

# Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung

Auswirkung auf Bau- und Montagebetriebsstätten

Stefan Bendlinger

Der deutsche Gesetzgeber hat bereits im Juni 2013 den sogenannten „*authorized OECD approach*“ (AOA) zur Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in das Außensteuergesetz (AStG) übernommen. Im Oktober 2014 wurde dazu die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, im Dezember 2016 wurden die „*Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung*“ veröffentlicht. Dem AOA entsprechend will der deutsche Fiskus damit sicherstellen, dass die Ergebnisabgrenzung innerhalb des Einheitsunternehmens den gleichen Grundsätzen folgt wie zwischen verbundenen, rechtlich selbständigen Unternehmen. Dieser Ansatz mag bei „Dauerbetriebsstätten“ sinnvoll und zweckmäßig sein, stößt aber bei „temporären Betriebsstätten“, wozu Bauausführungen und Montagen zu zählen sind, auf Schwierigkeiten. Sowohl die Verordnung als auch das Anwendungsschreiben widmen deshalb diesen, meist „*ungewollten*“ Betriebsstätten eigene Kapitel und Abschnitte. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit dem deutschen Ansatz der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA und zeigt, welche Auswirkungen sich daraus für österreichische, in Deutschland tätige Unternehmen ergeben können.



Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner einer internationalen Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandgesellschaft in Linz.

## 1. Betriebsstättengewinnermittlung nach dem „Authorized OECD Approach“

Der von der OECD entwickelte AOA<sup>1</sup> wurde im Zuge des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. 6. 2013 (AmtshilfeRLUmsG)<sup>2</sup> durch Änderung des § 1 Abs 4 bis 6 dAStG mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2012 begonnen haben, in das deutsche Steuerrecht übernommen. § 1 Abs 5 Satz 1 AmtshilfeRLUmsG sieht vor, dass die folgenden Bestimmungen des dAStG auch auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung finden:<sup>3</sup>

- Einkünftekorrektur nach Maßgabe des § 1 Abs 1 dAStG unter Anwendung des **Fremdverhaltensgrundsatzes**;
- Bestimmung von Fremdvergleichswerten auch im Fall einer **Funktionsverlagerung** (§ 1 Abs 3 dAStG);
- Fiktion schuldrechtlicher Vereinbarungen für „*anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen*“ iSd § 1 Abs 4 Satz 1 Nr 2 dAStG mit der Möglichkeit des Gegenbeweises, wenn der Steuerpflichtige seinen Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Bedingungen zugrunde legt, die dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen und dadurch entweder
  - inländische Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder
  - ausländische Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden.

Ziel und Zweck des AOA ist es, Betriebsstätten für Zwecke der steuerlichen Ergebnisaufteilung wie rechtlich selbständige und wirtschaftlich unabhängige Personen – und damit so wie Kapitalgesellschaften – zu behandeln.<sup>4</sup> Die Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle iSd § 1 Abs 4 dAStG zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen soll nach den gleichen Grundsätzen erfolgen wie die Besteuerung entsprechender Geschäftsvorfälle zwischen nahestehenden Personen (§ 1 Abs 1 und 3 dAStG). Damit wird eine Betriebsstätte für die Gewinnaufteilung im Verhältnis zu dem Unternehmen, zu dem sie gehört, faktisch einem diesem nahestehenden Unternehmen gleichgestellt.<sup>5</sup>

Zu diesem Zweck sollen Geschäftsbeziehungen (Geschäftsvorfälle, „*dealings*“)<sup>6</sup> zwischen Stammhaus und Betriebsstätte **fingiert** werden (zivilrechtlich unwirksame Innentransaktionen) und nach

<sup>1</sup> OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (22. 7. 2010).

<sup>2</sup> Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG vom 26. 6. 2013, dBGBI I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802); siehe *Wassermeyer*, Die BFH-Rechtsprechung zur Betriebsstättenbesteuerung vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV, IStR 2015, 37 (37).

<sup>3</sup> *Andresen/Liche*, Die missglückte Repräsentanz – im Fokus der französischen Steuerfahndungsprüfung, IStR 2017, 104 (105).

<sup>4</sup> *Melhem/Dombrowski*, Die unbestimmten Grenzen der Selbständigkeitsfiktion des AOA, IStR 2015, 912 (912).

<sup>5</sup> BsGaV, Rz 2.

<sup>6</sup> § 1 Abs 4 Z 2 dAStG subsumiert unter den Begriff der „*Geschäftsbeziehung*“ auch „*Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen)*“.

einem – auch auf die Ergebnisabgrenzung zwischen selbständigen Rechtsträgern anwendbaren – Fremdverhaltensgrundsatz abgerechnet werden. Grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle von Betriebsstätten sollen steuerlich nach gleichen Grundsätzen behandelt werden wie entsprechende Geschäftsvorfälle zwischen nahestehenden rechtlich selbständigen Personen. § 1 Abs 5 dAStG sieht deshalb für die steuerliche Ergebnisabgrenzung zwischen rechtlich unselbständigen, in verschiedenen Staaten gelegenen Unternehmensteilen eine **uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion**<sup>7</sup> vor. Nach diesem „*functionally separate entity approach*“ ist Ausgangspunkt für die DBA-rechtliche Gewinnabgrenzung deshalb nicht der vom Unternehmen im Zuge einer betriebsstättenbegründenden Transaktion erwirtschaftete Gesamtgewinn, sondern das nach Fremdvergleichsmaßstäben den einzelnen Unternehmensteilen zuzuordnende Ergebnis. Die Betriebsstätte soll demnach auch Gewinne erwirtschaften können, wenn das Gesamtunternehmen Verluste erlitten hat.<sup>8</sup>

Die Ergebnisabgrenzung soll dabei in zwei Schritten erfolgen:

1. **Feststellung der Betriebsstättentätigkeit** durch Identifikation der von der Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit anhand einer Funktions- und Risikoanalyse, Analyse der bei ihr angesiedelten wesentlichen Personalfunktionen („*significant people functions*“), einschließlich der Zuordnung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, Chancen und Risiken, Geschäftsvorfällen, Dotationskapital und der übrigen Passiva der Betriebsstätte.
2. **Bestimmung des Betriebsstättenergebnisses** durch Identifikation der zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bestehenden (fiktiven) Geschäftsvorfälle („*dealings*“) und deren Bewertung durch analoge Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze für verbundene Unternehmen.

