NWB Internationales
Steuer- und Wirtschaftsrecht

IWB

Offizielles Organ des YIN YOUNGIFANETWORK

75 JAHRE nwb VERLAG
GUTE ANTWORT. Auch in Zukunft.

22
25.11.2022
www.nwb.de

► **IWB SCHWERPUNKT:**
mit allen Ergebnissen der Panels zur 6. YIN-Jahrestagung

884 **Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum**
Patrycja Brzostowska, Ursina Gremminger, Martin Reiter und Felix Siegel

892 **Besteuerung von Krypto-Assets – Länderberichte aus Deutschland, Österreich und der Schweiz**
Lukas Aebi, Malte Büschen, Michael Deichsel und Dr. Dajo Sanning

903 **Joint Tax Audits – ein Tool zur Eindämmung grenzüberschreitender Besteuerungskonflikte**
Dr. Juliane Abel, Laetitia Fracheboud, Simon Hofstätter und Dr. Till Meickmann

882 Transfer Pricing News: Urteil zur Fremdüblichkeit von Lizenzen im Fall „Medtronic“ in den USA

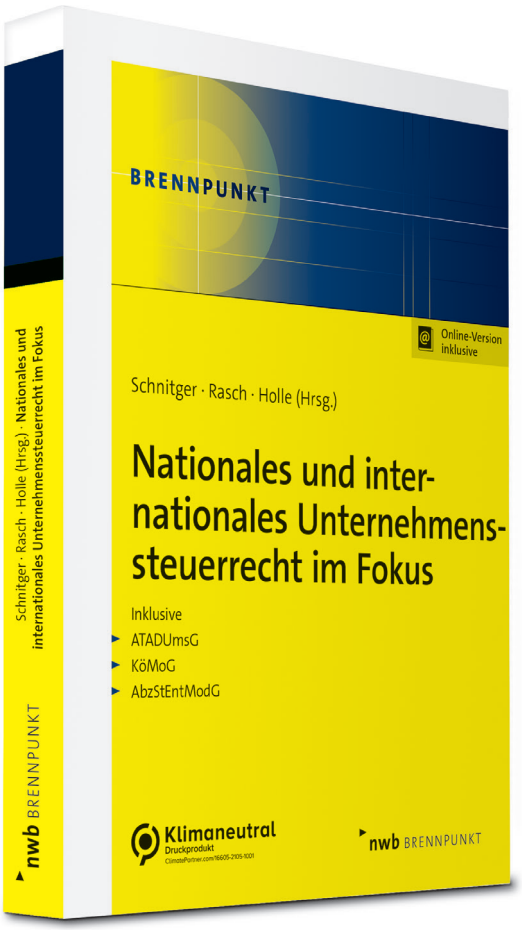
Klimaneutral
Climatepartner 16605-2105-1001

Herausgeber:
Prof. Dr. Dietmar Gosch, Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Dr. Eva Oertel,
Prof. Dr. Roman Seer, Dr. Wendelin Staats, LL.M.

nwb

Steuerreform in Einzelschritten

Inklusive ATADUmsG, KöMoG und AbzStEntModG



Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz werden die bisherigen Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung und die sog. Entstrickungsregelungen reformiert. Der Betriebsausgabenabzug in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen wird eingeschränkt, zusätzlich wurden bedeutsame Änderungen im internationalen Steuerrecht umgesetzt. Der § 1 AStG zum Bereich der Verrechnungspreise sowie die Wegzugsbesteuerung werden reformiert und die deutsche Regelung gegen Treaty-Shopping an aktuelle Rechtsprechung des EuGH angepasst.

Das Handbuch stellt die wesentlichen Gesetzesänderungen des ATADUmsG, des KöMoG sowie des AbzStEntModG dar und leitet anhand von Beispielen die Folgen für die Praxis ab. Dadurch soll es als nützlicher Ratgeber für den Rechtsanwender dienen.

Reform des Unternehmenssteuerrechts.

Nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht im Fokus
Schnitger · Rasch · Holle (Hrsg.)
2022 · Broschur · ca. 500 Seiten · € 74,-
ISBN 978-3-482-**67821**-9
Online-Version inklusive

Bestellen Sie jetzt unter **shop.nwb.de**

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO_2-neutral.
Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**

nwb GUTE ANTWORT

„Stars von morgen“

Dr. Eva Oertel | Mitherausgeberin der IWB

Fachveranstaltungen und Feierwille des YIN

„Man ist so jung, wie man sich fühlt“ – unter diesem Titel erschien 1986 ein Schlageralbum des österreichischen Sängers Freddy Quinn. Dieses erlangte zwar vorrangig in Österreich Popularität, aber der Titel des Albums trägt als Lebensweisheit weit über die Grenzen der Schlagerkultur hinaus. Die Teilnehmer des diesjährigen IFA-Weltkongresses in Berlin haben sich dieses Motto beispielsweise zu eigen gemacht, indem sie sehr zahlreich auf der Party des Young IFA Network (YIN) im Haubentaucher in Berlin zu sehen waren.

YIN bietet jungen Berufsträgern im Bereich des Internationalen Steuerrechts eine Plattform, um sich zu vernetzen, sich auszutauschen und Erfahrungen in Diskussions- und Vortragsveranstaltungen zu sammeln. YIN ist Teil der IFA, aber teilweise mit etwas anderen Ansätzen. So ist es in der YIN-Community üblich, dass man sich duzt. Ebenso üblich ist es, dass nicht nur um Rechtsfragen und Standpunkte gerungen, sondern dass danach auch ordentlich zusammen gefeiert wird.

6. YIN-Jahrestagung in München als DACH-Veranstaltung

Gelegenheit zu beidem bot auch die YIN-Jahrestagung in München. Die deutsche YIN-Landesgruppe war zum 6. Mal der offizielle Organisator. Allerdings waren erstmals auch die Landesgruppen aus Österreich und aus der Schweiz eng eingebunden. Unter dem Generalthema „Aktuelle steuerliche Fragen im Dreiländereck Deutschland-Österreich-Schweiz“ wurde die 6. YIN-Jahrestagung damit zugleich die erste „YIN-DACH“ Veranstaltung. Dank der Unterstützung durch das Team des Lehrstuhls von Frau *Professor Deborah Schanz* standen in der Ludwigs-Maximilians-Universität nicht nur perfekte Räumlichkeiten, sondern auch die technischen Voraussetzungen für einen Livestream zur Verfügung. Dies ermöglichte für den fachlichen Teil eine Hybrid-Veranstaltung. Lediglich zur Abendveranstaltung im Kaisergarten in Schwabing gab es keine hybride Alternative.

Mehr zum Netzwerk YIN unter www.yin-deutschland.de

In mittlerweile guter Tradition widmet sich dieses Heft der IWB den Themen der diesjährigen Tagung. *Abel/Fracheboud/Hofstätter/Meickmann* beschäftigen sich mit Joint Tax Audits (ab S. 903). *Aebi/Büschen/Deichsel/Sanning* nehmen die Besteuerung von Krypto-Assets mit Länderberichten aus Deutschland, Österreich und der Schweiz in den Blick (ab S. 892). Und *Brzostowska/Gremminger/Reiter/Siegel* analysieren den grenzüberschreitenden Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum (ab S. 884). Nicht hier abgedruckt werden kann das äußerst spannende YINterview. Dabei sprachen *Katharina Rapp* und *Benedikt Schewe* mit *Jutta Förster* und *Yasmin Holm* über steuerfachliche Fragen und Persönliches.

Allen Leserinnen und Lesern wünsche ich nun viel Freude bei der Lektüre der Beiträge unserer „Stars von morgen“. Und wenn Sie jung sind oder sich jung fühlen, sind Sie natürlich herzlich zu den künftigen YIN-Veranstaltungen eingeladen (www.yin-deutschland.de).

Ihre Eva Oertel

Leiterin des Referats für Internationales Steuerrecht im BayStmFH

SCHNELL GELESEN

881 ► Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum

IWB KOMPAKT

882 Transfer Pricing News: USA: Urteil zur Fremdüblichkeit von Lizenzen im Fall „Medtronic“
Caroline Wies und Anna Tempelmann

BEITRÄGE

884 **Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum**
Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 3)
Patrycja Brzostowska, Ursina Gremminger, Martin Reiter und Felix Siegel
► **Kurzfassung Seite 881**

892 **Besteuerung von Krypto-Assets – Länderberichte aus Deutschland, Österreich und der Schweiz**
Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 2)
Lukas Aebi, Malte Büschen, Michael Deichsel und Dr. Dajo Sanning

903 **Joint Tax Audits – ein Tool zur Eindämmung grenzüberschreitender Besteuerungskonflikte**
Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 1)
Dr. Juliane Abel, Laetitia Fracheboud, Simon Hofstätter und Dr. Till Meickmann

SERVICE

V Neuerscheinungen & Veranstaltungen

VIII Impressum

Herausgeber: RA/StB, VRiBFH a. D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, Hamburg
RA/StB (Syndikus) Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Berlin/Hamburg
Dr. Eva Oertel, München
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
Dr. Wendelin Staats, LL.M., Berlin

Literatur **Informationen** **Siehe auch**

Weblink **Galerie** **Quelle**

NWB DATENBANK

Tipps und Hinweise zur Recherche in der NWB Datenbank

Gleich mehrere Funktionen in der NWB Datenbank erleichtern Ihnen das Auffinden der für Ihre Recherche relevanten Informationen. Zentrales Element Ihrer Fachrecherche wird in aller Regel das Suchfeld sein. Dort können Sie nach einzelnen Begriffen, Normen und Phrasen suchen.

Tipps und Tricks zur Recherche

Tipps zur geschickten Recherche unter NWB FAAAF-77459

Bei der Formulierung eines oder mehrerer Suchbegriffe bietet Ihnen die NWB Datenbank eine hohe Flexibilität. Durch spezielle Suchassistenten (im Hintergrund) werden auch unterschiedliche Schreibweisen richtig interpretiert und das gesuchte Dokument damit punktgenau erreicht. Einige Hinweise zur erfolgreichen Sucheingabe haben wir für Sie unter der DokID NWB FAAAF-77459 zusammengestellt. So ist z. B. die Groß- und Kleinschreibung für die Suche ohne Relevanz.

Die „Schnelle Antwort“

Suchmuster finden Sie unter NWB AAAAF-77601

Sie haben Sie vielleicht schon bei einigen Suchanfragen bemerkt: Unsere Schnelle Antwort liefert Ihnen zu bestimmten Suchanfragen kurz und knapp die wichtigsten Informationen (Höchstgrenzen, Pauschalen etc.). Sie ist direkt über der Trefferliste platziert und kann Ihnen damit die weitere Recherche in Gesetzestexten oder in infoCenter-Beiträgen ersparen.

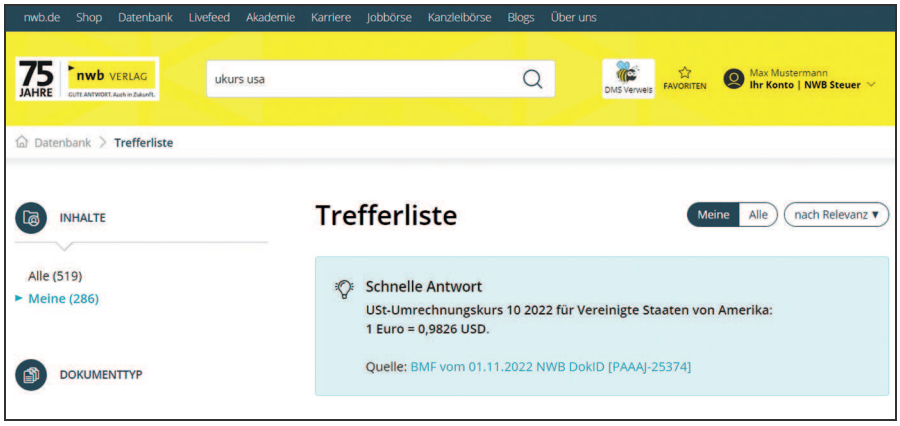


Abb. 1 Die „Schnelle Antwort“ direkt über der Trefferliste

Hilfe bei der Suche im Hintergrund

Autovervollständigung

Schon bei der Eingabe eines Suchbegriffs im Feld „Suche nach“ werden Ihnen für die automatische Vervollständigung Suchbegriffe vorgeschlagen, die Ihrer aktuellen Eingabe ähnlich sind bzw. hiermit im Zusammenhang stehen. Basierend auf bereits erfolgten Suchaktivitäten wird der Suchbegriff nach Eingabehäufigkeit bzw. -regelmäßigkeit ergänzt. Wenn Sie mit den Pfeiltasten über einen der Begriffe in der Autovervollständigung fahren, werden Ihnen zum markierten Begriff bereits die Treffer angezeigt.

Berücksichtigung von Synonymen und anderen Schreibweisen

Außerdem erfolgt die Erweiterung der Trefferliste auch dadurch, dass bei der Suche durch sprachtechnische Methoden Wortbeugungen des gesuchten Schlagworts, abweichende Schreibweisen und Synonyme mitberücksichtigt werden.

Filterfunktion und Trefferliste

Weitere Tipps abrufbar unter NWB NAAAF-77452

Wenn Sie Ihre Sucheingabe abschicken, gelangen Sie unmittelbar zur Trefferliste. Zu jedem Treffer erhalten Sie die wesentlichen bibliographischen Angaben wie Titel, Verfasser, Fundstelle und Dokumentart. Ihnen werden jedoch nicht ausschließlich die Treffer angezeigt, darüber hinaus helfen die Filterfunktionen bei der gezielten Recherche. Diese befinden sich neben der Trefferliste im linken Bereich. Dort besteht die Möglichkeit, die Liste nach Dokumenttyp (z. B. Rechtsprechung), nach Thema (z. B. Umsatzsteuer) oder nach Datum (z. B. von 1.8.2022 bis 25.11.2022) zu filtern.

Sortierung

Standardsortierung nach Relevanz

Sie können sich die Ergebnisse der Trefferliste ganz nach Ihrem Bedarf sortieren: Standardmäßig ist eine Sortierung nach Relevanz eingestellt. Möglich ist jedoch auch eine Sortierung nach folgenden Kriterien: „Datum absteigend“, „Neu oder aktualisiert“ und „Beliebtheit“.

Schöpfen Sie alle Vorteile Ihres Abos aus – schalten Sie jetzt Ihren Zugang frei

So einfach geht's:

1. Als **nicht registrierter Benutzer** rufen Sie bitte unsere Verlagshomepage www.nwb.de auf und geben Sie Ihren Freischaltcode im Login-Bereich unter „Neues Produkt freischalten“ ein.

   Tipp: Den Freischaltcode finden Sie auf Ihrer Auftragsbestätigung bzw. in Ihrer Bestätigungs-E-Mail. Wenn Sie Fragen zur Freischaltung und Verteilung von Lizenzen haben, wenden Sie sich bitte an den Kundenservice **service@nwb.de**.

2. Nach Bestätigen der Nutzungs- und Datenschutzbestimmungen klicken Sie bitte auf die Option „weiter mit Registrierung“. Legen Sie bitte einen Benutzernamen und ein Kennwort fest. Nur noch schnell Ihre persönlichen Daten ausfüllen. Fertig!

   Als **registrierter Benutzer** geben Sie bitte im Login-Bereich Ihren Benutzernamen und Ihr Kennwort auf der Verlagshomepage www.nwb.de ein und starten Sie Ihr Produkt.

Schnell gelesen

Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum

Spätestens seit der COVID-19-Pandemie ist das Homeoffice kaum mehr aus der Arbeitswelt wegzudenken. Dieser Beitrag bietet eine Übersicht über die Rechtslage in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz für den grenzüberschreitenden Einsatz von Mitarbeitern.

Ausführlicher Beitrag s. Seite 884

I. Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im Dreiländereck

Nicht immer erfolgt Lohnbesteuerung durch Abzug

Bei der steuerlichen Betrachtung des grenzüberschreitenden Einsatzes von Mitarbeitern im Dreiländereck gibt es, trotz der geografischen Nähe, doch teilweise sehr unterschiedliche Ansätze. So gibt es zwar in Deutschland und Österreich die Lohnsteuer als spezielle Erhebungsform der Einkommensteuer bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sowie teilweise auch bei beschränkt Steuerpflichtigen, hingegen ist diese in der Schweiz nicht für alle Personen vorgesehen.

Bei der Frage der Betriebsstättenbegründung werden ebenfalls unterschiedliche Maßstäbe angesetzt, trotz grds. ähnlicher Auslegungsbehelfe (u. a. Wiener Vertragsrechtskonventionen und OECD-Musterkommentar). In jedem der drei Staaten erfolgt die Beurteilung allerdings anhand des Einzelfalls und kann nicht pauschal beantwortet werden.

Grenzgängerregelungen unterscheiden sich

Im Unterschied dazu sind Grenzgängerregelungen nicht in jedem DBA vorgesehen, und dies führt als logische Konsequenz in den jeweiligen Staaten und Konstellationen auch zu unterschiedlichen Resultaten. Obwohl die drei Staaten aneinander grenzen, gibt es lediglich zwischen Deutschland und Österreich sowie zwischen Deutschland und der Schweiz eine Grenzgängerregelung. Die Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit einer Grenzgängerregelung führt allerdings zu keiner doppelten Besteuerung.

Besondere Homeoffice-Regelungen und Blick auf die Sozialversicherungen

Jeder der drei Staaten hat eigene nationale Regelungen, was auch zu verschiedenen Begünstigungen des Homeoffice geführt hat. Daneben ist das jeweilige Sozialversicherungsrecht zu beachten, das vor allem für Unternehmen ein wesentlicher Faktor für wirtschaftliche Entscheidungen ist.

II. Zukunft der Global Mobility

Einordnung von Homeoffice im Ausland und grenzüberschreitender remote work ist nicht uniform

Sowohl Unternehmen als auch Staaten stehen in Konkurrenz zueinander, um talentierte Arbeitskräfte und überhaupt um Spezialisten zu gewinnen. Durch diese Konkurrenz werden dem Arbeitnehmer verschiedene Anreize geboten, die von flexiblen Arbeitszeiten (unternehmensseitig) bis hin zu (staatlichen) Steueranreizmodellen führen. Wohin sich diese Anreize entwickeln werden, wird in den nächsten Jahren zu beobachten sein. Obwohl jeder Staat insoweit vor denselben Herausforderungen steht, fehlt es (noch) an einer international einheitlichen Vorgehensweise. ■

TRANSFER PRICING NEWS

USA: Urteil zur Fremdüblichkeit von Lizenzen im Fall „Medtronic“

Q United States Tax Court, Urteil v. 18.8.2022 „Medtronic“ unter https://go.nwb.de/rzf8s

Mit dem Urteil v. 18.8.2022 entschied ein US-amerikanisches Gericht in dritter Folge zum Fall „Medtronic“ hinsichtlich der Fremdüblichkeit von Lizenzsätzen für die Überlassung von immateriellen Werten im Konzern. Das Gericht befasste sich mit der Wahl der Verrechnungspreismethode und urteilte, dass weder die in den USA geläufige Comparable Profits (CP) Method, noch die Comparable Uncontrolled Transaction (CUT) Method geeignet ist. Stattdessen wendete das Gericht die in den USA sog. unspezifizierte Methode an.

I. Sachverhalt im Überblick

Umsatzbasierte Lizenz für IP im Medizintechnikbereich

Medtronic ist ein Konzern für Medizintechnik. Die Medtronic Inc. (M-US) als Lizenzgeberin schloss mit der ausländischen Konzerngesellschaft Medtronic Puerto Rico (M-PR) als Lizenznehmerin Verträge für die Nutzung immaterieller Werte (IP) zur Herstellung der Produkte ab. Die Herstellung der Produkte durch die M-PR erforderte ein hohes Qualitätsmaß und hochqualifizierte Mitarbeiter, da die Produkte von Aufsichtsbehörden kontrolliert sowie in den menschlichen Körper implantiert wurden. Die M-PR übernahm die Produkthaftung von defekten Produkten und kontrollierte die Risiken, indem sie die Produkte nach höchst standardisierten Verfahren produzierte und etwaige Produktfehler nachbesserte.

