

Stefan Bendlinger\*)

## Hilfsbetriebsstätten in BEPS-Action 7

### AUXILIARY PERMANENT ESTABLISHMENTS IN BEPS ACTION 7

At their meeting on October 8<sup>th</sup>, 2015, in Lima, Peru the G-20 finance ministers endorsed the final package of the BEPS measures for a comprehensive, coherent and co-ordinated reform of international tax rules in order to tackle base erosion and profit shifting. The final report launched by the OECD under Action 7 addresses the prevention of the artificial avoidance of the permanent establishment (PE) status. BEPS Action 7 proposes both changes to the wording of the PE definition in Art 5 of the OECD Model Tax Convention (OECD MTC) itself and to the corresponding Commentary, by lowering the PE threshold. One of the proposals aims at tightening the specific activity exemptions for PE status for facilities used for storage, display or delivery of goods, for purchasing goods or merchandise or collecting information. The OECD's proposals also include an anti-fragmentation test to prevent the artificial split of activities across separate legal entities in order to qualify for the exemption provided for in Art 5 para 4 of the OECD MTC.

#### I. Maßnahmen gegen die künstliche Betriebsstättenvermeidung

Am 5. 10. 2015 kam das von den G-20-Staaten und der OECD initiierte „BEPS-Projekt“ zu einem vorläufigen Abschluss, indem die Endberichte zu den 15 Handlungsempfehlungen („Actions“) veröffentlicht worden sind, die einerseits die Anpassung des jeweils nationalen Steuerrechts und andererseits der DBA empfehlen. Anlässlich des Gipfeltreffens der Finanzminister der G-20-Staaten am 8. 10. 2015 in Lima, Peru, wurde der BEPS-Initiative volle Unterstützung ausgesprochen. Das Maßnahmenpaket ist Ergebnis zweijähriger Arbeit, an der alle OECD- und G-20-Staaten und eine Reihe von Entwicklungs- und Schwellenländer beteiligt waren. Ziel des Projekts war es, einen *breiten internationalen Konsens* zur Vermeidung der *Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen* („*base erosion*“) und der *Gewinnverlagerung* in Niedrigsteuerländer („*profit shifting*“) zu schaffen und damit Insellösungen und Besteuerungskonflikte auslösende, international nicht akkordierte Vorgangsweisen zu verhindern. Wenngleich es sich bei den OECD-/G-20-Handlungsempfehlungen um „*soft law*“ handelt, das für die Einzelstaaten keine rechtliche Relevanz hat, besteht eine politische Verpflichtung zu deren Umsetzung, was daraus abgeleitet werden kann, dass der an den OECD-Steuerausschuss ergangene Arbeitsauftrag immerhin von den Staats- und Regierungschefs der G-20-Staaten, denen auch die EU als solche angehört, erteilt worden ist.

Die „Action 7“ dieses Maßnahmenpakets<sup>1)</sup> (idF als „BEPS-Action 7“ bezeichnet), zielt darauf ab, durch Anpassung des in Art 5 OECD-MA definierten Betriebsstättenbegriffs die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten zu verhindern. Der Bericht hat in vier Kapiteln die folgenden Themen ins Visier genommen:<sup>2)</sup>

- A) Die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien.
- B) Die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahmebestimmungen für gewisse Aktivitäten:

---

\*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

1) *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report; *Pleijzier*, The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? *Intertax* 2015, 147 (147 ff).

2) Das BEPS-Paket ist nur in englischer Sprache veröffentlicht worden. Die deutschen Übersetzungen der in BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Änderungen stammen vom Verfasser dieses Beitrags.

1. Liste der gem Art 5 Abs 4 OECD-MA ausgenommen Aktivitäten,
  2. Aufteilung von Aktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen.
- C) Andere Strategien zur künstlichen Betriebsstättenvermeidung:
1. Trennung von Verträgen,
  2. Strategien zum Verkauf von Versicherungen in einem Staat, ohne dort eine Betriebsstätte zu begründen.
- D) Betriebsstätten-Gewinnermittlung und die Wechselwirkungen mit den Handlungsempfehlungen zu Verrechnungspreisen.

Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit den in Kapitel B enthaltenen Vorschlägen zur Verhinderung der künstlichen Inanspruchnahme des Art 5 Abs 4 OECD-MA, der unter gewissen Voraussetzungen bestimmte unternehmerische Tätigkeiten von der Begründung einer Betriebsstätte verschont.