Aufgrund der Ermächtigungsnorm in § 1 Abs 6 dAStG hat das deutsche BMF Anfang 2014 die Umsetzung des AOA durch eine weiterführende Rechtsverordnung (BsGaV)<sup>9</sup> konkretisiert, die am 18. 10. 2014 wirksam geworden ist und für Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen.<sup>10</sup> In der Begründung zu dieser BsGaV heißt es, dass durch die innerstaatliche Umsetzung des AOA Deutschland im Rahmen der allgemeinen Systematik des § 1 dAStG den internationalen Bemühungen folgt, die bisher weitgehend uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung verbindlich an einem einheitlichen Standard (Fremdvergleichsgrundsatz) auszurichten.<sup>11</sup>

Weiter konkretisiert werden Gesetz und Rechtsverordnung durch ein 186-seitiges Anwendungsschreiben des deutschen BMF (VWGBsGa),<sup>12</sup> dessen finale Version am 22. 12. 2016 veröffentlicht worden ist. Die VWGBsGa sollen mit Beispielen und Hinweisen konkrete Hilfestellung bei der Auslegung der normativen Grundsätze geben und das Ermessen der deutschen Finanzverwaltung lenken.

## 2. Einseitige Korrekturvorschrift

Bei § 1 Abs 5 AStG und die BsGaV handelt es sich nur um **Einkünftekorrekturvorschriften**, die nur zu einer Erhöhung der inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen oder einer Minderung der ausländischen Einkünfte – also des Steuerfreistellungsvolumens – eines unbeschränkt Steuerpflichtigen führen können. Alle anderen Korrekturen sind nur auf Grundlage des DBA-Rechts möglich.<sup>13</sup> Der Regelungsrahmen umfasst grenzüberschreitende Sachverhalte, wenn

- die Einkünfte zwischen einem deutschen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte aufzuteilen sind (**Betriebsstättengewinnaufteilung**) oder
- die Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens zu ermitteln sind (**Betriebsstättengewinnermittlung**).<sup>14</sup>

<sup>7</sup> Melhem/Dombrowski, IStR 2015, 912 (912 ff).

<sup>8</sup> Kahle/Möding, Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Rahmen der Aktualisierung des OECD-MA 2010, IStR 2010, 757 (758).

<sup>9</sup> Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des AStG (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) vom 13. 10. 2014, dBGBI I 2014/47, 1603; zu den Inhalten des Entwurfs aus dem 2014 siehe Kußmaul/Delarber/Müller, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung-Entwurf – Ein allgemeiner Überblick, IStR 2014, 466 (466); Schnorberger/Sassmann/Shekhovtsova, Betriebsstättengewinnermittlung nach dem OECD-Ansatz, IStR 2014, 81 (81).

<sup>10</sup> Heidecke/Perger, Bilanzierung von Betriebsstätten, IWB 2016, 702 (702).

<sup>11</sup> Die Grundsätze der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung gelten auch für die grenzüberschreitende Aufteilung von Einkünften aus selbständiger Arbeit für feste Geschäftseinrichtungen iSd Art 14 OECD-MA iDF vor dem Update 2000, nicht jedoch für die Besteuerung eines Mitunternehmers, soweit er Geschäftsbeziehungen zu seiner Mitunternehmerschaft hat. Für diese gilt § 1 Abs 1 dAStG.

<sup>12</sup> Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWGBsGa, IV B 5 – S 1341/12/19991-03, vom 22. 12. 2016, BStBl I 2017, 182). Zu den Änderungen, die im Vergleich zum Erstentwurf vom 18. 3. 2016 in der Endfassung enthalten sind, siehe Heinsen, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung – Zehn wichtige Neuerungen, DB 2017, 85 (85); Schoppe, Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWGBsGa), IStR 2016, 615 (615); Tenberge, Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, IWB 2017, 99 (99).

<sup>13</sup> VWGBsGa, Rz 10 und 20.

<sup>14</sup> Die VWGBsGa verwenden jedoch in beiden Fällen den Begriff „Betriebsstättengewinnermittlung“; VWGBsGa, Rz 8.

Durch § 1 Abs 5 dAStG wurde der bislang nur in ganz wenigen deutschen DBA in Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 verankerte AOA in das deutsche Steuerrecht übernommen, und zwar mit DBA-überschreibender Wirkung.<sup>15</sup>

### 3. Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten

#### 3.1. Allgemeines zu Bau- und Montagebetriebsstätten

Im Gegensatz zum OECD-Betriebsstättenbericht aus dem Jahr 2010<sup>16</sup> enthalten sowohl die BsGaV als auch die VWGBsGa besondere Regelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA. Begründet mit dem Umstand, dass Bau- und Montagebetriebsstätten **von vorneherein zeitlich begrenzt sind** und ihnen im Regelfall außer der Geschäftsbeziehung zum „übrigen Unternehmen“,<sup>17</sup> also dem Stammhaus (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung iSd §§ 16, 32, 33 BsGaV), keine bzw nur wenige Geschäftsbeziehungen zuzuordnen sind.<sup>18</sup> Die BsGaV widmet Abschnitt 4 (§§ 30 bis 34 BsGaV) den **Besonderheiten bei Bau- und Montagebetriebsstätten**. Die VWGBsGa befassen sich in den Punkten 2.30 bis 2.34 bzw den Rz 341 bis 385 mit dieser Form internationaler Geschäftstätigkeit.

