anwenden wollte.



”

Auch ausländische umsatzsteuerliche Vorschriften sind zu beachten und können bei der nationalen Beurteilung von Reihen- bzw. Dreiecksgeschäften eine Rolle spielen

Der Enderwerber wurde von der tschechischen Steuerverwaltung als „Missing Trader“ eingestuft, da er für die tschechische Steuerverwaltung nicht erreichbar war und auch keine Umsatzsteuer aus den Dreiecksgeschäften erklärt und abgeführt hatte. Zudem enthielten die Ausgangsrechnungen der österreichischen Gesellschaft zwar einen Hinweis auf ein „steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“, ein expliziter Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld (Reverse Charge) fehlte jedoch.

Der VwGH wollte vom EuGH wissen, ob eine Bestimmung des Empfängers der Lieferung als Steuerschuldner auch dann vorliegt, wenn in der (Netto-)Rechnung „steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ angegeben wird. Für den Fall der Verneinung legte der VwGH dem EuGH zudem die Fragen vor, ob eine derartige Rechnungsangabe nachträglich wirksam berichtigt werden kann, ob es für die wirksame Berichtigung erforderlich ist, dass die berichtigte Rechnung dem Rechnungsempfänger zugeht, und ob die Berichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung zurückwirkt.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH ist zu dem Schluss gekommen, dass der Enderwerber im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden ist, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält. Zudem ist nach den Ausführungen des EuGH zu beachten, dass das Weglassen der erforderlichen Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf einer Rechnung nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden kann, dass diese Rechnung ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung übergeht.

Folgen für die Praxis

Nach den – zu einem Missing-Trader-Fall ergangenen – Ausführungen des EuGH ist der Hinweis auf die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ als materielle Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der Vereinfachung zu sehen, die nicht rückwirkend („ex tunc“) saniert werden kann.

Inwieweit der Enderwerber durch einen anderen diesbezüglich inhaltlich unmissverständlichen Rechnungshinweis (z. B. „Anwendung der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte“) oder auf anderem Wege (z. B. durch vertragliche Vereinbarungen oder andere nachweisbare schriftliche Kommunikation mit dem Zwischenerwerber) auf seine Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden kann, thematisiert der EuGH leider nicht.

Auch bleibt offen, ob eine Rechnungskorrektur mit Wirkung „ex nunc“ möglich ist. Wenn man die Zulässigkeit einer Rechnungsberichtigung mit „Ex nunc“-Wirkung bei fehlendem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bejaht, stellt sich in der Folge die Frage nach den Auswirkungen einer solchen Berichtigung.

Die „Ex nunc“-Wirkung der Rechnungsberichtigung hat insbesondere Implikationen auf den Umgang mit einem im Inland bewirkten „Doppelerwerb“ i. S. d. Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG. Danach gilt grundsätzlich, dass dieser so lange als bewirkt gilt, bis der Zwischenerwerber nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert worden ist. Kommt der Rechnungsberichtigung eine „Ex nunc“-Wirkung zu, bedeutet dies wohl konsequenterweise, dass die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte „ex nunc“ Anwendung finden und damit eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat zur Besteuerung eines Erwerbs hinfällig sein müsste. Somit müsste mit einer Rechnungsberichtigung der „Doppelerwerb“ wegfallen. Diese Sichtweise kann nicht in jenen Fällen gelten, in denen es Hinweise auf Betrug oder Missbrauch gibt und keine Umsatzsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat erklärt und abgeführt wurde.

Auch ausländische umsatzsteuerliche Vorschriften sind zu beachten und können bei der nationalen Beurteilung von Reihen- bzw. Dreiecksgeschäften eine Rolle spielen, etwa wenn es für die Lieferung im Bestimmungsland der Ware (B an C) aufgrund von nationalem Recht zur Umkehrung der

Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (C) kommt und ein Doppelerwerb im Inland aufgrund der Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland nach Art. 140 lit. c MwStSystem-RL nicht denkbar erscheint.

Aus praktischer Sicht ist auf ein aktuelles Erkenntnis des BFG vom 15.02.2023, RV/4100572/2018 hinzuweisen, in dem bereits die Grundsätze des Urteils des EuGH auch auf einen Fall angewendet werden, bei dem im zugrunde liegenden Sachverhalt kein Beteiligter des Dreiecksgeschäfts als „Missing Trader“ eingestuft wurde.

Fazit

Für eine wirksame Inanspruchnahme der Dreiecksgeschäftsvereinfachung ist der Rechtsprechung des EuGH folgend der Rechnungshinweis der „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ erforderlich. Insofern sind entsprechende Vorsicht und Sorgfalt dringend geboten, auf eine korrekte Rechnungsausstellung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Dreiecksgeschäftsvereinfachung zu achten.

Ihre Autoren



Mag. Sebastian Tratlehner, LL.M.
Manager
T +43 732 790790 5691
sebastian.tratlehner@at.ey.com

Sebastian Tratlehner ist Steuerberater und Manager bei EY im Bereich Indirect Tax am Standort Linz. Er berät national und international tätige Klienten in sämtlichen Fragen des Umsatzsteuerrechts, ist Autor zahlreicher Fachpublikationen und beschäftigt sich in seiner täglichen Arbeit intensiv mit den neuesten Entwicklungen im Bereich der Umsatzsteuer.



Matthias Zaman, LL.B. (WU)
Consultant
T +43 1 211 70 4207
matthias.zaman@at.ey.com

Matthias Zaman ist Berufsanwärter und Consultant im Bereich Indirect Tax in Wien. Seine Tätigkeitsbereiche umfassen unter anderem die laufende umsatzsteuerliche Beratung von Klienten im nationalen und internationalen Bereich.

Fit ist hip

Ist Firmenfitness auch steuerlich attraktiv?

Derzeit ringen zahlreiche Unternehmen um die besten Arbeitskräfte. Viele Top-Talente stellen allerdings oft hohe Erwartungen an die Arbeitgeber. Unternehmen sind daher gefordert, einiges zu bieten, um in diesem „War for Talents“ vorne mit dabei zu sein.

Eine der unzähligen Maßnahmen, durch die Unternehmen versuchen, neue Mitarbeitende zu gewinnen und bestehende an das Unternehmen zu binden, ist es, diesen zusätzlich zum Gehalt attraktive Benefits zu gewähren.

Da körperliche Fitness mittlerweile zum Lifestyle vieler Menschen gehört, setzen immer mehr Unternehmen darauf, mit Fitnessangeboten für ihre Beschäftigten zu punkten. Die entsprechenden Fitnessmöglichkeiten sind sehr vielseitig und das Angebot am Markt steigt.

Firmenfitness hat viele Vorteile – neben der erwünschten Attraktivität als Arbeitgeber fördert es die Gesundheit und das Wohlbefinden der Mitarbeitenden, beugt Krankheitsständen vor, schont das gesellschaftliche Gesundheitssystem und ist im Idealfall auch noch steuerfrei und somit für die Mitarbeitenden auch finanziell attraktiv.

Doch sind diese Firmenfitnessangebote tatsächlich steuerfrei?

Steuerbefreiung für Gesundheitsförderung

Das Einkommensteuergesetz sieht in § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. a eine Steuerbefreiung für den geldwerten Vorteil aus

- ▶ der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, u. a. Sportanlagen (unternehmensinterne Gesundheitsförderung) sowie
- ▶ zielgerichteter, wirkungsorientierter Gesundheitsförderung (Salutogenese) und Prävention, soweit diese vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung erfasst sind (externe Gesundheitsförderung), vor.

Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass der Arbeitgeber dieses Angebot allen oder bestimmten Gruppen seiner Mitarbeitenden zur Verfügung stellt.

Begünstigt ist auch nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung arbeitgebereigener oder angemieteter Einrichtungen und Anlagen. Bezahlt der Arbeitgeber den Beschäftigten einen Geldbetrag, liegt jedenfalls steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Unternehmensinterne Gesundheitsförderung

Die Steuerbegünstigung kann grundsätzlich dann zur Anwendung gelangen, wenn der Sport oder das Fitnessangebot entweder in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers oder in von ihm angemieteten Räumlichkeiten stattfindet.

Werden somit in arbeitgebereigenen Einrichtungen allen Beschäftigten oder bestimmten Gruppen beispielsweise Yoga-kurse, Massagen oder Fitnesskurse angeboten und abgehalten, können diese steuerfrei zur Verfügung gestellt werden. Ebenso steuerfrei möglich ist die längerfristige Anmietung von Sportanlagen durch den Arbeitgeber, z. B. eines Fußball- oder Volleyballplatzes (jeden Donnerstag von 17 bis 18 Uhr).