## II. Der „Negativkatalog“ (Art 5 Abs 4 OECD-MA)

### 1. Vorbereitende oder Hilfstätigkeit als generelle Voraussetzung für den Ausnahmetatbestand

Ausgelöst durch sich verändernde Formen internationaler Geschäftsmodelle und die damit verbundenen Steuervermeidungsstrategien international agierender Konzerne, die es durch das Zusammenspiel nicht akkordierter Steuerrechtsordnungen in Kombination mit DBA-Recht geschafft haben, Gewinne außerhalb jenes Staates zu versteuern, in dem diese erwirtschaftet worden sind, wird in BEPS-Action 7, Kapitel B, unter dem Titel „*Artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions*“ vorgeschlagen, die in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen *Ausnahmetatbestände zu strafen*.<sup>3)</sup>

Der OECD-MK<sup>4)</sup> begründet den Ausschluss der in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA genannten Tätigkeiten vom Betriebsstättentatbestand damit, dass derartige Geschäftseinrichtungen zwar zur Produktivität eines Unternehmens beitragen können, jedoch die Dienste, die sie leisten, so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt seien, dass es schwierig wäre, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.<sup>5)</sup> Auch im Bericht zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft (BEPS-Action 1)<sup>6)</sup> wurde darauf hingewiesen, das in Zuge der notwendigen Überarbeitung des Betriebsstättenbegriffs auch sichergestellt werden muss, dass die *Durchführung von Kernaufgaben* eines Unternehmens nicht unter den Ausnahmekatalog des Art 5 Abs 4 OECD-MA subsumiert werden kann und Maßnahmen zu setzen sind, um die Vermeidung von Betriebsstätten durch die künstliche Gestaltung von Geschäftsabläufen („*artificial arrangements*“<sup>7)</sup> zu verhindern.<sup>7)</sup>

Bereits der Betriebsstättenbericht der OECD vom Oktober 2012,<sup>8)</sup> der sich mit 25 Zweifelsfragen zur Auslegung des Art 5 OECD-MA befasst, „BEPS-bedingt“ jedoch noch nicht in das Update des OECD-MA 2014 Eingang gefunden hat, schlägt vor, in Rz 21 zu Art 5 Abs 4 OECD-MA klarzustellen, dass nach Sinn und Zweck der Bestimmung die Ausnahmetatbestände nur dann anwendbar sein sollen, wenn sich die feste Geschäfts-

<sup>3)</sup> Bayer, Feste Geschäftseinrichtung durch Sammlung von Daten in der digitalen Wirtschaft – bloße Hilfsbetriebsstätten, SWI 2014, 471.

<sup>4)</sup> Verweise auf den OECD-MK beziehen sich auf die Fassung vom 15. 7. 2014. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version), 2015.

<sup>5)</sup> Rz 23 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>6)</sup> OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report (BEPS Action 1); Mitterlehner, Gewinnerlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58.

<sup>7)</sup> BEPS-Action 1, Rz 211 ff; Bayer, SWI 2014, 471.

<sup>8)</sup> OECD Model Tax Convention: Revised Proposals concerning the interpretation and application of Article 5 [Permanent Establishment], 19 October 2013 to 31 January 2013 (OECD-Betriebsstättenbericht), Rz 73.

einrichtung ausschließlich den in Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA genannten Aktivitäten widmet. Angesichts der in der Praxis bekannten Modelle der Vermeidung von Betriebsstätten unter Inanspruchnahme des Art 5 Abs 4 OECD-MA wird angeregt, klarzustellen, dass die Ausnahmebestimmungen nur dann zur Verfügung stehen können, wenn alle der in dieser Bestimmung genannten Aktivitäten von vorbereitender Art sind bzw eine Hilfstätigkeit darstellen.<sup>9)</sup> Nach dem aktuellen Wortlaut des Art 5 Abs 4 OECD-MA stehen nur die in lit e und lit f genannten Aktivitäten unter dem Vorbehalt einer vorbereitenden oder Hilfstätigkeit. BEPS-Action 7 schlägt daher vor, diesen Grundsatz ein für alle Mal festzuschreiben, indem der letzte Satz des Art 5 Abs 4 OECD-MA *mit Wirkung für alle Ausnahmetatbestände* des Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA wie folgt ergänzt werden soll: „[...] vorausgesetzt dass diese Tätigkeiten, oder im Fall der lit f die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung, vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen“. Korrespondierend dazu würde der Hinweis auf vorbereitende und Hilfstätigkeiten im letzten Halbsatz der Art 5 Abs 4 lit e und f OECD-MA gestrichen. In einer neuen Rz 21.2. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA soll außerdem festgehalten werden, dass der vorbereitende Charakter einer Tätigkeit in Würdigung der unternehmerischen Gesamttätigkeit zu beurteilen ist.