Einleitend wird auf die für die Frage der Betriebsstättenbegründung relevante **projektbezogene Betrachtungsweise** hingewiesen, wonach bei „*Folgeverträgen*“ jeweils zu prüfen ist, inwieweit ein örtlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer bestehenden Bau- und Montagebetriebsstätte besteht. Ist von einem „*Anschlussvertrag*“ auszugehen, gilt dieser als Teil der bestehenden Bau- und Montagebetriebsstätte.<sup>19</sup> Besteht neben einer eigenständig zu beurteilenden Bau- und Montagebetriebsstätte eine  **feste Geschäftseinrichtung** (zB ein **Baustellen-Koordinationsbüro**), ist der Gewinn dieser festen Geschäftseinrichtung (Art 5 Abs 1 OECD-MA) nach den in §§ 1 bis 17 BsGaV festgeschriebenen allgemeinen Regeln zu ermitteln.<sup>20</sup>

#### 3.2. Kooperationsformen im Bau- und Anlagenbau

Positiv zu bewerten ist der aus Vereinfachungsgründen gewählte Ansatz, wonach bei Auftragsabwicklung durch eine **Arbeitsgemeinschaft (ARGE)**, deren Zweck die **Erfüllung eines einzigen Werkvertrags** ist, der B&M-Vertrag nicht der ARGE, sondern den ARGE-Partnern unmittelbar zugeordnet werden soll.<sup>21</sup> Die Bildung solcher Arbeitsgemeinschaften ist vor allem im **Baugewerbe**, weniger im Anlagenbau, üblich. Damit ist einerseits die Betriebsstätteneigenschaft auf Ebene des einzelnen Partners, andererseits die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung für jeden einzelnen Partner nach Maßgabe der §§ 30 ff BsGaV zu prüfen. Die VWGBsGa stellen auch klar, dass die im Anlagenbau üblichen **Konsortien** keine Mitunternehmenschaften iSd § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 2 dEStG sind, da das Merkmal der gemeinsamen Gewinnerzielungsabsicht fehlt.<sup>22</sup> Die Feststellung der Betriebsstätteneigenschaft und die Gewinnermittlung haben in diesen Fällen – analog der Einzweck-ARGE – für jeden einzelnen Konsortialpartner zu erfolgen.

#### 3.3. Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Gemäß § 31 Abs 1 BsGaV ist ein materielles Wirtschaftsgut, das in einer Bau- und Montagebetriebsstätte genutzt wird, nur dann dieser zuzuordnen, wenn dort neben der Nutzung zusätzlich auch **Personalfunktionen** ausgeübt werden, die iZm der Anschaffung, der Herstellung, der Veräußerung oder der Verwertung des materiellen Wirtschaftsgutes stehen. Weitere Voraussetzung ist, dass diese Personalfunktionen gegenüber jenen des übrigen Unternehmens **eindeutig überwiegen**.<sup>23</sup> Das wird meist nicht der Fall sein, weil die iZm B&M-BS eingesetzten Wirtschaftsgüter üblicherweise vom übrigen Unternehmen (dem Stammhaus) angeschafft oder hergestellt werden und meist auf verschiedenen Baustellen zum Einsatz kommen. Wird jedoch zB ein Kran vom Personal der Bau- und Montagebetriebsstätte angeschafft, des ausschließlich an dieser Baustelle genutzt, gewartet und von dieser nach Ende der Nutzung weiterveräußert, wäre dieses Wirtschaftsgut der Bau- und Montagebetriebsstätten zuzuordnen.

Andere, nach den Grundsätzen des § 31 Abs 1 BsGaV nicht der B&M-BS zuzuordnende materielle Wirtschaftsgüter sind gem § 31 Abs 2 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und gelten

<sup>15</sup> Neumann-Tomm, Der Gewinn von Bau- und Montagebetriebsstätten nach der BsGaV, IWB 2015, 166 (167).

<sup>16</sup> Siehe FN 1.

<sup>17</sup> Der Begriff „übriges Unternehmen“ steht für alle Teile des Unternehmens mit Ausnahme der betreffenden Betriebsstätte; VWGBsGa, Rz 1.

<sup>18</sup> VWGBsGa, Rz 341.

<sup>19</sup> VWGBsGa, Rz 343.

<sup>20</sup> VWGBsGa, Rz 344. Diese Aussage deckt sich mit den Ausführungen des österreichischen BMF, wonach die Betriebsstätteneigenschaft eines Bau- oder Montageprojektes gesondert von anderen in diesem Zusammenhang im Betriebsstättenstaat unterhaltenen Einrichtungen zu beurteilen ist; BMF 16. 12. 1991, EAS 60; 15. 12. 1997, EAS 1194; 23. 6. 2009, EAS 3076.

<sup>21</sup> VWGBsGa, Rz 345.

<sup>22</sup> VWGBsGa, Rz 346.

<sup>23</sup> VWGBsGa, Rz 350.

als der Bau- und Montagebetriebsstätte **unentgeltlich beigestellt**. Es kommt damit **weder zu einer steuerlichen Entstrickung** des Wirtschaftsgutes iSd § 4 Abs 2 Satz 3 und 4 dEStG beim deutschen B&M-Unternehmen noch zu einer fiktiven Veräußerung oder entgeltlichen Nutzungsüberlassung iSd § 16 Abs 1 BsGaV. Beispiel für eine solche unentgeltliche Beistellung wäre eine vom B&M-Unternehmen beschaffte Spezialmaschine, die temporär an der Bau- und Montagebetriebsstätten genutzt und in der Folge auf anderen Baustellen eingesetzt wird.<sup>24</sup>