IRS korrigierte die Einkünfte mittels CP-Methode

Die M-US wendete zur Ermittlung der Lizenzsätze die CUT-Methode unter Hinzunahme eines Vertrags mit einem fremden Dritten aus einem vorherigen Patentrechtsstreit an. Die CUT-Methode ähnelt der internen Preisvergleichsmethode; hierbei wird eine unkontrollierte Vergleichstransaktion zwischen dem Lizenzgeber und einem fremden Dritten mit demselben oder einem ähnlichen immateriellen Wirtschaftsgut zur Ermittlung des Verrechnungspreises herangezogen. Die Steuerbehörde IRS lehnte die Anwendung der CUT-Methode mangels Vergleichbarkeit des Vertrags mit dem gegenüber dem fremden Dritten ab. Sie korrigierte die Einkünfte der M-US mittels CP-Methode und testete die Gewinne der M-PR mit der Renditekennzahl „Kapitalrentabilität“ aus einer Datenbankstudie. Die CP-Methode ähnelt der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode; hierbei wird der erzielte Gewinn aus der konzerninternen Transaktion mittels Renditekennzahl von fremden Dritten verglichen.

II. Kernaussagen des Urteils

Fremdvergleich des Steuerpflichtigen erfüllte nicht die erforderlichen Vergleichbarkeitskriterien

Nach einer Serie von Urteilen kam das Gericht in diesem Fall zu dem Entschluss, dass weder die vom Steuerpflichtigen angewendete CUT-Methode noch die vom IRS angewendete CP-Methode – isoliert betrachtet – zu fremdüblichen Verrechnungspreisen führen. Der Vertrag der Steuerpflichtigen mit dem fremden Dritten auf Grundlage der CUT-Methode erfülle, so das Gericht, nicht die überwiegende Mehrheit der fünf in den USA gesetzlich vorgeschriebenen Vergleichbarkeitskriterien. In den USA eignen sich je nach Sachverhalt bei grenzüberschreitenden Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern im Konzern die CUT-Methode, die Profit Split Method (PSM), die CP-Methode oder eine unspezifizierte Methode. Es herrscht keine Methodenhierarchie, sondern es gilt das Prinzip der Best-Method-Rule bzw. die Anwendung der verlässlichsten Methode. Der Vertrag mit dem fremden Dritten unterschied sich hinsichtlich des

Funktions- und Risikoprofils des Lizenzgebers, der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Form der erzielten Gewinne sowie der lizenzierten Technologien. Die Vergleichsunternehmen der Datenbankstudie der CP-Analyse, die seitens des IRS durchgeführt wurde, berücksichtigten nicht die klassifizierten Produkte, die Geschäftsgröße, das erhöhte Funktions- und Risikoprofil der M-PR und die erforderliche Kompensation dieser Risiken.

Vom IRS ausgewählte Vergleichsunternehmen passten nicht auf das Risikoprofil

Im Ergebnis wendete das Gericht eine unspezifizierte Methode an. Unter diesen Begriff fallen Methoden, die außerhalb des Rahmens der gesetzlich definierten Verrechnungspreismethoden stehen. Das Gericht teilte den Gesamtgewinn zwischen der M-US und der M-PR in einem Hybrid der CUT- und der CP-Analyse in einem dreistufigen Ansatz auf:

Tax Court wählte „unspezifizierte Methode"

Schritt 1 Modifizierte CUT-Analyse: Im ersten Schritt diente dem Gericht die Transaktion mit dem fremden Dritten als Startpunkt für die Vergütung der Lizenzgeberin. Das Gericht modifizierte die Lizenzsätze der Vergleichstransaktion basierend auf Schätzungen, um dem Funktions- und Risikoprofil der Lizenzgeberin Rechnung zu tragen und eine zusätzliche Vergütung für die Forschungs- und Entwicklungsfunktion der Lizenzgeberin sicherzustellen. Die ermittelte Vergütung für die Lizenzgeberin M-US zog das Gericht vom Gesamtgewinn mit dem Verkauf der Produkte ab.

Schritt 2 Modifizierte CP-Analyse: Im zweiten Schritt zog das Gericht die CP-Analyse des IRS für die Vergütung der Lizenznehmerin hinzu. Das Gericht modifizierte die ermittelten Renditekennzahlen der Vergleichsunternehmen, indem eine prozentuale Erhöhung vorgenommen wurde. Die prozentuale Erhöhung diente der Berücksichtigung des kapitalintensiven Geschäfts und der Risiken der M-PR. Die ermittelte Vergütung für die Lizenznehmerin M-PR zog das Gericht vom Gesamtgewinn mit dem Verkauf der Produkte ab.

Schritt 3 Aufteilung des Restgewinns: Im dritten Schritt teilte das Gericht den verbleibenden Gewinn aus dem Verkauf der Produkte in Anlehnung an die Gewinnaufteilungsmethode zwischen der M-US und der M-PR auf.

In Summe führte diese unspezifizierte Methode zu Lizenzsätzen, die zwischen den ermittelten Lizenzsätzen der Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde liegen.

III. Fazit

Im Ergebnis ist festzustellen, dass für die Ermittlung fremdüblicher Lizenzen mit in den USA ansässigen Konzerngesellschaften, sowohl dem Steuerpflichtigen als auch der Steuerbehörde IRS hohe Hürden auferlegt werden. Die Wahl der Verrechnungspreismethode ist eine sachverhaltsbezogene Frage und erfordert ausweislich des Urteils eine detaillierte Analyse. Das Urteil verdeutlicht, dass sowohl den Vergleichbarkeitskriterien als auch dem Risikokontrollansatz eine wesentliche Rolle bei der Verrechnungspreisanalyse zuteilwird. Der Vertrag mit dem fremden Dritten (hier CUT-Studie) wurde mangels überwiegender Vergleichbarkeit abgelehnt. Die Datenbankstudie (hier CP-Studie) wurde aufgrund der erhöhten Risiken des Lizenznehmers (keine Routineeinheit) und fehlender Berücksichtigung in den Renditekennzahlen der Vergleichsunternehmen ebenso abgelehnt.

Gericht fordert detaillierte Analyse im Einzelfall

Aus deutscher Sicht lassen die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise v. 14.7.2021 im Einzelfall auch eine Kombination der Verrechnungspreismethoden, wie im vorliegenden Fall, zu (Tz. 3.10). Jedoch geht das BMF bei Transaktionen mit immateriellen Werten grds. davon aus, dass keine Vergleichswerte festgestellt werden können, und wendet den hypothetischen Fremdvergleich gem. § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG an (Tz. 3.12).

(Caroline Wies und StBin Anna Tempelmann, sind jeweils Manager bei PricewaterhouseCoopers im Bereich Tax & Legal, Transfer Pricing in Köln bzw. Düsseldorf) ■

Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum

Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 3)

Patrycja Brzostowska, Ursina Gremminger, Martin Reiter und Felix Siegel*

Die COVID-19-Pandemie hat für eine hohe Akzeptanz sowie vielfach auch für die technische Ausstattung gesorgt, im Homeoffice statt im Büro zu arbeiten. So haben jeweils ca. 40 % der Arbeitnehmer in Österreich und der Schweiz und immerhin noch ca. 25 % der Arbeitnehmer in Deutschland 2020 zumindest teilweise im Homeoffice gearbeitet.[1] Diese neue Akzeptanz für das mobile Arbeiten hat schnell den Wunsch von vielen Arbeitnehmern geweckt, eine kürzere oder längere Zeit vom Ausland aus Homeoffice zu machen. Neben der Gefahr, das Laptop-Ladekabel zu vergessen, ist es aber vor allem das Steuer- und Sozialversicherungsrecht, was die Realisierung dieses Wunschs erschwert. Die engen wirtschaftlichen Verflechtungen sowie die hohe Mobilität von Beschäftigten machen dies insbesondere zwischen Deutschland, Österreich und der Schweiz[2] zu einem wichtigen Faktor im Alltag vieler Unternehmen. Ziel dieses Beitrags ist es daher, zunächst einen Überblick über die wichtigsten steuerlichen Themen beim grenzüberschreitenden Einsatz von Mitarbeitern im Dreiländereck Deutschland, Österreich und der Schweiz zu geben. Neben den Grundlagen der Lohnbesteuerung wird insbesondere auf die Themen Betriebsstätte, Grenzgängerregelungen, Homeoffice-Besonderheiten und Sozialversicherung eingegangen. Abschließend werden die Zukunft sowie Probleme und Lösungen der steuerlichen Behandlung von Global Mobility im Dreiländereck diskutiert.

Kernaussagen

- Die COVID-19-Pandemie hat wesentlich zur Akzeptanz des Arbeitens im Homeoffice beigetragen.
- Die unterschiedliche Herangehensweise des Steuer- und Sozialversicherungsrechts der verschiedenen Staaten erschwert es sowohl Arbeitnehmern als auch Arbeitgebern, dem Wunsch nach dem Arbeiten im Homeoffice nachzukommen.
- Da Deutschland, Österreich und die Schweiz enge wirtschaftliche Verflechtungen haben, gibt es teilweise bilaterale Regelungen.

* Patrycja Brzostowska, Steuerleiterin bei Gorillas in Berlin; Ursina Gremminger, Steuerexpertin bei Walder Wyss in Zürich; Martin Reiter, Fachabteilung Internationales Steuerrecht des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen, Wien; Felix Siegel, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der LMU München. Der Beitrag stellt die Sichtweise der Autoren dar.

[1] Zahlen des Bundesministerium für Arbeit Österreich (2021), des Bundesamtes für Statistik der Schweiz (2021) und Corona-Datenplattform in Deutschland (2021). Zur besseren Lesbarkeit wird im Text das generische Maskulinum verwendet. Gemeint sind jedoch immer alle Geschlechter.

[2] Aus deutscher Sicht sind Österreich und die Schweiz die zwei beliebtesten Auswanderungsziele, s. Destatis (2022) unter https://go.nwb.de/cfa0j.

I. Überblick über wichtige steuerliche Themen beim grenzüberschreitenden Einsatz von Mitarbeitern im Dreiländereck

1. Grundlagen der Lohnbesteuerung

Lohnsteuereinbehalt in Deutschland und Österreich

In Deutschland und Österreich wird sowohl von unbeschränkt als auch in vielen Fällen von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern Lohnsteuer als spezielle Erhebungsform der Einkommensteuer direkt vom Lohn oder Gehalt einbehalten. Nur in wenigen Fällen, etwa bei künstlerischen Tätigkeiten von sonst nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen, unterliegen Einkünfte in Deutschland oder Österreich einer Quellensteuer.

In der Schweiz für Ausländer ebenfalls Quellensteuer vom Lohn oder Gehalt

Unbeschränkt steuerpflichtige Schweizer haben im Gegensatz dazu keinen direkten Abzug vom Lohn, sondern werden auf Basis ihrer jährlich eingereichten Steuererklärung besteuert. Der Lohn wird dabei grds. am Wohnort und nur selten am Arbeitsort selbst besteuert. Im Gegensatz dazu wird bei in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Personen ohne Schweizer Pass oder eine sog. Niederlassungsbewilligung C eine Quellensteuer vom Lohn oder Gehalt einbehalten. Der jeweilige Quellensteuertarif ist abhängig vom Wohnort und anderen Faktoren (z. B. Gehaltshöhe, Familienstand, Anzahl der Kinder); in Zürich lag dieser beispielsweise im Steuerjahr 2021 bei bis zu ca. 33 %,[3] im Kanton Schwyz hingegen nur bei 22 %.[4]

2. Betriebsstätte durch Homeoffice?

Einer der wohl kritischsten Punkte für Arbeitgeber beim ausländischen Homeoffice von Arbeitnehmern ist das Risiko, dass hierdurch eine Betriebsstätte im Ausland begründet wird. Selbst in Fällen, in denen sich diese rein steuerlich durch ein Steuersatzgefälle für das Unternehmen lohnen könnte, ist meist die Angst vor zusätzlichen Deklarationskosten und Bürokratie deutlich höher.[5] Deutschland, Österreich und die Schweiz folgen hinsichtlich der Thematik teils unterschiedlichen Auffassungen, wobei in der Literatur Österreich die strengste Auslegung attestiert wird.[6]

Vom OECD-Musterabkommen abweichende Definition der Betriebsstätte

Neben teils engeren nationalen Betriebsstättenbegriffen in allen drei Staaten orientieren sich die internationalen Betriebsstättenbegriffe am OECD-Musterabkommen (Art. 5 OECD-MA in der jeweils gültigen Fassung), nach dem eine Betriebsstätte vorliegt, wenn eine feste Geschäftseinrichtung besteht, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA 2017 setzt voraus, dass im Wesentlichen vier Merkmale erfüllt sind. Bei diesen handelt es sich (1.) um die Geschäftseinrichtung, (2.) Dauerhaftigkeit, (3.) Verfügungsgewalt und (4.) das Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit.[7] Einig sind sich Deutschland, Österreich und die Schweiz wohl grds. beim letzten Kriterium der unternehmerischen Tätigkeit bzw. bei deren Ausnahmen. Werden bloße Hilfstätigkeiten i. S. des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 ausgeübt, was im Verhältnis zur Haupttätigkeit des Gesamtunternehmens zu prüfen ist, kann in allen drei Staaten eine diesbezügliche Ausnahme von der Begründung einer Betriebsstätte greifen (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017).

Unterschiedliche Auslegungen der Staaten von einer „festen Geschäftseinrichtung"

Erste Unterschiede zwischen den drei Staaten fangen bei der Frage an, ob eine Privatwohnung, in der das Homeoffice i. d. R. ausgeübt wird, als feste Geschäftseinrichtung angesehen werden kann. Bereits national wird hier in Deutschland die Einschätzung vertreten, dass eine Betriebsstätte nach außen hin erkennbar sein muss und auf Publikumsverkehr ausgelegt ist – beides trifft in aller Regel nicht auf Privat-

---

[3] Siehe Kanton Zürich, Quellensteuer-Tarife unter https://go.nwb.de/abm9w.

[4] Siehe Kanton Schwyz, Quellensteuer-Tarife 2022 unter https://go.nwb.de/cqmd7.

[5] Vgl. Dissen/Wernli, IWB 14/2020 S. 577, 586 NWB EAAAH-53803.

[6] Eine ausführliche Übersicht über Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice sowie die Folgen für Gewinnzuordnung und Besteuerung von Arbeitnehmern im DACH-Raum findet sich bei Rasch/Rosenberger/Brülisauer, Beihefter zu IStR 10/2021 S. 3 ff.

[7] Siehe auch Tz. 6 OECD-MK 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017.

wohnungen zu.[8] In Österreich[9] und in der Schweiz[10] hingegen können Privatwohnungen grds. als feste Geschäftseinrichtungen Betriebsstätten begründen.

Relevanz der Verfügungsmacht

Entscheidendes Kriterium, insbesondere zur Abgrenzung in Österreich und in der Schweiz, ist nun die Verfügungsmacht über die Wohnung. Während in Deutschland eine Verfügungsmacht nur gegeben ist, wenn die Privatwohnung explizit dem Unternehmen zur Verfügung gestellt wurde,[11] hat sich sowohl in der Schweiz[12] als auch in Österreich das Kriterium der „faktischen Verfügungsmacht" etabliert: Dieses Kriterium kann dadurch gegeben sein, dass der Arbeitnehmer in Abstimmung mit dem Arbeitgeber seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß vom Homeoffice aus nachgeht. Wird dem Arbeitnehmer beispielsweise kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt, obwohl die Tätigkeit des Arbeitnehmers einen solchen erfordert, kann auch von einer faktischen Verfügungsmacht ausgegangen werden.[13]

Werden vom Arbeitnehmer Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Wohnsitzes geltend gemacht, ist dies ein Indiz für das Vorhandensein einer Homeoffice-Betriebsstätte.[14] Ein weiteres wichtiges Indiz in der Schweiz ist, ob für die Wohnung Kosten vom Arbeitgeber übernommen werden oder ob Richtlinien mit dem Arbeitnehmer zur Nutzung der Wohnung festgelegt wurden.[15]

Dauerhaftigkeit ist weiteres Kriterium bei internationaler Betriebsstätte

Ein letzter entscheidender Punkt für das Vorliegen einer internationalen Betriebsstätte ist die Dauerhaftigkeit: So begründen Räumlichkeiten, die ausländischen Unternehmen zur Erfüllung ihrer Tätigkeit in Österreich und in Deutschland zur Verfügung gestellt werden, in aller Regel erst ab einer Verfügungsdauer von sechs Monaten eine Betriebsstätte.[16] In der Schweiz wird eine Betriebsstätte hingegen erst ab ca. zwölf Monaten in Betracht gezogen,[17] obwohl vonseiten der Behörden keine explizite Mindestdauer festgelegt wurde.[18] Darüber hinaus kann in Österreich eine sporadische oder gelegentliche Nutzung des Homeoffice nach Ansicht des öBMF mangels ausreichender Verfügungsmacht nicht betriebsstättenbegründend sein.

Keine Dauerhaftigkeit bei Büronutzung von weniger als 25 % der Arbeitszeit

Übt man die Tätigkeit zu gleichen Teilen vom Homeoffice und vom Büro aus, kann allerdings keine gelegentliche Nutzung vorliegen.[19] Wird eine Tätigkeit zu weniger als 25 % der Gesamtarbeitszeit individuell im Homeoffice ausgeübt, wird typischerweise noch eine bloß gelegentliche Nutzung vorhanden sein.[20]

Wenngleich die beiden Aussagen einen gewissen Rahmen vorgeben, wird die Frage nach der Betriebsstättenbegründung in jedem Fall eine Einzelfallbetrachtung sein müssen.

Temporäre, COVID-19-bedingte Klarstellung bisher nur durch BMF in Österreich

Vor dem Hintergrund der COVID-19-Pandemie hat bisher lediglich das österreichische BMF unter Berücksichtigung einer Information des OECD-Sekretariats[21] seine

---

[8] Vgl. Klein AO, 15. Aufl. 2020, § 12 Rz. 2 ff.

[9] Siehe EAS 3415, öBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018; das österreichische BMF teilt zu bestimmten Rechtsfragen seine Rechtsansicht in Form eines Express Antwort Service (EAS) mit.

[10] Vgl. Rasch/Rosenberger/Brülisauer, Beihefter zu IStR 10/2021 S. 3, 7 f.; Vogelsang, FStR 2021 S. 172, 175.

[11] Rasch/Rosenberger/Brülisauer, Beihefter zu IStR 10/2021 S. 3, 4 f.

[12] Das Thema der faktischen Verfügungsmacht wurde für die Schweiz aufgrund einer Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz in jüngster Zeit wieder etwas aufgeweicht, SSK Nr. 23, Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerausscheidung von Unternehmen unter https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/220425_Analyse_Teletravail_DE.pdf.

[13] EAS 3415, öBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018.

[14] EAS 3415, öBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018 i. V. mit EAS 3392, öBMF v. 6.11.2017 - BMF-010221/0333-IV/8/2017.

[15] Rasch/Rosenberger/Brülisauer, Beihefter zu IStR 10/2021 S. 3, 8; Vogelsang, FStR 2021 S. 172, 177.

[16] Tz. 28 OECD-MK 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017; für Deutschland weiter Klein, AO, a. a. O., § 12 AO Rz. 7.

[17] Rasch/Rosenberger/Brülisauer, Beihefter zu IStR 10/2021 S. 3, 8.

[18] Vogelsang, FStR 2021 S. 172, 175 f.

[19] EAS 3415, öBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018; EAS 2966, öBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018.

[20] EAS 3323, öBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018.

[21] OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic v. 21.1.2021 unter https://go.nwb.de/qlica.

Rechtsauffassung zur Frage der Homeoffice-Betriebsstätte bekannt gegeben. Diese ist mittlerweile in der dritten Fassung veröffentlicht und beinhaltet die wesentlichen Neuerungen auch mit dem Auslaufen der COVID-Konsultationen (vgl. unten I, 3).[22] Eine solche allgemeine Stellungnahme fehlt bisher in Deutschland und in der Schweiz.