Entscheidend bei einer Anmietung von Räumlichkeiten ist nach derzeitiger Verwaltungspraxis die exklusive Nutzungsmöglichkeit durch die Mitarbeitenden eines Unternehmens. Diese ist dann gegeben, wenn die Anlagen zu einem bestimmten Zeitpunkt exklusiv dem Personal des Unternehmens zur Verfügung stehen. Auch wenn kein:e Mitarbeiter:in des Unternehmens die Anlage benützt, darf diese in dem angemieteten Zeitraum von unternehmensfremden Dritten nicht benützt werden.

Externe Gesundheitsförderung

Eine steuerfreie Leistung von Beiträgen des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung seiner Mitarbeitenden außerhalb des Unternehmens setzt voraus, dass die Gesundheitsförderung



Fazit

Firmenfitness hat zweifelsfrei sehr viele Vorteile. Wenn Sie auch von den steuerlichen profitieren möchten, empfehlen wir Ihnen, Ihr Firmenfitnesspaket vorab zu prüfen, um etwaige böse Überraschungen bei Steuerprüfungen zu vermeiden, wodurch das Gesamtpaket dann vielleicht doch an Attraktivität verliert.

- ▶ zielgerichtet,
- ▶ wirkungsorientiert und
- ▶ vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenkasse umfasst ist und
- ▶ von entsprechend ausgebildeten, qualifizierten Personen erbracht wird.

Die Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 77a) erläutern dazu vier mögliche Handlungsfelder, die von der Gesundheitsförderung umfasst und steuerfrei sein können: Ernährung, Bewegung, Sucht (Raucherentwöhnung) und psychische Gesundheit.

Zur Bewegung wird näher ausgeführt, dass die Angebote auf die Umsetzung der nationalen Bewegungsempfehlungen (z. B. Stärkung der Rückenmuskulatur, Aufbau von Kondition usw.) bzw. auf die Reduktion von Erkrankungsrisiken (z. B. Diabetes, Herz-Kreislauf-Erkrankungen, Stütz- und Bewegungsapparat usw.) abzielen und von Sportwissenschaftler:innen, Sporttrainer:innen, Instruktor:innen, Physiotherapeut:innen oder Ärzt:innen mit entsprechender Zusatzausbildung erfolgen müssen.

Zu beachten ist, dass Beiträge für Fitnesscenter oder Mitgliedsbeiträge für Sportvereine (z. B. Jahrespauschale, Monatspauschale) dabei explizit nicht steuerfrei sind.

Würde der Arbeitgeber ein unternehmenseigenes Fitnesscenter zur Verfügung stellen, wäre dies wohl abgabenfrei. Für die Zukunft und gesellschaftlich wünschenswert wäre es jedenfalls, jede Form der Gesundheitsförderung – und somit

auch die Beiträge zu externen Fitnesscentern – steuerlich zu begünstigen, um dadurch die betriebliche Gesundheitsförderung zu incentivieren.

Steuerfreibetrag für Sachzuwendungen

Sollte das angestrebte Fitnessprodukt, das den Mitarbeitenden zur Verfügung gestellt werden soll, weder die Voraussetzungen der Steuerfreiheit für eine unternehmensinterne noch diejenigen für eine externe Gesundheitsförderung erfüllen, besteht noch die Möglichkeit, dass der Steuerfreibetrag für Sachzuwendungen von derzeit 186 Euro pro beschäftigter Person und Jahr gemäß § 3 Abs. 1 Z. 14 EStG in Anspruch genommen werden kann, sofern der Betrag nicht bereits durch andere Sachzuwendungen ausgeschöpft ist.

Ihre Autorin



Mag. Nicole Nebel-Leithner
Director
T +43 1 211 70 1178
nicole.nebel@at.ey.com

Nicole Nebel ist Steuerberaterin und Director im Bereich People Advisory Services. Ihre Beratungsschwerpunkte liegen in den Bereichen internationaler Personaleinsatz sowie Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht.

Investitions- freibetrag ab 01.01.2023



Fotos: Getty Images

Im Rahmen der ökosozialen Steuerreform 2022 wurde der Investitionsfreibetrag (IFB) in § 11 EStG nach über 20 Jahren in angepasster Form wieder eingeführt.

Allgemeine Bestimmungen

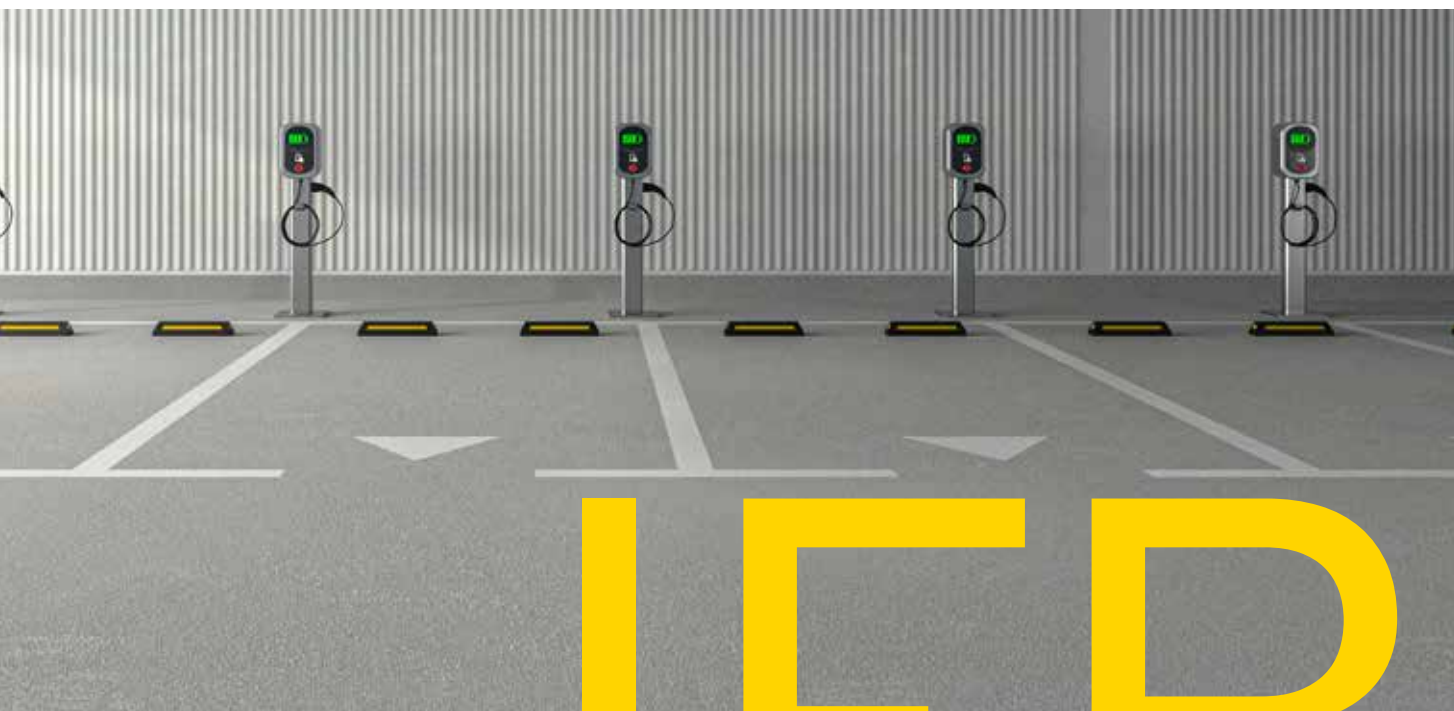
Für nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf künftig ein IFB in Höhe von 10 Prozent der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für steuerliche Zwecke als zusätzliche Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Die Geltendmachung erfolgt in der Steuererklärung. Der IFB wird nicht bilanziell ausgewiesen. Handelt es sich um Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist, erhöht sich der IFB auf 15 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Die für Zwecke des IFB begünstigte Investitionssumme ist mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 1 Mio. Euro pro Wirtschaftsjahr betraglich gedeckelt. Die gleichzeitige Inanspruchnahme anderer investitionsbegünstigender bzw. forschungsfördernder Maßnahmen wie etwa der COVID-19-Investitionsprämie oder der Forschungsprämie ist zulässig. Bei natürlichen Personen ist auch die gleichzeitige Inanspruchnahme der Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG) zulässig, allerdings vermindern sich durch die Übertragung stiller Reserven die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes für Zwecke des IFB. Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) geltend gemacht wird, scheiden von der Inanspruchnahme des IFB aus.

