

# Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Die von internationalen Konzernen praktizierten Strategien zur Steuervermeidung haben die G-20-Staaten dazu veranlasst, die OECD damit zu beauftragen, Handlungsempfehlungen gegen die Gewinnverlagerung ins Ausland zu erarbeiten. Ende 2015 wurden 15 „Actions“ veröffentlicht, die bewirken sollen, dass international akkordiert gegen „Base Erosion and Profit Shifting“, kurz „BEPS“ vorgegangen wird. Inzwischen hat auch die EU-Kommission die OECD-Maßnahmen zur Vermeidung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) für gut geheißen. Eine dieser Handlungsempfehlungen („BEPS Action 7“) zielt darauf ab, den DBA-rechtlichen Begriff der „Betriebsstätte“ (BS) neu zu definieren, um Gewinnverlagerungen durch deren künstliche Vermeidung unterbinden zu können.

## » Die Bedeutung des Betriebsstättenbegriffs

Im österreichischen Steuerrecht ist der Begriff der BS in § 29 BAO definiert. Im EStG ist er Anknüpfungspunkt für die **beschränkte Steuerpflicht** gewerblicher Einkünfte von Steuerausländern (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG). Im Bereich der **Gewinnermittlung** ist der Bestand einer (ausländischen) BS iZm der Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern oder Betrieben (BS) ins Ausland (§ 6 Z 6 lit a ff EStG) und umgekehrt (§ 6 Z 6 lit f/g EStG) relevant. Bei der **Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren** zwischen EU-Körperschaften oder BS kann unter gewissen Voraussetzungen von einem Steuerabzug Abstand genommen werden (§ 99a Abs. 1 EStG). **Beteiligungserträge** sind auch dann steuerfrei, wenn sie von einer Inlands-BS einer EU/EWR-Gesellschaften bezogen werden (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit a EStG). Im **Lohnsteuerrecht** verpflichtet der Bestand einer inländischen BS zu Einbehalt und Abfuhr von Lohnsteuer (§ 47 Abs. 1 EStG), wobei der Begriff der „Lohnsteuerbetriebsstätte“ in § 81 EStG definiert ist. Die Anwendung des „**Montageprivilegs**“ in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG fordert die Zugehörigkeit des Arbeitnehmers zu einer inländischen oder einer im EU/EWR-Raum gelegenen BS. Im

**Umsatzsteuerrecht** ist der Begriff der „festen Niederlassung“ in erster Linie für die Bestimmung des Ortes sonstiger Leistungen von Bedeutung bzw für die Frage, ob der leistende Unternehmer Vereinfachungsregeln, wie zB das „Reverse Charge-Verfahren“ in Anspruch nehmen kann (§ 19 Abs. 1 StG).

Auch ausländische Rechtsordnungen nehmen den Bestand einer BS („*permanent establishment*“) zum Anlass, Steuersubstrat ausländischer Unternehmen zu generieren. Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist in den österreichischen **DBA**, die idR dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) nachgebildet sind vorgesehen, dass ein in einem Staat ansässiges Unternehmen im anderen Staat nur besteuert werden darf, wenn die Tätigkeit des Unternehmens durch eine dort gelegene BS ausgeübt wird (Art. 7 OECD-MA). Definiert ist der DBA-rechtliche BS-Begriff in Art. 5 OECD-MA, der nach den Vorgaben der OECD in BEPS Action 7 zum Teil neu gefasst werden soll.

## » Die feste Geschäftseinrichtung

Gem Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gilt als BS eine „*feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.*“ Der Tatbestand ist erfüllt, wenn der Unternehmer dauerhaft über eine Einrichtung verfügen kann. Als „**Einrichtung**“ gelten Räumlichkeiten, aber auch maschinelle Anlagen (zB Server, Verkaufsautomat). Nach der Kommentierung der OECD (OECD-MK) zu Art. 5 OECD-MA ist ein **Mitbenutzungsrecht** ausreichend.

„**Durch**“ die **Einrichtung** muss die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden. Sei es durch deren Organe, durch eigene Arbeitnehmer, selbständig Tätige oder Subunternehmer, die in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Unternehmen stehen. Der Begriff „durch“ ist weit auszulegen. So geht der OECD-MK davon aus, dass ein mit Asphaltierungsarbeiten beschäftigtes Unternehmen seine Tätigkeiten „*durch den Ort*“ ausübt, an dem die Arbeiten stattfinden, also „durch“ die zu asphaltierende Straße. Das Objekt der Tätigkeit wird quasi zur „festen Geschäftseinrichtung“ „**Passivleistungen**“, (Vermietung, Arbeitskräftegestellung) begründen für das überlassende Unternehmen keine BS.