Homeoffice ist dort keine Betriebsstätte aufgrund höherer Gewalt durch Pandemie

Demnach wird in Fällen, in denen ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines im Ausland ansässigen Unternehmens während der COVID-19-Pandemie seine Tätigkeit aufgrund der von den jeweiligen Regierungen ausgesprochenen Empfehlungen im Homeoffice ausübt, keine abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 OECD-MA 2017 für das ausländische Unternehmen begründet.

Denn die Homeoffice-Tätigkeit ist auf höhere Gewalt zurückzuführen und es fehlt an einem ausreichenden Maß an Beständigkeit bzw. Kontinuität oder an einer ausreichenden Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice. Zudem besteht unter gewöhnlichen Umständen ein Büro, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt.

SSK: Keine Betriebsstätte durch Homeoffice in der Schweiz

In der Schweiz hat sich die Schweizerische Steuerkonferenz (SKK) in einer Analyse betreffend Telearbeit mit dem Thema Homeoffice und Betriebsstättenproblematik auseinandergesetzt.[23] Diese auf den unilateralen Fall zugeschnittene Analyse geht davon aus, dass die Homeoffice-Tätigkeit eines Angestellten grds. nicht zu einer Homeoffice-Betriebsstätte des Unternehmens im Wohnsitzkanton des Angestellten führt. Diese Schlussfolgerungen zieht die SKK auch mit Bezug auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass interkantonale Steuerausscheidungen nicht zu einer Zersplitterung des Steuersubstrats führen dürfen. Ob und wie sich die Schlussfolgerungen dieser Analyse auf internationale Sachverhalte auswirken, bleibt abzuwarten.

Arbeitsort des Geschäftsführers bestimmt u. U. Ort tatsächlicher Verwaltung

Erwähnenswert ist auch die Tatsache, dass bei Gesellschaften mit wenigen oder nur einem Mitarbeiter darauf geachtet werden muss, dass sich aufgrund des grenzüberschreitenden Homeoffice von Führungskräften der Ort der tatsächlichen Verwaltung bzw. der tatsächlichen Geschäftsleitung und damit die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft in den beteiligten Staaten verändern kann.[24]

Administrativer Aufwand bei Homeoffice-Regelung ist beachtlich

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von Fall zu Fall abzuklären ist, ob das (ausländische) Homeoffice von Arbeitnehmern zu einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in einem anderen Staat führt. Für Unternehmen ist es womöglich sinnvoll, Fallgruppen zu bilden, damit interne Anfragen zügig bearbeitet werden können. Für die Steuerbehörden könnte es hilfreich sein, neben dem Herstellen von Rechtssicherheit auch eine Kosten-Nutzen-Analyse durchzuführen. Bei einer Betriebsstättenbegründung eines ausländischen Unternehmens aufgrund der Homeoffice-Tätigkeit von Mitarbeitern muss der im Inland zu versteuernde Gewinn abkommenskonform ermittelt und zugeteilt werden, was bei einem oder wenigen Mitarbeitern, die in Teilzeit im Homeoffice tätig sind, oft nicht zu exorbitanten Steuereinnahmen, wohl aber zu administrativem Aufwand führen wird.[25]

3. Grenzgängerregelungen

Grundsätzlich Besteuerung im Wohnsitzstaat aufgrund einer Grenzgängerregelung

Sogenannte Grenzgängerregelungen bestehen im Dreiländereck zwischen Deutschland und Österreich (Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich) sowie zwischen Deutschland und der Schweiz (Art. 15a DBA Schweiz) – zwischen der Schweiz und Österreich gibt es keine. Die Besonderheit der jeweiligen Grenzgängerregeln liegt darin, dass Grenzgänger, die in

[22] Siehe öBMF, Info v. 17.6.2022 - 2022-0.433.029 unter https://go.nwb.de/orcd3.

[23] SSK Nr. 23, Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerausscheidung von Unternehmen unter https://go.nwb.de/gqos9.

[24] Stadtherr-Glättli/Geissler in Wildhaber, Handbuch Homeoffice, 2021 S. 158.

[25] Vgl. auch Beispielberechnung bei Vogelsang, FStR 2021 S. 172, 179.

einem Staat ihren Wohnsitz haben, an den sie grds. täglich zurückkehren, und im anderen Staat arbeiten, grds. im Wohnsitzstaat besteuert werden.[26]

Voraussetzung Grenznähe Deutschland-Österreich

Bei der Regelung zwischen Deutschland und Österreich wurde im Protokoll zu Artikel 15 des gemeinsamen DBA bereits festgehalten, dass diese nur für Personen gilt, die in der „Nähe zur Grenze" wohnen, womit eine Zone von je 30 Kilometern beidseitig der Grenze festgelegt ist. Eine solche Grenzzonenregel gilt nicht im DBA Schweiz; die Nähe zur Grenze ist dort für die Nutzung der Grenzgängerregel unerheblich. Eine Grenzzonenregelung von 100 Kilometern ist jedoch für die Nichtrückkehrtage von Relevanz (Protokoll zu Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz).

Beachte Abzugssteuern

Mit Bezug auf die Grenzgängerregel zwischen Deutschland und der Schweiz darf der jeweilige Tätigkeitsstaat eine Abzugssteuer von 4,5 % erheben, die im anderen Staat auf die jeweilige Einkommensteuer angerechnet wird.

Regelungen zu Rückkehrtagen

Im Zuge einer Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich wurde 2019 festgehalten,[27] dass eine Grenze von höchstens 45 Tagen besteht, an denen keine tägliche Rückkehr zum Wohnort erfolgen muss, um die Grenzgängereigenschaft aufrechtzuerhalten. In dieser Konsultation wird unter Punkt 3. b) angeführt, dass Urlaubstage, Krankheits- oder Elternkarenz bzw. Elternteilzeit nicht als Tage der Nichtrückkehr gelten. Abgesehen von diesen Tagen ist es unerheblich, aus welchen Gründen der tägliche Grenzübertritt nicht stattfindet. Auch Tage, an denen der Arbeitnehmer die Grenze nicht passiert, weil er im Rahmen eines Teleworking-Programms die Möglichkeit hat, von zu Hause seiner Arbeit nachzugehen, sind Tage der Nichtrückkehr. Ebenfalls sind Tage, an denen der Arbeitnehmer im Ansässigkeitsstaat oder anderen Staat außerhalb der Grenzzone oder in Drittstaaten tätig ist, Tage der Nichtrückkehr.

Die Nichtrückkehrtage mit Bezug auf die Grenzgängerregelung zwischen der Schweiz und Deutschland sind im DBA Schweiz auf 60 Tage festgelegt. Gemäß der Konsultationsvereinbarung der beiden Staaten besteht eine Vermutung, dass eine tägliche Rückkehr zumutbar ist, sofern die Straßenentfernung pro Strecke nicht mehr als 100 Kilometer oder 1,5 Stunden Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt.[28]

Ein Blick über den Tellerrand zeigt, dass bei der Grenzgängerregelung zwischen Liechtenstein und der Schweiz Homeoffice-Tage explizit von den Nichtrückkehrtagen ausgenommen sind.[29] Eine solche Regelung hat die Schweiz im Zuge der Konsultationsvereinbarung v. 15./18.7.2022 auch mit Deutschland vereinbart.[30]

Tägliche Rückkehr vs. regelmäßige Rückkehr

Eine gewisse Schrankenwirkung gibt das jeweilige DBA allerdings bei der Interpretation vor. So ist zu beachten, dass das DBA mit Österreich explizit eine tägliche Rückkehr fordert (Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich), wohingegen das DBA mit der Schweiz lediglich eine „regelmäßige" Rückkehr fordert (Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz).

Während der COVID-19-Pandemie haben sich sowohl Österreich mit Deutschland als auch die Schweiz und Deutschland sowie auch viele andere Staaten mittels Verständigungsvereinbarungen auf ein Weitergelten der vor der Pandemie bestehenden Regelungen zu Grenzgängern geeinigt, unbesehen davon, wo die Personen ihre Tätigkeit

---

[26] Deutschland hat darüber hinaus Grenzgängerregelungen mit Belgien, Frankreich, Luxemburg, den Niederlanden und Polen. Österreich hat darüber hinaus Grenzgängerregelungen mit Italien und Liechtenstein. Die Schweiz hat auch mit Liechtenstein eine Grenzgängerregelung und einige Kantone zusätzlich mit Italien und Frankreich.

[27] Vgl. die Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich v. 24.8.2000, hier öBMF, Erlass v. 30.4.2019 - BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV Nr. 68/2019.

[28] BMF, Schreiben v. 26.7.2022 - IV B 2 - S 1301-CHE/21/10019: 016, Konsultationsvereinbarung betreffend ganztägig am Wohnsitz verbrachte Arbeitstage von Grenzgängern zur Anwendung der Grenzgängerregelung in Artikel 15a DBA Schweiz v. 18.7.2022 NWB FAAAJ-18365.

[29] Siehe Merkblatt betreffend die Besteuerung von Grenzgängern und Nicht-Grenzgängern aufgrund des DBA Liechtenstein-Schweiz unter https://www.llv.li/files/onlineschalter/Dokument-2569.pdf.

[30] BMF, Schreiben v. 26.7.2022 - IV B 2 - S 1301-CHE/21/10019: 016, Konsultationsvereinbarung betreffend ganztägig am Wohnsitz verbrachte Arbeitstage von Grenzgängern zur Anwendung der Grenzgängerregelung in Artikel 15a DBA Schweiz v. 18.7.2022 NWB FAAAJ-18365.

physisch effektiv ausgeübt haben. Die meisten dieser Vereinbarungen sind Ende Juni 2022 außer Kraft getreten, so die die deutsche Vereinbarung mit der Schweiz sowie von Deutschland mit Österreich. Die Vereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich wurde bis zum 31.12.2022 verlängert.[31] Die Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien läuft weiterhin, die Staaten haben vereinbart, vor Ende Oktober 2022 erneut zu konsultieren.[32] Bislang wurde diesbezüglich noch keine weitere Konsultationsvereinbarung publiziert, allerdings kann davon ausgegangen werden, dass die Staaten bereits in enger Abstimmung sind.[33]

Keine mögliche Doppelbesteuerung bei Überschreiten der Grenzgängerregelung

Wichtig ist es, sich über die Folgen eines Überschreitens der Grenzgängerregelung im Klaren zu sein. Geht die Eigenschaft, beispielsweise aufgrund eines Überschreitens der schädlichen Nichtrückkehrtage verloren, führt dies nicht zu einer doppelten Besteuerung. Es treten die allgemeinen Zuteilungsregeln des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2017 ein.

Dies bedeutet, dass das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat liegt, und im anderen Staat, sofern dort die Tätigkeiten physisch ausgeübt werden. Es hat somit eine Aufteilung anhand der Tage zu erfolgen, wobei der Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat entrichtete Besteuerung, je nach Methodenartikel, unter Progressionsvorbehalt freizustellen oder anzurechnen hat (s. Methodenartikel im jeweiligen DBA). Arbeitnehmern, die einer solchen Regelung unterliegen, wird empfohlen, ein Kalendarium über die in den verschiedenen Staaten verbrachten Arbeitstage zu führen oder diese anderweitig zu dokumentieren.

4. Besondere Homeoffice-Regeln

Nur in der Schweiz keine Homeoffice-Pauschale

Allgemein gibt es in Deutschland seit 2020 eine Homeoffice-Pauschale – 5 € können pro Tag im Homeoffice als Werbungskosten abgezogen werden, maximal 600 € im Jahr (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG).[34] Auch in Österreich gibt es eine Homeoffice-Pauschale – Zahlungen von Arbeitgebern zur Abgeltung von Mehrkosten der Arbeitnehmer von 3 € pro Tag sind steuerfrei für maximal 100 Tage, insgesamt 300 € pro Jahr. Ähnliche Pauschalen gibt es in der Schweiz nicht, hier könnten lediglich die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer abgezogen werden, wofür aber strenge Voraussetzungen einzuhalten sind. Zudem können dem Arbeitnehmer Spesen vergütet oder in relativ geringem Umfang einmalige Zuschüsse zur Homeoffice-Ausrüstung gemacht werden, ohne dabei Steuern auszulösen.[35]

Ein besonderes Steuerregime für internationale Mitarbeiter, die zum Homeoffice kommen, gibt es in allen drei Staaten nicht. Hier gelten die normalen Regelungen des innerstaatlichen Rechts sowie die Betrachtung nach dem jeweiligen DBA.

Uneinheitliche Regelungen führen zu Rechtsunsicherheit

Wenn jeder Staat nun eigene Sonderregelungen einführt, führt dies erneut zu einem „Flickenteppich“ und zunehmender Rechtsunsicherheit. Wünschenswert wäre daher aus Sicht der Autoren eine einheitliche Vorgehensweise. Auf OECD-Ebene wären daher Arbeiten diesbezüglich sehr wünschenswert. Fast noch wichtiger wäre eine Koordination innerhalb der EU aufgrund der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV)[36] und der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV). Dies könnten eine „Best Practice“ oder ein „Code of Conduct“ sein.

---

[31] Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich v. 18.7.2022 unter https://go.nwb.de/b8ega sowie unter https://go.nwb.de/ibuzd.

[32] Gemeinsame Erklärung von Italien und der Schweiz zur Konsultationsvereinbarung v. 18./19.6.2020 unterzeichnet am 22.7.2022 (Italienisch) unter https://go.nwb.de/yaxk2.

[33] Verständigungsvereinbarungen zwischen der Schweiz und Italien unter https://go.nwb.de/q41gt.

[34] Fassung des JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl 2020 I S. 3096).

[35] ESTV (Eidgenössische Steuerverwaltung), Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweisen bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11) gültig ab 1.1.2022 https://go.nwb.de/stveu, Rz. 72.

[36] Gemeinsam mit der Personenfreizügigkeit stellt sie eine Form der Personenfreizügigkeit dar.

5. Sozialversicherung

Hier greift in der EU und der Schweiz grds. das Territorialitätsprinzip

Es kann festgehalten werden, dass für sämtliche EU-/EWR-Bürger und Schweizer Staatsbürger sowie teilweise auch für Drittstaatsangehörige mit rechtmäßigem Wohnsitz in einem EU-Staat mittlerweile grds. die Koordinierungsvorschriften des Europäischen Rechts bezüglich der sozialen Sicherheit von Wanderarbeitnehmern anzuwenden sind (VO (EG) Nr. 1408/71 und VO (EG) Nr. 883/2004). Grundsätzlich kommt auch bei der Sozialversicherung das Territorialitätsprinzip zur Anwendung, das bedeutet, dass das nationale Sozialversicherungsrecht jenes Staates zu beachten ist, in dessen Hoheitsgebiet die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird.

Der Wohnsitz ist grds. nicht von Bedeutung. Die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates gelten dann, wenn in diesem Staat eine wesentliche Tätigkeit (ab 25 %) ausgeübt wird. Darüber hinaus bestehen noch Sonderregelungen für Bedienstete bestimmter internationaler Organisationen sowie Koordinationsregeln für gleichzeitig selbständig und unselbständig tätige Personen.[37]

Während der COVID-19-Pandemie haben sich alle drei Staaten auf eine flexible Anwendung der EU-Unterstellungsregeln im Bereich der sozialen Sicherheit geeinigt. Für diese flexible Anwendung der Unterstellungsregeln wurde die Übergangsfrist bis zum 31.12.2022 verlängert.[38]

Sozial- und Steuerrecht laufen nicht synchron

Generell wäre es wünschenswert, wenn Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht angeglichen würden, um für mehr Rechtssicherheit und vor allem für eine praktikablere Umsetzbarkeit zu sorgen. Derzeit kann es bei international tätigen Arbeitnehmern dazu kommen, dass beispielsweise das österreichische Sozialversicherungsrecht aber deutsches Steuerrecht und deutsches Arbeitsrecht gelten, was für Arbeitgeber zu einem administrativen Mehraufwand und zur Nichteinhaltung von zwingenden Vorschriften eines anderen Staates führen kann.

Zudem ist die EU-Regelung mit 25 % physischer Anwesenheit im Wohnsitzstaat als Schwelle zur Änderung des zuständigen Sozialversicherungsrechts im Lichte der von vielen Unternehmen neu gewährten Homeoffice-Regelung von 2 Tagen pro Woche u. E. eher knapp bemessen.

Sonderregelungen in Österreich

Erwähnenswert ist, dass in Österreich der Wert der vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich überlassenen digitalen Arbeitsmittel für die berufliche Tätigkeit nicht der Beitragspflicht unterliegt. Ebenfalls nicht beitragspflichtig ist die Homeoffice-Pauschale, insofern sie nach § 26 Z 9 Buchst. a öEStG nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (§ 49 Abs. 3 Z 31 Bundesgesetz v. 9.9.1955 über die Allgemeine Sozialversicherung - ASVG).

II. Zukunft der Global Mobility – Steuerregime, Mitarbeitergewinnung

Remote Work und ähnliche grenzüberschreitende Arbeit wird oft beibehalten

Während der COVID-19-Pandemie haben viele Mitarbeiter gemäß den gesetzlichen Anforderungen und Empfehlungen der Regierung von zu Hause aus gearbeitet (Remote Working). Viele Unternehmen erwägen, dem Wunsch ihrer Mitarbeiter nachzukommen, Remote Working auch nach der COVID-19-Pandemie fortzusetzen, wo und soweit dies betrieblich, rechtlich und aus Kostensicht machbar ist. Gemäß der Global Mobility Survey 2021/2022 von Santa Fe[39] (GMS) werden von Arbeitgebern in Zukunft nochmals vermehrt grenzüberschreitende Homeoffice-Tätigkeit sowie kurzzeitige Auslandsein-

[37] So z. B. für die UN und deren Sonderorganisation UNIDO (Organisation der Vereinten Nationen für industrielle Entwicklung).

[38] Richtlinie EU-Verwaltungskommission v. 14.6.2022.

[39] Santa Fe, Global Mobility Survey 2021/2022 unter https://go.nwb.de/b7q1r.

sätze von Mitarbeitern erwartet. Dies bringt die oben erwähnten administrativen und rechtlichen Schwierigkeiten für Unternehmen mit sich, die auch von Führungskräften in der GMS immer wieder erwähnt wurden.

Mitarbeitergewinnung macht hybride Arbeit für Unternehmen interessant

Hybrides Arbeiten ist zu einem neuen „Way of Work" geworden und die Unternehmen stehen in einem harten Wettbewerb um die Talente. Private Bedarfsfälle und der Wunsch von Arbeitnehmern, im Ausland zu arbeiten führen dazu, dass die entsprechenden Unternehmen stark gefordert sind, weil sie um Führungskräfte konkurrieren. Umgekehrt kommt das Angebot flexibler Beschäftigungsprogramme den Erwartungen der Talente entgegen.

Auch Staaten konkurrieren um Expats und spezialisierte Fachkräfte

Nicht nur Unternehmen, sondern auch Staaten stehen im Wettbewerb um Talente und bieten Steueranreize an. Die Niederlande bieten eine sog. 30 %-Regelung für hochqualifizierte Fachkräfte, die in die Niederlande umziehen. Die Arbeitnehmer erhalten eine steuerfreie Vergütung von 30 % des vereinbarten Bruttogehalts, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern auszahlen darf (30% regeling, Art. 15a Abs. 1 Buchst. k Wet LB i. V. mit Art. 9 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965).[40] Auch Portugal bietet den Expats Steuervergünstigungen im Rahmen eines Steuerprogramms für nicht gewöhnlichen Wohnsitz („non-habitual Resident", Gesetzesdekret 249/2009, 2009-09-23).[41] Unter anderem unterliegen bestimmte Einkünfte einem Pauschalsteuersatz von 20 %, wobei der normale Einkommensteuersatz in Portugal bei bis zu 48 % liegt.

FAZIT

Zusammenfassend kann wiederholt festgehalten werden, dass es für alle drei Staaten auf jeden Fall sinnvoll und wichtig erscheint, eine einheitliche oder zumindest koordinierte Vorgehensweise an den Tag zu legen und neben Regelungen zum Steuerrecht eventuell auch eine Angleichung im Sozialversicherungsrecht anzustreben. Zudem wird es für Unternehmen unumgänglich sein, praktikable und relativ einfache Lösungen für international mobile Arbeitnehmer zu implementieren, zumal bei grenzüberschreitender Arbeitstätigkeit nicht nur steuer- und sozialversicherungsrechtliche Themen, sondern u. a. auch datenschutz-, arbeits- sowie migrationsrechtliche Aspekte zu berücksichtigen sind. Eine Zunahme der technischen Infrastruktur, die hierfür bestenfalls rechtsbereichübergreifende Lösungen anbietet, ist in Zukunft zu erwarten.