Durch den Investitionshöchstbetrag von 1 Mio. Euro ergibt sich ein zusätzlicher (fiktiver) Betriebsausgabenabzug von maximal 100.000 Euro (10 Prozent) bzw. 150.000 Euro (15 Prozent) pro Wirtschaftsjahr. Gemäß Rz. 3822 EStR kann für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr 2022/2023 der IFB für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 31.12.2022 in voller Höhe ausgeschöpft werden. Eine Aliquotierung des Investitionshöchstbetrags hat nicht zu erfolgen. Hingegen ist bei Rumpfwirtschaftsjahren der Investitionshöchstbetrag entsprechend zu aliquotieren (für jeden angefangenen Monat ein Zwölftel).

Weitere Bestimmungen für die Inanspruchnahme des IFB:

- ▶ Ein IFB kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, sofern der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung betrieblicher Einkünfte dient.
- ▶ Der IFB steht nur für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens zu, nicht hingegen für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. Wird ein Wirtschaftsgut zunächst als Umlaufvermögen angeschafft und erst in einem der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden Wirtschaftsjahr in das Anlagevermögen überführt, ist die Geltendmachung eines IFB nicht (nachträglich) möglich. Die Geltendmachung eines IFB ist hingegen möglich, wenn das als Umlaufvermögen angeschaffte Wirtschaftsgut noch im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in das Anlagevermögen überführt wird.
- ▶ Die Absetzung für Abnutzung (AfA) wird durch den IFB nicht berührt.
- ▶ Die Inanspruchnahme des IFB ist nur bei den betrieblichen Einkunftsarten zulässig und setzt die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung voraus. Damit steht die Inanspruchnahme des IFB auch Körperschaften offen. Wird der Gewinn mittels Pauschalierung (nach § 17 EStG oder einer entsprechenden Verordnung) ermittelt, steht der IFB nicht zu.
- ▶ Wirtschaftsgüter, für die der IFB geltend gemacht wird, sind im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei auszuweisen.
- ▶ Der IFB kann nur im Jahr der Anschaffung geltend gemacht werden. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung über einen längeren Zeitraum (länger als ein Jahr), kann der IFB für die bereits aktivierten Teilbeträge beantragt werden.
- ▶ Scheidet das Wirtschaftsgut vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betrieb aus (taggenaue Betrachtung pro Investition), hat im Jahr des Ausscheidens eine Nachversteuerung zu erfolgen (Ausnahme: Ausscheiden durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff). Im Falle der Übertragung eines Betriebs im Rahmen einer Umgründung, Schenkung oder eines Verkaufs muss der Rechtsnachfolger den gewinnerhöhenden Ansatz vornehmen, wenn bei diesem im Zeitpunkt der Übertragung die Behaltefrist noch nicht abgelaufen ist und in der Sphäre des Rechtsnachfolgers ein die Nachversteuerung auslösendes Ereignis eintritt.



IFB

Begünstigte Wirtschaftsgüter im Bereich Ökologisierung

Die Voraussetzungen, unter denen ein Wirtschaftsgut dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen und somit der Öko-IFB von 15 Prozent anwendbar ist, werden durch die Verordnung über Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung für Zwecke des IFB dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist (Öko-IFB-VO), konkretisiert.

Der Öko-IFB steht für folgende Wirtschaftsgüter zu:

1. Wirtschaftsgüter, auf die das Umweltförderungsgesetz (UFG) oder das Klima- und Energiefondsgesetz (KLI.EN-FondsG) anwendbar ist und für die von der zuständigen Förderstelle Kommunalkredit Public Consulting GmbH (KPC) eine Förderung nach den genannten Rechtsgrundlagen gewährt wird bzw. bei denen die inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Förderung vorliegen
2. emissionsfreie Fahrzeuge ohne Verbrennungsmotor und E-Sonderfahrzeuge (z. B. E-Baumaschinen, E-Schiffe, E-Kehrmaschinen usw.) sowie E-Ladestationen und Wasserstofftankstellen, an denen ausschließlich Strom/Wasserstoff aus erneuerbaren Energieträgern als Antriebsenergie für Elektrofahrzeuge erhältlich ist
3. Fahrräder, Transporträder, Spezialfahrräder, jeweils mit oder ohne Elektroantrieb, und Fahrradanhänger
4. Wirtschaftsgüter, die der Verlagerung von Güterverkehr auf die Schiene dienen
5. Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Strom/Wasserstoff aus erneuerbaren Quellen
6. Anlagen zur Speicherung von Strom aus erneuerbaren Quellen in Form eines stationären Systems

Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter

Für folgende Wirtschaftsgüter kann kein IFB geltend gemacht werden:

- ▶ Wirtschaftsgüter, die zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogen werden
- ▶ Wirtschaftsgüter, für die in § 8 des EStG ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist (z. B. Gebäude oder Pkw), ausgenommen Elektrokräftfahrzeuge
- ▶ geringwertige Wirtschaftsgüter, die sofort abgesetzt werden

- ▶ unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life Sciences zuzuordnen sind
- ▶ gebrauchte Wirtschaftsgüter (auch E-Vorfühfahrzeuge)
- ▶ bestimmte Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Die für die Beurteilung maßgebenden Kriterien sind in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die vom Investitionsfreibetrag ausgenommenen Anlagen im Zusammenhang mit fossilen Energieträgern (Fossile Energieträger-Anlagen-VO) festgelegt. Die Verordnung nennt u. a. folgende nicht begünstigte Wirtschaftsgüter: Lkw, selbstfahrende Arbeitsmaschinen, nicht für den Straßenverkehr bestimmte mobile Maschinen und Geräte, die mit fossiler Energie betrieben werden können, nicht kranbare Sattelanhänger, Öltanks, Gasleitungen und Tankfahrzeuge sowie Ölkessel und Gasthermen

Ihre Autor:innen



Mag. Dominik Novak
Director
T +43 1 211 70 1303
dominik.novak@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, LL.B.
Consultant
T +43 1 211 70 4312
natasa.zlokapa@at.ey.com

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.

Update zur Gruppen- besteuerung

In den vergangenen Wochen und Monaten ergingen zahlreiche Judikate zu Fragen der Gruppenbesteuerung. Der folgende Beitrag bietet einen Überblick über die wichtigsten Erkenntnisse.





(Kein) Gruppenantrag via FinanzOnline

Die Bildung einer Unternehmensgruppe bedarf neben den materiellen Voraussetzungen (ausreichende finanzielle Verbundenheit, Dauer, qualifizierte Gruppenträger bzw. Gruppenmitglieder) auch eines Gruppenantrags, der nach dem Gesetzeswortlaut rechtzeitig unter Verwendung der vorgesehenen amtlichen Vordrucke zu stellen ist. In seiner Entscheidung vom 03.02.2023 (RV/7102169/2022) beurteilte das BFG daher den formlos über FinanzOnline gestellten Gruppenantrag als unzulässig. Die ordentliche Revision wurde zwar zugelassen, aber nicht erhoben. Eine Anfragebeantwortung seitens des BMF schafft nur sehr beschränkt Abhilfe.

Sachverhalt

Die beschwerdeführenden Gesellschaften stellten über FinanzOnline einen Gruppenantrag und verwendeten dafür die Funktion „Sonstige Anbringen und Anfragen“. Die für den Gruppenantrag vorgesehenen amtlichen Formulare wurden nicht als Beilage übermittelt. Im Rahmen eines Mängelbehebungsauftrags forderte das Finanzamt die antragstellende Gruppenträgerin auf, den Gruppenantrag für die Veranlagung ab 2021 unter Verwendung der amtlichen Vordrucke zu stellen. Da die nachgereichten Formulare mit Datum 21.02.2022 unterfertigt wurden, erachtete das Finanzamt den Antrag als nicht rechtzeitig eingebracht.

Rechtliche Beurteilung

Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Gruppenantrag zwingend unter Verwendung der dafür vorgesehenen amtlichen Formulare gestellt werden. Eine Datenübermittlung an das Finanzamt via FinanzOnline ist nur möglich, soweit dieser nicht Vorschriften entgegenstehen und sofern die Funktion überhaupt verfügbar ist. Andere via FinanzOnline gestellte Anbringen sind unbeachtlich. Da der Gruppenantrag aufgrund der erforderlichen nachweislichen Unterschriftenleistung nur urschriftlich eingebracht werden kann, war der Antrag als unbeachtlich anzusehen. An dieser Beurteilung hätte sich auch nichts geändert, wenn die amtlichen Formulare als Beilagen hochgeladen worden wären. Mangels eines beachtlichen Anbringens fehlt der abweisenden Erledigung des Finanzamtes eine entsprechende Rechtsgrundlage, weshalb ihr kein Bescheidcharakter zukommt („Nichtbescheid“). Die Beschwerde wurde daher durch Beschluss zurückgewiesen.