### 3.4. Zuordnung von anderen Vermögensgegenständen

Gemäß § 31 Abs 3 BsGaV gelten die in § 31 Abs 1 und 2 BsGaV genannten Grundsätze für die Zuordnung **immaterieller Werte** (§ 6 BsGaV), die Zuordnung von **Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen** (§ 7 BsGaV) und **sonstigen Vermögenswerten** (§ 8 BsGaV) entsprechend. Entscheidend ist auch in diesen Fällen, wo die maßgeblichen **Personalfunktionen überwiegend wahrgenommen** werden. Für immaterielle und sonstige Vermögenswerte ist deren **Schaffung oder Erwerb** von zentraler Bedeutung und für Beteiligungen und Finanzanlagen deren **Nutzung**. Erfolgt eine Zuordnung zum übrigen Unternehmen, also dem Stammhaus, wovon bei Bau- und Montagebetriebsstätten auszugehen sein wird, gelten auch diese Vermögenswerte der Bau- und Montagebetriebsstätte als **unentgeltlich beigestellt**. Beispiel wäre die Nutzung eines Patents, das bei verschiedenen Projekten des B&M-Unternehmens eingesetzt wird und bezüglich dessen Schaffung, Veräußerung oder Verwertung keine Personalfunktionen an der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt werden (§ 6 BsGaV iVm § 31 Abs 3 iVm Abs 1 BsGaV).<sup>25</sup>

### 3.5. Zuordnung des Bau- und Montagevertrags

Der Bau- und Montagevertrag selbst ist mit dem Auftraggeber ein Geschäftsvorfall iSd § 1 Abs 4 Nr 1 dAStG bzw § 9 BsGaV, der in aller Regel der „*Geschäftsleitungsbetriebsstätte*“, also dem **übrigen Unternehmen, zuzuordnen** ist.<sup>26</sup> Denn die im **Vorfeld eines Projekts** notwendige Bearbeitung von Ausschreibungen, die Angebotskalkulation und die Vertragsverhandlungen sind regelmäßig eine Personalfunktion des Stammhauses, da diese Tätigkeiten in einem Zeitraum erfolgen, zu dem die Bau- und Montagebetriebsstätte idR noch gar nicht bestehen wird. Nur dann, wenn den an der B&M-BS ausgeübten Personalfunktionen iZm dem Vertrag bzw der Vertragserrichtung die größere Bedeutung zukommen würde oder aus funktionalen Gründen davon auszugehen ist, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte, wäre sie ein unabhängiger Dritter, den B&M-Vertrag vom übrigen Unternehmen übernommen hätte, wäre eine Zuordnungsänderung vorzunehmen. In diesem Fall wäre von einer fremdüblich zu vergütenden „*anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung*“ iSd § 16 Abs 1 Z 1 BsGaV auszugehen, also von einer fiktiven, fremdüblich zu vergütenden Veräußerung des B&M-Vertrags. Denn die Leistungen, die von einem Unternehmensteil für den anderen erbracht werden, sind dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechend zu vergüten.<sup>27</sup>

### 3.6. Kostenaufschlagsmethode bei Bau- und Montagebetriebsstätten

#### 3.6.1. Vorrang kostenorientierter Verrechnungspreismethoden

§ 32 Abs 1 BsGaV regelt als Grundsatz, dass die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom B&M- Unternehmen abgeschlossenen B&M-Vertrags (widerlegbar) als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung gilt, die als **fiktive Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen** zu qualifizieren ist. Es wird fingiert, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte quasi als Subunternehmer für das übrige Unternehmen tätig wird und nur eine reine **Routinfunktion** ausübt.<sup>28</sup> Entscheidend für diese Einordnung ist der Zeitpunkt der Betriebsstättenbegründung. Eine allfällige, später notwendige, technisch aufwendige **Beseitigung von Fehlmaßnahmen** führt grundsätzlich zu **keinem Methodenwechsel**.<sup>29</sup> Allerdings führen die VWGBsGa aus, dass dann, wenn sich das Funktions- und Risikoprofil aufgrund der Tätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte nachweislich so geändert hat, dass die Voraussetzungen für die Anwendung einer geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode vorliegen (zB Übernahme hochqualifizierter Tätigkeiten durch die Bau- und Montagebetriebsstätte), § 33 BsGaV für die gesamte Dauer der Bau- und Montagebetriebsstätte anzuwenden ist.<sup>30</sup> Gleiches soll im umgekehrten Fall gelten.<sup>31</sup>

Der für die „Dienstleistung“ anzusetzende „Verrechnungspreis“, der von der Bau- und Montagebetriebsstätte an das übrige Unternehmen erbracht wird, soll gem § 32 Abs 1 Satz 2 BsGaV nach

<sup>24</sup> VWGBsGa, Rz 351.

<sup>25</sup> VWGBsGa, Rz 352.

<sup>26</sup> VWGBsGa, Rz 353.

<sup>27</sup> VWGBsGa, Rz 355

<sup>28</sup> *Sennwald/Geberth*, BMF veröffentlicht Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, BB 2017, 33 (33).

<sup>29</sup> VWGBsGa, Rz 356 und 380.

<sup>30</sup> VWGBsGa, Rz 380.

<sup>31</sup> VWGBsGa, 381.



einer **kostenorientierten Verrechnungsmethode**, dh nach der **Kostenaufschlagsmethode**, bestimmt werden, wenn die von der Bau- und Montagebetriebsstätte erbrachte fiktive Dienstleistung als **Routinetätigkeit** beurteilt werden kann. Nach den Ausführungen in den VWGBsGa ist von einer Routinetätigkeit auszugehen, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte lediglich die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbringt, auch wenn diese technisch schwierig und anspruchsvoll sind, während die eigentliche Wertschöpfung iZm der Projektrealisierung im übrigen Unternehmen erfolgt.