AUTOREN

Patrycja Brzostowska
ist die Steuerleiterin bei Gorillas Technologies Holding B.V. in Berlin.

Ursina Gremminger
ist Steuerexpertin und Managing Associate bei Walder Wyss AG in Zürich.

Martin Reiter
ist in der Fachabteilung für Internationales Steuerrecht im österreichischen BMF in Wien tätig, nachdem er zuvor einige Jahre als Betriebsprüfer gearbeitet hat.

Felix Siegel
ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der LMU München. Sein Buch „Steuern und Sozialversicherung bei Homeoffice im Ausland" erscheint in Kürze beim Verlag Springer Gabler.

[40] Siehe dazu die deutsch-niederländische Konsultationsvereinbarung, BMF-Schreiben v. 23.1.2020 - IV B 3 - S 1301-NDL/19/10010 :001 NWB KAAAH-40750.

[41] Siehe dazu Bader/da Palma Borges, IWB 18/2018 S. 698 NWB QAAAG-95109.

Besteuerung von Krypto-Assets – Länderberichte aus Deutschland, Österreich und der Schweiz

Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 2)

Lukas Aebi, Malte Büschen, Michael Deichsel und Dr. Dajo Sanning*

Kryptowährungen und Blockchain-basierte Geschäftsmodelle gewinnen zunehmend an wirtschaftlicher Bedeutung. Die Blockchain-Technologie breitet sich in der Finanzbranche und auch in Unternehmen der „Old Economy" aus. Erste Unternehmen akzeptieren mittlerweile Zahlungen in virtuellen Währungen wie Bitcoin. Der dezentrale Charakter der Blockchain-Technologie hat dabei qua definitionem grenzüberschreitende Implikationen. Zwangsläufig rücken damit auch steuerliche Fragen in den Vordergrund. Der Diskurs im Internationalen Steuerrecht steht dabei noch ganz am Anfang. Gleichwohl werden Krypto-Assets in den nationalen Steuerordnungen bereits rezipiert. Die Rechtsentwicklung in der DACH-Region zeigt exemplarisch, wie unterschiedlich Krypto-Assets in bestehende Regelwerke integriert und Letztere adaptiert werden. Der Beitrag zeichnet die Länderberichte des Panels 2 der YIN-Jahrestagung 2022 nach und schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Thesen der anschließenden Diskussion.

Kernaussagen

- Krypto-Token als „staatenloser" Besteuerungsgegenstand stellen nationale Steuersysteme vor besondere Herausforderungen.
- In Österreich wurden Einkünfte im Zusammenhang mit Krypto-Token als Einkünfte aus Kapitalvermögen kodifiziert.
- Gleichwohl sind in der DACH-Region gewisse Konvergenzen, etwa bei Beurteilung der gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang mit Krypto-Token, zu beobachten.

I. Einführung in die Blockchain-Technologie

Terminologie ist noch im Fluss, vereinheitlicht sich aber

Die Blockchain-Technologie ist geprägt durch ihre Begriffsvielfalt. Aufgrund der Dezentralität und Offenheit der Technologie kommen fortlaufend neue Begriffe hinzu, während etablierte Begriffe nicht selten ihren Bedeutungsgehalt verändern. Es gibt bislang kaum feste Konventionen, um Eigenheiten der Blockchain-Technologie zu definieren. Die Länderberichte zeugten jedoch von einem gemeinsamen Begriffsverständnis in den jeweiligen Rechtsordnungen. Ein gewisser – auch internationaler – Vereinheitlichungstrend ist insoweit zu erkennen.

* Lukas Aebi, Lenz & Staehelin, Zürich; Malte Büschen, Berlin; Michael Deichsel, KPMG/Wirtschaftsuniversität Wien, Wien; Rechtsanwalt Dr. Dajo Sanning YPOG, Hamburg. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung der Autoren wieder und ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1. Nomenklatur der Krypto-Token

Drei zentrale Varianten von Krypto-Token

In der DACH-Region wird die übliche Unterscheidung von Currency Token, Utility Token und Security Token aufgegriffen. **Currency Token** werden als Werteinheiten definiert, die als Tauschmittel akzeptiert und digital übertragen werden können, aber nicht von einer Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden.[1] Sie gewähren ihrem Inhaber keine geldwerten Ansprüche gegenüber einer Gegenpartei oder einem Emittenten. Das bekannteste Beispiel dürfte die virtuelle Währung Bitcoin sein, die zwar nicht von einer Zentralbank emittiert wird, aber in Staaten wie El Salvador oder der Zentralafrikanischen Republik mittlerweile den Status eines gesetzlichen Zahlungsmittels hat.[2] Bei ihnen steht die Funktion als Zahlungsmittel im Vordergrund.

Utility Token gewähren ihrem Inhaber Anspruch auf Dienstleistungen im jeweiligen Blockchain-Netzwerk, wie Zugang zu Cloud-Speicherplatz (z. B. Filecoin Token).[3]

Security Token vermitteln ihren Inhabern eine eigenkapitalähnliche Beteiligung an ihrem Emittenten oder fremdkapitalähnliche Rückzahlungsansprüche.[4] Möglich sind auch **mezzanine Security Token**, die eine Mischform zwischen Eigenkapital- und Fremdkapitalinstrumenten darstellen.[5]

In der Praxis sind häufig Mischformen anzutreffen, die Elemente von Currency, Utility und Security Token vereinen (sog. hybride Token).

2. Funktionsweise der Konsensmechanismen

Einheitliche Abwicklung der Transaktionen durch alle Nutzer erforderlich und Wesensmerkmal

Zentrales Element der Blockchain-Technologie sind die sog. Konsensmechanismen. Blockchains bilden ein dezentrales Netzwerk, vergleichbar einem einheitlichen, aber dezentral betriebenen Kassenbuch (sog. Distributed Ledger).[6] Aufgrund der dezentralen Architektur des Netzwerks können Transaktionen über die Blockchain nur abgewickelt werden, wenn die Netzwerkteilnehmer das Kassenbuch gemeinsam fortschreiben. Es ist daher erforderlich, einen Konsens unter den Nutzern herzustellen, um eine einheitliche Abwicklung der Transaktionen zu ermöglichen.

Der Konsens kann technisch durch unterschiedliche Verfahren hergestellt werden. Gemein ist diesen Verfahren, dass diejenigen Nutzer, die Transaktionen abwickeln (validieren), dafür vom Netzwerk automatisch eine Vergütung erhalten. Durch die Reward Krypto-Token werden die Nutzer incentiviert, ihre Rechenleistung dem Netzwerk zur Verfügung zu stellen.[7] In diesem Zusammenhang stellen sich besondere Besteuerungsfragen, die wesentlich von der technologischen Ausgestaltung der Konsensmechanismen abhängen.

Mining als Verifikationsdienstleistung

Im sog. Proof-of-Work-Verfahren werden Transaktionen von sog. Minern verifiziert. Dazu werden mehrere Transaktionen in einem Datenpaket gebündelt (sog. Block) und mittels eines komplizierten Algorithmus verifiziert. Die Miner treten im Wettbewerb gegeneinander an und nur der Miner, der den Algorithmus zuerst lösen kann, darf den nächsten Transaktionsblock an die Blockchain anfügen und erhält dafür eine Vergütung vom Netzwerk.[8] Das Mining erfordert spezielle Computerhard- und -software und ist aufgrund seines hohen Energiegeverbrauchs äußerst ressourcenintensiv.

---

1 Zurückgehend auf RL (EU) 2018/843 (ABl EU 2018 Nr. L 156 S. 43).

2 Vgl. Tagesschau v. 29.4.2022 unter https://go.nwb.de/iy1um.

3 BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001 NWB GAAAI-61746, Rz. 3. Utility Token sind insofern mit einem digitalen Gutschein vergleichbar, vgl. Sixt, DStR 2019 S. 1766, 1767.

4 Ein Beispiel für einen solchen Security Token ist die tokenisierte Schuldverschreibung, die von der L'Osteria SE begeben wurde (ISIN DE000A2YN3P0).

5 In der Schweiz werden diese auch als Anlage-Token auf vertraglicher Grundlage bezeichnet.

6 BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001 NWB GAAAI-61746, Rz. 6.

7 Sanning, FR 2022 S. 244, 250.

8 BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001 NWB GAAAI-61746, Rz. 9.

Staking ist aktiv und passiv möglich

Im Proof-of-Stake-Verfahren werden Transaktionen durch die sog. Validatoren in Blöcke gebündelt und validiert.[9] Sie werden nach einer gewichteten Zufallsauswahl ausgewählt, einen neuen Block zu erstellen. Um an der Zufallsauswahl teilnehmen zu dürfen, muss ein Validator eine gewisse Anzahl von Krypto-Token der jeweiligen Blockchain mit einem Sperrvermerk versehen und sich verpflichten, eine festgelegte Zeit nicht über diese gesperrten Krypto-Token zu verfügen (sog. aktives Staking).[10]

Das Validating setzt voraus, dass eine Software des Blockchain-Entwicklers betrieben und eine Internetverbindung aufrechterhalten wird. Die Software kann in aller Regel auf handelsüblichen Computern betrieben werden. Je nach Art der Blockchain ist auch ein sog. passives Staking möglich.[11] Die passiv stakenden Nutzer sind an der Blockerstellung nicht beteiligt, sie stellen aber Krypto-Token als zusätzliche Sicherheit (sog. Stake) bereit. Sie können dann zeitlich begrenzt nicht mehr über ihre Krypto-Token verfügen und erhalten dafür ebenfalls eine Vergütung vom Netzwerk (Reward Token).[12] Für das passive Staking wird keine besondere Hard- oder Software benötigt. Es lässt sich etwa bei Anbietern von Kryptobörsen durch Ankreuzen einer Dialogbox durchführen.

3. Unternehmensfinanzierung durch Initial Coin Offerings

Wirtschaftlich ist dies einer Venture Capital Finanzierung vergleichbar

Die Entwickler von Krypto-Token bedienen sich zur Unternehmensfinanzierung häufig sog. Initial Coin Offerings (ICO)[13] oder Token Pre-Sale Agreements.[14] Dabei werden bestehende oder noch zu entwickelnde Krypto-Token an Investoren veräußert. Das eingenommene Kapital wird zur weiteren Entwicklung des Blockchain-Projekts investiert. Diese Form der Unternehmensfinanzierung ist wirtschaftlich mit einer Unternehmensfinanzierung durch Venture Capital Fonds vergleichbar.

Die Schweiz ist ein attraktiver Standort für ICO

Für den Emittenten des Krypto-Tokens stellen sich in diesem Zusammenhang vor allem bilanzrechtliche Fragen, von deren Beantwortung abhängt, ob die Emission – wie eine klassische Eigenkapitalfinanzierung – steuerneutral möglich ist. Diese Fragen sind zunehmend zu einem Standortfaktor geworden: Insbesondere die Schweiz hat sich zu einem attraktiven Standort für ICO entwickelt (s. zur Behandlung von ICO in der Schweiz unten II, 3, c).[15]

II. Länderberichte

1. Österreich

Kryptowährungen im Privatvermögen unterfallen dem Kapitalvermögen

Nach eher vorsichtigen Äußerungen in der Vergangenheit seitens der Finanzverwaltung[16] hat nun in Österreich erstmals der Gesetzgeber die Besteuerung von Kryptowährungen bei natürlichen Personen im Privatvermögen festgelegt. Rückwirkend zum 1.3.2021 wurde ab dem 1.3.2022 die vorwiegende Erfassung von Einkünften im Zusammenhang mit Kryptowährungen im Privatvermögen unter den sonstigen Einkünften – wie dies in Deutschland der Fall ist – als Auffangtatbestand beendet und die Eingliederung in das Kapitalvermögen eingeläutet.

---

[9] Ausführlich zum Proof-of-Stake-Verfahren Sanning, FR 2022 S. 244, 248 f.

[10] In Deutschland verwendet die Finanzverwaltung hierfür den Begriff Forging, vgl. BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001 NWB GAAAI-61746, Rz. 12.

[11] Diese Form des Stakings wird auch als Delegating bezeichnet.

[12] BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001 NWB GAAAI-61746, Rz. 12.

[13] Der Begriff ICO orientiert sich am englischen Begriff des Initial Public Offering (IPO) für den Börsengang.

[14] Zur Unternehmensfinanzierung durch Token Pre Sale Agreements und deren Bilanzierung Sanning, StuB 9/2022 S. 337 NWB MAAAI-60853.

[15] So fand etwa der ICO der nach Marktkapitalisierung zweitbedeutendsten virtuellen Währung Ether der Blockchain Ethereum in der Schweiz statt.

[16] Siehe öBMF, Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen unter https://go.nwb.de/r5qbm; öBMF, Erlass v. 3.10.2014 - BMF-010203/0312-VI/6/2014.

a) Anwendungsbereich

Definition Kryptowährung ist an EU-Recht zur Geldwäsche angelehnt

Hinsichtlich der Legaldefinition von Kryptowährungen hat man sich der Definition aus Art. 3 Nr. 18 RL (EU) 2018/843 (5. Geldwäscherichtlinie) bedient (sog. virtuelle Währung) und diese wortgleich in das nationale Recht übernommen. Demnach ist unter Kryptowährungen i. S. des § 27b Abs. 4 öEStG „eine digitale Darstellung eines Werts, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann“ zu verstehen.

Definition betont dezentrale digitale Natur und Anerkennung als Tauschmittel

Virtuelle Währungen zeichnen sich somit insbesondere durch ihre digitale Natur und die fehlende Qualifikation als staatliche Währung aus. Virtuelle Währungen werden vielmehr dezentral durch einen bestimmten Algorithmus unmittelbar geschaffen.[17] Sie schaffen daher auch keine Forderung gegenüber einem Emittenten, was ein entscheidendes Merkmal des spezifischen Risikoprofils virtueller Währungen ist.[18] Auch die Gesetzesmaterialien heben die Voraussetzung der (allgemeinen) Akzeptanz als Tauschmittel hervor.[19]

In den Anwendungsbereich der neuen Besteuerungsregelungen fallen im Lichte dieser Ausführungen Coins, Stablecoins, Currency Token und Utility Token.[20] Die Beurteilung von Utility Token folgt ihrer Eigenschaft als Form eines elektronischen Gutscheins, wobei der Tausch- bzw. Zahlungsmittelcharakter in den Vordergrund rückt, so dass sie von dem neuen Besteuerungsregime für Kryptowährungen erfasst werden.[21]

Parallel dazu besteht ein Regime für Token, die keine Tauschmittel sind

Vom Anwendungsbereich ausgeschlossen hingegen sind Non-Fungible Token (NFT), da diese nicht austauschbare bzw. vertretbare Wirtschaftsgüter darstellen und diesen daher die Eigenschaft als Tauschmittel abzusprechen ist,[22] wie auch Security Token (die i. d. R. aufgrund der Eigenschaft als Genussrecht bereits zuvor als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 27 öEStG zu qualifizieren waren), Governance Token sowie Asset-backed Token. In Österreich besteht daher eine Parallelität zweier Rechtslagen.

b) Laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen: Lending und Mining

Unterscheidung verschiedener Unterformen von Kryptowährungen

Als erster der beiden Tatbestände der Einkünfte aus Kryptowährungen normiert § 27b Abs. 2 öEStG die laufenden Einkünfte, welcher sich wiederum in Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen (Ziffer 1) sowie den Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden (Ziffer 2) unterteilt. Die Ziffer 1 stellt damit auf das oftmals als Lending bezeichnete Verleihen von Kryptowährungen an andere Teilnehmer im Netzwerk ab, wobei die darunter zu subsumierenden Einkünfte sowohl Entgelte in Form von Kryptowährungen als auch eine Fiatwährung darstellen können.

Maßgeblich ist vielmehr, dass es zu einem Zurechnungswechsel des wirtschaftlichen Eigentums an den überlassenen Kryptowährungen kommt. Von Ziffer 2 sind sämtliche Einkünfte erfasst, die im Rahmen der Blockerstellung (d. h. dem Mining bzw. Schürfen von Kryptowährungen) erzielt werden, wobei dies sowohl für im Rahmen des Prozesses originär erstellte Kryptowährungen als auch für sonstige Transaktionsge-

---

[17] Majcen, ÖBA (Bank Archiv) 2017 S. 691, 694; Piska, ecolex 2017 S. 632, 633.

[18] EZB, ECB Occasional Paper Series No 223, Mai 2019 unter https://go.nwb.de/sxx8o S. 7 f.

[19] Vgl. ErläutRV 1293 BlgNr 27. GP S. 12.

[20] Zu Stablecoins vgl. ErlRV 1293 BlgNr 27. GP S. 12; zu den weiteren Asset-Klassen z. B. Deichsel, ÖStZ 5/2022 S. 31, 33 f.; Wild, RdW 3/2022 S. 201, 212.

[21] Deichsel, ÖStZ 5/2022 S. 31, 33 f.

[22] Vgl. ErlRV 1293 BlgNr 27. GP S. 12.

bühren gilt, die vom Netzwerk gewährt werden. Steuerbemessungsgrundlage sind stets die zugeflossenen Einkünfte (§ 27a Abs. 3 Z 1 öEStG).

c) Keine laufenden Einkünfte aus Kapitalvermögen: Staking, Airdrops und Hardforks

Ausnahmen und zunächst steuerfreie Erträge

Für vier erschöpfend aufgezählten Transaktionsarten im Zusammenhang mit Kryptowährungen sieht der österreichische Gesetzgeber vor, dass die dadurch erzielten Erträge nicht unter die laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen zu subsumieren sind. Diese stellen sich wie folgt dar und erfassen erworbene Kryptowährungen, wenn

- die Leistung zur Transaktionsverarbeitung vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen besteht (Staking);
- die Kryptowährungen unentgeltlich (Airdrops) oder für lediglich unwesentliche sonstige Leistungen (Bounties) übertragen werden;
- dem Steuerpflichtigen Kryptowährungen im Rahmen einer Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain zugehen (Hardfork).

Einkünfte aus solchen Transaktionen sind jedoch als realisierte Wertsteigerung anzusehen, wobei die Anschaffungskosten mit 0 € festgesetzt werden, d. h. mit dem vollen Veräußerungserlös der Einkommensteuer unterliegen. Unter die realisierten Wertsteigerungen (§ 27b Abs. 3 öEStG) sind zwei unterschiedliche Tatbestände zu subsumieren: einerseits eben die Veräußerung (Ziffer 1), andererseits der Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, einschließlich gesetzlich anerkannter Zahlungsmittel (Ziffer 2).

Tausch in andere Kryptowährungen löst keine Steuer aus

Der Tausch von Kryptowährungen in andere Kryptowährungen stellt in Anlehnung an die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Fremdwährungen keinen Realisierungsvorgang dar. Nach der Rechtsprechung des öVwGH[23] führt die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften i. S. des § 31 öEStG (Spekulationseinkünfte), da der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und dies bei der Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere (d. h. in dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung") nicht der Fall ist.

Erst die Konvertierung einer solchen Forderung in Euro oder in eine zum Euro wechselkursstabile Währung führt zu einem steuerpflichtigen Tausch.[24] Bei den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen ist primär der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 27a Abs. 3 Z 4 öEStG).

d) Besonderer Steuersatz und Kapitalertragsteuerabzug

Einkünfte aus Kryptowährungen unterliegen grds. dem besonderen Steuersatz i. H. von 27,5 % gem. § 27a Abs. 1 öEStG. Dies gilt unabhängig davon, ob Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen von einem Kreditinstitut gewährt werden oder nicht.[25]

Option zur Regelbesteuerung

Wie bei Einkünften aus Kapitalvermögen in Österreich üblich, kann zur Regelbesteuerungsoption optiert werden, wonach anstelle des besonderen Steuersatzes auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden kann. Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption unterliegen sodann sämtliche in- und ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen dem progressiven Steuersatz bis 55 %.