*Vorbereitende Tätigkeiten*, die der Geschäftstätigkeit vorangehen, werden – je nach Art des Kerngeschäfts – idR nur während einer relativ kurzen Dauer durchgeführt. Im Einzelfall könnten jedoch vorbereitende Tätigkeiten auch einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen. Etwa dann, wenn ein Montageunternehmen seine Mitarbeiter an einem Ort einschult, bevor diese an einen in einem anderen Staat gelegenen weit entfernten Einsatzort entsandt werden. In diesem Fall wären die an diesem Ort durchgeführten Schulungsleistungen von vorbereitender Art. *Hilfstätigkeiten* sind solche, die ausgeführt werden, um die wesentlichen und bedeutungsvollen Elemente einer Unternehmenstätigkeit zu unterstützen, ohne dem Kerngeschäft zugeordnet werden zu können. Wenn zur Durchführung einer solchen Tätigkeit ein wesentlicher Anteil an den Wirtschaftsgütern und am Personal des Unternehmens erforderlich ist, wird idR nicht von einer Hilfstätigkeit ausgegangen werden können.

Voraussetzung dafür, dass eine Tätigkeit unter Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA subsumiert werden kann, ist, dass die Tätigkeiten *für das Unternehmen selbst* durchgeführt werden. Wenn zB ein Unternehmen ein Büro unterhält, um für seine eigenen Produkte zu werben, dieses Büro außerdem jedoch auch für Produkte anderer Unternehmen wirbt, wäre der Tatbestand der Hilfsbetriebsstätte jedenfalls überschritten.<sup>10)</sup>

## 2. Warenlager

Art 5 Abs 4 lit a OECD-MA nimmt Einrichtungen vom Bestand einer Betriebsstätte aus, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern und Waren des Unternehmens benutzt werden. Ob eine solche Tätigkeit als vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit qualifiziert werden kann, ist im Lichte von Faktoren zu würdigen, die sich auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens beziehen. Das soll im OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7 durch folgendes Beispiel klargestellt werden:<sup>11)</sup>

- **Beispiel**

Ein im Staat R<sup>12)</sup> ansässiges Unternehmen unterhält im Staat S ein sehr großes Warenlager, in dem eine große Anzahl von Mitarbeitern beschäftigt ist, um dort Waren zu lagern und auszuliefern, die im Staat S ansässige Kunden des Unternehmens im Internet bestellt haben. In diesem Fall soll Art 5 Abs 4 OECD-MA nicht anwendbar sei, da die im Warenlager durchgeführte Lagerung und Auslieferung einen

---

<sup>9)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht, Rz 70 ff.

<sup>10)</sup> Rz 21.3. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>11)</sup> Rz 22 OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>12)</sup> In den folgenden Beispielen steht „Staat R“ für den „state of residence“ (Ansässigkeitsstaat) und „Staat S“ für den „source state“ (Quellenstaat).

wesentlichen Bestandteil der Vertriebs- bzw Auslieferungstätigkeiten des Unternehmens darstellen und darüber hinaus das Warenlager ein für das Unternehmen bedeutsames Wirtschaftsgut darstellt.

Art 5 Abs 4 OECD-MA wäre jedoch auf ein Zollager anwendbar, das über eine besondere Klimatisierung verfügt, das zB ein Exporteur von Früchten in einem anderen Staat zu dem alleinigen Zweck unterhält, um während der Verzollung die Früchte in einer entsprechend gesicherten Umgebung zwischenzulagern. Gleiches würde für eine in einem Staat unterhaltene feste Geschäftseinrichtung gelten, die ein Unternehmen nur zwecks Auslieferung von Ersatzteilen für Maschinen unterhält, die das Unternehmen an seine Kunden verkauft hat.<sup>13)</sup> Solche Einrichtungen können als Hilfsbetriebsstätten qualifiziert werden.

