

DIE NEUE VERTRETERBETRIEBSSTÄTTE



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

1. DIE „PERSONENBETRIEBSSTÄTTE“ IM DBA-RECHT

Nach aktueller Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA¹, der ein Großteil der von Österreich abgeschlossenen DBA folgt, kann eine natürliche oder juristische Person eine Betriebsstätte begründen, wenn diese für ein Unternehmen tätig ist und eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf vorbereitende und Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA. Die Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist ein **subsidiärer Ersatztatbestand**, einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bedarf es nicht. Sind also bereits nach den Tatbeständen der Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA Betriebsstätten gegeben, ist Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht weiter zu prüfen.² Tätigkeiten eines Maklers, Kommissionärs oder eines anderen unabhängigen Vertreters, begründen keine Betriebsstätte, wenn diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA). Die sog. „Anti-Organ-Klausel“ in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA stellt klar, dass allein aufgrund eines Beherrschungsverhältnisses verbundene Gesellschaften keine Betriebsstätte der jeweils anderen begründen.

Das für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte entscheidende Tatbestandsmerkmal des Besitzes einer Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese gewöhnlich auszuüben, wird von DBA-Staaten und selbst von Höchstgerichten unterschiedlich interpretiert. Strittig ist vor allem, ob die Anwendung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine gegenüber Dritten wirksame **rechtliche (direkte) Bindung**³ voraussetzt oder ob dafür eine **wirtschaftliche (indirekte) Bindung**⁴ des Geschäftsherrn durch den Vertreter ausreichend ist. Bei sog. „**Funktionsabschmelzungen**“ also bei der Herabstufung von bislang auf

Eigenhändlerbasis tätigen Tochtergesellschaften zu Kommissionären versucht auch die österreichische Finanzverwaltung, das dadurch entgehende Steuersubstrat durch die Unterstellung von Vertreterbetriebsstätten zu kompensieren.⁵ Dieser „**two taxpayers approach**“ kann für den Geschäftsherrn zur Folge haben, dass im Quellenstaat neben dem unbeschränkt steuerpflichtigen verbundenen Unternehmen eine beschränkt steuerpflichtige Betriebsstätte des Geschäftsherrn steuerlich abzuwickeln ist, was durch die jüngsten Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes (leider) bestätigt worden ist.

2. DIE „NEUE“ VERTRETERBETRIEBSSTÄTTE IN BEPS ACTION 7

2.1. DER ABHÄNGIGE VERTRETER

Der am 5.10.2015 von der OECD veröffentlichte finale Bericht zu den 15 Punkten des BEPS-Aktionsplans, der anlässlich des G-20-Gipfels am 15./16.11.2016 in Antalya/Türkei verabschiedet wurde, enthält in BEPS Action 7⁶ ein Maßnahmenpaket, das die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten verhindern soll. Getrieben von der Überlegung, dass es einer Neudefinition einzelner Tatbestandsmerkmale des Begriffs der Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA bedarf, dessen derzeitige Fassung es unter anderem erlauben würde, durch die Nutzung von **Kommissionärsstrukturen** Betriebsstätten zu vermeiden und dadurch Gewinne zu verlagern bzw. nicht dort anfallen zu lassen, wo die für die Gewinnerzielung relevanten wertschöpfenden Funktionen stattgefunden haben.⁷ BEPS Action 7 definiert den Begriff des „*Commissionaire Arrangements*“ als eine Vereinbarung, auf deren Grundlage ein Unternehmen in einem bestimmten Staat **Produkte im eigenen Namen**, jedoch auf **Rechnung eines in diesem Staat nicht ansässigen Unternehmens** (Kommittent) vertriebt, das Eigentümer dieser Produkte ist.⁸ Da der Kommissionär nicht der rechtliche Eigentümer, der von ihm vertriebenen Produkte ist, kann der Quel-

lenstaat nur die vom Kommissionär erwirtschaftete Provision besteuern. Wird die aktuelle Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA in **rechtlicher Betrachtungsweise** interpretiert, ist dem Fiskus des Quellenstaates ein Zugriff auf den Vertriebsgewinn des Geschäftsherrn jedenfalls verweigert. Dem soll die Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA entgegenwirken, die nach den Ausführungen in BEPS Action 7 folgenden Wortlaut haben soll:⁹