---

[23] Vgl. öVwGH, Urteil v. 24.9.2008 - 2006/15/0255; öVwGH, Urteil v. 4.6.2009 - 2004/13/0083.

[24] Vgl. Rz. 6201 öEStR 2000.

[25] Vgl. ErlRV 1293 BlgNr 27. GP S. 10.

Kapitalertragsteuer-abzugspflicht ab 2024

Einkünfte aus Kryptowährungen sollen bei Anwendung des besonderen Steuersatzes ab dem Jahr 2024 verpflichtend der Kapitalertragsteuerabzugspflicht unterliegen.[26] Kennzeichnend für diesen Abzug bei Einkünften aus Kryptowährungen ist einerseits das Abstellen auf den Inlandsbezug, andererseits die Einbindung eines inländischen Schuldners oder inländischen Dienstleisters, der die Kryptowährungen oder sonstigen Entgelte gutschreibt bzw. die Realisierung abwickelt (§ 95 Abs. 2 öEStG). Der Kreis der Abzugsverpflichteten i. S. des § 95 Abs. 2 öEStG wurde dazu um inländische Dienstleister erweitert. Diese definieren sich wie folgt:

- Dienstleister mit Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die Dienste zur Sicherung privater kryptografischer Schlüssel anbieten, um Kryptowährungen im Namen eines Kunden zu halten, zu speichern oder zu übertragen.
- Dienstleister mit Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt anbieten.
- Die inländische Zweigstelle oder Betriebsstätte von derartigen ausländischen Dienstleistern.

Steuerabzug nur, wenn entsprechende Informationen vorliegen

Die Abführung der Kapitalertragsteuer auf Einkünfte im Zusammenhang mit Kryptowährungen gem. § 96 Abs. 1 öEStG erfolgt nur einmal jährlich, und zwar am 15. Februar des Folgejahres. Dabei ist allerdings festzuhalten, dass die Kapitalertragsteuer nur dann abgezogen werden muss, wenn der Abzugsverpflichtete über die notwendigen Informationen bzw. Daten und über Zugriff auf die Erträge verfügt, wofür aufgrund eben dieser Involvierung unterschiedlicher Krypto-Börsen die Angaben des Steuerpflichtigen meist unumgänglich sind.

Der neu eingefügte § 93 Abs. 4a öEStG schafft daher Regelungen zur Feststellung der Anschaffungskosten für den Abzugsverpflichteten, dem eine weitreichende Möglichkeit eingeräumt wird, vom Steuerpflichtigen bekanntgegebene Informationen zu übernehmen, soweit beim Abzugsverpflichteten keine entgegenstehenden Daten vorhanden sind bzw. die bekannt gegebenen Daten offensichtlich unrichtig erscheinen. Daran anknüpfend legt § 93 Abs. 4a öEStG eine Verordnungsermächtigung für die nähere Vorgehensweise fest.

Im Rahmen des zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Manuskripts vorliegenden Begutachtungsentwurfs dieser Verordnung[27] wird insbesondere einerseits genauer geregelt, in welcher Form die Angaben des Steuerpflichtigen zu erfolgen haben und welche inhaltlichen Anforderungen an die dafür verwendeten Quellen gestellt werden. Andererseits ist eine Möglichkeit zur Einführung eines gleitenden Durchschnittspreises für die Ermittlung der Anschaffungskosten für Belange des Kapitalertragsteuerabzugs vorgesehen.

Konsequenzen bei nicht vorliegenden Informationen

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige keine Angaben zu den tatsächlichen Anschaffungskosten und dem Anschaffungszeitpunkt macht bzw. diese Angaben offensichtlich unrichtig sind und daher vom Abzugsverpflichteten nicht verwendet werden können, soll von einer Anschaffung nach dem 28.2.2021 und damit von steuerbarem Neuvermögen ausgegangen werden. In diesem Fall soll gem. § 93 Abs. 4a öEStG im Rahmen der späteren Realisierung vom Abzugsverpflichteten pauschal der halbe Veräußerungserlös als Anschaffungskosten angesetzt werden, womit der halbe Veräußerungserlös der Einkommensteuer unterworfen wird.

[26] Dazu ausführlich Cserny/Deichsel/Petritz, SWK 2022 S. 315 ff.

[27] Siehe öBMF, Entwurf einer Verordnung zur Ermittlung der Steuerdaten von Kryptowährungen (KryptowährungsVO).

2. Deutschland

a) Einführung

Erläuterungen in einem BMF-Schreiben vom Mai 2022

In Deutschland ist die Situation eine gänzlich andere als in Österreich. Seit dem 10.5.2022 liegt mit dem Schreiben „Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token“[28] des BMF eine Verwaltungsanweisung vor, die eine größere Zahl von Kryptosachverhalten in das bestehende Ertragsteuerrecht einordnet. Das BMF-Schreiben wurde in enger Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der für den Steuervollzug zuständigen Länder erarbeitet. Berücksichtigung fanden dabei auch die Ergebnisse einer im Sommer 2021 durchgeführten Anhörung verschiedener Branchenverbände.

Je nach Sachverhalt verschiedene Einkunftsarten

Das BMF-Schreiben knüpft an die klassische Dreiteilung Currency, Security und Utility Token an (s. oben I, 1). Bei den ertragsteuerrechtlich erörterten Sachverhalten kommen insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG, etwa im Zusammenhang mit der Blockerstellung oder dem Betrieb einer Masternode[29]), aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG, etwa bei bestimmten Security Token), aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2, § 23 EStG, insbesondere bei Tauschvorgängen) oder sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG, etwa im Zusammenhang mit Lending oder Airdrops) in Betracht. Für die breite Masse der privaten Nutzer sind dabei die Blockerstellung und Veräußerung virtueller Währungen von besonderer Relevanz.

b) Veräußerung virtueller Währungen

Allgemeine Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns

Anders als in Österreich unterfallen virtuelle Währungen im Privatvermögen nach deutschem Recht mangels entsprechender gesetzlicher Anordnung nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen. Es liegen insbesondere keine „sonstigen Kapitalforderungen“ i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG vor, da es sich trotz der – historisch gewachsenen – Bezeichnung „virtuelle Währung“ gerade nicht um Geldforderungen handelt. Bitcoin und Co. sind stattdessen wie andere Wirtschaftsgüter zu behandeln. Im Privatvermögen ist ein beim Tausch virtueller Währungen entstandener Veräußerungsgewinn daher unter den allgemeinen Voraussetzungen der § 22 Nr. 2, § 23 EStG als sog. privates Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig.

Keine Ausnahme von der Steuer beim Tausch

Hieraus folgen drei wichtige Unterschiede zum österreichischen Recht:

1. Der Tausch virtueller Währungen gegen andere virtuelle Währungen ist nicht von der Besteuerung ausgenommen.

2. Für die Besteuerung der privaten Veräußerung virtueller Währung sind regelmäßig nur Vorgänge relevant, die sich innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG abspielen. Die **Zehnjahresfrist** des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG findet auf virtuelle Währungen demgegenüber **keine Anwendung**. Lending und die Bereitstellung eines Stakes für die Blockerstellung eines anderen Nutzers führen daher nicht zur Verlängerung der Haltefrist, innerhalb derer spätere Veräußerungen der hierzu eingesetzten Einheiten virtueller Währungen nach § 23 EStG steuerpflichtig sind.

§ 23 EStG setzt eine Anschaffung voraus

3. Der zur Anwendung kommende Besteuerungstatbestand bei privaten Veräußerungsgeschäften setzt eine Anschaffung voraus, so dass insbesondere die Veräußerung selbst hergestellter Wirtschaftsgüter nicht in den Anwendungsbereich des § 23 EStG fällt. Daher hat in Deutschland die Frage, ob beispielsweise die Blockerstellung zu einer Anschaffung der dabei ausgeschütteten „neuen“ Einheiten der jeweiligen virtuellen Währung führt, was von der Finanzverwaltung u. a. mit Hinweis auf die fehlende

[28] BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001 NWB GAAAI-61746; vgl. dazu auch Büschen/Redert, FR 2022 S. 591 ff.

[29] Nodes sind Server im Netzwerk einer Kryptowährung. Sie speichern Blockchains in Echtzeit ab und synchronisieren die Daten mit anderen Nodes. Masternodes übernehmen darüber hinausgehende zusätzliche Aufgaben.

Einflussnahme der Blockersteller auf die Art der in ihrer Existenz vorbestimmten und durch das Blockchain-Protokoll für die Dienstleistung „Blockerstellung" freigegebenen Einheiten verneint wird, eine ungleich größere Bedeutung als in Österreich.

Grundsätze des gewerblichen Wertpapier- und Devisenhandels sind hierauf übertragbar

Das Überschreiten der Schwelle zur Gewerblichkeit, mit der Veräußerungen auch außerhalb der Jahresfrist der Besteuerung unterfallen, ist nach dem BMF-Schreiben bei Vorliegen der geschriebenen Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG anhand der zum gewerblichen Wertpapier- und Devisenhandel entwickelten Grundsätze zu prüfen.

Vereinfacht gesagt bedeutet dies, dass nicht bereits aus der Zahl der An- und Verkäufe des Steuerpflichtigen auf eine Gewerblichkeit geschlossen werden kann. Dies gilt unabhängig davon, dass das Vorliegen eines Gewerbebetriebs in Abgrenzung zur bloßen Vermögensverwaltung grds. danach bestimmt wird, ob die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtungen gegenüber einer Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Vermögenswerten entscheidend in den Vordergrund tritt.

Denn der BFH greift zur Abgrenzung des Gewerbetriebs von der bloßen privaten Vermögensverwaltung auch auf das Gesamtbild der Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung zurück.[30] Beim Wertpapierhandel ist ein gewisser Umschlag bei Privatpersonen üblich, so dass für eine Gewerblichkeit nach § 15 Abs. 2 EStG weitere Merkmale hinzutreten müssen, etwa ein bankentypisches Auftreten. Hier sieht die Finanzverwaltung eine Parallele zum An- und Verkauf virtueller Währungen, die eine Übertragung der in der Praxis erprobten Abgrenzung nahelegen.

c) Blockerstellung

Auch hierfür gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen

Die im Zusammenhang mit der Blockerstellung stehenden Einkünfte sind in Deutschland ebenfalls nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen einzuordnen. Anders als bei der Veräußerung kommt man hier bei Vorliegen der geschriebenen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG auch bei Privatpersonen ganz regelmäßig zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Erneut ist die Abgrenzung zur bloßen privaten Vermögensverwaltung von besonderer Bedeutung. Die Erstellung eines neuen Blockes dürfte schwerlich als „Fruchtziehung aus zu erhaltenden Vermögenswerten" interpretiert werden. Dies deckt sich mit der Praxis des BFH,[31] sich für die Abgrenzung zusätzlich bestimmter Fallgruppen zu bedienen, beispielsweise der sog. Urbilder des Händlers, des Produzenten und des Dienstleistenden. Bei der Blockerstellung handelt es sich um eine entgeltliche Leistung zur Fortführung der Blockchain, vergleichbar mit der Erbringung einer Dienstleistung für das Netzwerk.

Daher führen sowohl die Blockerstellung im Wege des bei Bitcoin zum Einsatz kommenden Proof-of-Work (Mining) als auch im Wege des sog. Proof-of-Stake (im BMF-Schreiben Forging) in Deutschland grds. zu gewerblichen Einkünften. Lediglich bei nicht nachhaltiger Tätigkeit können auch sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG vorliegen.

Abgrenzung des Mining von der Bereitstellung eines Stakes

Besondere Bedeutung misst das BMF-Schreiben der abweichenden ertragsteuerrechtlichen Beurteilung des bloßen Stakings bei, unter dem es in Abgrenzung von der „aktiven" Blockerstellung die „passive" Bereitstellung eines Stakes für die Blockerstellung eines anderen Nutzers versteht.

Die in der Praxis zu beobachtende Bezeichnung beider Vorgänge als Staking erschwert die ertragsteuerrechtliche Einordnung. Denn anders als das Forging stellt die bloße Bereitstellung eines Stakes als Fruchtziehung eine private Vermögensver-

[30] BFH, Urteil v. 11.10.2012 - IV R 32/10 NWB FAAAE-27614.

[31] Vgl. auch hierzu BFH, Urteil v. 11.10.2012 - IV R 32/10 NWB FAAAE-27614.

waltung dar. In der Folge liegen, soweit die genutzten Einheiten der virtuellen Währung nicht Teil eines Betriebsvermögens sind, lediglich Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG vor.

3. Schweiz

a) Rechtsquellen

Keine Sondervorschriften in der Schweiz

Das Schweizer Steuerrecht kennt keine besonderen Bestimmungen, welche die Steuerfolgen der Ausgabe sowie des Erwerbs, Haltens und Veräußerns von Krypto-Vermögenswerten regeln.[32] Es gelangen somit allgemeine einkommens- und gewinnsteuerrechtliche Regeln zur Anwendung. Das Einkommens- und Gewinnsteuerrecht des Bundes und der Kantone ist zu den dabei interessierenden Fragen harmonisiert, weshalb hier ausschließlich Bundesrecht zitiert wird.

Die Steuerverwaltungen haben teilweise ihre Praxis zur Besteuerung von Krypto-Vermögenswerten publiziert. Die wichtigste Quelle für die direkten Steuern ist dabei das „Arbeitspapier Kryptowährungen" der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) v. 14.12.2021.[33]

b) Arten von Krypto-Vermögenswerten

Die gesellschafts- und vertragsrechtliche Gestaltung im Einzelfall gibt den Ausschlag

Die Schweizer Steuerpraxis teilt Krypto-Vermögenswerte grds. in drei Kategorien ein, wobei sie sich an der Kategorisierung des Schweizer Finanzmarktrechts orientiert.[34] Aus der Zuteilung zur einen oder anderen Kategorie lassen sich jedoch keine unmittelbaren Rechtsfolgen ableiten; entscheidend ist vielmehr die gesellschafts- und/oder vertragsrechtliche Ausgestaltung im Einzelfall.

Dementsprechend können auch hybride Formen vorliegen. Unterschieden wird auch in der Schweiz zwischen Currency (Zahlungs-)Token, Utility (Nutzungs-)Token und Security Token (Anlage-Token).

c) Besteuerung auf Stufe der Investoren

aa) Natürliche Personen als Investoren

Steuerbarkeit im Privat- und Geschäftsvermögen

Jegliches Einkommen, das natürliche Personen aus im Privatvermögen gehaltenen Krypto-Vermögenswerten erzielen, ist steuerbar (Einkommensgeneralklausel, Art. 16 Abs. 1 DBG[35]). Dazu zählen auch Einkünfte aus Mining, Staking sowie die unentgeltliche Zuteilung von Krypto-Tokens (Airdrops). Durch die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Krypto-Vermögenswerten erzielen natürliche Personen einen steuerfreien Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) oder einen steuerlich nicht abzugsfähigen Kapitalverlust.

Auch für natürliche Personen, die Krypto-Vermögenswerte in ihrem Geschäftsvermögen halten, sind sämtliche Einkünfte steuerbar (Art. 18 Abs. 1 DBG). Ebenfalls steuerbar sind Kapitalgewinne aus Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG), entsprechend sind Kapitalverluste aus Geschäftsvermögen einkommensteuerlich abzugsfähig.

Häufiges Handeln mit Krypto-Vermögenswerten in einem Umfang, der quantitativ und/oder qualitativ (insbesondere bei Einsatz von Fremdkapital oder Derivaten) über die private Vermögensverwaltung hinausgeht, kann dazu führen, dass die Steuerverwaltung

---

[32] Der vorliegende Beitrag stützt sich in erster Linie auf das Arbeitspapier Kryptowährungen und Initial Coin/Token Offerings (ICOs/ITOs) als Gegenstand der Vermögens-, Einkommens- und Gewinnsteuer, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) v. 14.12.2021; zur Literatur vgl. Uschatz, Steuerrevue 2022 S. 208 ff.; Nazareno, Expert Focus 2018 S. 198 ff.; Jung, Expert Focus 2018 S. 283 ff.; Oesterhelt/Dubach, ASA (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht) 2018/2019 S. 461 ff.; Loser, Expert Focus 2018 S. 950 ff.; Brodard/Sommaruga, Expert Focus 2019 S. 356 ff.; ExpertSuisse, Behandlung von Bitcoin und Initial Coin Offerings (ICO) in der Rechnungslegung, Q&A-Paper v. 30.4.2019.

[33] ESTV, Arbeitspapier Kryptowährungen und Initial Coin/Token Offerings (ICOs/ITOs) als Gegenstand der Vermögens-, Einkommens- und Gewinnsteuer, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) v. 14.12.2021 unter https://go.nwb.de/a67f3.

[34] Eidgenössische Finanzmarktaufsicht, Wegleitung für Unterstellungsfragen betreffend Initial Coin Offerings (ICOs), Ausgabe v. 16.2.2018, Ziffer 3.1.

[35] Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer v. 14.12.1990 (SR 642.11).

das Verhalten des Steuerpflichtigen als gewerbsmäßig qualifiziert und die Krypto-Vermögenswerte seinem Geschäftsvermögen zurechnet. Die Kriterien über den sog. Quasi-Wertschriftenhändler können zur Beurteilung analog beigezogen werden.[36]

bb) Juristische Personen als Investoren

Steuerrechtliche Gewinnermittlung basierend auf dem Handelsrecht

Die steuerliche Gewinnermittlung der juristischen Person knüpft – unter dem Vorbehalt steuerlicher Korrekturnormen – an die handelsrechtliche Gewinnermittlung an (Art. 58 Abs. 1 DBG; Maßgeblichkeitsprinzip). Entsprechend sind jegliche gemäß handelsrechtskonformer Bilanz verbuchten Erträge und Aufwendungen aus dem Halten oder der Veräußerung von Krypto-Vermögenswerten Teil der Bemessungsgrundlage für Gewinnsteuerzwecke.

d) Besteuerung auf Stufe der Emittenten

Buchungssystematik je nach Einzelfall

Beim Emittenten, in aller Regel einer juristischen Person, stellt sich zunächst die Frage, welche Steuerfolgen die Ausgabe von Token bei einem Initial Token Offering (ITO) nach sich zieht. Da das Gewinnsteuerrecht an die handelsrechtliche Gewinnermittlung anknüpft, ist dies in erster Linie eine rechnungslegungsrechtliche Frage.

Schwierigkeiten bereiten vor allem die Ausgabe von (mezzaninen) Security Token (sog. Anlage-Token auf vertraglicher Grundlage) und Nutzungs-Token, da die dabei aufgenommenen Mittel nicht als klassisches Eigen- oder Fremdkapital verbucht werden können. Die Verbuchung hängt stark von der Ausgestaltung des Krypto-Vermögenswertes im Einzelfall ab. Im Modellfall, der Aufnahme von Mitteln für ein bestimmtes Projekt, neigen herrschende Lehre und Praxis dazu, die aufgenommenen Mittel erfolgsneutral zu aktivieren, mit Passivierung einer Position „Vorauszahlungen ohne Rückerstattungsverpflichtung". Diese Position wird über die Laufzeit eines Projekts erfolgswirksam aufgelöst, wobei umgekehrt entsprechende Projektaufwände verbucht werden.

Ein etwaiger Überschuss bei Projektende ist als Ertrag auch gewinnsteuerwirksam. Vom Emittenten geleistete Zahlungen auf vertraglicher Grundlage (Fremdkapital-Token, mezzanine Security Token) sind grds. steuerlich abzugsfähig, Zahlungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Eigenkapital-Token) bilden als Gewinnverwendung grds. keinen steuerwirksamen Aufwand.