Anfragebeantwortung des BMF

In Beantwortung einer anlässlich dieses BFG-Beschlusses gestellten Anfrage des Fachsenats für Steuerrecht kommunizierte das BMF in zweifacher Hinsicht eine vom BFG abweichende Beurteilung der Rechtslage: Zunächst liegt nach Ansicht des BMF kein „Nichtbescheid“ vor, nur weil ein unzulässiger Übermittlungsweg für den zugrunde liegenden Gruppenantrag gewählt wurde. Vielmehr handelt es sich dabei um rechtswidrige Bescheide, die bekämpft werden, aber auch in Rechtskraft erwachsen können.

Ebenso sprach sich das BMF für die Möglichkeit aus, Gruppenanträge über FinanzOnline als sonstiges Anbringen zu stellen, sofern die vorgeschriebenen amtlichen Vordrucke mittels qualifizierter elektronischer Signatur unterfertigt und als Beilage hochgeladen werden.

Eine verbindliche Rechtsgrundlage stellt diese Anfragebeantwortung freilich nicht dar.

Praxishinweis

Ob anlässlich dieses BFG-Beschlusses eine Änderung des einschlägigen Gesetzeswortlauts angedacht wird, bleibt abzuwarten. Bis zu einer allfälligen legislativen Anpassung sollten Gruppenanträge jedenfalls unter Verwendung der vorgesehenen Formulare auf dem Postweg eingebracht werden. Andernfalls besteht das Risiko, dass die gewünschte Unternehmensgruppe nicht (rechtzeitig) zustande kommt.



VwGH: Verschmelzung auf ein neu eintretendes Gruppenmitglied

Verschmelzungen innerhalb der Unternehmensgruppe führen grundsätzlich nicht zu einer Änderung der Voraussetzungen für die Gruppenbildung, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt. In seinem Erkenntnis vom 19.10.2022, Ro 2022/15/0032 sprach sich der VwGH nun auch für das unveränderte Fortbestehen einer Unternehmensgruppe aus, innerhalb derer die Verschmelzung auf ein am Tag nach dem Verschmelzungstichtag neu eintretendes Gruppenmitglied erfolgte.

Sachverhalt

Die B-GmbH, Gruppenmitglied seit 2017, wurde mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2017 im Jahr 2018 auf die A-GmbH verschmolzen. Die A-GmbH war seit dem Jahr 2000 100-prozentige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers, aber nicht Gruppenmitglied. Die A-GmbH wurde aufgrund eines vor Abschluss des Verschmelzungsvertrags eingereichten Gruppenantrags mit Wirksamkeit ab 01.01.2018 Gruppenmitglied. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde die B-GmbH auf eine gruppenfremde Gesellschaft verschmolzen, weshalb – mangels Erfüllung der Mindestfrist von drei Jahren – von einem rückwirkenden Ausscheiden und der rückwirkenden individuellen Besteuerung der B-GmbH auszugehen sei.

Rechtliche Beurteilung

Nach Ansicht des VwGH findet der Vermögensübergang mit Ablauf des vereinbarten Verschmelzungstichtags statt. Da im konkreten Fall der 31.12.2017 als Stichtag gewählt wurde, erfolgte der Vermögensübergang von der B-GmbH auf die A-GmbH mit dem 01.01.2018. An diesem Tag war die A-GmbH

bereits Mitglied der Unternehmensgruppe, sodass das betroffene Vermögen die Unternehmensgruppe nie verlassen hatte und dem Erfordernis der finanziellen Verbindung Rechnung getragen wurde. Das nahtlose Fortsetzen der Unternehmensgruppe wurde daher als zulässig erachtet.

Allerdings hält der VwGH fest, dass Fälle, in denen die finanzielle Verbindung überhaupt erst durch die Verschmelzung entsteht, keine nahtlose Fortsetzung der Unternehmensgruppe ermöglichen.

Praxishinweis

Das Erkenntnis des VwGH zeigt auf, wie wichtig die Planungsphase bei Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe ist. Besonderes Augenmerk ist dabei auf den exakten Zeitpunkt für die Zurechnung des jeweiligen Vermögens zu legen, insbesondere wenn ein Eintritt in die Unternehmensgruppe erst im Zuge der Umgründung geplant ist.

VwGH: Zulässigkeit der horizontalen Unternehmensgruppe?

Nach der Entscheidung vom 31.03.2022, RV/7104573/2020, in der das BFG die Bildung einer horizontalen Unternehmensgruppe aus unionsrechtlichen Gründen für zulässig erachtete, wurde nach Erhebung der Amtsrevision die Entscheidung des VwGH mit Spannung erwartet. Wer sich nun Aussagen des VwGH zur Anwendbarkeit der einschlägigen Bestimmung im KStG bzw. zur unionsrechtskonformen Auslegung erwartet hat, wird (vorerst) leider vertröstet.

Sachverhalt

Die deutsche Muttergesellschaft (ohne österreichische Zweigniederlassung) hielt sämtliche Anteile an zwei österreichischen Kapitalgesellschaften. Sie stellte einen Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe zwischen den beiden österreichischen Tochtergesellschaften. Das Finanzamt versagte die Gruppenbildung, da nach dem Gesetzeswortlaut beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften nur dann als Gruppenträger infrage kommen, wenn sie über eine eingetragene Zweigniederlassung im Inland verfügen. Die dagegen beim BFG erhobene Beschwerde war erfolgreich, denn das BFG sah in diesem Erfordernis einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Die Bildung einer horizontalen Unternehmensgruppe zwischen den beiden Schwestergesellschaften – ohne die ausländische Muttergesellschaft – sei zulässig. Welche der beiden Gesellschaften die Rolle der Gruppenträgerin übernimmt, müsse im Gruppenantrag spezifiziert werden. Der Gruppenantrag sei von der ausländischen Muttergesellschaft zu stellen.

Rechtliche Beurteilung

Im Zuge der gegen die Entscheidung des BFG erhobenen Amtsrevision geht der VwGH (01.03.2023, Ro 2022/13/0015) auf die Frage der Vereinbarkeit des Erfordernisses der einge-

tragenen Zweigniederlassung mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit leider nicht ein. Grund dafür ist, dass das BFG nur in der Beschwerdesache der deutschen Muttergesellschaft entschieden hat, obwohl der abweisende Bescheid des Finanzamtes zur Bildung der Unternehmensgruppe an die deutsche Muttergesellschaft und ihre beiden österreichischen Tochtergesellschaften erging. Damit erwies sich das Erkenntnis des BFG mangels einheitlichen Ergehens an die betroffenen Gesellschaften als rechtswidrig und wurde aufgehoben.

Praxishinweis

Unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten ist die Möglichkeit der Bildung einer horizontalen Unternehmensgruppe mit einer EU-Gruppenträgerin ohne Zweigniederlassung im Inland prinzipiell zu begrüßen. Bis zur endgültigen Klärung dieser Frage durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung ist jedoch davon auszugehen, dass derartigen Gruppenanträgen vom Finanzamt nicht entsprochen wird.

Ihre Autorin



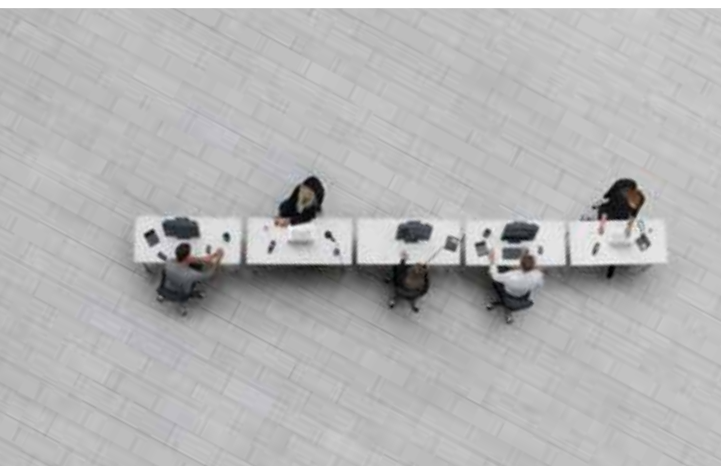
Mag. Christina Zwettler-Hirsch

Manager

T +43 1 211 70 4340

christina.zwettler-hirsch@at.ey.com

Christina Zwettler-Hirsch ist Steuerberaterin und Manager bei EY in Wien und im Bereich Business Tax Advisory tätig. Ihr Aufgabengebiet umfasst die laufende Beratung nationaler Unternehmen und vermögender Privatpersonen.



Fluch oder Segen?