Die Einrichtung muss „fest“ sein. Aus **geografischer** Sicht bedarf es einer Bindung zu einem Punkt der Erdoberfläche, wobei eine Fixierung nicht nötig ist (zB Marktstand auf Rädern). Das **zeitliche Element** ist erfüllt, wenn die



Einrichtung über einen Zeitraum von mehr als 6 Monaten unterhalten wird. Bei **wiederkehrenden Tätigkeiten** (zB Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten, regelmäßige Beratungsleistungen) muss jede Zeitspanne, über die eine Einrichtung genutzt wird, mit der Zahl der Nutzungen, die sich auch über mehrere Jahre erstrecken kann, in Betracht gezogen werden.

Die demonstrative Aufzählung in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA nennt als BS begründende Tatbestände einen **Ort der Leitung**, eine **Zweigniederlassung**, eine **Geschäftsstelle**, **Fabrikations- oder Werkstätten** oder das **Aufsuchen oder das Gewinnen von Bodenschätzen**, die aber allsamt nur bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine BS begründen.

Das Tatbestandsmerkmal der „festen Einrichtung“ (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) ist immer dann zu prüfen, wenn kein Sondertatbestand (zB Bau- und Montagebetriebsstätte) anzuwenden ist. Im Zuge des BEPS-Projektes hat die OECD in BEPS Action 1 auch Überlegungen zur möglichen **Erfassung digitaler Geschäfte**, die in der Regel keiner physischen Präsenz bedürfen („virtuelle Betriebsstätte“) angestellt, ohne allerdings zu einer Lösung zu kommen.

### » Bauausführungen und Montagen

Art. 5 Abs. 3 OECD-MA sieht vor, dass eine Bauausführung oder Montage nur dann eine BS ist, wenn ihre **Dauer 12 Monate überschreitet**. Um die künstliche Vermeidung von BS durch Vertragstrennungen zu unterbinden, hat die OECD in BEPS Action 7 eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise vorgeschlagen. Demnach soll bei der Tätigkeit verbundener Unternehmen (zB A GmbH und B GmbH) an ein und derselben Baustelle zweck Berechnung der 12-monatigen Schonfrist die Anwesenheitszeit der B GmbH jener der A GmbH zugerechnet werden.

### » Hilfsbetriebsstätten

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält einen Katalog von Einrichtungen, die trotz des Bestandes einer „festen Geschäftseinrichtung“ nicht als BS gelten. So zB **Auslieferungsläger, Einkaufs- und Repräsentationsbüros** zur Informationsbeschaffung oder andere Einrichtungen, die aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit **vorbereitender Art** sind oder eine **Hilfstätigkeit** darstellen. Der OECD-MK begründet den „Negativkatalog“ damit, dass solche Tätigkeiten im Allgemeinen so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwierig sei, diesen Geschäftseinrichtungen irgendeinen Gewinn zuzurechnen.

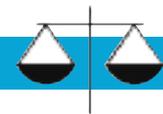
Weil die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannten Ausnahmetatbestände multinationale Unternehmen zu „unerwünschten steuerlichen Gestaltungen“ motiviert haben, empfiehlt die OECD jIn den DBA klarzustellen, dass die einzelnen Geschäftseinrichtungen nur dann vom BS-Tatbestand ausgenommen werden sollen, wenn diese Tätigkeiten **aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit** vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. So soll sich zB ein Online-Versandhändler, der in einem Staat ein großes Warenlager unterhält und dort viele Arbeitnehmer beschäftigt, nicht darauf berufen können, dass das Warenlager als „...Einrichtung, die ausschließlich zur Lagerung...oder Auslieferung von Gütern und Waren benutzt wird“ (Art. 5 Abs. 4 lit a OECD-MA) vom Tatbestand einer BS auszunehmen sei.

### » Der abhängige Vertreter

Ist eine (natürliche oder juristische Person) für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die **Vollmacht**, im Namen des Unternehmens **Verträge abzuschließen und übt sie diese Vollmacht dort gewöhnlich aus**, so wird nach aktueller Fassung der dem Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen der österreichischen DBA das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine BS. Des Bestandes einer „festen Geschäftseinrichtung“ bedarf es nicht. Weil die Tatbestandsmerkmale des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA durch Kommissionärsstrukturen („Handeln **im eigenen Namen auf fremde Rechnung**“) umgangen werden können, wurde in BEPS Action 7 vorgeschlagen, Art. 5 Abs. 5 OECD-MA insofern weiter zu fassen, als es künftig für die Begründung einer BS ausreichen soll, dass eine Person gewöhnlich Verträge abschließt oder **eine wesentliche Rolle am Zustandekommen von Verträgen** spielt, die **routinemäßig** ohne wesentliche Änderungen von einem Unternehmen **abgeschlossen** werden. Allein das Zustandekommen von Verträgen als Ergebnis verkaufsfördernder Tätigkeiten soll also – ungeachtet des formalen Vertragsabschlusses und der vertragsrechtlichen Gegebenheiten – die Begründung einer BS bewirken. Auch dann, wenn Vertreter keine Möglichkeit haben, Standard-Vertragsbedingungen zu verhandeln, soll der Bestand einer BS unterstellt werden können.