### 3. Warenbestände

Art 5 Abs 4 lit b OECD-MA verschont Bestände von Gütern und Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden, von der Begründung einer Betriebsstätte. Diese Bestimmung ist dann bedeutungslos, wenn ein Bestand von Gütern oder Waren in den Einrichtungen eines anderen Unternehmens gelagert wird und das Unternehmen, das im Besitz dieser Güter und Waren ist, über diese Einrichtungen keine Verfügungsmacht innehat.<sup>14)</sup>

- **Beispiel**

Ein unabhängiger Spediteur betreibt im Staat S ein Lager und lagert dort Güter und Waren eines im Staat R ansässigen Unternehmens. Das Lager ist keine dem im Staat R ansässigen Unternehmen zur Verfügung stehende feste Geschäftseinrichtung. Art 5 Abs 4 lit b OECD-MA ist daher nicht relevant. Würde dem im Staat R ansässigen Unternehmen jedoch unbeschränkter Zugang zu einem bestimmten Teil des Lagers gewährt, um die darin gelagerten Güter und Waren zu inspizieren, wäre grundsätzlich ein Anwendungsfall des Art 5 Abs 4 lit b OECD-MA gegeben, und es müsste geprüft werden, ob diese Aktivitäten solche vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

### 4. Warenbestände zur Be- oder Verarbeitung

Art 5 Abs 4 lit c OECD-MA nimmt Bestände von Gütern oder Waren eines Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden, vom Betriebsstättentatbestand aus. Die bloße „Präsenz“ von Gütern oder Waren eines Unternehmens im Quellenstaat bedeutet nicht zwangsläufig, dass die feste Geschäftseinrichtung, in der diese Güter und Waren gelagert werden, dem Unternehmen zur Verfügung steht.<sup>15)</sup>

- **Beispiel**

Der im Staat S ansässige Lohnfertiger unterhält ein Warenlager, in dem Güter und Waren des im Staat R ansässigen Unternehmens (RCO) zu dem Zweck gelagert werden, um von dem Lohnfertiger bearbeitet zu werden. In diesem Fall steht die feste Geschäftseinrichtung, in der die Waren gelagert werden, nicht in der Verfügungsmacht der RCO und begründet damit keine Betriebsstätte. Wird jedoch RCO uneingeschränkter Zugang zu einem bestimmten Teil der Geschäftseinrichtung des Lohnfertigers gewährt, um die dort gelagerten Waren pflegen und prüfen zu können, wäre Art 5 Abs 4 lit c OECD-MA anwendbar, und es wäre zu untersuchen, ob der Unterhalt des Warenlager im Staat S für RCO eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit darstellt. Das wäre dann der Fall, wenn RCO bloß eine Vertriebsgesellschaft für die von einem anderen Unternehmen erzeugten Produkte wäre, weil in diesem Fall der reine Unterhalt eines Warenlagers zwecks Bearbeitung durch ein anderes Unternehmen kein wesentlicher und bedeutender Bestandteil der Gesamttätigkeit der RCO darstellen würde. Sollte nicht der (vorgeschlagene) Art 5 Abs 4.1. OECD-MA Anwendung finden, würde in diesem Fall das zwecks Bearbeitung durch den Lohnfertiger bei ihm unterhaltene Warenlager keine in der Verfügungsmacht der RCO bestehende feste Geschäftseinrichtung darstellen.

### 5. Einkaufsstellen

Gemäß Art 5 Abs 4 lit b OECD-MA gilt eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen *Güter oder Waren einzukaufen* oder *Informationen zu beschaffen*, nicht als Betriebsstätte. Schon im Zuge der Umsetzung des „*Authorized OECD Approach*“ (AOA) anlässlich des Updates des OECD-MA im Jahr 2010

<sup>13)</sup> Rz 22.1. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MK idF BEPS-Action 7.