*„Ist ungeachtet der Abs. 1 und 2 jedoch vorbehaltlich des Abs. 6 eine Person für ein Unternehmen tätig und schließt diese Person regelmäßig Verträge ab, oder **spielt diese Person die wesentliche Rolle am Abschluss von Verträgen**, die **routinemäßig** ohne wesentliche Veränderungen vom Unternehmen abgeschlossen werden und werden diese Verträge*

- a) im Namen des Unternehmens, oder*
- b) zur Übertragung des Eigentums, oder des Rechts zur Nutzung von Vermögensgegenständen, die das Unternehmen besitzt oder zu nutzen berechtigt ist, oder*
- c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen*

abgeschlossen, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Staat **für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte**, es sei denn, die Tätigkeiten dieser Person beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“

Um Kommissionsgeschäfte in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA einbeziehen zu können, soll es also nicht mehr zwingend erforderlich sein, dass vom Vertreter Verträge ausdrücklich im Namen des ausländischen Unternehmens abgeschlossen werden. Einerseits soll es ausreichen, dass eine Person „eine wesentliche Rolle am Abschluss von Verträgen“ spielt, ohne dass das „gewöhnlich“ geschehen muss. Andererseits reicht es, dass sich Verträge auf die Übertragung des Eigentums oder des Nutzungsrechts von Vermögensgegenständen beziehen, die dem Unternehmen gehören oder an denen ihnen ein Nutzunrecht zusteht.¹⁰

Die formale Ausübung einer Abschlussvollmacht soll für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte nicht mehr entscheidend sein, vielmehr soll die Einbindung des Vertreters **in wirtschaftlicher Betrachtungsweise** geprüft werden. Das wird auch in der vorgeschlagene Anpassung des Kommentars zum OECD-MA (OECD-MK) zu Art. 5 Abs.5 OECD-MA idF BEPS Action 7 deutlich,¹¹ wonach einer Person allein deshalb die wesentliche Rolle am Zustandekommen von Verträgen zukommen soll, weil sie Kunden über die Preisstruktur (ohne diese verhandeln zu können) und die Modalitäten des Vertragsabschlusses informiert.¹² Aus der Sicht der österreichischen (und deutschen) Finanzverwaltung ist die Neufassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA durch BEPS Action 7 nichts anderes als eine Kodifizierung der schon bisher zutreffenden Rechtsauslegung, wonach das Merkmal „...im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen...“ schon bislang nicht nach dem reinen Wortlaut, sondern in wirtschaftlicher Betrachtung auszulegen sei. Ob das auch von Gerichten so gesehen wird, ist zu bezweifeln, da der Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF

BEPS Action 7 wesentlich von der aktuellen Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA abweicht und nicht im Sinne einer „Klarstellung“ verstanden werden kann.¹³ Und der Wortlaut ist die Grenze der Abkommensauslegung.

2.2. DER UNABHÄNGIGE VERTRETER

Nach aktueller Fassung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA wird ein Unternehmen nicht schon deshalb so behandelt, als habe er eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil er dort seine Geschäftstätigkeit durch einen **Makler, Kommissionär** oder einen anderen **unabhängigen Vertreter** ausübt, sofern diese Person im **Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit** handelt. Die Neufassung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS Action 7 soll den folgenden Wortlaut haben:¹⁴

„a) Abs. 5 findet nicht Anwendung auf Personen die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates als unabhängiger Vertreter tätig sind und die für das Unternehmen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Wenn jedoch eine Person ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder für mehrere Unternehmen tätig ist, die mit ihr eng zusammengehörig sind, gilt diese Person in Bezug auf diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.

*b) Für Zwecke der Anwendung dieses Artikels gilt eine Person als mit einem Unternehmen eng zusammengehörig, wenn es an dem Unternehmen **mindestens 50% des wirtschaftlichen Eigentums** besitzt (oder im Fall einer Gesellschaft, mindestens 50% der Stimmrechte und am Kapital oder an den Eigenmitteln der Gesellschaft), oder wenn eine andere Person mindestens 50% des wirtschaftlichen Eigentums (oder im Fall einer Gesellschaft, **mindestens 50% der Stimmrechte und am Kapital** oder an den **Eigenmitteln der Gesellschaft**) an der Person und am Unternehmen besitzt. Eine Person gilt jedenfalls einem Unternehmen eng zusammengehörig, wenn sich aus den relevanten Umständen ergibt, dass Kontrolle ausgeübt werden kann oder beide unter der Kontrolle ein- und derselben Person oder eines Unternehmens stehen.“*