### » Der unabhängige Vertreter

Ein Unternehmen, das in einem Staat seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder anderen unabhängigen Vertreter ausübt, begründet keine BS, sofern die Personen im **Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit** handeln (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA).



Allein dadurch, dass eine in einem DBA-Staat ansässige Gesellschaft von der anderen beherrscht wird, wird per se keine der beiden Gesellschaften zur BS der anderen (Art. 5 Abs. 7 OECD-MA). In BEPS Action 7 schlägt die OECD vor, den Ausnahmetatbestand insofern zu straffen, als dann, wenn eine Person **ausschließlich** oder **fast ausschließlich** für ein oder für mehrere zusammengehörige Unternehmen tätig ist, **keine Unabhängigkeit** iSd Art. 5 Abs. 7 OECD-MA gegeben sein soll. Exklusivvertretung soll dann gegeben sein, wenn die für nicht verbundene Unternehmen bewirkten Umsätze einen Wert von 10 % nicht überschreiten.

### » Umsetzung der BEPS Action 7

Es würde Jahrzehnte dauern, die von Österreich derzeit mit 90 Staaten abgeschlossenen DBA an die in BEPS Action 7 vorgesehenen Änderungsvorschläge anzupassen. Deshalb soll durch ein **multilaterales Übereinkommen** (BEPS Action 15) bewirkt werden, die bestehenden DBA mit einem Schlag zu ändern. Dieses multilaterale Abkommen soll Ende 2016 zur Unterschrift vorliegen. In DBA-Neuverhandlungen werden die OECD-Vorschläge schon jetzt übernommen.

Tatsache ist, dass die **Betriebsstättenschwelle**, ab der ein Staat Unternehmensgewinne besteuern darf, ständig **abgesenkt** wird. In vielen Fällen ist jedoch unklar, welcher Gewinn einer solchen neu entstehenden BS zuzuordnen ist. Die Überlegungen dazu will die OECD bis Ende 2016 präsentieren. In vielen Fällen wird der mit der Begründung einer BS verbundene Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zu dem für den Quellenstaat generierten steuerlichen Mehraufwand stehen. Angesichts der praktischen steuerrechtlichen Probleme, die Auslandsbetriebsstätten für den österreichischen Unternehmer zur Folge haben können, sollten traditionelle Geschäftsmodelle im Hinblick auf ihre steuerlichen Wirkungen neu überdacht werden. In Einzelfällen wird es zweckmäßig sein, die BS durch rechtlich selbständige Tochtergesellschaften zu ersetzen. ■



YOUR GLOBAL TAXPERS

[www.icon.at](http://www.icon.at)


## DIE BETRIEBSSTÄTTE IN DER PRAXIS DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS

3. Auflage des Standardwerks zur  
Betriebsstättenbesteuerung

Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen haben G-20 und OECD dazu veranlasst, Ende 2015 insgesamt 15 Handlungsempfehlungen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) zu verabschieden. Eine davon, nämlich die „BEPS Action 7“ zielt darauf ab, den DBA-richtigen Begriff der Betriebsstätte neu zu definieren, um Gewinnverlagerungen durch die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten unterbinden zu können. Im Bereich der Betriebsstätten-Gewinnermittlung wurde der „separate entity approach“ der OECD von einzelnen Staaten dazu genutzt, nationale Regelungen zu schaffen, um ihr Steuersubstrat zu sichern, internationale Besteuerungskonflikte sind die Folge.

Die 3. Auflage des von Prof. Dr. Stefan Bendlinger verfassten Standardwerks ist Anfang Mai 2016 bei LexisNexis erschienen. Alles, was sich seit der Veröffentlichung der letzten Auflage im Jahr 2013 rund um die Betriebsstättenbesteuerung weltweit getan hat, wurde in die Neuauflage übernommen.

**ICON.**  
YOUR GLOBAL TAXPERS

ICON Wirtschaftswissenschaften GmbH  
Stallstraße 14, 4020 Linz, Austria  
Tel. +43 732 80412-0NW | icon.at

**Sie haben dieses Journal  
bei Freunden entdeckt und  
wollen es abonnieren?**

**Kein Problem!**

€ 50,00 Inland/€ 65,00 Ausland und ein E-Mail  
an [boeb@chello.at](mailto:boeb@chello.at) genügen. – Sicherheitshalber auch mit  
Ihren Telefonnummern für Rückfragen.

BUNDESVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN BILANZBUCHHALTER

**BILANZBUCHHALTER**

Zeitschrift für die geprüften Bilanzbuchhalterinnen und Bilanzbuchhalter in der Wirtschaft Österreichs

INFO: [boeb@chello.at](mailto:boeb@chello.at) [www.boeb.at](http://www.boeb.at)