In der Praxis wird die Abgrenzung zwischen „Routinebetriebsstätten“ und solchen, bei denen „komplexe Tätigkeiten“ ausgeübt werden, zu Konflikten führen. In den BsGaV findet sich als Beispiel, das ein Abweichen von der Kostenaufschlagsmethode zulassen würde, die Errichtung einer schlüsselfertigen Fabrikanlage durch ein deutsches Bau- und Montageunternehmen, die zur Begründung einer Bau- und Montagebetriebsstätte im Quellenstaat führt und an der deutsche Spezialisten tätig werden, die wesentliche Planungs- und Ingenieursarbeiten vor Ort durchführen.<sup>32</sup> Die VWGBsGa führen aus, dass die für Routinebetriebsstätten iSd § 30 BsGaV aufgestellten Grundsätze auch auf andere funktions- und risikoarme Betriebsstätten angewandt werden können (zB iZm Wartungsverträgen begründete Dienstleistungsbetriebsstätten).<sup>33</sup>

### 3.6.2. Kostenbasis und Gewinnaufschlag

Bei Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode** sind der Kostenbasis in erster Linie die Personalkosten zuzuordnen, die **unmittelbar** durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht worden sind (Monteure, Überwachungspersonal, Integration von Subunternehmern durch Personal der Bau- und Montagebetriebsstätte). Als unmittelbare Kosten gelten die direkten Kosten der Personalfunktionen (zB Bruttolöhne, Sozialabgaben, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Reisekosten), die der Bau- und Montagebetriebsstätte gem § 4 BsGaV zuzuordnen sind.<sup>34</sup> Grundlage sind die **Vollkosten**, bestehend aus **Personaleinzel- und Personalgemeinkosten** (zB Kosten der Personal-, Steuer- oder Rechtsabteilung).<sup>35</sup> Kosten, die iZm der Materialbeschaffung oder der **Einschaltung von Subunternehmern** anfallen, gehören nur dann zur Kostenbasis, wenn die diesen zugrunde liegenden Verträge gem § 9 BsGaV der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen sind. Das wäre zB dann der Fall, wenn der Bauleiter der Bau- und Montagebetriebsstätte Subunternehmer eigenständig beauftragt, selbständig Material bestellt oder die Überwachung- und Koordinierung der Subunternehmer an der Bau- und Montagebetriebsstätte qualitativ überwiegen würde, selbst wenn das übrige Unternehmen die Verträge formal unterschreiben würde.<sup>36</sup>

**Fehlmaßnahmen**, die durch die Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht sind, sind von dieser zu tragen und nicht in die Kostenbasis für den Gewinnaufschlag einzubeziehen. In solchen Fällen kann es sein, dass einer Bau- und Montagebetriebsstätte, die Routinetätigkeiten ausübt, **auch Verluste zugeordnet werden können**.<sup>37</sup> Entstehen der Bau- und Montagebetriebsstätte jedoch Kosten aufgrund von Fehlmaßnahmen, die vom übrigen Unternehmen verursacht worden sind, sind diese Kosten sehr wohl in die Kostenbasis einzubeziehen.<sup>38</sup> Mittelbare Kosten, wie Verwaltungs- und Geschäftskosten, die mit der kaufmännischen Auftragsabwicklung zusammenhängen (zB Controlling, Projektleitung, Rechts- und Steuerabteilung), zählen nicht zur Kostenbasis und sind dem Stammhaus zuzuordnen.<sup>39</sup> Die ersten praktischen Erfahrungen bei der Abwicklung von Bau- und Montagebetriebsstätten zeigen jedoch, dass die deutsche Finanzverwaltung idR davon ausgeht, dass Routinebetriebsstätten jedenfalls Gewinne zugeordnet werden müssen.

Die von der Bau- und Montagebetriebsstätte an das übrige Unternehmen erbrachte, aus fiktiven Leistungsbündeln bestehende **fiktive Dienstleistung** ist gem § 32 Abs 2 BsGaV dem Grunde nach **einheitlich zu verrechnen**, es sei denn, eine **gesonderte Verrechnung** für jedes Leistungsbündel würde im Einzelfall zu einem Ergebnis führen, das dem Fremdverhaltensgrundsatz besser entspricht. Die VWGBsGa nennen als Beispiel den Bau eines besonders aufwendigen Fundaments durch besonders qualifiziertes Personal einer Bau- und Montagebetriebsstätte, der als fiktive Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gesondert von den übrigen Bauarbeiten an das übrige Unternehmen zu verrechnen wäre.<sup>40</sup> Nach deutscher Verwaltungspraxis wurde bei Bau- und Montagebetriebsstätten bislang ein **Gewinnaufschlag von 5 % bis 10 %** akzeptiert, der individuell für die einzelne Bau- und Montagebetriebsstätte vor Projektbeginn festzulegen ist.<sup>41</sup>

<sup>32</sup> VWGBsGa, Rz 356.

<sup>33</sup> VWGBsGa, Rz 357; Heinsen, DB 2017, 85 (88).

<sup>34</sup> VWGBsGa, Rz 358.

<sup>35</sup> Neumann-Tomm, IWB 2015, 166.

<sup>36</sup> VWGBsGa, Rz 359.

<sup>37</sup> VWGBsGa, Rz 360.

<sup>38</sup> VWGBsGa, Rz 361.

<sup>39</sup> VWGBsGa, Rz 362.

<sup>40</sup> VWGBsGa, Rz 363.

<sup>41</sup> Neumann-Tomm, IWB 2015, 166 (172).

### 3.6.3. Abrechnung fiktiver Dienstleistungen der Bau- und Montagebetriebsstätte

§ 32 Abs 3 Satz 1 BsGaV gebietet eine **zeitnahe (mindestens einmal jährliche) Abrechnung** der von der Bau- und Montagebetriebsstätte erbrachten fiktiven Dienstleistung, unabhängig vom Zeitpunkt der Gewinnrealisierung durch das B&M-Unternehmen. Damit kollidiert der Abrechnungsmodus im Fall einer ausländischen B&M eines inländischen Unternehmens mit den Grundsätzen der Gewinnrealisierung bei mehrjährigen Fertigungsaufträgen.<sup>42</sup> Hat sich Deutschland DBA-rechtlich zur Freistellung der Gewinne von Bau- und Montagebetriebsstätten verpflichtet, ist nach den Ausführungen in den VWGBsGa das **Betriebsstättenergebnis jährlich freizustellen**, selbst wenn nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen die Gewinnrealisierung erst nach Fertigstellung des Bau- oder Montageprojekts erfolgt. Sollte im DBA zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die **Anrechnungsmethode** vorgesehen sein und der Quellenstaat die Bau- und Montagebetriebsstätte nach der „*Percentage-of-Completion-Methode*“ besteuern, Deutschland jedoch nach der „*Completed-Contract-Methode*“, wären die in den einzelnen Jahren erhobenen Steuern insgesamt erst im Jahr der tatsächlichen Ergebnisrealisierung in Deutschland anrechenbar.<sup>43</sup> § 32 Abs 3 Satz 2 BsGaV lässt eine frühere oder spätere Abrechnung der fiktiven Dienstleistung zu, wenn dies dem Verhalten unabhängiger Unternehmen und damit dem Fremdverhaltensgrundsatz besser entspricht.<sup>44</sup>