Auch in der Neufassung wird die Grundregel, wonach das Handeln eines unabhängigen Vertreters im Rahmen seines ordentlichen Geschäftsbetriebs nicht zu einer Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens führen soll, dem Grunde nach beibehalten werden. Makler und Kommissionäre werden jedoch nicht mehr ausdrücklich ausgenommen. Gemäß Art. 5 Abs. 5 lit a zweiter Satz OECD-MA idF BEPS Action 7 soll jedoch keine Unabhängigkeit gegeben sein, wenn die betreffende Person **„ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder für mehrere zusammengehörige Unternehmen“** tätig wird. Der englische Wortlaut verwendet dafür den Begriff „*closely related*“, der in Art. 5 Abs. 6 lit b OECD-MA definiert ist und sich von dem des in Art. 9 OECD-MA verwendeten Begriffs des „*associated enterprise*“ („verbundenes Unternehmen“)¹⁵ und von jenem in BEPS Action 6¹⁶ verwendeten Begriff des „*related enterprise*“, der iZm der Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA verwendet wird, unterscheidet.

Die Anforderungen an die Unabhängigkeit werden in einer Anpassung des OECD-MK konkretisiert.¹⁷ Unabhängigkeit soll jedenfalls dann nicht gegeben sein, wenn ein **Arbeitnehmer** für seinen Arbeitgeber oder ein **Personengesellschafter** für seine Gesellschaft handelt. Bezüglich der Arbeitgeberqualifikation wird auf die Ausführungen im OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) abgestellt.¹⁸ Ein ausschließliches oder fast ausschließliches Tätigwerden für eng zusammengehörige Unternehmen soll jedenfalls dann unterstellt werden können, wenn die mit Dritten abgeschlossenen Geschäfte unwesentlich sind. Das soll dann der Fall sein, wenn die mit nicht eng zusammengehörigen Unternehmen getätigten Umsätze des Vertreters **weniger als 10% seines Gesamtumsatzes** ausmachen.¹⁹

2.3. DIE „ANTI-ORGAN-KLAUSEL“

Die sog. „Anti-Organ-Klausel“ in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA, wonach allein dadurch, dass eine in einem DBA-Staat ansässige Gesellschaft eine in einem anderen DBA-Staat ansässige Gesellschaft beherrscht oder von dieser beherrscht wird, keine der beiden zur Betriebsstätte der anderen wird, soll durch BEPS Action 7 nicht verändert werden. Allerdings soll im OECD-MK klargestellt werden, dass es dennoch möglich sein kann, dass eine Tochtergesellschaft auf eine Art und Weise im Namen ihrer Muttergesellschaft handelt, sodass im Ansässigkeitsstaat der Tochter- eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unterstellt werden kann („two taxpayer approach“). Das heißt, dass auch im Mutter-Tochter-Verhältnis die Tatbestandsmerkmale der Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA im Einzelfall zu prüfen sind.²⁰

3. OECD-LEITFADEN ZUR GEWINNZURECHNUNG AN VERTRETERBETRIEBSSTÄTTEN

Die Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft unternehmerischer Tätigkeit im Quellenstaat ist eine Vorfrage für die Zurechnung von Unternehmensgewinnen zu dieser Betriebsstätte. Art. 7 Abs. 1 letzter Satz OECD- idF 2008 MA stellt klar, dass der Quellenstaat Gewinne nur insoweit besteuern darf, als sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Auch nach dem neuen Art. 7 Abs. 1 letzter Satz OECD-MK, der im OECD-MA seit der Fassung aus 2010 erstmals Verwendung findet und mit dem der **„authorized OECD-approach“** umgesetzt worden ist, darf der Staat der Betriebsstätte nur jene Gewinne besteuern, die dieser Betriebsstätte nach dem Grundsatz des Fremdverhaltens zugerechnet werden können. Der Bestand einer Vertreterbetriebsstätte kann daher nicht zur Folge haben, dass der gesamte Gewinn aus der Realisierung der vom abhängigen Vertreter abgeschlossenen Geschäfte dieser Betriebsstätte zugerechnet werden kann.²¹