FAZIT

Die Länderberichte zeigen, wie unterschiedlich die verschiedenen Jurisdiktionen die Besteuerung von Blockchain-basierten Geschäftsmodellen implementieren. Dabei werden unterschiedliche Strategien angewandt. Während in Österreich gesetzliche Regelungen speziell für Krypto-Token geschaffen wurden, setzt man in Deutschland und in der Schweiz auf Vorgaben der Exekutive im Erlassweg bzw. auf Verwaltungsanweisungen. Qualitative Unterschiede ergeben sich insbesondere aus der Integration der Einkünfte aus Krypto-Token in die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich. Vergleichbare legislative Vorhaben gibt es derzeit weder in Deutschland noch in der Schweiz. Besonderheiten weist das österreichische System bei Tauschgeschäften verschiedener Krypto-Token auf, die in Österreich nicht steuerbar sind. Jedoch gilt diese Besonderheit in Österreich auch für den Tausch verschiedener Fremdwährungen. Bei näherer Betrachtung wurde daher weder in Österreich noch in Deutschland oder der Schweiz ein originäres Sonderrecht für die Besteuerung von Krypto-Token begründet.

[36] Vgl. ESTV, Kreisschreiben Nr. 36 v. 27.7.2012.

Die Diskussion im Anschluss an die Länderberichte zeigte zudem, dass die Jurisdiktionen durchaus ähnliche Ansätze verfolgen. So ist die Unterscheidung nach Art der jeweiligen Krypto-Token (Currency, Utility und Security Token) jeweils Ausgangspunkt der steuerlichen Würdigung, wobei stets eine mehr oder weniger ausdifferenzierte Einzelfallbetrachtung ausschlaggebend ist. Weitere Gemeinsamkeiten lassen sich etwa hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerblichkeit beim Handel mit Krypto-Token ausmachen. Deutlich wurde jedoch, dass die Besteuerung Blockchain-basierter Geschäftsmodelle in Deutschland, Österreich und der Schweiz noch am Anfang steht. Auf neuere Geschäftsmodelle, etwa aus dem Bereich Decentralized Finance (DeFi) oder NFT, hält noch keine der Jurisdiktionen explizite Antworten bereit. Auch insofern zeigte die Diskussion auf der 6. YIN-Jahrestagung eindrücklich, welchen Herausforderungen nationale Steuersysteme bei der Besteuerung von Krypto-Token begegnen.[37] Ein Blick über die Landesgrenzen mag dabei helfen, neue Lösungsansätze für diesen dezentralen und „staatenlosen" Besteuerungsgegenstand zu finden.

AUTOREN

Lukas Aebi, LL.M. (Harvard)
ist Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte bei Lenz & Staehelin, Zürich.

Malte Büschen
ist Referent im BMF, Berlin.

Michael Deichsel, MSc (WU)
ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Wirtschaftsuniversität Wien und Tax Assistant Manager bei KPMG, Wien.

Dr. Dajo Sanning
ist Rechtsanwalt und Associate bei YPOG, Hamburg. Er ist schwerpunktmäßig tätig in den Bereichen Steuerrecht, Fondsstrukturierung und Blockchain-basierte Geschäftsmodelle.

[37] Vgl. zu einem ersten Überblick über international steuerrechtliche Fragen aus deutscher Perspektive, Richter/Sanning, ISR 2022 S. 205.

Joint Tax Audits – ein Tool zur Eindämmung grenzüberschreitender Besteuerungskonflikte

Tagungsbericht zur 6. YIN-Jahrestagung v. 23.6.2022 (Panel 1)

Dr. Juliane Abel, Laetitia Fracheboud, Simon Hofstätter und Dr. Till Meickmann*

Gegenstand des ersten Panels der diesjährigen YIN-Jahrestagung war die internationale Verwaltungszusammenarbeit im Wege gemeinsamer Außenprüfungen, sog. Joint Audits, aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht. Joint Audits sind Außenprüfungen bei Steuerpflichtigen mit grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgängen, wobei die zuständigen Behörden zweier oder mehr Staaten in zuvor vereinbarter und koordinierter Weise gemeinsam Prüfungstätigkeiten durchführen.[1] Ziel dieses Beitrags ist es, die rechtlichen und praktischen Aspekte von Joint Audits näher zu beleuchten. Zu Beginn werden die Erwartungen an bzw. die Vorbehalte gegen Joint Audits geschildert. Hieran schließt sich die Darstellung der neu geschaffenen europäischen Rechtsgrundlage an. Den Schluss des Beitrags bilden Praxisüberlegungen, die Erfolgsfaktoren für Joint Audits benennen.

Kernaussagen

- Sowohl aus Sicht der Finanzverwaltungen als auch aus Sicht der Unternehmen und steuerberatenden Berufe werden Joint Audits überwiegend mit positiven Erwartungen verbunden. Einige Staaten, wie die Schweiz, lehnen gemeinsame Außenprüfungen hingegen bis heute ab.
- Mit der EU-Richtlinie DAC7 wird erstmals eine Rechtsgrundlage für gemeinsame Prüfungen innerhalb der EU geschaffen.
- Faktoren, die zum Gelingen eines Joint Audits beitragen, sind insbesondere der Wille zur Kooperation zwischen den beteiligten Staaten, die Einbeziehung des Steuerpflichtigen, ein gemeinsamer Prüfungsplan, ein gemeinsames Verständnis des Sachverhalts und dessen Umsetzung im nationalen Besteuerungsverfahren.

I. Ausgangslage

Gemeinsame Außenprüfung hat schon hohe Bedeutung, wird aber absehbar zentrales Element sein

Angesichts der stetig steigenden Zahl aufzuklärender Auslandssachverhalte haben gemeinsame Außenprüfungen in den vergangenen zehn Jahren deutlich an praktischer Bedeutung gewonnen.[2]

* Dr. Juliane Abel, Referentin in der Bayerischen Staatskanzlei; dipl. Steuerexpertin Laetitia Fracheboud, Homburger AG, Zürich; Simon Hofstätter, österreichische Finanzverwaltung, Wien; Dr. Till Meickmann, Universität Passau. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung der Autoren wieder.

1 OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 22, Rz. 38; Beckmann, IStR 2016 S. 627.

2 Vgl. z. B. Bichler, ISR 2019 S. 224; Eisgruber, Beihefter zu DStR 41/2013 S. 89; Spensberger/Steiner, ISR 2015 S. 156; Spensberger/Macho/Erichsen, ISR 2017 S. 261.

Auch die Wissenschaft hat sich dem Thema, insbesondere in den vergangenen fünf Jahren, verstärkt zugewandt.[3] Hinzu kommt, dass aktuell im Rahmen des Zwei-Säulen-Projekts des OECD Inclusive Framework on BEPS die Einführung eines neuartigen multilateralen Systems diskutiert wird.[4] Die in diesem Rahmen vorgesehene Koordinierung der nationalen Steuerrechtsordnungen wird ohne eine gleichzeitige Verstärkung der internationalen Verwaltungszusammenarbeit nicht zu realisieren sein.[5]

Vor diesem Hintergrund ist zu erwarten, dass die internationale Verwaltungskooperation im Allgemeinen und die Zusammenarbeit mittels gemeinsamer Außenprüfungen im Besonderen künftig noch stärker an Bedeutung gewinnen wird.[6]

II. Erwartungen und Vorbehalte

Rein nationale Vollzugsdefizite sollen gemindert werden

Erwartungen an Joint Audits: Aus Verwaltungssicht können Joint Audits dazu beitragen, Vollzugsdefizite bei Auslandssachverhalten zu überwinden.[7] Das steuerrechtliche Verfahren wird vom Amtsermittlungsgrundsatz bestimmt, d. h. die steuerlich relevanten Sachverhalte sind von den Finanzbehörden zu ermitteln (vgl. § 88 AO in Deutschland, Art. 12 VwVG in der Schweiz bzw. § 114 BAO in Österreich). Da im Ertragsteuerrecht materiell-rechtlich das Welteinkommensprinzip gilt, erstreckt sich ihre Ermittlungspflicht insoweit nicht nur auf nationale Sachverhalte, sondern erfasst ebenso grenzüberschreitende Gestaltungen.[8] Während der Vollzugsauftrag der Finanzbehörden somit über die Staatsgrenzen hinausreicht, enden ihre Ermittlungsbefugnisse jedoch gemäß dem völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip an denselben.[9]

Gewinnung eines zutreffenden Gesamtbildes von Strukturen

Zur Erfüllung ihres Vollzugsauftrags kommen die Finanzbehörden bei grenzüberschreitenden Sachverhalten daher gar nicht umhin, mit den Steuerverwaltungen der betroffenen anderen Staaten zu kooperieren und Informationen auszutauschen.[10] Angesichts der stetig zunehmenden Globalisierung stehen sie dabei vor der Herausforderung, nicht selten grenzüberschreitende Sachverhalte ermitteln zu müssen, denen äußerst komplexe Strukturen zugrunde liegen.[11] Ein zwischenstaatlicher Informationsaustausch bezieht sich – anders als Joint Audits – immer nur auf einzelne Informationen und greift daher regelmäßig zu kurz.

Zudem wird der Informationsaustausch wegen langer Dienstwege häufig als zu schwerfällig empfunden, um grenzüberschreitende Sachverhalte zeitnah und umfassend aufklären zu können. Vor diesem Hintergrund sehen immer mehr Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige in grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen ein großes Zukunftspotenzial.[12]

Abstimmung und sinnvolle Schwerpunktsetzung

Ein Joint Audit zeichnet aus, dass sich die betroffenen Steuerverwaltungen bei der Durchführung der grenzüberschreitenden Prüfung eng abstimmen und Prüfungsschwerpunkte gemeinsam bilden. Zudem werden Prüfungshandlungen in einem Staat in Gegenwart der Prüfer aus dem anderen Staat vollzogen.[13] Die Prüfer können sich

[3] Mit interessantem Zahlenmaterial dazu Criclivaia, HFSt Bd. 15 (2021), S. 165.
[4] Greil, IStR 2022 S. 373, 379.
[5] Greil, IStR 2022 S. 373, 383.
[6] Eisgruber, Beihefter zu DStR 41/2013 S. 89 ff.; Greil, IStR 2022 S. 373, 383.
[7] Eisgruber, Beihefter zu DStR 41/2013 S. 89 ff.
[8] Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, § 17 Rz. 1238.
[9] Staringer, DStJG Bd. 31 (2008), S. 135.
[10] Bichler, ISR 2019 S. 224; Meickmann, IStR 2014 S. 591.
[11] Meickmann, IStR 2014 S. 591.
[12] Bichler, ISR 2019 S. 224; Eisgruber, ISR 2020 S. 271, 272.
[13] Bichler, ISR 2019 S. 224, 225.

dadurch von dem Sachverhalt im Ausland ein eigenes Bild machen, sie können eventuell auftretende Nachfragen zeitnah klären, sich auch über die Rechtslage im jeweils anderen Staat austauschen und ein vertieftes Verständnis des Sachverhalts entwickeln.[14]

Dies hat vor allem den Vorteil, dass alle betroffenen Steuerverwaltungen auf denselben Informationsstand gebracht werden und zu einem einvernehmlichen Sachverhaltsverständnis gelangen.[15] So können einerseits das Entstehen weißer, d. h. unbesteuerter, Einkünfte, andererseits aber auch – für den Steuerpflichtigen vorteilhaft – grenzüberschreitende Besteuerungskonflikte und hieraus resultierende Doppelbesteuerungen verhindert werden.[16] Selten ist es nämlich eine unterschiedliche rechtliche Sachverhaltswürdigung, die zu einer Doppelbesteuerung führt. Vielmehr liegt die Ursache für Besteuerungskonflikte in den meisten Fällen in einer unterschiedlichen Wahrnehmung des zugrunde liegenden Sachverhalts.[17]

Einheitliche Würdigung und frühe Rechtssicherheit

Mittels eines Joint Audits wird daher im besten Fall eine korrekte Einmalbesteuerung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts sichergestellt und durch eine frühzeitige Kooperation der betroffenen Steuerverwaltungen unter Einbeziehung des Steuerpflichtigen zeitnah für alle Beteiligten Rechtssicherheit geschaffen. Ein Ergebnis, das mittels eines Verständigungsverfahrens nur im Zuge eines langwierigen und ressourcenintensiven Verwaltungsprozesses erreicht werden kann.[18]

Leichtere Ausforschung des Steuerpflichtigen

Vorbehalte gegenüber Joint Audits: Es gibt jedoch auch Vorbehalte gegen Joint Audits. So ist der zwischenstaatliche Informationsaustausch zwar auf bestimmte Informationen beschränkt und insgesamt eher schwerfällig. Die klar definierten, oftmals langwierigen Verfahren garantieren den Steuerpflichtigen jedoch einen wirksamen Schutz vor unerlaubten „fishing expeditions" und vor Verstößen gegen das Subsidiaritäts- und Spezialitätsprinzip.[19] Bei Joint Audits kann dieser Schutz zwangsläufig nicht in gleicher Weise gewährleistet werden.

Einigung ist trotz hohen Koordinationsbedarfs nicht sicher

Dabei ist nicht garantiert, dass der Verlust an rechtlichem Schutz mit einem Effizienzgewinn einhergeht. Die involvierten Staaten sind nämlich auch bei Durchführung eines Joint Audits nicht gezwungen, zu einer übereinstimmenden Feststellung bzw. Würdigung des Sachverhalts zu gelangen.

Sodann stellt sich bei Joint Audits stets die Frage nach dem anwendbaren Verfahrensrecht bzw. den Prüfungsbefugnissen der einzelnen Prüfer. Die einzige praktikable Lösung geht dahin, dass die Prüfer verschiedener Staaten jeweils unterschiedlichen Verfahrensvorschriften unterworfen werden. Dies erhöht den Koordinationsbedarf zwischen den Verwaltungen erheblich und erschwert es den Steuerpflichtigen zusätzlich, wirksamen Rechtsschutz einzufordern.

Ressourcenfrage für kleine Staaten

Zu guter Letzt dürften kleinere Staaten, wie die Schweiz, Schwierigkeiten haben, die personellen Ressourcen für Außenprüfungen im Ausland aufzubringen. Sie riskieren somit, einseitig zum Schauplatz von Joint Audits zu werden, ohne im Gegenzug von der unmittelbaren Sachverhaltsermittlung im Ausland profitieren zu können.

III. DAC7 als neue europäische Rechtsgrundlage

Erstmals Legaldefinition der „gemeinsamen Prüfung"

Ob und in welchem Umfang Joint Audits rechtlich möglich sind, richtet sich nach multi- oder bilateralen Abkommen, dem sekundären Unionsrecht und dem Verfahrensrecht der

[14] Eisgruber, Beihefter zu DStR 41/2013 S. 89, 91.
[15] Eisgruber, ISR 2020 S. 271, 273.
[16] Spensberger/Macho/Erichsen, ISR 2017 S. 261, 267.
[17] Bichler, ISR 2019 S. 224, 228.
[18] Bichler, ISR 2019 S. 224, 228.
[19] Vgl. The 2006 OECD Manual on Information Exchange – Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information unter https://go.nwb.de/ft9t4, Ziffer 23 ff.

beteiligten Staaten. Bisher werden für gemeinsame Prüfungen international verschiedene Vorschriften (insbesondere diejenigen über gleichzeitige Prüfungen nach Art. 12 Amtshilferichtlinie und die Einräumung von Anwesenheits- und Prüfungsrechten nach Art. 11 Amtshilferichtlinie) kombiniert.[20] Gewisse Staaten, wie die Schweiz, lehnen gemeinsame Außenprüfungen explizit ab.[21] Ein einheitlicher europäischer Rechtsrahmen besteht noch nicht. Mit Art. 12a Amtshilferichtlinie wird ein solcher erstmals durch die sechste Änderung der EU-Richtlinie (DAC7)[22] eingeführt.

Eine wesentliche Neuerung ergibt sich bereits daraus, dass Art. 12a Amtshilferichtlinie Joint Audits als solche (bzw. in der deutschen Fassung als gemeinsame Prüfungen) benennt. Dadurch, und weil Joint Audits in einem neuen Abschnitt IIa geregelt werden, wird die Durchführung von Joint Audits schon binnensystematisch vom Informationsaustausch emanzipiert.

Anders als noch im Richtlinienentwurf[23] wird der Ausdruck „gemeinsame Prüfung" allerdings nicht unmittelbar in Art. 12a Abs. 1 Amtshilferichtlinie, sondern im Artikel 3 Nr. 26 legal definiert. Joint Audits sind danach behördliche Ermittlungen, die gemeinsam von den zuständigen Behörden von zwei oder mehr EU-Mitgliedstaaten und in Bezug auf eine oder mehrere Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse für die zuständigen Behörden dieser Mitgliedstaaten durchgeführt werden.

Weitere Auslegung auch jenseits des Richtlinientexts

Soweit diese Definition weiterer Auslegung bedarf, ist ein Rückgriff auf den Joint Audit Report der OECD[24] in Anlehnung an die jüngere Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie unter Heranziehung der Erläuterungen zum OECD-Musterabkommen nicht generell ausgeschlossen.[25] Der Joint Audit Report der OECD kann daher neben dem Regelungsgehalt des Art. 12a Amtshilferichtlinie und den Erwägungsgründen dieser Richtlinie[26] für die Entwicklung eines Begriffsverständnisses von gemeinsamen Betriebsprüfungen herangezogen werden.[27]

Knappes Procedere für das Ersuchen und dessen Ablehnung

Zur Einleitung einer gemeinsamen Prüfung sieht Art. 12a Amtshilferichtlinie vor, dass die zuständige Behörde eines oder mehrerer Mitgliedstaaten die zuständige Behörde eines oder mehrerer anderer Mitgliedstaaten ersuchen kann, eine gemeinsame Prüfung durchzuführen. Die ersuchten zuständigen Behörden beantworten das Ersuchen um eine gemeinsame Prüfung innerhalb von 60 Tagen nach dessen Erhalt. Sie können das Ersuchen um eine gemeinsame Prüfung in begründeten Fällen ablehnen. Die 60-tägige Frist dürfte zu einer deutlichen Beschleunigung der Verfahren führen.

Entkopplung vom Informationsausaustausch

Anders als bei den bisher für Joint Audits herangezogenen Art. 11 und 12 Amtshilferichtlinie fehlt in Art. 12a Amtshilferichtlinie eine Bezugnahme auf den Informationsaustausch nach Art. 1 Abs. 1 Amtshilferichtlinie. Der Artikel 12a ist auf

---

[20] Vgl. BMF, Schreiben v. 9.1.2017 - IV B 6 - S 1315/16/10016: 002 NWB TAAAG-37679, Tz. 2; Greil, IStR 2022 S. 373, 377; Seer in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA (Online Stand Juni 2020) NWB VAAAD-13635, Art. 26 OECD-MA Rz. 85; Eisgruber/Oertel, ISR 2017 S. 270, 273; Meickmann, IStR 2014 S. 591, 593; Drüen, Beihefter zu DStR 41/2013 S. 82, 84 ff.; ausführlich Meickmann, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht, 2019, S. 233 ff. m. w. N.

[21] Vgl. Erklärungen der Schweiz zu Art. 4 Abs. 3 und 9 Abs. 3 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

[22] Richtlinie (EU) 2021/514 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (DAC7, ABl EU 2021 Nr. L 104 S. 1); dazu Hummel/Sendke, IStR 2021 S. 840, 843; Prinz, DB 2021 S. 820.

[23] EU-Kommission, Richtlinienentwurf zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung v. 15.7.2020 - COM(2020) 314 final.

[24] OECD Joint Audit Report 2010; OECD Joint Audit Report 2019 v. 28.3.2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 21 f.; vgl. Meickmann, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht, a. a. O., S. 227 f.; Beckmann, IStR 2016 S. 627 f.

[25] EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 „N Luxembourg 1 u. a." NWB KAAAH-12915, Rz. 90; a. A. EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 1.3.2018 in der Rechtssache C-115/16 „N Luxembourg 1", Rz. 48–55; dazu Eisendle/Henze, ISR 2020 S. 23 f.; Lampert, ISR 2019 S. 260, 261 ff.

[26] Insbesondere Richtlinie (EU) 2021/514 (DAC7), Erwägungsgründe Nr. 22–29.

[27] Kritisch hinsichtlich der Heranziehung der Joint Audit Reports der OECD Hummel/Sendke, IStR 2021 S. 840, 843.

die gemeinsame Durchführung einer Prüfung und nicht auf den Austausch von Informationen gerichtet.[28] Insofern werden gemeinsame Prüfungen vom Informationsaustausch und dessen Voraussetzungen (insbesondere „voraussichtliche Erheblichkeit" nach Art. 5a Amtshilferichtlinie) entkoppelt[29] und zu einem eigenständigen Rechtsinstitut weiterentwickelt.