<sup>14)</sup> Rz 22.3. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>15)</sup> Rz 22.4. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

wurde in Art 7 OECD-MA der Abs 5 eliminiert, worin es heißt, dass aufgrund des *bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren* für das Unternehmen einer Betriebsstätte kein Gewinn zugeordnet werden darf.<sup>16)</sup> Denn diese Ausnahme sei mit der durch den AOA vorgegebenen uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion von Betriebsstätten nicht vereinbar.<sup>17)</sup>

Im OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7 wird ausgeführt, dass der in Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA genannte Ausnahmetatbestand für den Einkauf von Gütern und Waren des Unternehmens nur anwendbar ist, wenn diese Funktion aus der *Sicht des Gesamtunternehmens* von vorbereitender Natur ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt und nicht zu den Kernfunktionen zählt. Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA ist jedenfalls dann nicht anwendbar, wenn durch eine feste Geschäftseinrichtungen Güter oder Waren eingekauft werden und die *Gesamtstätigkeit des Unternehmens* auf den Verkauf dieser Güter und Waren ausgerichtet ist und der Einkauf eine Kernfunktion der Unternehmenstätigkeit darstellt. Das soll im OECD-MK durch die folgenden Beispiele verdeutlicht werden:<sup>18)</sup>

- **Beispiel 1**

Die im Staat R ansässige RCO ist im Staat S Großeinkäufer bestimmter landwirtschaftlicher Produkte, die vom Staat R aus an Großhändler vertrieben werden, die in verschiedenen Staaten ansässig sind. RCO unterhält im Staat S ein Einkaufsbüro. Die in dem Einkaufsbüro beschäftigten Angestellten sind erfahrene Einkäufer mit besonderen Kenntnissen der Produkte. Sie besuchen die im Staat S ansässigen Produzenten, bestimmen internationalen Standards entsprechend Art und Qualität der Produkte, was besonderer Kenntnisse und Erfahrungen bedarf. Letztlich schließen sie für RCO mit den Produzenten „Spot“ oder „Forward“-Verträge ab. Obwohl in diesem Fall der Einkauf für RCO die einzige in dem Büro ausgeübte Tätigkeit ist, die in Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen worden ist, kann die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung kommen, weil in diesem Fall der Einkauf einen wesentlichen und bedeutsamen Bestandteil der Gesamtstätigkeit der RCO darstellt.

- **Beispiel 2**

Die im Staat R ansässige RCO betreibt Diskontläden und unterhält im Staat S über einen Zeitraum von zwei Jahren ein Büro, um dort Marktforschung zu betreiben und die Regierung davon zu überzeugen, auch im Staat S die Errichtung von Diskontläden zuzulassen. Während dieser zwei Jahre kaufen die im Staat S tätigen Mitarbeiter gelegentlich Güter und Waren für ihr Büro. Solche Zukäufe wären unter Berücksichtigung des Kerngeschäfts der RCO zweifelsfrei von Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA als solche vorbereitender Art bzw Hilfstätigkeiten erfasst, sofern sich die Tätigkeiten in dem Büro auf die genannten Aktivität beschränken.

## 6. Informationsbeschaffung

Der zweite Teil von Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA nimmt feste Geschäftseinrichtungen vom Betriebsstättentatbestand aus, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen *Informationen zu beschaffen*. Erfolgt diese Informationsbeschaffung im Quellenstaat, ohne dort eine feste Geschäftseinrichtung zu begründen, ist Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA irrelevant. Anderenfalls ist zu prüfen, ob die im Quellenstaat gesetzten unternehmerischen Handlungen die Schwelle der vorbereitenden bzw der Hilfstätigkeit überschreiten.

Wenn zB ein *Investmentfonds* in einem Staat ein Büro ausschließlich zu dem Zweck unterhält, Informationen über mögliche Investitionsmöglichkeiten einzuholen, ist die Informationsbeschaffung durch dieses Büro eine vorbereitende Tätigkeit. Gleiches würde im Fall eines *Versicherungsunternehmens* gelten, das nur für den Zweck ein Büro unterhält, um Statistiken über die in einem Markt bestehenden Risiken zu beschaffen, oder für das *Korrespondenzbüro einer Zeitung*, das nur der Informationsbeschaffung zwecks Berichterstattung im Ansässigkeitsstaat des Zeitungshauses dient, ohne in Werbeaktivitäten involviert zu sein.<sup>19)</sup>

---

<sup>16)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht, Rz 21 ff.

<sup>17)</sup> Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008) Rz 57.