Da die Schwelle der Begründung von Vertreterbetriebsstätten durch die Neufassung der Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA und die neue Kommentierung (die voraussichtlich 2017 in OECD-MA und OECD-MK übernommen werden) erheblich abgesenkt worden ist, hat sich die OECD im Rahmen eines „Public Discussion Draft“²², der an die interessierte Öffentlichkeit zur Begutachtung und Kommentierung versandt worden ist, mit **spezifischen Fragen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung** im Lichte von BEPS

Action 7 auseinandergesetzt. Darin wird versucht, die Ergebnisabgrenzung von Vertreterbetriebsstätten anhand von 4 Beispielen darzustellen, die auf einen Ausgangssachverhalt aufbauend entsprechend den von den beteiligten Unternehmen übernommenen **Funktionen, der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Güter und Waren** und die jeweils übernommenen **Risiken** Vorschläge zur Ergebniszuordnung zur Vertreterbetriebsstätte liefern, gegliedert nach **Vertrieb** („Sales“), **Werbung** („Marketing and Advertising“), **Warenbewirtschaftung** („Inventory“) und **Verwaltung von Kundenforderungen** („Receivables“).

BEISPIEL 1:

PRIMA ist ein im Staat A ansässiges Unternehmen („der Geschäftsherr“), der im Staat A Verbrauchsgegenstände herstellt, die an von PRIMA unabhängige Endverbraucher vertrieben werden. Zu diesem Zweck bedient sich PRIMA eines weltweiten Vertriebsnetzes. PRIMA selbst ist in den Kundenländern nicht tätig. SELCO ist eine im Staat B ansässige Gesellschaft und aus der Sicht der Verrechnungspreise iVz PRIMA ein verbundenes Unternehmen. SELCO ist im Staat B mit dem Vertrieb der von PRIMA erzeugten Produkte beauftragt. Es wird unterstellt, dass SELCO (neben ihrer eigenen Geschäftstätigkeit) als abhängiger Vertreter von PRIMA zu qualifizieren ist.

Eine Funktionsanalyse ergibt, dass PRIMA für die Marketingstrategie, die Auswahl von Vertretern weltweit, die Preispolitik im jeweiligen Markt, das Vertriebsbudget und die Verwaltung der Markenrechte verantwortlich ist. Die Produkte bleiben bis zur Auslieferung im Eigentum von PRIMA. PRIMA ist auch für die Lagerhaltung verantwortlich und hat die damit verbundenen Risiken zu tragen. Auch die Fakturierung an Kunden erfolgt durch PRIMA, die auch das Ausfallrisiko zu tragen hat, Kunden hinsichtlich ihrer Bonität überprüft und über Zahlungsziele entscheidet.

SELCO ist dafür zuständig, Kunden im Staat B zu akquirieren, die von PRIMA entwickelte Marketingstrategie umzusetzen, Aufträge einzuholen und an PRIMA weiterzuleiten. Immaterielle Wirtschaftsgüter werden von SELCO nicht geschaffen. SELCO erhält als Leistungsvergütung 5% der von PRIMA mit Kunden im Staat B getätigten Umsätze samt Ersatz der Marketing-Aufwendungen.

In diesem Beispiel werden die maßgeblichen Risiken für den Vertrieb im Staat B (z.B. Lager- Delkredererisiko) von dem im Staat A ansässigen Geschäftsherrn (PRIMA) getragen. Auch die diesen Risiken immanenten Funktionen (Verkaufsstrategie, Absatzprognosen, Auswahl der SELCO als Vertreter, Lagerbestand, Letztentscheidung über den Vertragsabschluss) werden vom Geschäftsherrn PRIMA übernommen, der auch über die dafür notwendigen Kapazitäten verfügt. SELCO nimmt nur die einem Handelsvertreter immanenten Tätigkeiten wahr.