Einer Zustimmung der Steuerpflichtigen bedarf es für die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung nicht – anders als noch vor der Einführung der DAC7.[30] Fraglich ist, welche Auswirkungen diese Entkopplung für das (innerstaatliche) Anhörungsrecht des Steuerpflichtigen haben wird.[31]

Nur geringer Einfluss des Steuerpflichtigen auf das Verfahren

Steuerpflichtigen räumt Art. 12a Amtshilferichtlinie – anders als noch der Richtlinienentwurf – kein Recht auf Beantragung einer gemeinsamen Prüfung ein.[32] Steuerpflichtige bleiben darauf verwiesen, die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung anzuregen.[33] Zudem enthält Artikel 12a keine tatbestandlichen Voraussetzungen für die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung, so dass die Steuerpflichtigen sie nur in Ausnahmefällen werden verhindern können. Letztlich bleibt ihnen nur die Möglichkeit, sich auf eine zu erwartende Verletzung von Handels-, Gewerbe- und Berufsgeheimnissen zu berufen.[34]

Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist daher zu begrüßen, dass der Entwurf zu Art. 12a Abs. 5 Amtshilferichtlinie nicht übernommen wurde.[35] Dieser sah vor, dass die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung nicht mit der Begründung hätte abgelehnt werden können, dass diese Übermittlung von Informationen zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen würde oder wenn die Preisgabe der betreffenden Informationen die öffentliche Ordnung verletzen würde.

Doppelte Limitation für Mitarbeiter der Finanzverwaltungen

Gemäß Art. 12a Abs. 2 Unterabs. 2 Satz 2 Amtshilferichtlinie müssen die Bediensteten eines anderen Mitgliedstaates auch die Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates befolgen, in dem die gemeinsamen Prüfungstätigkeiten stattfinden. Sie dürfen dabei aber keine Befugnisse ausüben, die über die Befugnisse hinausgehen, die ihnen nach dem Recht ihres eigenen Mitgliedstaates zustehen. Bei der Durchführung der gemeinsamen Prüfung werden die Steuerprüfer in ihren Ermittlungsbefugnissen auf fremdem Hoheitsgebiet weiterhin doppelt beschränkt.

Also kein „Befugnis-Shopping" für die Steuerverwaltung

Im Richtlinienentwurf war die zweite Beschränkung dagegen nicht vorgesehen. Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist zu begrüßen, dass ein Befugnis-Shopping[36] weiterhin ausgeschlossen werden soll. Zusätzlich stellt Art. 12a Abs. 3 Buchst. c Amtshilferichtlinie klar, dass Steuerpflichtige in ihren Rechten und Pflichten im Vergleich zu rein nationalen Prüfungsverfahren gleichgestellt werden müssen. Das gilt für etwaige Beschwerde-, Revisions- oder Einspruchsverfahren.

Art. 12a Abs. 4 Amtshilferichtlinie schreibt fest, dass sich die zuständigen Behörden bemühen, sich auf den Sachverhalt und die Umstände, die für die gemeinsame Prüfung relevant sind, zu einigen und auf der Grundlage der Ergebnisse der gemeinsamen

---

[28] Hummel/Sendke, IStR 2021 S. 840, 844.

[29] Hummel/Sendke, IStR 2021 S. 840, 844; Haverkamp, ISR 2020 S. 64, 68.

[30] Zum Zustimmungsbedürfnis nach alter Rechtslage s. Meickmann, Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht, a. a. O., S. 231 f. m. w. N.

[31] Zur sukzessiven Erosion des Anhörungsrechts beim Informationsaustausch Hendricks, StuW 2018 S. 346, 353 ff.; zum unionsrechtlichen Grundrechtsschutz Oppel/Sendke, IStR 2018 S. 110.

[32] Kritisch dazu Prinz, DB 2021 S. 820.

[33] Hummel/Sendke, IStR 2021 S. 840, 844.

[34] Zu den insofern strengen Anforderungen schon bei Drittstaatensachverhalten Lampert/Meickmann, ISR 2014 S. 305.

[35] Positiv zum Richtlinienentwurf hingegen Oertel, IWB 22/2020 S. 930, 935 f. NWB UAAAH-63804.

[36] Zum Verbot des Befugnis-Shopping instruktiv Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahrensrecht, 2004, S. 364 ff.

Prüfung zu einer Einigung über den steuerlichen Status der geprüften Personen zu gelangen. Die Feststellungen der gemeinsamen Prüfung sind in einem Prüfungsbericht darzulegen. Erstmals wird damit unabhängig von einem Verständigungsverfahren das Ziel eines zwischenstaatlichen Übereinkommens in das Verfahrensrecht gemeinsamer Prüfungen integriert.

Umsetzung dieser Vorgabe bis Ende 2023

Während die nationale Umsetzung von DAC7 insgesamt bis zum 31.12.2022 erfolgen soll, ist für Artikel 12a eine Umsetzungsfrist bis zum 31.12.2023 vorgesehen (Art. 2 Abs. 1und 2 DAC7). In Österreich erfolgte eine nationale Richtlinienumsetzung mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022.[37] Der Artikel 12a wurde hierbei in das bestehende EU-Amtshilfegesetz (öEU-AHG) eingefügt, wobei § 12a öEU-AHG eine Umsetzung für Inbound-Fälle (ausländische Behörde ersucht um gemeinsame Prüfung in Österreich) normiert und mit § 12b öEU-AHG eine spiegelbildliche Regelung für Outbound-Fälle (Österreich ersucht um gemeinsame Prüfung im Ausland) implementiert wurde. In Deutschland liegt noch kein Gesetzentwurf vor.[38]

Steuerpflichtiger kann gemeinsame Prüfung absehbar kaum verhindern

Insgesamt ist zu begrüßen, dass gemeinsame Prüfungen mit der DAC7 vom Informationsaustausch emanzipiert werden. Allerdings geht diese Emanzipation mit einer beklagenswerten Konturlosigkeit der tatbestandlichen Voraussetzungen einher. Das ist aus Sicht der Steuerpflichtigen ein Defizit, das auch nicht beispielsweise durch ein Zustimmungsbedürfnis kompensiert wird. Für Steuerpflichtige wird es damit kaum noch möglich sein, die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung auf Grundlage des Art. 12a Amtshilferichtlinie zu verhindern.

Bei der Weiterentwicklung des europäischen Rechtsrahmens für gemeinsame Prüfungen sollte ein Antragsrecht der Steuerpflichtigen ebenso vorgesehen werden wie eine verbindliche Vorgabe, dass sich die beteiligten Behörden auf ein einheitliches Sachverhaltsverständnis einigen müssen. Denkbar wäre, dass dem finalen Abschlussbericht einer gemeinsamen Prüfung nach DAC7 in allen beteiligten Jurisdiktionen die Rechtsqualität eines nationalen Prüfungsberichts beigemessen wird, um (im Falle einer Einigung) einen koordinierten Fallabschluss oder zumindest die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen rechtsverbindlich umzusetzen.[39]

Die österreichische Umsetzung zur gemeinsamen Prüfung stellt dagegen in den erläuternden Bemerkungen zum Gesetzestext klar, dass dem Prüfbericht einer gemeinsamen Prüfung für das nationale Steuerverfahren keine Bindungswirkung zukommt, obgleich die dort getroffenen Aussagen zu berücksichtigen bzw. entsprechend zu würdigen sind.[40]

IV. Praxisüberlegungen

Zusätzliches Instrument der Verwaltungszusammenarbeit soll noch engere Abstimmung ermöglichen

Der Nutzen koordinierter Prüfmaßnahmen von zwei oder mehr Mitgliedstaaten wurde auf Ebene der EU bereits vor Umsetzung der DAC7 erkannt. Mit der VO (EU) Nr. 1286/2013 (Fiscalis 2020) wurden beispielsweise bereits zuvor „bilaterale oder multilaterale Prüfungen und andere im Unionsrecht über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden vorgesehene Tätigkeiten, die von zwei oder mehr Teilnehmerländern, darunter mindestens zwei Mitgliedstaaten, durchgeführt werden“ finanziell unterstützt (Art. 17 VO (EU) Nr. 1286/2013). Die DAC7 und die darin enthaltene gemeinsame Prüfung soll als zusätzliches Instrument der Verwaltungszusammenarbeit gesehen

[37] Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2022 (öBGBl I Nr. 108/2022).

[38] Der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts adressiert Art. 12a Amtshilferichtlinie nicht (vgl. BT-Drucks. 20/3436).

[39] Vgl. Cicin-Šain/Englisch, Intertax 2022 S. 7, 27.

[40] Zum Gesetzentwurf in Österreich ErlRV 1534 BlgNr 27. GP S. 57.

werden, das eine noch engere Abstimmung der beteiligten Finanzverwaltungen ermöglicht und somit eine bessere Funktionsweise des Binnenmarkts durch Minderung des Risikos der Doppelbesteuerung gewährleistet.[41]

Verfahrensökonomie drängt nicht immer zu Joint Audits

In einem ersten Schritt sollten sich beteiligte Finanzverwaltungen jedoch die Frage stellen, wie das Risiko der Doppelbesteuerung unter der Prämisse der Verfahrensökonomie am zweckmäßigsten vermindert werden kann.[42] Nicht immer wird dabei die Beantragung einer gemeinsamen Prüfung das Instrument der Wahl darstellen. Insoweit zur Abklärung des Sachverhalts im nationalen Prüfungsverfahren lediglich ergänzende Informationen (Kaufverträge, Bescheinigungen etc.) benötigt werden, wird in aller Regel ein Ersuchen um Austausch der benötigten Informationen an die zuständige ausländische Behörde das ressourcenschonendste Instrument darstellen.[43]

Sofern im nationalen Prüfungsverfahren Informationen zum „Fußabdruck" im anderen Staat benötigt werden (Substanz im Ausland), könnte eine Anwesenheit (etwa gem. Art. 11 Amtshilferichtlinie oder aufgrund völkerrechtlicher Grundlagen) im betroffenen Staat eingeräumt werden.

Bei umfassender Sachverhaltsprüfung ist das Joint Audit aber zu prüfen

Sobald sich jedoch aus der Sachverhaltsermittlung im Inland die Notwendigkeit von umfassenden Ermittlungen zu Funktionen und Risiken in den betroffenen Staaten ergeben, bei denen das Risiko von erheblichen Anpassungen der grenzüberschreitenden Steuergebarung besteht, sollte zu einer bestmöglichen Vermeidung der Doppelbesteuerung jedenfalls eine gemeinsame Prüfung angedacht werden.[44] Die Vorteile einer gemeinsamen Prüfung sind insbesondere, dass durch eine gemeinsame Sachverhaltsermittlung Missverständnisse und unterschiedliche Wahrnehmungen der entscheidungsrelevanten Umstände vermieden werden können. Zusätzlich kann eine Funktions- und Risikoanalyse für Verrechnungspreissachverhalte letztendlich nur dann vollständig überprüft werden, wenn die Gegebenheiten bei sämtlichen beteiligten Transaktionspartnern untersucht werden.[45]

Faktoren für ein effizientes Verfahren

Folgende Faktoren sind für eine effektive Führung gemeinsamer Prüfungen bedeutsam und haben sich in der Praxis als hilfreich erwiesen:

Kooperative Zusammenarbeit nationaler Finanzverwaltungen: Nationale Finanzverwaltungen müssen bei internationalen Steuersachverhalten die Bereitschaft zeigen, sich gegenseitig zu konsultieren bzw. auf kooperativer Ebene zusammenzuarbeiten.[46] Sofern rechtlich möglich, sollte Ermittlungstätigkeit über die Landesgrenzen geführt werden. Insbesondere innerhalb der EU besteht spätestens mit der DAC7 ein umfassendes Regelwerk zur grenzüberschreitenden Prüfungstätigkeit, bei der amtswegige Ermittlungstätigkeiten unabhängig von der Mitwirkungsbereitschaft des betroffenen Steuerpflichtigen in mehreren Staaten geführt werden können. Fraglich ist, ob damit der Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO (Deutschland) bzw. die amtswegige Ermittlungsverpflichtung gem. § 114 BAO (Österreich) insoweit erweitert wird, solche Ermittlungsschritte im Ausland auch zu setzen, sofern sie für die vollständige Aufklärung des Sachverhalts notwendig sind.[47]

---

[41] Richtlinie (EU) 2021/514 (DAC7), Erwägungsgrund 25.

[42] EU-Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum v. Oktober 2018 - JTPF/013/2018/EN, Tz. 1.2.

[43] OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 31, Rz. 59.

[44] Hofstätter in Rosar/Rosenberger, Handbuch Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2022, S. 817, 822; OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 31, Rz. 59.

[45] OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 31, Rz. 61.

[46] EU-Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum v. Oktober 2018 - JTPF/013/2018/EN, Tz. 1.1.

[47] Schön in Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, Bd. I, S. 923, 935 ff. nennt diese Entwicklung eine „Internationalisierung des Internationalen Steuerrechtes" und weist insbesondere auf die Vernetzung des Steuerverfahrens hin.

Miteinbeziehung der betroffenen Unternehmen: Sofern es den Ermittlungszielen nicht entgegensteht, sollte eine gemeinsame Prüfung unter größtmöglicher Beteiligung des Steuerpflichtigen stattfinden.[48] Nicht nur können durch dessen Beteiligung etwaige Ermittlungsschritte, wie Betriebsbesichtigungen oder Befragungen von Angestellten, zweckmäßiger gestaltet werden, zusätzlich sollte der Steuerpflichtige eine mögliche Lösung des drohenden Besteuerungskonflikts mittragen können.[49]

Vorgabe von Prüfziel und Sprachregelung

Festlegung eines gemeinsamen Prüfungsplans: Mit der Festlegung eines gemeinsamen Prüfplans soll der reibungslose Ablauf einer gemeinsamen Prüfung gewährleistet werden. Dies betrifft beispielsweise die Festlegung des Prüfumfangs (zu prüfende Transaktionen, Teilbetriebe etc.) bzw. der Prüfziele (welches Risiko soll abgeklärt werden?).[50] Zusätzlich ist es auch zweckmäßig, eine einheitliche Sprachregelung für die gemeinsame Prüfung zu vereinbaren. Die österreichische Umsetzung der DAC7 sieht vor, dass zu diesem Zweck auch die Sprachregelung vorab zu koordinieren ist (§ 12a Abs. 2 bzw. § 12b Abs. 2 öEU-AHG). Ebenso ist es förderlich, den Prüfablauf (Meilensteine, Meetings, Zwischenbesprechungen etc.) vorab festzulegen.[51]

Gemeinsames Verständnis der Auslegung von grenzüberschreitenden Sachverhalten: Um dem in Art. 12a Abs. 4 Amtshilferichtlinie normierten Bemühen um Einigung zum steuerlichen Status des Steuerpflichtigen gerecht zu werden, ist es notwendig, sich auch über die Methoden zur Interpretation von grenzüberschreitenden Sachverhalten Gedanken zu machen. Im Hinblick auf das DBA Österreich hat der EuGH, im Zuge eines Schiedsverfahrens, diese wichtige Voraussetzung bestätigt.[52] Im Schiedsspruch gelangte der Gerichtshof zu der Ansicht, dass, obgleich Art. 3 Abs. 2 des DBA eine Auslegungsregel enthält, „wonach ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck die Bedeutung erhalten muss, die ihm das Steuerrecht des Staates beilegt, der das Abkommen anwendet" (Rückgriff auf nationales Recht), diese nicht als Regel betrachtet werden darf, die zur Streitbeilegung über Auslegungskonflikte des DBA angewandt werden kann.[53] Eine gegenteilige Auffassung würde nach Ansicht des EuGH die Funktionsweise von Verständigungsverfahren erodieren, insbesondere dann, wenn die nationale Auslegung i. S. des Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen gelangt.[54] Daher war der Rechtsbegriff (in diesem Fall „Forderungen mit Gewinnbeteiligung") nach völkerrechtlichen Methoden auszulegen.[55] Obwohl diese Rechtsprechung lediglich als spezifischer Schiedsspruch für das streitbefangene Verständigungsverfahren betrachtet werden kann, zeigt es doch eine bedeutende Voraussetzung auf, um Einigungsbemühungen der Steuerverwaltungen nicht von vornherein unmöglich zu machen. Insbesondere, wenn die gemeinsame Prüfung zur Vermeidung von weiterführenden Streitbeilegungsverfahren geführt wird, ist die Vereinbarung der Interpretation nach völkerrechtlichen Methoden auch im Prüfungsstadium essenziell. Die beteiligten Finanzverwaltungen sollten daher bereits im Konzeptionsstadium einer gemeinsamen Prüfmaßnahme eine Diskussion darüber führen, ob und in welcher Version die völkerrechtlichen Interpretationshilfen (OECD-Verrechnungspreisleitlinien,

Auslegung nach internationalen Methoden

[48] OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 45, Rz. 90; EU-Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum v. Oktober 2018 - JTPF/013/2018/EN, Tz. 1.1.

[49] Vgl. Hofstätter in Rosar/Rosenberger, Handbuch Verrechnungspreise, a. a. O., S. 817, 823.

[50] EU-Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum v. Oktober 2018 - JTPF/013/2018/EN, Tz. 2.3. Mögliche Prüfziele sind z. B. die Prüfung, ob nach erfolgter Konzernumstrukturierung die Verrechnungspreisgebarung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

[51] EC 2018, EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF/013/2018/EN, Tz. 2.3.

[52] Gemäß Art. 25 Abs. 5 DBA Österreich ist der EuGH für Schiedsverfahren zuständig. Dies ist gem. Art. 273 AEUV möglich, s. sonst EuGH, Urteil v. 12.9.2017 - Rs. C-648/15 „Österreich gegen Deutschland" NWB EAAAG-58219, Rz. 19–30.

[53] EuGH, Urteil v. 12.9.2017 - Rs. C-648/15 „Österreich gegen Deutschland" NWB EAAAG-58219, Rz. 35 und 36.

[54] EuGH, Urteil v. 12.9.2017 - Rs. C-648/15 „Österreich gegen Deutschland" NWB EAAAG-58219, Rz. 37.

[55] EuGH, Urteil v. 12.9.2017 - Rs. C-648/15 „Österreich gegen Deutschland" NWB EAAAG-58219, Rz. 38.

OECD-Musterabkommen etc.) herangezogen werden.[56]

Umsetzung im jeweiligen nationalen Verfahren muss korrespondieren

Koordinierter Prüfungsabschluss: Zu guter Letzt sollte der Prüfungsabschluss einer gemeinsamen Prüfung koordiniert werden. Im Fall einer Einigung betrifft dies neben dem Festhalten der Einigung im Abschlussbericht eine möglichst korrespondierende Umsetzung der Lösung in die jeweiligen nationalen Steuerverfahren.[57] Im Fall einer Verrechnungspreisprüfung geht damit einher, dass die betroffenen Finanzverwaltungen auch die Bereitschaft zur Gegenberichtigung (Verrechnungspreisberichtigung nach unten) zeigen müssen, sofern dies die nationalen Steuervorschriften zulassen.[58] Im Fall der Nichteinigung sollte der Abschlussbericht dafür genutzt werden, die Gründe hierfür zu nennen sowie die notwendigen Informationen für ein etwaiges nachfolgendes Streitbeilegungsverfahren festzuhalten.[59]

FAZIT

Die Durchführung von Joint Audits wird sowohl von den Steuerpflichtigen als auch von den Steuerverwaltungen positiv bewertet. Sie tragen dazu bei, dass grenzüberschreitende Sachverhalte zeitnah einheitlich aufgeklärt und bewertet werden können, um Besteuerungskonflikte zu vermeiden. Die praktischen Erfahrungen der vergangenen zehn Jahre zeigen, dass sie trotz des erforderlichen hohen Personaleinsatzes im Vergleich zum klassischen Informationsaustausch und Verständigungsverfahren ressourcenschonend sein können. Es ist zu begrüßen, dass mit der DAC7 nunmehr auch eine einheitliche europäische Rechtsgrundlage für Joint Audits geschaffen wird. Nicht nur deshalb ist zu erwarten, dass die Fallzahlen in den kommenden Jahren deutlich steigen werden.