### 3.6.4. Leistungen des übrigen Unternehmens an die Bau- und Montagebetriebsstätte

Dienstleistungen, die im übrigen Unternehmen iZm dem B&M-Vertrag erbracht werden, gelten gem § 32 BsGaV auch dann nicht als gegenüber der Bau- und Montagebetriebsstätte erbracht, wenn sie iZm der Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte stehen. Die VWGBsGa führen dazu aus, dass derartige Leistungsbeiträge idR **im eigenen Interesse des übrigen Unternehmens** zur Erfüllung des Bau- und Montagevertrags (der dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist) erbracht werden. Dafür stünden dem übrigen Unternehmen die Zahlungen des Auftraggebers, abzüglich der Vergütungen für die fiktiven Dienstleistungen der Bau- und Montagebetriebsstätte, zu. Solche Leistungsbeiträge sollen deshalb als unentgeltlich der Bau- und Montagebetriebsstätte beigestellt gelten, auch wenn sie in einem sachlichen Zusammenhang mit der Bau- und Montagebetriebsstätte stehen.<sup>45</sup>

Positiv anzumerken ist, dass die VWGBsGa – abweichend von der Rechtsprechung des BFH – nun klarstellen, dass **Vorlaufkosten** iZm einem B&M-Vertrag (Kosten der Auftragserteilung, Ausschreibung, Planung, Auftragskalkulation etc) dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind, zumal einer Betriebsstätte vor ihrem Entstehen keine Personalfunktionen zugeordnet werden können.<sup>46</sup>

Bezüglich der **Zuordnung von Dotationskapital** unterscheidet die BsGaV zwischen inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmer („*Inbound-Fall*“) und ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmer („*Outbound-Fall*“). Während § 12 BsGaV für den „*Inbound-Fall*“ die **Kapitalaufteilungsmethode** vorsieht, ist in § 13 BsGaV für den „*Outbound-Fall*“ die **Mindestkapitalausstattungsmethode** zwingend vorgesehen. Die VWGBsGa lassen für Bau- und Montagebetriebsstätten mit einem § 32 BsGaV entsprechenden Funktions- und Risikoprofil (Routinetätigkeiten) unter gewissen Voraussetzungen jedoch zu, dass auch für deutsche Bau- und Montagebetriebsstätten ausländischer Unternehmen die Mindestkapitalausstattungsmethode angewandt wird.<sup>47</sup>

### 3.6.5. Hilfs- und Nebenrechnung

§ 3 Abs 1 BsGaV regelt, dass für eine Betriebsstätte zu Beginn des Wirtschaftsjahres eine **Hilfs- und Nebenrechnung** aufzustellen ist, die während des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und zu dessen Ende abzuschließen ist.<sup>48</sup> Diese Hilfs- und Nebenrechnung muss spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung erstellt sein, in der die Betriebsstätten-Einkünfte zu Berücksichtigung finden. Gemäß § 3 Abs 2 BsGaV muss diese Hilfs- und Nebenrechnung jene Bestandteile enthalten, die der Betriebsstätte aufgrund ihrer Personalfunktionen zuzuordnen sind (Vermögenswerte, Dotationskapital, Passiva, tatsächliche und fiktive Betriebseinnahmen und -ausgaben), samt Begründung der vorgenommenen Zuordnung.<sup>49</sup> Für Bau- und Montagebetriebsstätten gehen die VWGBsGa davon aus, dass bei Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung einer ausländischen Bau- und Montagebetriebsstätte von der projektbezogenen Kosten- und Leistungsrechnung ausgegangen werden kann. Aus den Unterlagen müssen die **Bemessungsgrundlage** und die jeweils verwendeten **Gewinnaufschläge** zweifelsfrei ableitbar sein.<sup>50</sup>

<sup>42</sup> Neumann-Tomm, Die bloße Einkünftekorrekturfunktion des § 1 Abs. 5 AStG, IStR 2015, 907 (909).

<sup>43</sup> VWGBsGa, Rz 364; Dombrowski/Sommer/Dahle, Die Pflicht zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnungen für Betriebsstätten, IStR 2016, 109 (109).

<sup>44</sup> VWGBsGa, Rz 365

<sup>45</sup> VWGBsGa, Rz 366.

<sup>46</sup> VWGBsGa, Rz 66 und 367

<sup>47</sup> VWGBsGa, Rz 368.

<sup>48</sup> Greier/Friedrich, Die Hilfs- und Nebenrechnung i.S.d. Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, DB 2016, 1773 (1773).

<sup>49</sup> § 3 Abs 3 BsGaV verweist diesbezüglich auf die nach § 90 Abs 3 Satz 4 dAO geregelten Aufzeichnungspflichten.

<sup>50</sup> VWGBsGa, Rz 369.