COVID-19-Förderungen treffen auf Verrechnungspreise

Hintergrund

Im Zuge der COVID-19-Pandemie wurden vom österreichischen Gesetzgeber diverse Hilfen beschlossen, u. a. um die Erhaltung von Arbeitsplätzen und die Liquidität von Unternehmen zu sichern. Da die staatlichen COVID-Förderungen in Österreich sehr unterschiedlich geregelt waren, benötigen sie einzelfallbezogen eine gesonderte Evaluierung.

Gegenwärtig führen staatliche Hilfen, die während der Corona-Zeit gewährt wurden, vermehrt zu Diskussionen bei Betriebsprüfungen. Im Rahmen dieser Diskussionen wird im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen durch die Finanzverwaltung regelmäßig argumentiert, dass der finanzielle Vorteil aus diesen Hilfen nicht im Rahmen der Verrechnungspreisgestaltung an ausländische verbundene Unternehmen weiterzugeben ist.

Im Grundsatz stellt sich in diesem Zusammenhang die folgende Frage: Dürfen finanzielle Vorteile wie COVID-Förderungen, die durch die öffentliche Hand gewährt wurden, ganz oder teilweise – im Rahmen des bestehenden Verrechnungspreissystems – an ausländische verbundene Unternehmen weitergegeben werden oder haben diese bei der österreichischen Gesellschaft zu verbleiben?

Erste Diskussionspunkte bzw. Lösungsansätze

Die innerstaatliche Bestimmung des § 6 Z. 6 lit. a EStG ist als Generalklausel nicht geeignet, eine spezifische Frage wie die obige zu beantworten. Da es keine konkreten gesetzlichen Regelungen im Zusammenhang mit COVID-Hilfen in Bezug auf Verrechnungspreise gibt, kann die Beantwortung der Frage nur in Analogie zu vergleichbaren Situationen – wie etwa der Forschungsprämie – abgeleitet werden. Weiters hat die OECD Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie¹ erarbeitet, um den diesbezüglichen Unsicherheiten zu begegnen. In Kapitel III dieser Leitlinien wurde zu den staatlichen Hilfsprogrammen Stellung genommen und dazu in Rz. 65 eine Klarstellung eingearbeitet, nämlich dass die Bedingungen der staatlichen Hilfsmaßnahmen im Zusammenhang mit COVID-19 – im Vergleich zu bereits zuvor bestehen-

den Hilfsmaßnahmen – bei der Ermittlung ihres potenziellen Effekts auf konzerninterne Geschäftsvorfälle berücksichtigt werden müssen. Viele der bereitgestellten COVID-19-Hilfen waren als befristete Fördermaßnahmen gestaltet, um die Unternehmensfortführung zu sichern; daher ist zu berücksichtigen, dass sich die Auswirkungen in der Verrechnungspreisanalyse von jenen laufender Fördermaßnahmen (ob nun verknüpft mit COVID-19-Hilfen oder nicht) unterscheiden.

Um eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geschäftsvorfalles vornehmen zu können, ist eine Analyse der wirtschaftlichen Auswirkungen der Fördermaßnahme durchzuführen. Grundsätzlich haben staatliche Hilfen direkte Auswirkungen auf konzerninterne Transaktionen und auf vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, einschließlich ihrer Preise.² Bei der Analyse der Folgen des Empfangs von Staatshilfen verweisen die OECD-Leitlinien zur COVID-19-Pandemie auf die Ausführungen in den OECD-VPG (Tz. 71). Die OECD zählt dabei zur Analyse der wirtschaftlichen Verhältnisse die folgenden Parameter auf:³ „die geografische Lage, die Größe der Märkte, die Intensität des Wettbewerbs auf den Märkten und die jeweilige Wettbewerbsposition der Käufer und der Verkäufer, die Möglichkeit (das Risiko) einer Substituierung der Waren und Dienstleistungen, die Höhe von Angebot und Nachfrage auf dem Markt insgesamt und gegebenenfalls in bestimmten Regionen die Kaufkraft der Konsumenten, Art und Umfang der staatlichen Regulierung des Markts, die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit und Kapital, Transportkosten, die Marktstufe (z. B. Einzelhandel oder Großhandel), der Zeitpunkt der Geschäftsvorfälle usw.“. Ausführlicher beschäftigen sich die OECD-VPG mit den standortbedingten Merkmalen lokaler Märkte in Kapitel D.6 „Standortvorteile und sonstige Merkmale“.⁴

In den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021 wird ebenfalls auf eine eventuelle Berücksichtigung von Standortvorteilen hingewiesen.⁵ Mit Referenz zu dem Beispiel in Rz. 199 VPR hängt die Beantwortung der Frage, ob ein standortgebundener Kosten-

vorteil weiterzugeben ist, von folgenden Faktoren ab:

- ▶ der Verhandlungsmacht der österreichischen Gesellschaft, bestimmt durch das Vorhandensein vergleichbarer Konkurrenz
- ▶ der Gewährung eines vergleichbaren Preisvorteils durch allfällig vorhandene Konkurrenzunternehmen

Der in den OECD-VPG aufgezeigte Lösungsansatz, dass „für steuerliche Zwecke [...] in Fällen, in denen der staatliche Eingriff gleichermaßen Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und solche zwischen unabhängigen Unternehmen betrifft (sowohl de jure als auch de facto), der Lösungsansatz für das zwischen verbundenen Unternehmen auftretende Problem derselbe sein [sollte] wie jener, der für Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen gewählt wurde“⁶, kann, subsumiert auf einen konkreten Einzelfall, leider wenig zur Beantwortung der Frage beitragen, ob und in welchem Ausmaß ein Vorteil weiterzugeben ist.

Gemäß OECD-Leitlinien zur COVID-19-Pandemie⁷ ist (in Verbindung mit den Ausführungen zu den Standortvorteilen in Tz. 1.161 der OECD-VPG) Folgendes zu prüfen:⁸

- ▶ Entsteht durch die staatlichen Förderungen beim Empfänger ein Marktvorteil?
- ▶ Werden durch die staatlichen Hilfen Einkünfte erhöht oder Kosten eingespart?
- ▶ Werden staatliche Hilfen an fremde Dritte weitergereicht und wenn ja, in welcher Höhe?
- ▶ Wie werden solche Vorteile von unter ähnlichen Umständen tätigen unabhängigen Unternehmen bei Vorliegen positiver Effekte, die durch die Staatshilfen entstanden sind und nicht vollumfänglich an unabhängige Dritte wie Kunden bzw. Zulieferer weitergegeben werden, untereinander aufgeteilt?

Zur Analyse gehören auch die Aufteilung der wirtschaftlich signifikanten Risiken infolge der sachgerechten Abgrenzung des konzerninternen Geschäftsvorfalles unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Pandemie und der Zusammenhang zwischen der Art der Staatshilfen und diesen Risiken. Durch die Analyse ist zu klären, welches der beteiligten Unternehmen die Risiken übernommen hat, die durch

die Pandemie beeinflusst wurden. Weiters zu berücksichtigen sind etwa die Verfügbarkeit, der Zweck, die Dauer sowie sonstige vom Staat festgelegte Bedingungen für die Gewährung der Hilfen und die Intensität des Wettbewerbs sowie die Höhe der Nachfrage auf den betreffenden Märkten.⁹ Durch COVID-Förderungen kann der negative Effekt eines Risikos vermindert werden (z. B. Ausfallrisiko), jedoch kommt es zu keiner Änderung der für Verrechnungspreiszwecke vorgenommenen Risikoaufteilung in einem konzerninternen Geschäftsvorfall. Um den Effekt der unterschiedlich ausgestalteten COVID-Förderungen in den einzelnen Staaten auszumerzen, ist der zuverlässigste Ansatz zur Ermittlung verlässlicher Vergleichswerte die Heranziehung von Daten vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen, die ähnliche Funktionen ausüben, ähnliche Risiken übernehmen und ähnliche Vermögenswerte nutzen, die auf demselben oder einem vergleichbaren geografischen Markt stattfinden.¹⁰

Resümee

Zu betonen ist, dass sich während der COVID-19-Pandemie keine Änderungen des bestehenden Verrechnungspreiskonzepts ergeben haben. Im Rahmen der Pandemie sind einige Risiken (wie etwa Ausfallrisiko, Marktrisiko) entstanden, die gewiss über die geläufigen Risiken der Wertschöpfungskette hinausgehen (Stichwort: globale Lockdowns, Lieferengpässe) und damit das Verrechnungspreismodell einem Belastbarkeitstest unterzogen haben. Die Gewährung der COVID-Förderungen sollte dazu dienen, den Fortbestand der inländischen Unternehmen zu garantieren, die Zahlungsfähigkeit zu gewährleisten und Arbeitsplätze in Österreich zu sichern. Die OECD-Leitlinien im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie legen dazu eine Fülle von Regelungen fest, allerdings bleiben auch viele Fragen unbeantwortet. Die Ausführungen zu den Marktbedingungen und damit die Gleichbehandlung von Unternehmen derselben Größe wurde allumfassend geregelt. Jedoch stellt die Beschaffung dieser Vergleichsdaten wohl eine Herausforderung dar.