AUTOREN

Dr. Juliane Abel
war Referentin im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen und für Heimat und ist derzeit an die Bayerische Staatskanzlei abgeordnet.

Laetitia Fracheboud
ist dipl. Steuerexpertin und Associate der Kanzlei Homburger AG, Zürich. Ihre Tätigkeit konzentriert sich vorwiegend auf das nationale und Internationale Steuerrecht.

Simon Hofstätter M.A.
ist Prüfer im Finanzamt für Großbetriebe am Standort Wien und im Rahmen seiner Prüftätigkeit an Joint Tax Audits beteiligt.

Dr. Till Valentin Meickmann
ist Akademischer Rat a. Z. am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht an der Universität Passau (Prof. Dr. Rainer Wernsmann).

[56] Zur Diskussion bezüglich „statischer" vs. „dynamischer" Auslegung der völkerrechtlichen Interpretationshilfen s. Holzinger, Die Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS, 2020, S. 58–71 m. w. N.

[57] Ansätze zur Stärkung der rechtlichen Bindung der Ergebnisse von Joint Audits bei Zimmerl, Joint Tax Audits, 2022, S. 155 ff.

[58] OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 66, Rz. 184; bzw. EU-Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum v. Oktober 2018 - JTPF/013/2018/EN, Tz. 2.4.

[59] OECD Joint Audit Report 2019 unter https://go.nwb.de/aeuea S. 66, Rz. 183; EU-Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum v. Oktober 2018 - JTPF/013/2018/EN, Tz. 2.5.

SERVICE

NEUE BÜCHER

Internationale Schiedsgerichtsbarkeit

Krimphove, Deutscher Fachverlag, Frankfurt/M., 2023, 464 Seiten, 119 €, ISBN 978-3-8005-1809-8

Der Titel in Kürze:

- Grundsätze und Philosophie und Ökonomik der Schiedsverfahren;
- Auswahl des geeigneten Streitbeilegungsverfahrens;
- Schiedsvereinbarungen;
- Vorbereitung, Einleitung und Durchführung eines internationalen Schiedsverfahrens, Best Practice;
- die Beweislast im internationalen Schiedsverfahren;
- Schiedsverfahren im internationalen Versicherungsrecht.

Die Schiedsgerichtsbarkeit nimmt nicht nur bei nationalen Gerichten eine Konkurrenzstellung zur herkömmlichen streitigen Gerichtsbarkeit ein. Ihre inhaltliche, prozessuale Flexibilität, Sachnähe, die Gewähr für Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sowie die kürzere Dauer der Schiedsprozesse machen sie für die Parteien juristisch wie wirtschaftlich interessanter. Dies gilt insbesondere für internationale Streitigkeiten, denn dort tritt zu den materiellrechtlichen Fragen oftmals die schwer zu entscheidende Frage nach der Geltung eines bestimmten nationalen Sachrechts.

Das Werk wendet sich ebenso an international tätige Unternehmen bzw. Anwaltskanzleien, internationale Schiedsrichter, wie auch an interessierte Rechtswissenschaftler, Schiedsgerichte, Gerichte, Mediatoren, Verbraucherstreitschlichter sowie berufsständische Organisationen und Verbände.

Es informiert aus wissenschaftlicher wie praxisorientierter Sicht über die aktuellen Möglichkeiten der Schiedsgerichtsbarkeit, nicht nur aus juristischer, sondern auch aus ökonomischer und vertragsgestalterischer Sicht.

Anknüpfungspunkte zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle im internationalen Ertragsteuerrecht

Walter, Duncker & Humblot, Berlin, 2022, 325 Seiten, 99,90 €, ISBN 978-3-428-18643-3

Die digitale Transformation verändert nicht nur unsere Lebenswirklichkeit und unsere Wirtschaft, sondern birgt auch enorme Herausforderungen für das internationale Besteuerungssystem. Derzeit gelingt es besonders Betreibern digitaler Geschäftsmodelle durch exzessive Gestaltungen Steuern zu vermeiden. Der Autor untersucht in seiner Arbeit, wie zukünftig eine sachgerechte Besteuerung global agierender Digitalkonzerne sichergestellt werden kann.

Dafür analysiert er eingangs ihre Spezifika und die Funktionsweise ihrer derzeitigen Besteuerung. Im Weiteren wird ein Bewertungsschema entwickelt, das dogmatische wie praktische, nationale wie internationale und juristische wie rechtsgebietsübergreifende Kriterien beinhaltet. Die Arbeit erörtert sodann die drei Arten vorhandener Lösungsansätze – Marktfaktoren als Anknüpfungspunkte im Rahmen der Ertragsteuer, Sondersteuern auf digitale Aktivitäten und das System einer globalen Mindestbesteuerung – anhand der zuvor dargelegten Prämissen und führt die Ergebnisse zuletzt einer vergleichenden Gesamtbetrachtung zu.

VERANSTALTUNGEN

NWB Online-Seminar: Internationales Steuerrecht aktuell

- **Was** – Neuerungen • Folgerungen • Umsetzung (Veranstalter: NWB Verlag)
- **Wo** – In Ihren Räumlichkeiten
- **Wann** – Mo., 12.12.2022 und Di., 13.12.2022, 9.15 Uhr bis 12.45 Uhr
- **Referent** – Dr. Christian Kahlenberg, StB, FBIStR (Assoziierter Partner, Flick Gocke Schaumburg)

Internationale Akteure wie OECD oder EU spielen insofern im Internationalen Steuerrecht eine wichtige Rolle, da sie

den deutschen Gesetzgeber und auch die Rechtsprechung permanent zu Reaktionen und Anpassungen der nationalen Steuerordnung zwingen. Hierdurch wird es für die Praxis zunehmend schwerer, einen hinreichenden Überblick zu behalten oder gar die praktischen Folgen rechtzeitig zu erkennen.

Genau hierbei unterstützt Sie das Seminar. Neben der Vorstellung aktueller Rechtsprechung, Gesetzgebung, Verwaltungsanweisungen und Steuerpolitik werden Ihnen Zusammenhänge, praktische Folgen sowie Gestaltungshinweise aufgezeigt. Sie lernen dadurch, Herausforderungen bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten schneller und selbständig zu meistern.

Folgende Inhalte werden besprochen:

- Aktuelles aus der Gesetzgebung (ATAD-Umsetzungsgesetz; Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts; Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze; Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer),
- aktuelle Rechtsprechung von Finanzgerichten bis zum EuGH (grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung; Kehrtwende des BFH bei konzerninternen Darlehensbeziehungen; Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer; Steuerverstrickung bei Zuzug mit Kapitalgesellschaftsanteilen; Betriebsstättengewinnabgrenzung u. a. bei sog. personallosen Betriebsstätten),
- Neues aus der Finanzverwaltung (die neuen Verwaltungsgrundsätze für Verrechnungspreise; Anwendungsschreiben zur sog. Lizenzschranke; Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten),
- aktuelle Brennpunkte in der (Beratungs-)Praxis (aktuelle Rechtsprechung und Praxis zur Wegzugsbesteuerung; Homeoffice und Betriebsstätten; Ferienimmobilien und Yachten; grenzüberschreitende Immobilienstrukturierungen; Steuerrisiken bei Influencern und Krypto-Assets [international]),
- aktuelle Entwicklungen auf Ebene der EU und OECD (EU-Richtlinienvorschlag zur globalen Mindestbesteuerung [„Pillar Two"]; EU-Richtlinienentwurf für eine Änderungsrichtlinie zur ATAD [sog. ATAD 3-Richtlinie]).

Die Veranstaltung richtet sich an Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen Steuern, Recht und Finanzen, an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, an Fachberater für Internationales Steuerrecht sowie an Fachanwälte für Steuerrecht.

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie unter Tel. 02323.141-888, unter seminare@nwb.de oder unter www.nwb-akademie.de.

BStBK-Webinar

- **Was** – Besteuerung ausländischer Betriebsstätten (Veranstalter: Bundessteuerberaterkammer)
- **Wo** – In Ihren Räumlichkeiten
- **Wann** – Mi., 7.12.2022, 13.30 Uhr bis 19.00 Uhr und Do., 8.12.2022, 9.00 Uhr bis 15.00 Uhr
- **Referenten** – Prof. Dr. Christian Schmidt und Dipl.-Kffr. Susann van der Ham

Die Beratung mittelständischer Unternehmen ist zunehmend international geworden. Bei grenzüberschreitenden Unternehmensaktivitäten kommt der Definition der Betriebsstätte eine zentrale Bedeutung zu. Ausländische Staaten folgen der OECD-Auffassung und einem deutlich erweiterten Betriebsstättenbegriff. So kann bereits bei der Erbringung von Dienstleistungen oder der Entsendung von Mitarbeitern eine Betriebsstätte vorliegen. Besteuerungskonflikte mit erheblichen Steuerrisiken für die Unternehmen sind vorprogrammiert. Wie lassen sich solche Risiken vermindern bzw. beseitigen?

Wie sind die Ergebnisse aus einer Auslandstätigkeit zu ermitteln und welche Aufzeichnungspflichten ergeben sich? Welchem Staat steht in welcher Höhe aus der Auslandsbetriebsstätte ein Besteuerungsrecht zu?

Unter Berücksichtigung der aktuellen Entwicklungen auf internationaler Ebene, insbesondere durch die OECD, werden diese Fragenkomplexe in diesem Seminar praxisnah behandelt.

Folgende Schwerpunkte werden gesetzt:

- Einführung (Strukturierungsalternativen bei grenzüberschreitenden Investitionen; ungewolltes Entstehen von Betriebsstätten [wie „unechte" Dienstleistungsbetriebsstätte]; Asymmetrien bei der Betriebsstättendefinition),
- Betriebsstättendefinitionen (Betriebsstätte und ständiger Vertreter nach AO; Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA; Lösung von Qualifikationskonflikten),
- Weiterentwicklung der Betriebsstättendefinitionen durch OECD/G20 aufgrund der Digitalisierung der Wirtschaft,
- Besteuerungssystematik (Gewinnfall; Verlustfall),
- Gewinnermitteilung und Einkünftezurechnung (Abgrenzung von Gewinnermittlung und Einkünftezurechnung; Reichweite der Selbständigkeitsfiktion; Anwendung auf Einzelbereiche; spezielle Betriebsstättenarten),
- Lohnsteuer und Besteuerungskonflikte bei der Besteuerung der Arbeitnehmer (Umsatzsteuer; ausgewählte Staaten).

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie direkt bei Frau Sara Werner unter Tel. 030.240087-34 oder unter www.bstbk.de.

Expertise für die Gestaltungsberatung

Das Handbuch der internationalen Steuerplanung jetzt als Loseblattwerk.

Die wertvolle Arbeitshilfe für Praktiker in Kanzleien und Unternehmen, das Grotherr-Handbuch, erscheint jetzt vollständig aktualisiert und überarbeitet unter dem Titel „Steuerplanung und Compliance“ als Loseblattwerk.

Das neue Format erlaubt es den mehr als 50 ausgewiesenen Spezialisten, die Entwicklungen in diesem weiten und dynamischen Themenfeld stets aktuell aufzubereiten.

Auch das neukonzipierte Werk bietet eine einzigartige Sammlung von Fachbeiträgen zu allen für die Steuerplanung relevanten Themen.

Mit internationalem Schwerpunkt, doch unter Berücksichtigung der nationalen Entwicklungen und der sich verändernden Rahmenbedingungen, in denen der Compliance wachsende Bedeutung zukommt.

Inkl. Online-Version
mit regelmäßiger Aktualisierung!

Steuerplanung und Compliance
Gosch · Grotherr · Bergmann (Hrsg.).
ca. 1.200 Seiten in zwei Ordnern
@ Online-Version inklusive

Loseblattwerk mit 12 Monaten Mindestbezug
ISBN 978-3-482-**49954**-8 · € 189,- inkl. MwSt.
Bis zu 4 Ergänzungslieferungen pro Jahr.

Bestellen Sie jetzt unter **www.nwb.de/go/shop**

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO_2-neutral.
Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**

nwb GUTE ANTWORT

IWB-FACHBEIRAT

Dr. Malte Bergmann, YPOG, Hamburg
Umwandlungssteuerrecht und Transaktionssteuerrecht

Prof. Dr. Adrian Cloer, EBS Universität, Wiesbaden/Mazars, Berlin
Europäisches Steuerrecht

Frank Dissen, WTS, Frankfurt/M.
Internationale Mitarbeiterentsendung

Axel Eigelshoven, PwC, Düsseldorf
Verständigungsverfahren

Dr. Stefan Greil, BMF, Berlin
Verrechnungspreise

Dr. Tobias Hagemann, Deutsche Payment, Berlin
Internationale Unternehmens- und Konzernbesteuerung

Dr. Christian Kahlenberg, FGS, Bonn/Berlin
Deutsche DBA und Abkommensrecht

Ronny Langer, KMLZ, München
Internationale Umsatzsteuer

Dr. Florian Oppel, YPOG, Köln
Personengesellschaften, Stiftungen und Trusts sowie internationaler Informationsaustausch

Bettina Rodenberg, Henkel, Düsseldorf
Internationales Steuerrecht aus Sicht der Unternehmen

NWB MEDIA SALES

Heft 24 Anzeigenschluss Mo. 12.12.2022
Erscheinungstermin Fr. 23.12.2022

Kommunikation Anzeigen:
E-Mail: anzeigen@nwb.de
Fax 02323.141-919

Ansprechpartner:
Nicole Bracke · Fon 02323.141-387
Susanna Marazzotta · Fon 02323.141-378
Rica Rüthing · Fon 02323.141-179

Impressum

NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB
Offizielles Organ des YOUNG IFA NETWORK – YIN – in Deutschland

NWB Verlag GmbH & Co. KG
AG Bochum HRA 5124
Geschäftsführung:
Dr. Ludger Kleyboldt,
Mark Liedtke
Eschstr. 22 · 44629 Herne
Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-205
E-Mail: info@nwb.de
Internet: www.nwb.de

Bankverbindung:
GLS Gemeinschaftsbank e. G. Bochum
IBAN DE65 4306 0967 4082 3335 00
BIC GENODEM1GLS

Verantwortlicher Redakteur:
Nils Feddersen, LL.M.

Redaktionsadresse:
Fon 02323.141-900
Fax 02323.141-205
E-Mail: iwb-redaktion@nwb.de

Anzeigenpreisliste: Nr. 38

Erscheinungsweise: zweimal im Monat

Jahresbezugspreise (im Voraus fällig):
€ 797,40 (D) inkl. MwSt.; für YIN-Mitglieder € 423,60 (D) inkl. MwSt.; für IFA-Mitglieder € 648,00 (D) inkl. MwSt.; für in Ausbildung befindliche Personen (ab Vorlage der Bescheinigung) € 535,20 (D) inkl. MwSt. Die Preise verstehen sich zzgl. € 20,40 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Inland; zzgl. € 40,80 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Ausland.
Der Bezug ist jeweils zum Monatsende kündbar.

Manuskripte:
Annahme nur von Originalaufsätzen, die ausschließlich dem Verlag zur Alleinverwertung in allen Medien (einschließlich Datenbanken) angeboten werden.
Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Empfohlene Zitierweise:
Verfasser, IWB 2022 S. 11 oder Verfasser, IWB 1/2022 S. 11

Druck:
johnen-druck GmbH & Co. KG, Bernkastel-Kues

Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier. Zertifiziert mit dem Umweltzeichen Blauer Engel.

Versand:
Erfolgt GoGreen mit unserem Versandpartner – Deutsche Post

Klimaneutral
Druckprodukt
ClimatePartner.com/16605-2105-1001

ISSN 1868-288X

Sollten die aktuellen Gegebenheiten eine Durchführung der Präsenzveranstaltung unmöglich machen, erhalten Sie Angebote zu Ersatz-Veranstaltungen oder zum Wechsel in die Online-Variante.

► Internationales Steuerrecht

Grundlagen der Verrechnungspreise

Basiswissen, Methoden, Fallbeispiele

Ziel

Unternehmen mit konzerninternen grenzüberschreitenden Transaktionen müssen umfassende nationale und internationale Richtlinien befolgen und die Fremdüblichkeit der Geschäftsbeziehungen umfassend dokumentieren. Der Streit um den Anteil am weltweiten Steuerkuchen vergrößert sich stetig. Um diese Herausforderungen zu meistern, ist grundlegendes Wissen wichtiger denn je.

Das Seminar gibt Ihnen einen Überblick über die relevanten Vorschriften zu steuerlichen Verrechnungspreisen und die Anwendung für typische konzerninterne Transaktionen (Vertriebs- und Produktionsgesellschaften, Lizenz-, Finanz- und Dienstleistungstransaktionen). Sie lernen die praktische Umsetzung aus Perspektive von Finanzverwaltung und Steuerberatung anhand von Praxisbeispielen kennen und vermeiden so Beanstandungen seitens des Finanzamts.

Inhalt

- **Rechtliche Grundlagen**
- **Verrechnungspreismethoden**
- **Dokumentation in der Unternehmenspraxis**
- **Vertriebsstrukturen und Dienstleistungen im Konzern**
- **Lizenzen**
- **Verrechnungspreisen und Hinzurechnungsbesteuerung**
- **Funktionsverlagerungen**
- **Finanzierung im Konzern**
- **Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung**

Ihr Nutzen

- Sicherheit in der Anwendung von Verrechnungspreismethoden.
- Sicherheit in der Dokumentation von Verrechnungspreisen.
- Hinweise zur Digitalisierung der Dokumentation und der Festsetzung von Verrechnungspreisen.
- Sie erhalten Teilnahme-Zertifikate gemäß § 9 FBO.

Referenten

Axel Eigelshoven
StB, Partner, PricewaterhouseCoopers GmbH WPG

David Heckerodt
Diplom-Finanzwirt (FH), MA (Taxation), Bundesbetriebsprüfer im BZSt

Tanja Keser
Partnerin Transfer Pricing, PricewaterhouseCoopers GmbH WPG

Hinweis Referenten

Das Seminar wird jeweils von zwei der aufgeführten Referenten gehalten. Die Referenten von PricewaterhouseCoopers wechseln.

Zielgruppe

- Leiter, Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen: Steuern, Finanzen
- Steuerberater und deren Mitarbeiter

Dieses Seminar ist Teil der Fortbildung NWB zertifizierter Verrechnungspreis-Experte (m/w/d)

Termine

► **Präsenz**
05.07.2023 | Frankfurt/M.
20.09.2023 | Düsseldorf

► **Online**
14.03.2023 | Online
25.10.2023 | Online

► **Je 9.15 - 17.15 Uhr I 6,5 Zeitstunden [§ 15 FAO]**

Preis

€ 695,- p. P. zzgl. gesetzl. USt

Alle Seminare auch Inhouse buchbar!

Buchungs-Code 3222

Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das JStG 2020

Praktische Auswirkungen und gestalterische Empfehlungen

Das JStG 2020 hat insbesondere für gemeinnützige Körperschaften eine Vielzahl neuer Gestaltungsmöglichkeiten und Handlungsoptionen bewirkt. Wesentliche Verbesserungen ergeben sich für Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften. Der Brennpunkt stellt die Neuerungen im Gemeinnützigkeitsrecht praxisnah und strukturiert dar. Dabei erläutert das qualifizierte Autorenteam neben den Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen auch die praktischen Auswirkungen anhand von Fallbeispielen aus der Beratungspraxis. Gestalterische Empfehlungen unter Einbeziehung der teils konkreten Anwendungsvorgaben des BMF zur Umsetzung der Reform runden das Werk ab und unterstützen den Praktiker bei der bestmöglichen Nutzung der neuen Vorschriften.

Neuauflage mit den Anwendungsvorgaben des BMF.

Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts
Seeger · Kurz · Grummann · Roller · Imberg
2. Auflage · 2022 · Broschur · ca. 150 Seiten · € 49,-
ISBN 978-3-482-**68142**-4
Online-Version inklusive

Bestellen Sie jetzt unter **shop.nwb.de**

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO_2-neutral.
Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**

nwb GUTE ANTWORT