### 3.7. Gewinnaufteilungsmethode bei Bau- und Montagebetriebsstätten

#### 3.7.1. Subsidiäre Methode der Ergebnisabgrenzung

§ 32 BsGaV lässt es zu, **von der Kostenaufschlagsmethode abzuweichen** und eine (geschäftsvorfallbezogene) Gewinnaufteilungsmethode anzuwenden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Personalfunktionen, die jeweils sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen im Hinblick auf die Erfüllung des B&M-Vertrags ausgeübt werden, sind keine Routinetätigkeit und bewirken, **dass dem übrigen Unternehmen und der Bau- und Montagebetriebsstätte jeweils vergleichbare Chancen und Risiken zuzuordnen sind** (§ 33 Abs 1 Z 1 BsGaV), oder
2. für die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags werden sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen **einzigartige immaterielle Werte** selbst entwickelt oder erworben.<sup>51</sup>

Der erste Tatbestand setzt voraus, dass beide Unternehmensteile einen „**Entrepreneur-Status**“ innehaben. Als Beispiel nennen die VWGBsGa die Errichtung einer komplexen Fertigungsanlage mit komplexen Leistungsanforderungen, die es notwendig macht, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte einen Teil des Detail-Engineerings, die Überwachung, die Koordination der Projektabwicklung und die Inbetriebnahme der Anlage übernimmt und für die funktionsfähige Übergabe der Anlage sorgt. Gelingt der Nachweis, dass die Chancen und Risiken der Bau- und Montagebetriebsstätte mit jenen des übrigen Unternehmens vergleichbar sind, soll die Anwendung einer **Gewinnaufteilungsmethode** zulässig sein.<sup>52</sup>

<p><b>Projektmerkmale</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Großes Projektvolumen,</li> <li>■ lange Dauer der Inbetriebnahme,</li> <li>■ geringer Wiederholungscharakter,</li> <li>■ erheblicher Schulungsbedarf von Kundenpersonal.</li> </ul>	<p><b>Baustellenpersonal</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Hohe Qualifikation,</li> <li>■ einzigartiges Know-how,</li> <li>■ Plananpassungen/Detailplanung an die Bau- und Montagebetriebsstätte,</li> <li>■ hoher Koordinationsbedarf von Subunternehmern.</li> </ul>
<p><b>Hohe Wertschöpfung an der Bau- und Montagebetriebsstätte</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Große Anzahl zu montierender Bestandteile,</li> <li>■ komplexes Tuning vor Ort,</li> <li>■ enge Verzahnung der Arbeiten im Stammhaus und an der Bau- und Montagebetriebsstätte,</li> <li>■ viele unterschiedliche Gewerke,</li> <li>■ Erreichen der Leistungsparameter liegt in der Verantwortung des B&amp;M-Personals,</li> <li>■ autarkes Arbeiten des B&amp;M-Personals.</li> </ul>	<p><b>Komplexe Vertragsbeziehungen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Viele Subunternehmer,</li> <li>■ Koordinationsbedarf anderer Lieferanten, die unmittelbar vom Auftraggeber beauftragt worden sind,</li> <li>■ Behördenarbeit,</li> <li>■ hoher Abstimmungsbedarf des B&amp;M-Personals mit dem Auftraggeber.</li> </ul>

**Abb 1:** Indizien für einen „Profit-Split“ rechtfertigende, komplexe Leistungsbeziehungen

Der in § 33 Abs 1 Z 2 BsGaV vorgesehene zweite Alternativtatbestand der gemeinsamen Schaffung einzigartiger immaterieller Werte wäre zB dann erfüllt, wenn Know-how von der Bau- und Montagebetriebsstätte speziell für das konkrete Bau- und Montageprojekt geschaffen worden ist. Als Beispiel findet sich in den VWGBsGa die Errichtung einer neuartigen Fertigungsanlage (Pilotanlage), die der Entwicklung einer neuen Technologie sowie der **intensiven Zusammenarbeit** zwischen dem Personal des übrigen Unternehmens und den bei der Bau- und Montagebetriebsstätte tätigen Spezialisten bedarf.<sup>53</sup>

Ausgangspunkt der Gewinnaufteilung ist in solchen Fällen das **gesamte Projektergebnis** auf Grundlage der dafür zu erstellenden Kostenrechnung (Projekterfolgsrechnung, Kostenträger- oder Kostenstellenrechnung). Bei Ermittlung des Projektergebnisses sind alle Kosten, die mit dem Projekt in Zusammenhang stehen, zu berücksichtigen, unabhängig davon, wann sie entstanden sind (Akquisition-, Ausschreibungskosten, Kosten für Pre-Engineering sowie für Forschung und Entwicklung). Kosten für die **Beseitigung von Fehlmaßnahmen**, die zweifelsfrei den Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstatt zugeordnet werden können, sind unmittelbar der Bau- und Montagebetriebsstatt anzulasten.<sup>54</sup> Die Ermittlung des aufzuteilenden Projektergebnisses hat nach **deutschen**

<sup>51</sup> VWGBsGa, Rz 370.

<sup>52</sup> VWGBsGa, Rz 371.

<sup>53</sup> VWGBsGa, Rz 372.

<sup>54</sup> VWGBsGa, Rz 373.

**Gewinnermittlungsgrundsätzen** zu erfolgen. Auch die Gewinnrealisierung hat zu jenem Zeitpunkt zu erfolgen, der im deutschen Steuerrecht dafür vorgesehen ist („*Completed-Contract-Methode*“ versus „*Percentage-of-Completion-Methode*“).<sup>55</sup>