Nachdem die Finanzverwaltung des Staates B unterstellt, dass SELCO einerseits Aktivitäten **auf eigene Rechnung** erbringt („on its own account“) und andererseits Funktionen **für ihren Geschäftsherrn** („on behalf of the non-resident enterprise“) erbringt, sind zur Ermittlung des Ergebnisses der Vertreterbetriebs-

stätte von PRIMA im Staat B die von SELCO diesbezüglich relevanten Funktionen und die diesen **Funktionen** zuzuordnenden **Vermögensgegenstände**, Risiken und das dazu nötige Kapital festzustellen. Die Sachverhalts- und Funktionsanalyse („*functional and factual analysis*“) zeigt allerdings, dass SELCO für PRIMA iZm Lagerung, immateriellen Vermögenswerten oder dem Verwalten von Forderungen keine wichtigen Personalfunktionen („*significant people functions*“) erbringt und auch **nicht wirtschaftlicher Eigentümer** der im Staat B verkauften Produkte ist. Der Vertreterbetriebsstätte ist daher kein Gewinn zuzuordnen, da SELCO für PRIMA keine wichtigen Personalfunktionen erbringt, die nicht durch die Vergütung, die SELCO an PRIMA bereits abgegolten wären („**Nullsummentheorie**“²³).

BEISPIEL 2:

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 1. Allerdings ist SELCO für Lagerhaltung und die Warenbewirtschaftung verantwortlich, nimmt Bonitätsprüfungen vor und ist für das Inkasso zuständig. PRIMA bleibt der zivilrechtliche Eigentümer der Waren.

In diesem Beispiel übernimmt SELCO im Staat B zusätzlich zu jenen Funktionen, die bereits in Beispiel 1 beschrieben worden sind, das Lagerrisiko und das Delkredererisiko. Wengleich das zivilrechtliche Eigentum an den Waren bei PRIMA verbleibt, sind für Anwendung des Art. 7 OECD-MA **in einem ersten Schritt** das **wirtschaftliche Risiko** und das **Lagerrisiko** für den Warenbestand der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen. Gleiches gilt für **Kundenforderungen** und das **Delkredererisiko**, weil die Betriebsstätte dafür die wesentlichen Personalfunktionen („*significant people functions*“) übernimmt und über die dazu nötigen finanziellen Mittel verfügt. In diesem Beispiel ist einerseits SELCO von PRIMA dem Fremdverhaltensgrundsatz (Art. 9 OECD-MA) entsprechend zu entlohnen. Andererseits ist festzustellen, welcher Gewinnanteil nach Maßgabe des Art. 7 OECD-MA der durch die Tätigkeiten von SELCO für PRIMA begründeten Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen ist. SELCO trägt in Beispiel 2 das Lagerrisiko hat, verfügt über das wirtschaftliche Eigentum an den Waren, ist wirtschaftlicher Eigentümer an den Kundenforderungen und trägt das Delkredererisiko. Der Vertreterbetriebsstätte der PRIMA gebührt deshalb eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Vergütung.

BEISPIEL 3:

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 2. Allerdings wird keine im Staat B ansässige Gesellschaft zum Handelsvertreter bestellt. Vielmehr wird ein Arbeitnehmer (AN) in den Staat B entsandt, um auf Vollzeitbasis dort den Vertrieb der von PRIMA erzeugten Produkte zu übernehmen. Zu diesem Zweck wird ihm von PRIMA ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt. Es sei unterstellt, dass der Arbeitnehmer als abhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu qualifizieren ist. AN ist für die Kundenakquisition, die Verhandlung, Hereinnahme und Weiterleitung von Aufträgen an PRIMA verantwortlich, ebenso wie für Lagerhaltung und Warenbestand. Er prüft die Kreditwürdigkeit der Abnehmer, legt die Zahlungskonditionen fest und ist für die Eintreibung von Forderungen zuständig.

Die Sachverhalts- und Funktionsanalyse ergibt **im ersten Schritt**, dass der durch den AN begründeten Vertreterbetriebsstätte das Lagerrisiko, das wirtschaftliche Eigentum am Warenbestand, das Kreditrisiko, das wirtschaftliche Eigentum an den Forderungen und am Firmenwagen zuzuordnen ist, was auch der Zuordnung eines „Dotationskapitals“ bedarf. Im zweiten Schritt ist der Vertreterbetriebsstätte ein den von ihr wahrgenommenen Funktionen, den zugeordneten Wirtschaftsgütern, den übernommenen Risiken und der damit notwendigen Kapitalausstattung entsprechender Betriebsstättengewinn zuzuordnen.