Im Zusammenhang mit den Standortvorteilen bleibt dahingestellt, ob nur bestimmte Förderungen der Staaten (siehe auch Rz. 199 VPR) als Standortvorteile anerkannt werden oder der Umfang weiter gefasst werden sollte. Die Finanzverwaltung hat sich bereits dahingehend geäußert, dass es sich bei COVID-Förderungen um keinen kalkulierbaren Wettbewerbsvorteil handelt und somit wohl eher eine nicht planbare Nothilfe zum Erhalt der Liquidität vorliegt, die keine Auswirkungen auf die Preisgestaltung haben kann. Damit handelt es sich für die Außenprüfung nicht um einen Standortvorteil, sondern um einen sogenannten Zufallsgewinn.¹¹

Als nicht infrage stehend kann in diesem Zusammenhang jedenfalls die Berücksichtigung der COVID-Förderungen bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse festgehalten werden.

Ausblick

Vom BMF wurden Prüfmaßnahmen für den Bereich COVID-Beihilfen angekündigt.¹² Damit wird auch das Thema COVID-Förderungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen in den kommenden Betriebsprüfungen in den Fokus rücken.

Da es bisher keine klaren Aussagen/Regelungen im Zusammenhang mit der Thematik gibt, ist den Unternehmen jedenfalls nahezu legen, sich detailliert und bereits im Vorfeld mit dieser Thematik auseinanderzusetzen und eine allumfassende Dokumentation für eine zukünftige Betriebsprüfung vorzubereiten. Die Dokumentation sollte auch unter Berücksichtigung ausländischer Transaktionspartner erfolgen, die möglicherweise ebenfalls staatliche COVID-Förderungen in ihren Staaten erhalten haben. Die EY-Verrechnungspreisfachleute unterstützen Sie dabei gerne.

Ihr Autorin



Romana Hatak, LL.B. (WU), MA

Senior Consultant

T +43 1 21170 1151

romana.hatak@at.ey.com

Romana Hatak ist Berufsanwältin und Senior Consultant bei EY in Wien und im Bereich International Tax and Transaction Services – Transfer Pricing tätig. Ihre Beratungsschwerpunkte umfassen die Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen sowie die Verrechnungspreisplanung, Auskunftbescheide/APAs und die Beratung im Zusammenhang mit Außenprüfungen.

¹ OECD, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie, Dezember 2020

² OECD, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie, Dezember 2020, Rz. 67 ff.

³ OECD-VPG, Rz. 1.130

⁴ OECD-VPG, Rz. 1.159

⁵ Rz. 66 ff. VPR 2021

⁶ OECD-VPG, Rz. 1.154

⁷ OECD, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie, Dezember 2020, Rz. 71

⁸ Nicht nur um verlässliche Vergleichswerte auf dem Markt ausfindig zu machen, sofern diese existieren, sondern auch in Fällen, in denen keine entsprechenden Vergleichswerte ermittelt werden können

⁹ OECD, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie, Dezember 2020, Rz. 77 ff.

¹⁰ OECD, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie, Dezember 2020, Rz. 84

¹¹ Rinnhofer, Außenprüfungsfall 1, SWI-Jahrestagung 2022

¹² <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemitteilungen/2022/November/covid-19-foerderungen.html>, abgerufen am 02.05.2023

TAX FLASHES

Ihre Ansprechpartnerinnen: Vanessa Freimbacher, Miriam Hofer

Degressive Absetzung für Abnutzung (AfA) ab 2023

Für Wirtschaftsgüter, die zwischen dem 30.06.2020 und dem 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt wurden, kann die degressive AfA (§ 7 Abs. 1a EStG) für steuerliche Zwecke unabhängig von der Art der unternehmensrechtlichen Abschreibung angewandt werden. Für Anschaffungen und Herstellungen ab dem 01.01.2023 kann die degressive AfA jedoch nur mehr in Anspruch genommen werden, wenn sie auch für unternehmensrechtliche Zwecke vorgenommen wird. Mit Einführung des Energiekrisenbeitrags (BGBl. I Nr. 220/2022) wurden Elektrizitätsunternehmen von dieser Beschränkung ausgenommen. Diese dürfen die degressive AfA bis 31.12.2025 unabhängig von der unternehmensrechtlichen Behandlung geltend machen.

Neuerungen durch den EStR-Wartungserlass 2023

Im Rahmen des Wartungserlasses 2023 wurden gesetzliche Änderungen und die aktuelle Rechtsprechung in die EStR 2000 eingearbeitet. Unter anderem ergaben sich dadurch folgende Änderungen:



- ▶ Bei offenkundig verdeckten Gewinnausschüttungen sieht die VO BGBl. Nr. 56/1995 einen zwingenden KEST-Abzug mit nachfolgendem Rückerstattungsverfahren vor. Die Behörde kann jedoch in Fällen verdeckter Ausschüttungen von der Inanspruchnahme der KEST-Haftung im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung absehen, wenn bereits vor Erlassung des KEST-Abzugs zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, dass der Muttergesellschaft eine Entlastung von der KEST aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU zusteht.
 - ▶ Aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 07.09.2022 (Ra 2021/13/0067) wird die bisherige Verwaltungspraxis dahin gehend geändert, dass ein Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden ist – unabhängig davon, ob Österreich DBA-rechtlich Ansässigkeits- oder Quellenstaat ist –, sofern das DBA dieser Anwendung nicht entgegensteht. In den EStR wurde klargestellt, dass die Änderung erstmals bei der Veranlagung 2023 anzuwenden ist.
-

Russland auf der EU-Blacklist

Am 14.02.2023 wurde Russland in die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete, die sogenannte EU-Blacklist, aufgenommen. Die steuerlichen Konsequenzen daraus sind u. a., dass russische Gesellschaften für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung bzw. des Methodenwechsels (§ 10a KStG) nun als niedrig besteuert gelten. Weiters kann die Berechtigung für COVID-19-Förderungen beeinträchtigt werden, da sich ein Unternehmen u. a. nicht steuerlich wohlverhalten hat, wenn es einen Sitz oder eine Niederlassung in einem EU-Blacklist-Land hat und dort überwiegend Passiveinkünfte erzielt. Zusätzlich können dadurch bei bestimmten Zahlungen nach Russland Meldepflichten nach dem EU-MPfG ausgelöst werden.

BFH legt Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen einer Organschaft dem EuGH zur Entscheidung vor

Der EuGH hat es in seinen Urteilen zur umsatzsteuerlichen Organschaft (C-141/20, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* und C-269/20, *Finanzamt T*) als zulässig erachtet, den Organträger als einzigen Steuerpflichtigen (anstelle der Organschaft als eigenständiges Steuersubjekt) für Umsatzsteuerzwecke zu bestimmen, und dem zusätzlichen Erfordernis einer Stimmenmehrheit neben der Mehrheitsbeteiligung für Zwecke der finanziellen Eingliederung eine Absage erteilt.



Der deutsche BFH folgt in seinem kürzlich veröffentlichten Urteil (XI R 29/22 vom 18.01.2023) dem EuGH, erachtet jedoch die Frage, ob Innenumsätze innerhalb der Organschaft als nicht steuerbar anzusehen sind, als ungeklärt. Mit Beschluss V R 20/22 vom 26.01.2023 richtet der BFH daher zusammengefasst folgende Fragen zur Vorabentscheidung an den EuGH:

- ▶ Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen?
- ▶ Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?

Sollte der EuGH tatsächlich von einer Steuerpflicht von Innenumsätzen im Organkreis ausgehen, wären diese vom Organträger zu erklären und würden in Fällen ohne volle Vorsteuerabzugsberechtigung zu erhöhten Kosten führen; auch eine erhöhte Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage wäre zu bedenken. Die Entscheidung des EuGH bleibt abzuwarten.



EU

Umgründungs- gesetz

Leichtere Mobilität für Kapitalgesellschaften

Der europäische Binnenmarkt ist eine der wichtigsten Grundlagen der heimischen Wirtschaft. Eine zentrale Grundfreiheit des Binnenmarktes ist die *Niederlassungsfreiheit*. Sie gewährt EU-Bürgern das Recht auf eine grundsätzlich schrankenlose Ausübung selbstständiger wirtschaftlicher Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat. Gesellschaften eines EU-Mitgliedstaates werden in Bezug auf die Ausübung der Niederlassungsfreiheit natürlichen Personen grundsätzlich gleichgestellt.