<sup>18)</sup> Rz 22.5. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>19)</sup> Rz 22.6. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

### III. Alternativvorschlag zu Art 5 Abs 4 OECD-MA

In einer neuen Rz 30.1. OECD-MK idF BEPS-Action 7 wird den DBA-Staaten aber auch vorgeschlagen, eine von Art 5 Abs 4 OECD-MA abweichende Fassung des Ausnahmekatalogs in ihre DBA aufzunehmen, einzelne Tatbestände zu streichen und in Art 5 Abs 4 lit e eine „Auffangklausel“ mit folgendem Wortlaut aufzunehmen:

*„(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten [...]*

*e) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Tätigkeiten auszuüben, die in lit a bis d nicht genannt sind, vorausgesetzt, es handelt sich bei diesen Tätigkeiten um solche vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten.“*

### IV. Aufteilung von Aktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen

Um die Betriebsstätten vermeidende Zersplitterung einer Geschäftstätigkeit auf verschiedene Konzerngesellschaften zu unterbinden, schlägt BEPS-Action 7 vor, durch eine neue, als Art 5 Abs 4.1. in das OECD-MA aufzunehmende „*anti-fragmentation rule*“ sicherzustellen, dass zur Beurteilung, ob eine vorbereitende oder eine Hilfstätigkeit vorliegt, alle von *Konzernunternehmen* in einem Staat durchgeführten Aktivitäten in einer *Gesamtchau* berücksichtigt werden und auf diese Weise die Aufteilung (Fragmentierung) von Aktivitäten zwecks Vermeidung der Betriebsstättenbegründung verhindert wird.

Gemäß Art 5 Abs 4 lit f OECD-MA sollen feste Geschäftseinrichtungen, die mehrere der unter Art 5 Abs 4 lit a bis e OECD-MA genannten Tätigkeiten ausüben, nicht als Betriebsstätte gelten, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebene *Gesamttätigkeit* der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Der OECD-MK führt dazu aus, dass es nicht möglich sein soll, den Bestand einer Betriebsstätte dadurch zu *vermeiden*, dass Tätigkeiten, die *wirtschaftlich zusammengehören*, *künstlich aufgeteilt* werden.

Rz 27.1. letzter Satz OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA 2010 führt dazu aus: *„An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity.“* BEPS-Action 7 geht darüber hinaus und schlägt vor, Art 5 Abs 4 OECD-MA durch folgenden Abs 4.1. zu ergänzen:

*„(4.1.) Abs. 4 ist nicht anwendbar auf eine feste Geschäftseinrichtung die von einem Unternehmen genutzt oder unterhalten wird, wenn das gleiche oder ein verbundenes Unternehmen am gleichen Ort oder an einem anderen Ort innerhalb des anderen Vertragsstaates Geschäftstätigkeiten durchführt und*

*a) dieser Ort oder ein anderer Ort nach den Bestimmungen dieses Artikels eine Betriebsstätte des Unternehmens oder des verbundenen Unternehmens begründet, und*

*b) die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der von den beiden Unternehmen durchgeführten Tätigkeiten am gleichen Ort ergibt, oder die durch das gleiche Unternehmen oder mit diesem verbundene Unternehmen an zwei Orten durchgeführt wird, wenn diese nicht vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen,*

*vorausgesetzt, dass die Geschäftstätigkeit, die von den beiden Unternehmen am selben Ort durchgeführt werden, oder durch ein Unternehmen oder verbundene Unternehmen an zwei Orten sich ergänzende Funktionen darstellen, die Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind.“*

Durch diesen neuen Art 5 Abs 4.1. OECD-MA sollen Unternehmen oder deren Konzernunternehmen daran gehindert werden, einen *zusammenhängenden Geschäftsfall* in einzelne

kleinere Aktivitäten zu zersplittern, um für jede einzelne dieser Tätigkeiten die Ausnahmetatbestände des Art 5 Abs 4 OECD-MA in Anspruch nehmen zu können. Voraussetzung für die Anwendung des Art 5 Abs 4.1. OECD-MA ist allerdings, dass zumindest an *einem der Orte*, an denen Geschäftstätigkeiten durchgeführt werden, eine *Betriebsstätte begründet* wird. Im Fokus stehen also zusätzliche Aktivitäten eines Unternehmens, in dem bereits eine Betriebsstätte besteht. Ist das nicht der Fall, muss die Gesamtaktivität, die sich aus der Kombination der verschiedenen Aktivitäten ergibt, über das hinausgehen, was bloß vorbereitender Natur ist bzw eine Hilfstätigkeit darstellt.<sup>20)</sup> Bezüglich des Konzepts des „*verbundenen Unternehmens*“ („*closely related enterprise*“) wird auf die Ausführungen zum neuen Art 5 Abs 6 OECD-MA verwiesen.<sup>21)</sup> Die Folgen des neuen Art 5 Abs 4.1. OECD-MA werden durch die folgenden beiden Beispiele deutlich gemacht:<sup>22)</sup>