BEISPIEL 4:

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 1, mit dem einzigen Unterschied, dass sich PRIMA und SELCO die iZm der Prüfung der Kreditwürdigkeit anfallenden Aktivitäten aufteilen. Das Ausfallsrisiko verbleibt bei PRIMA, das allerdings bezüglich der Kunden in Staat B von SELCO überwacht wird.

Der von der OECD im Jahr 2010 veröffentlichte Bericht zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung geht davon aus, dass Kreditrisiken idR von jenem Unternehmensteil getragen werden, der die Entscheidung über den Geschäftsabschluss trifft, da dort auch die dafür wichtigen Personalfunktionen („*significant people functions*“) wahrgenommen werden. In Beispiel 4 wird aber davon ausgegangen, dass die Entscheidungen zur Übernahme von Ausfallsrisiken zu einem wesentlichen Teil von SELCO übernommen werden, wobei vorgeschlagen wird, die Risiken und folglich den dieser Funktion zuzuordnenden Gewinn anhand der in Staat A und B jeweils anfallenden Kosten für das Management der Kreditrisiken aufzuteilen.

4. DIE VERRETERBETRIEBSSTÄTTE IN DER PRAXIS

Vertreterbetriebsstätten sind in der Praxis nicht zuletzt deshalb schwer in den Griff zu bekommen, weil ihre Tatbestandsvoraussetzungen unscharf geregelt und kaum fassbar sind. Anders als dem ständigen Vertreter im österreichischen Steuerrecht, dem nach der Definition in § 29 Abs. 2 lit b BAO keine eigene normative Bedeutung zukommt²⁴ und der den Bestand einer Geschäftseinrichtung erfordert, wird in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auf das Erfordernis eines klaren örtlichen Bezugs verzichtet.²⁵ Die Neufassung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA wird – sollten Sie durch das in BEPS Action 15²⁶ vorgesehene multilaterale Instruments tatsächlich rasch in das DBA-Recht übernommen werden – mehr zur Verwirrung als zur Rechtssicherheit beitragen.

Wie der im Gefolge von BEPS Action 7 herausgegebene Entwurf eines Leitfadens zur Ergebnisabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten zeigt, will die OECD am „**two taxpayers approach**“ weiterhin festhalten.²⁷ Demnach kann ein Staat sowohl eine dort ansässige Vertriebs-Tochtergesellschaft einer ausländischen Konzerngesellschaft besteuern, als auch eine Vertreterbetriebsstätte dieser Gesellschaft, die dadurch begründet werden kann, dass die Tochter neben ihrer eigenen Geschäftstätigkeit „für“ ein ausländisches Unternehmen tätig wird. Während die Ergebnisabgrenzung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft gem. Art. 9 OECD-MA vorzunehmen ist, ist für die Gewinnzurechnung zur Vertreterbe-

etriebsstätte Art. 7 OECD-MA relevant, der nach Ansicht der OECD grundsätzlich ein zusätzlicher, durch die fremdübliche Vergütung der Mutter- an die Tochtergesellschaft **nicht abgegoltener „Residualgewinn“** zugerechnet werden soll. Leider bietet auch die BEPS Action 7 Guidance diesbezüglich keinen sicheren Halt und lässt den Finanzverwaltungen der Welt erhebliche Interpretationsspielräume. Deshalb kann nach wie vor die im **Protokoll zum deutsch-österreichischen DBA** getroffene Übereinkunft als vorbildlich angesehen werden, wonach beide Staaten von der Annahme einer Vertreterbetriebsstätte Abstand nehmen, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines Gewinnaufschlags abgegolten werden.²⁸

5. TIPPS ZUR VERMEIDUNG VON VERRECHNERBETRIEBSSTÄTTEN

Um auf Auslandsmärkten den Parallelbestand von Vertriebs-Tochtergesellschaft einerseits und Vertreterbetriebsstätte des Geschäftsherrn andererseits zu vermeiden, sollte bei der Gestaltung der Vertriebsstruktur folgendes beachtet werden:

1. Die vom Geschäftsherrn und Vertriebsgesellschaft jeweils wahrzunehmenden Funktionen sollten definiert und genau abgegrenzt werden. Das in Annex 1 der BEPS Action 7 Guidance dargestellte Muster einer Funktions- und Sachverhaltsanalyse bietet eine gute Hilfestellung dafür.
2. Die der Geschäftsbeziehung zugrundeliegende Funktionsaufteilung ist vertraglich festzuschreiben.
3. Der Geschäftsherr darf nicht durch Weisungen in die von der Vertriebsgesellschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung übernommenen Funktionen eingreifen.
4. Die von der Vertriebstochter wahrgenommenen Funktionen sind vom Geschäftsherrn fremdüblich zu vergüten. In diesem Fall bleibt selbst dann, wenn der Ansässigkeitsstaat der Vertriebstochter eine Vertreterbetriebsstätte unterstellen sollte, kein Raum für eine Gewinnzuordnung („Nullsummentheorie“).
5. Von der Vertriebsgesellschaft übernommene Drittgeschäfte helfen dabei, die funktionale und wirtschaftliche Unabhängigkeit der Vertriebsgesellschaft zu dokumentieren.

Die beabsichtigte Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA und dessen geplante Implementierung in die Doppelbesteuerungsabkommen durch ein multilaterales Instrument machen es jedenfalls notwendig, bestehende Vertriebsstrukturen einer **„Gesundenuntersuchung“** zu unterziehen, um ungewollte Betriebsstättenbegründungen, Auslandssteuerrisiken samt finanzstrafrechtlicher Folgen und administrativen Mehraufwand zu vermeiden. ■

- 1 Zitate aus dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und dem dazu ergangenen Kommentar (OECD-MK) beziehen sich grundsätzlich auf die Fassung vom 15.7.2014.
- 2 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016), 232.
- 3 So z.B. Conseil d'État v. 31.3.2010, Nr. 304715, *Zimmer*; Norwegian Supreme Court, 2.12.2011, HR-2011-2245-A-Rt-2011-1581 – UTV 2912-1, *DELL Norway*.
- 4 So z.B. Tribunal Económico Administrativo Central v. 15.3.2012, Nr. 00/2107/2007, *DELL Spain*; Tribunal Supremo, Urteil v. 12.1.2012, Nr. 1626/2008, *Roche*.
- 5 Verrechnungspreisrichtlinien 2010, AÖF 2010/221 (VPR 2010), Rz 176.
- 6 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report (idF zitiert als "BEPS Action 7").
- 7 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), *Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status: Develop changes to the definition of PE to prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions. Work on these issues will also address related profit attribution rules.*
- 8 BEPS Action 7, Rz 5.
- 9 Übersetzung des Verfassers.
- 10 *Schmidt-Heß*, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 167.
- 11 Rz. 31. bis 35.1. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7.
- 12 Rz 32.6. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte, 254; *Wagemann*, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 15 f.
- 13 *Aumayr/Bräumann/Hilpert/Marchgraber/Novak/Stöbel*, Anwendungsprobleme aus der DBA-Praxis in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz, SWI 2015, 372 f.
- 14 Übersetzung des Verfassers.
- 15 Rz 38.9. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MK idF BEPS Action 7.
- 16 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report; *Scherleitner/Dolezal/Rasner*, Mögliche Auswirkungen von BEPS-Aktion 6 auf die österreichische Abkommenspraxis, SWI 2016, 9 ff.
- 17 Rz 37 ff. OECD-MK zu Art. 5 Abs.6 OECD-MA idF BEPS Action 7.
- 18 Rz. 8.1. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA.
- 19 Rz 38.8 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS Action 7.
- 20 Rz 38.12. OECD-MK zu Art. 5 Abs.6 OECD-MA idF BEPS Action 7 idVm Rz 41 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA
- 21 Rz 35.1. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7.
- 22 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 July – 5 September 2016 (idF als "BEPS Action 7 Guidance" zitiert).
- 23 *Bendlinger*, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 2010, 140 ff.
- 24 *Moser*, Der Außendienstmitarbeiter als ständiger Vertreter nach deutschem und österreichischem Recht, IWB 2016, 401.
- 25 *Wassermeyer*, kritische Anmerkungen zur Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, 510.
- 26 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report; BEPS Public Discussion Draft – BEPS Action 15 – Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures, 31 May – 30 June 2016.
- 27 BEPS Action 7 Guidance, Rz 17; OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010, Rz 230 ff.
- 28 Z 2 des Protokolls zu Art. 5 DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.