Trotz dieser grundsätzlichen Gleichstellung war der Umfang der *Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften* lange Zeit unklar. Erst mit mehreren Entscheidungen des EuGH wurde nach und nach herausgearbeitet, ob eine EU-Gesellschaft ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen kann. Ein erster Schritt zu mehr Rechtssicherheit war die Richtlinie zur grenzüberschreitenden Verschmelzung. Es zeigte sich jedoch, dass auch die grenzüberschreitende Sitzverlegung und die grenzüberschreitende Spaltung geregelt werden sollten. Mit der *EU-Mobilitätsrichtlinie* setzte die EU einen weiteren Schritt, um Kapitalgesellschaften einen sicheren Rechtsrahmen für grenzüberschreitende Sitzverlegungen, Verschmelzungen und Spaltungen innerhalb der EU und des EWR zu bieten. Mit dem *Gesellschaftsrechtlichen Mobilitätsgesetz (GesMobG)* soll dieses Vorhaben nun in nationales Recht umgesetzt werden.

EU-Umgründungsgesetz

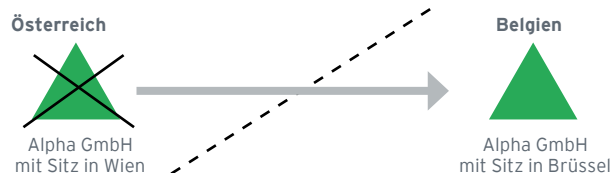
Kernstück des GesMobG ist das *EU-Umgründungsgesetz (EU-UmgrG)*, das erstmals die grenzüberschreitende Sitzverlegung und die grenzüberschreitende Spaltung regelt und die Vorschriften zur grenzüberschreitenden Verschmelzung reformiert. Das bisherige EU-Verschmelzungsgesetz wird aufgehoben und durch das neue Regelwerk im EU-UmgrG ersetzt. Neben der Erlassung des EU-UmgrG werden mit dem GesMobG notwendige Änderungen im Firmenbuchgesetz, im Rechtspflegergesetz, im Übernahmegesetz und im Gerichtsgebührengesetz vorgenommen.

Das EU-UmgrG gliedert sich in einen allgemeinen Teil und drei besondere Teile, die sich der grenzüberschreitenden Umwandlung, Verschmelzung und Spaltung widmen.

Grenzüberschreitende Umwandlung (Sitzverlegung)

Eine grenzüberschreitende Sitzverlegung innerhalb der EU/ des EWR war bislang nur unter Berufung auf die EuGH-Rechtsprechung möglich. Dies stieß regelmäßig auf Schwierigkeiten, da zahlreiche Detailfragen offen waren. Das 2. Hauptstück des EU-UmgrG sieht nunmehr Regelungen für einen derartigen Umgründungsfall vor und bezeichnet diesen als „*grenzüberschreitende Umwandlung*“. Als solche gilt eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft eines EU/EWR-Mitgliedstaates (Wegzugsmitgliedstaat) in eine Kapitalgesellschaft eines anderen Mitgliedstaates (Zuzugsmitgliedstaat), wobei die Gesellschaft ihren satzungsmäßigen Sitz in diesen Mitgliedstaat verlegt und gleichzeitig ihre Rechtspersönlichkeit behält.

Beispiel grenzüberschreitende Hinaus-Umwandlung



Wenn eine österreichische Kapitalgesellschaft ihren satzungsmäßigen Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen möchte („*Hinaus-Umwandlung*“), bedarf es zunächst eines Umwandlungsplans. Neben diversen Angaben zum Status quo der Gesellschaft sind insbesondere der Errichtungsakt und der Gesellschaftsvertrag für die ausländische Gesellschaftsform darzulegen. Neben einer Schlussbilanz bedarf es überdies eines Umwandlungsberichts des Vorstands sowie einer Umwandlungsprüfung durch eine:n unabhängige:n Sachverständige:n. Der:Die Umwandlungsprüfer:in hat insbesondere zu kontrol-



lieren, ob das *Barabfindungsangebot* angemessen ist. Die Umwandlung sieht die Besonderheit vor, dass ablehnende Gesellschafter:innen ein Angebot auf Barabfindung annehmen und auf diesem Weg aus der Gesellschaft austreten können.

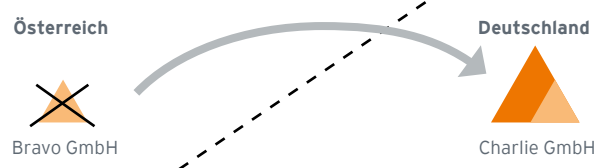
Im Zuge des Eintragungsverfahrens hat das Gericht neben den zahlreichen formellen Voraussetzungen zu prüfen, ob die Umwandlung zu missbräuchlichen oder betrügerischen Zwecken vorgenommen wird, die dazu führen (sollen), sich Unionsrecht oder nationalem Recht zu entziehen oder es zu umgehen, oder ob sie kriminellen Zwecken dienen soll (*Missbrauchs-kontrolle*). Als missbräuchlich ist eine grenzüberschreitende Umwandlung beispielsweise dann anzusehen, wenn die Gesellschaft Verhaltensweisen zeigt, die als Sozialbetrug i. S. d. § 2 SBBG zu qualifizieren sind. Sofern keine konkreten Anhaltspunkte vorliegen, kann das Gericht grundsätzlich davon ausgehen, dass kein Missbrauch vorliegt. Im Hinblick auf den für die Praxis wichtigen steuerlichen Bereich kann ein Verdacht ausgeschlossen werden, indem ein Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO vorgelegt wird. Wenn dieser das Nichtvorliegen eines abgabenrechtlichen Missbrauchs bestätigt, ist das Gericht an diese Feststellung gebunden.

Sobald das Register des Zuzugmitgliedstaates dem heimischen Gericht die Eintragung und damit das Wirksamwerden der grenzüberschreitenden Umwandlung gemeldet hat, wird die Gesellschaft im österreichischen Firmenbuch gelöscht.

Grenzüberschreitende Verschmelzung

Die Regelungen über die grenzüberschreitende Verschmelzung wurden systematisch neu gegliedert. Nach einem allgemeinen Teil folgen zwei separate Teile über die Hinaus-Verschmelzung und die Herein-Verschmelzung.

Beispiel grenzüberschreitende Hinaus-Verschmelzung



Im Hinblick auf den Ablauf finden sich die bekannten Schritte wieder: Die Vorstände der verschmelzenden Gesellschaften haben einen gemeinsamen Verschmelzungsplan zu erstellen.

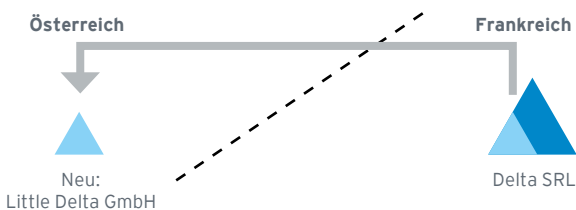
Des Weiteren hat die inländische Gesellschaft einen Bericht für die Gesellschafter:innen und die Mitarbeitenden vorzubereiten. Es folgt eine Prüfung durch eine:n unabhängige:n Sachverständige:n, die:der in ihrem:seinem Bericht unter anderem auf die Angemessenheit der Barabfindung und auf das Umtauschverhältnis der Geschäftsanteile eingehen muss. Sofern die inländische Gesellschaft einen Aufsichtsrat hat, muss grundsätzlich auch dieser die beabsichtigte Verschmelzung prüfen. Bevor schließlich die Gesellschafter:innen über die Verschmelzung abstimmen, sind sie und der Betriebsrat zuerst über das Vorhaben zu informieren und bestimmte Unterlagen im Firmenbuch öffentlich zugänglich zu machen.

Auch bei der Hinaus-Verschmelzung haben widersprechende Gesellschafter:innen ein Recht auf Austritt und Barabfindung. Diese Regelung zur Barabfindung entspricht grundsätzlich jener zur Hinaus-Umwandlung.

Grenzüberschreitende Spaltung

Die Regelungen zur grenzüberschreitenden Spaltung unterscheiden wie das nationale Spaltungsrecht zwischen Aufspaltung zur Neugründung und Abspaltung zur Neugründung. Besonders ist die Variante der „Ausgliederung“. Bei dieser überträgt eine Kapitalgesellschaft einen Teil ihres Aktiv- und Passivvermögens auf eine neue Kapitalgesellschaft im EU-/ EWR-Ausland, wobei hier die Anteile nicht an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gewährt werden, sondern an die übertragende Gesellschaft selbst. Nicht vorgesehen ist eine grenzüberschreitende Abspaltung zur Aufnahme durch eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft. Für einen derartigen Vorgang muss praktisch auf eine innerstaatliche Abspaltung und nachfolgend eine grenzüberschreitende Verschmelzung zurückgegriffen werden.