• **Beispiel A**

RCO, eine im Staat R ansässige Bank, unterhält im Staat S mehrere als Betriebsstätten zu qualifizierende Bankfilialen. Gleichzeitig unterhält die Bank im Staat S auch ein Büro, das einige Mitarbeiter beschäftigt, um die Informationen von Kunden zu prüfen, die bei den verschiedenen Filialen der Bank im Staat S Kreditanträge gestellt haben. Die Ergebnisse der Prüfung werden an das Stammhaus von RCO übermittelt, wo andere Mitarbeiter diese Informationen analysieren und an die Filialen im Staat S berichten, wo die Entscheidung über die Kreditanträge getroffen wird.

In diesem Fall ist Art 5 Abs 4 OECD-MA auf das Büro im Staat S nicht anwendbar, weil RCO im Staat S andernorts bereits eine Betriebsstätte unterhält (die Bankfilialen) und die von RCO durch dieses Büro ausgeübten Tätigkeiten eine ergänzende Funktion darstellen, die Teil eines zusammenhängenden Geschäfts (Kreditgewährung an Bankkunden) ist.

• **Beispiel B**

Die im Staat R ansässige RCO produziert und verkauft Geräte. SCO, eine im Staat S ansässige hundertprozentige Tochtergesellschaft der RCO, unterhält einen Laden, in dem die von RCO zugekauften Geräte vertrieben werden. RCO unterhält im Staat S ein kleines Warenlager, in dem einige wenige größere Geräte gelagert werden, die jenen gleich sind, die in dem von SCO geführten Laden ausgestellt werden. Wenn ein Kunde eines dieser großen Geräte von SCO erwirbt, entnehmen Mitarbeiter der SCO die Geräte aus dem Lager und erwerben daran Eigentum, bevor sie das Gerät an den Kunden ausliefern. Das Eigentum an den großen Geräten geht erst durch die Lagerentnahme von RCO auf SCO über. In diesem Fall verhindert Art 5 Abs 4.1. OECD-MA die Anwendung der Ausnahmen des Art 5 Abs 4 OECD-MA, da die in Art 5 Abs 4.1. OECD-MA genannten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

- SCO und RCO sind verbundene Unternehmen;
- die von SCO im Staat S unterhaltenen Läden begründen Betriebsstätten der SCO (die Definition des Betriebsstättenbegriffs ist nicht auf grenzüberschreitende Fälle beschränkt; sie findet ebenso auf Fälle Anwendung, bei denen ein in einem Staat ansässiges Unternehmen eine im gleichen Staat gelegene feste Geschäftseinrichtung nützt oder unterhält);
- die von RCO in ihrem Warenlager und die von SCO durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten sind komplementäre Funktionen, die Teil eines zusammenhängenden Geschäfts sind (Lagerhaltung an einem Ort zwecks Auslieferung als Teil der Verpflichtung, die sich aus dem Verkauf dieser Güter an einem anderen Ort im selben Staat ergibt).

**V. Kritische Würdigung der BEPS-Action 7**

Insgesamt ist festgehalten, dass BEPS-Action 7 die *Betriebsstättenschwelle weiter absenkt*, mit der Folge, dass es zur vermehrten Begründung von steuerlichen Betriebsstätten kommen und Besteuerungssubstrat vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat verschoben wird.<sup>23)</sup> Die sich aus den geplanten Änderungen des Art 5 OECD-MA für die in Art 7 OECD-MA geregelte Ergebnisabgrenzung ergebenden Folgen werden in BEPS-Action 7 allerdings nicht behandelt. In Kapitel D wird nur darauf hingewiesen, dass wohl keine substanziellen Änderungen im Bereich der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung, sehr wohl aber Klarstellungen hinsichtlich der Anwendung des Art 7 OECD-MA auf die durch

<sup>20)</sup> Rz 30.2. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>21)</sup> Rz 30.3. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>22)</sup> Rz 30.4. OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>23)</sup> *Wagemann*, Verschärfung des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 24.

BEPS-Action 7 neu geschaffenen Betriebsstättentatbestände notwendig sein werden. Immerhin weist die OECD sogar darauf hin, dass mancher Betriebsstätte, die durch BEPS-Action 7 „proviziert“ wird, ein nur geringes Ergebnis zuzuordnen sein wird.<sup>24)</sup> Auch die Wechselwirkungen zu den BEPS-Actions 8 bis 10 (Verrechnungspreise)<sup>25)</sup> werden zu beachten sein. Entsprechende Vorschläge zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung sollen vom OECD-Steuerausschuss bis Ende 2016 präsentiert werden.

Das ist auch die „Deadline“ für die Unterzeichnung des „*multilateralen Instruments*“<sup>26)</sup> das ermöglichen sollte, *Sofortanpassungen* an die BEPS-Erfordernisse vorzunehmen und die in den vorgeschlagenen Änderungen des OECD-MA „mit einem Aufwaschen“ in DBA-Recht zu übernehmen.<sup>27)</sup> Dies multilaterale Abkommen würde bewirken, dass völkerrechtliche Verträge (DBA) durch ein *multilaterales Instrument mit jeweils bilateraler Wirkung* geändert würden. Im Stufenbau der Rechtsordnungen würde dieses Übereinkommen wohl als jüngere Norm bzw als „*lex specialis*“ entgegenstehenden Bestimmungen bilateraler DBA derogieren. Wie rasch es gelingen wird, dieses multilaterale Abkommen wirksam werden zu lassen, an dessen Ausarbeitung sich mehr als 90 Staaten beteiligt haben, ist derzeit noch offen. Völlig unklar ist auch, ob Österreich die in BEPS-Action 7 vorgeschlagenen DBA-rechtlichen Änderungen vollinhaltlich übernehmen wird, vor allem aber, ob auch die österreichischen DBA-Vertragsstaaten dazu bereit sind oder im multilateralen Instrument Vorbehalte zu einzelnen Vorschlägen der OECD anmelden.

Könnte der Unternehmer bislang davon ausgehen, dass die in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Aktivitäten von der Besteuerung im Quellenstaat verschont bleiben, wird er sich nach der geplanten Neufassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA bei einem Auslieferungslager, bei Warenbeständen, Einkaufsstellen, Informations- und Repräsentationsbüros immer mit der Frage beschäftigen müssen, ob die jeweiligen Aktivitäten aus der Sicht seiner gesamten Unternehmenstätigkeit vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Da auch die Neufassung des OECD-MK dazu wenig Anhaltspunkte liefert, wird den Finanzverwaltungen der Welt ein *weiter Interpretationsspielraum* überlassen. Gleiches gilt für die „*anti-fragmentation rule*“, die es notwendig macht, zu beurteilen, ob Konzerngesellschaften sich ergänzende Funktionen ausüben, die Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind („*complementary functions that are part of a cohesive business operation*“). Konflikte werden die Folge sein, die durch Verständigungs- und Schiedsverfahren zu bereinigen sein werden, deren Effizienzverbesserung BEPS-Action 14<sup>28)</sup> gewidmet ist.

Dem international tätigen Unternehmer ist jedenfalls zu empfehlen, schon heute seine Geschäftsmodelle im Lichte von BEPS-Action 7 zu überprüfen und seine internationale Geschäftstätigkeit danach auszurichten, um nicht gewollte und unerwartete Auslandsbetriebsstätten zu vermeiden. Denn es kann nicht ausgeschlossen werden, dass (vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer) die in BEPS-Action 7 auf breiter Basis akzeptierten Verschärfungen des Begriffs der Betriebsstätte *bloß als „Klarstellung“* einer bestehenden DBA-Norm sehen und deshalb zum Anlass nehmen, (auch rückwirkend) auf die in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Aktivitäten ertragsteuerlich zuzugreifen.<sup>29)</sup>

<sup>24)</sup> *Bendlinger*, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 2015, 12.

<sup>25)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Report; *Loukota*, Die Praxisrelevanz des jüngsten OECD-Berichts zu den Immaterialgütern SWI 2014, 546.

<sup>26)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report.

<sup>27)</sup> *Loukota*, SWI 2014, 546.

<sup>28)</sup> *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report.

<sup>29)</sup> *B/AC*, BEPS Position Paper, December 2015.