Beispiel grenzüberschreitende Herein-Abspaltung



Die Kapitalerhaltung ist bei der grenzüberschreitenden Spaltung etwas anders geregelt als bei der nationalen Spaltung. Da die Ausschüttungsfähigkeit des Vermögens der ausländischen Gesellschaft nicht mehr unter österreichisches Recht fällt, kommt kein Summengrundsatz zur Anwendung. Stattdessen muss bei der abspaltenden österreichischen Gesellschaft das Grundkapital samt den gebundenen Rücklagen gleich bleiben,

Fotos: Getty Images

Ausblick

Im Zeitpunkt der Drucklegung dieser Ausgabe war das parlamentarische Verfahren zum EU-UmgrG und GesMobG noch nicht abgeschlossen. Es darf aber davon ausgegangen werden, dass die neuen Regelungen entsprechend der Regierungsvorlage beschlossen werden. Demnach soll das EU-UmgrG mit 01.08.2023 in Kraft treten. Das EU-UmgrG bringt lange ersehnte Regelungen zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung und zur grenzüberschreitenden Spaltung. Angesichts der höheren Rechtssicherheit ist damit zu rechnen, dass die Zahl der grenzüberschreitenden Umgründungen steigen wird.

es sei denn die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung werden eingehalten. Eine vereinfachte Kapitalherabsetzung wie in § 3 Abs. 4 SpaltG ist hier nicht zulässig.

Ihr Autor



Dr. Stephan Hofmann

EY Law
Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH
T +43 1 26095 2135
stephan.hofmann@eylaw.at

Stephan Hofmann ist Geschäftsführer und Rechtsanwalt bei EY Law – Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH. Er berät nationale wie auch internationale Unternehmen zu allen Fragen des Gesellschafts- und Unternehmensrechts. Zu seinen Aufgaben zählt außerdem die Errichtung von Verträgen für Unternehmen und öffentliche Auftraggeber.

LAW FLASHES



Allgemeines Zivilrecht

Es besteht keine allgemeine Verpflichtung, Kautionen und Sicherheitsleistungen zu verzinsen.
OGH 27.02.2023, 5 Ob 110/22w

Allgemeines Zivilrecht

Nach Annahme der verspäteten Leistung scheidet eine Berufung auf Vertragsunwirksamkeit infolge Versäumung des Fixtermins aus. OGH 25.01.2023, 6 Ob 195/22b

Allgemeines Zivilrecht

Die Folgen der COVID-19-Pandemie (Mehrkosten am Bau) sind bei Anwendung der ÖNORM B 2110 grundsätzlich der Sphäre des Auftraggebers zugewiesen. Für die Behauptungslast gilt § 1168 Abs. 1 ABGB. OGH 21.12.2022, 6 Ob 136/22a

Mietrecht

Zur Auflösung des Bestandvertrags genügt es, wenn feststeht, dass der „erheblich nachteilige Gebrauch“ wichtige wirtschaftliche Interessen des Vermieters verletzt. Es ist aber keine notwendige Voraussetzung, dass ein Schaden bereits eingetreten ist. Die häufigere Unterlassung des als dem Mieter geboten angenommenen Lüftens ohne vertragliche oder sonstige rechtliche Grundlage stellt keinen grob nachteiligen Gebrauch im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 3 erster Fall MRG dar. Querlüften alle drei bis vier Stunden für fünf bis zehn Minuten zur Beseitigung der Feuchte kann von einem Mieter ohne konkrete Vereinbarung nicht gefordert werden. OGH 28.03.2023, 4 Ob 2/23g

Arbeitsrecht

Der normative Teil von Betriebsvereinbarungen ist nach den für die Auslegung von Gesetzen geltenden Regeln auszulegen. Die für die Interpretation von rechtsgeschäftlichen Willenserklärungen normierten Grundsätze des ABGB kommen hier nicht zur Anwendung. Hat hingegen eine freie Betriebsvereinbarung Eingang in die Einzelarbeitsverträge gefunden, ist sie nach den für Verträge geltenden Regeln der §§ 914 f. ABGB auszulegen. OGH 29.03.2023, 8 ObA 80/22f

Datenschutzrecht

Der Betroffene hat gemäß Art 15 Abs. 1 lit. c DSGVO auch das Recht, dass ihm mitgeteilt wird, ob durch eine konkret genannte Datenübermittlung an einen Empfänger (Art. 4 Z. 9 DSGVO), selbst wenn dieser nicht bekannt sein sollte, seine personenbezogenen Daten offengelegt wurden.
OGH 24.03.2023, 6 Ob 227/22h

Lauterkeitsrecht

Sonderangebote ohne Angabe eines konkreten Aktionszeitraums sind lauter, sofern kein Lockvogelangebot vorliegt, bei dem nur eine schon ex ante als unzureichend erkennbare Menge der Aktionsware vorhanden ist.
OGH 28.02.2023, 4 Ob 226/22x

Gesellschaftsrecht

Zwischen den Gründungsmitgliedern einer Personengesellschaft ist der übereinstimmende Parteiwille selbst dann maßgebend, wenn er in den ausdrücklichen Erklärungen keinen Niederschlag gefunden hat. Kommt es zu einem Gesellschafterwechsel, kann auf den subjektiven Parteiwillen der Gründungsgesellschafter nur mehr zurückgegriffen werden, wenn dieser den neu eintretenden Mitgliedern bekannt war und sie diesem subjektiven Parteiwillen zumindest konkludent zugestimmt haben. OGH 17.02.2023, 6 Ob 211/22f

Gesellschaftsrecht

Ausnahmsweise haftet auch der Treugeber für die vom Treuhänder übernommene Einlagepflicht, wenn die Zwischenschaltung eines Treuhänders offenkundig Umgehungs- bzw. Missbrauchszwecken dient. Dies ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn der Treuhänder nur deshalb eingeschaltet wurde, um eine diesbezügliche Haftung des Treugebers zu vermeiden, und der Treuhänder von vornherein nicht über die erforderlichen wirtschaftlichen Mittel verfügt, seiner Verpflichtung zur Leistung der Stammeinlage nachzukommen.
OGH 25.01.2023, 6 Ob 31/22k

Publikationen



Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2023

Die Ausgabe 2023 unseres jährlichen Nachschlagewerks beschreibt die Mehrwertsteuersysteme in 149 Ländern. Der Inhalt ist auf dem Stand vom 01.01.2023.



Cross-border restructuring solutions for EU countries

Da Unternehmen in einigen Ländern bereits bestimmte Verfahren für grenzüberschreitende Geschäfte zur Verfügung stehen, beabsichtigt die Regulierungsbehörde, die Optionen auch auf die anderen Länder der Europäischen Union auszudehnen und dabei die wesentlichen Bestimmungen zur Niederlassungsfreiheit von Unternehmen in der gesamten EU zu berücksichtigen (EuGH, Urteil vom 25.10.2017, C-106/16). Um Ihnen das Verständnis der Auswirkungen der Richtlinie zu erleichtern, bietet Ihnen der Leitfaden einen Überblick über die grenzüberschreitenden Lösungen, die von bestimmten EU-Ländern akzeptiert werden.



4. Auflage 2023, 480 Seiten, kart., 978-3-7143-0378-0, 84,00 Euro, zu beziehen über den Linde Verlag

Verrechnungspreise kompakt Macho | Steiner | Spensberger (Hrsg.)

Aufgrund der intensiven Überarbeitung und der damit verbundenen Neuveröffentlichung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien haben Österreich und Deutschland die jeweiligen nationalen Richtlinien ebenfalls überarbeitet. „Verrechnungspreise kompakt“ bereitet die komplexe Materie praxisrelevant für die österreichische und deutsche Rechtslage auf und legt auch die aktuelle Verwaltungspraxis der beiden Finanzverwaltungen zum Thema Verrechnungspreise dar.

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.



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

Tax Circle

Konferenz Business Circle
22.–23.06.2023, Waidhofen/Ybbs

Certified M&A Manager

Lehrgang Controller Institut
Start: 11.09.2023, Wien und online

Certified ESG & Sustainability Professional

Lehrgang Controller Institut
Start: 18.09.2023, Wien und online

7. CFOaktuell Jahrestagung

Konferenz Controller Institut
19.09.2023, Wien

Praxisforum Verrechnungspreise 2023

Konferenz Linde Campus
27.09.2023, Wien

Case Studies Verrechnungspreise

Seminar Linde Campus
19.10.2023, Wien

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.

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 Magazines 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.



EY | Building a better working world

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 2305-028
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