### 3.7.2. Aufteilungsschlüssel

Gemäß § 33 Abs 2 BsGaV bestimmt sich der für die Gewinnaufteilungsmethode anzuwendende Aufteilungsschlüssel **nach den Beiträgen**, die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für den B&M-Vertrag geleistet werden. Vor Begründung der Bau- und Montagebetriebsstätte erbrachte Leistungsbeiträge sind beim übrigen Unternehmen zu berücksichtigen.<sup>56</sup> Der Umfang der geleisteten Beiträge berechnet sich gem § 33 Abs 2 Satz 2 BsGaV nach den Kosten der maßgeblichen Personalfunktionen (zB Teilnahme an der Ausschreibung, Engineering, Montage, Überwachung, Inbetriebnahme). Die auf **Hilfstätigkeiten** (zB Werkschutz, Kantine, Fahrdienste) entfallenden Kosten für Personalfunktionen sind zwar bei Ermittlung des Projektergebnisses zu berücksichtigen, für Zwecke der Berechnung des Aufteilungsschlüssels jedoch ausscheiden.<sup>57</sup> Gemäß § 33 Abs 2 Satz 3 BsGaV ist dabei pauschal auch an angemessener Anteil an den **Forschungs- und Entwicklungskosten** (F&E-Kosten) der eingesetzten, in Vorjahren geschaffenen **immateriellen Werte** sowie an vergeblichen Akquisitionskosten für nicht zustande gekommene B&M-Verträge zu berücksichtigen. Das bewirkt, dass insofern ein höherer Anteil am Projektergebnis dem übrigen Unternehmen zugeordnet wird. Wie der Aufteilungsschlüssel im Einzelfall berechnet wurde, ist zu begründen und zu dokumentieren.<sup>58</sup> § 33 Abs 3 letzter Satz BsGaV lässt es zu, einen alternativen Aufteilungsschlüssel anzuwenden, wenn dieser im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das dem Fremdverhaltensgrundsatz besser entspricht.<sup>59</sup> Die VWGBsGa nennen als Beispiel eine Gewinnaufteilung anhand einer Wertschöpfungsanalyse.<sup>60</sup>

### 3.7.3. Übergangsregelung

Wurde eine Bau- und Montagebetriebsstätte bereits vor dem 1. 1. 2013 begründet, kann das B&M-Unternehmen die Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach den bisher von den deutschen Finanzbehörden anerkannten Grundsätzen ermitteln (§ 34 Abs 1 BsGaV). Das gilt auch für **Anschlussverträge**, die nach dem 1. 1. 2013 abgeschlossen worden sind, wenn diese mit dem früher abgeschlossenen Vertrag in einem **wirtschaftlichen und örtlichen Zusammenhang** stehen. Das Wahlrecht kann jedoch für eine Bau- und Montagebetriebsstätte nur einheitlich ausgeübt werden.<sup>61</sup>

Allerdings kann sich das B&M-Unternehmen auch dafür entscheiden, § 1 Abs 5 dAStG, die BsGaV und die VWGBsGa auch für Jahre anzuwenden, die **vor dem 1. 1. 2013 begonnen** haben, wenn die Regelungen auf die gesamte Bestandsdauer der Bau- und Montagebetriebsstätte angewandt werden und dadurch international weder Doppel- noch Doppelnichtbesteuerung entsteht.<sup>62</sup>

Auch für Bau- und Montagebetriebsstätten, die in den Jahren 2013 und 2014 bzw vor Ablauf eines abweichenden Wirtschaftsjahres 2014/2015 begründet worden sind,<sup>63</sup> lässt es § 34 Abs 2 VWGBsGa zu, die von der Finanzverwaltung ehemals anerkannten Grundsätze der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung anzuwenden, wenn das B&M-Unternehmen,

1. nachweist, dass es für die Kalkulation seiner Leistungen von der Anwendung der bisher von der Finanzbehörde anerkannten steuerlichen Grundsätze ausgegangen ist, und
2. glaubhaft macht, dass die Regelungen dieser Verordnung seiner Kalkulation die Grundlage entziehen.

## 4. Die Grenzen des deutschen AOA aus österreichischer Sicht

Gemäß Art 7 Abs 1 des deutsch-österreichischen DBA (DBA Deutschland)<sup>64</sup> können Gewinne einer Betriebsstätte sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Betriebsstättenstaat besteuert werden, wobei sich der jeweilige Ansässigkeitsstaat in Art 23 DBA Deutschland verpflichtet, zur Vermeidung von Doppelbesteuerung den Betriebsstättengewinn von der Besteuerung freizustellen. Um diese Vorgabe tatsächlich zu erreichen, müssen allerdings beide Staaten den Betriebsstättengewinn **nach derselben Methodik** ermitteln. Wengleich es in der Begründung zur BsGaV heißt, dass diese bezwecken soll, die uneinheitliche Vorgangsweise bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung zu vereinheitlichen, darf das nicht darüber hinwegtäuschen, dass Deutschland mit § 1 Abs 5 dAStG, der

<sup>55</sup> VWGBsGa, Rz 374.

<sup>56</sup> VWGBsGa, Rz 367 und 375.

<sup>57</sup> VWGBsGa, Rz 376.

<sup>58</sup> VWGBsGa, Rz 377.

<sup>59</sup> VWGBsGa, Rz 378.

<sup>60</sup> VWGBsGa, Rz 379.

<sup>61</sup> VWGBsGa, Rz 383.

<sup>62</sup> VWGBsGa, Rz 382 f.

<sup>63</sup> VWGBsGa, Rz 384 f.

<sup>64</sup> BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.



BsGaV und den VWGBsGa eine **einseitige Maßnahme** gesetzt hat, allein dadurch, dass der Fremdverhaltensgrundsatz tendenziell zugunsten der deutschen Finanzverwaltung ausgelegt wird.<sup>65</sup> Die in der BsGaV dargelegte Grundkonzeption der dem AOA entsprechenden Betriebsstätten-Gewinnermittlung kann zwar theoretisch überzeugen, enthält aber Tatbestände, die besser im dEStG bzw der dAO hätten geregelt werden sollen. So ist das Zuordnungskriterium der „maßgeblichen Personalfunktionen“ ein theoretisches Konzept, das Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen viel Raum für Interpretationen lässt. Die von dAStG und BsGaV verwendeten neuen Begriffe sind nicht mit ausreichenden Inhalten gefüllt.<sup>66</sup> Kritisch ist auch anzumerken, dass Deutschland bei der Anwendung des AOA **nicht zwischen alten und neuen DBA unterscheidet**. Die neuen Grundsätze der Ergebnisabgrenzung sollen **auf alle deutschen DBA anwendbar** sein, unabhängig davon, ob der Wortlaut des DBA dem AOA idF des Updates 2010 des OECD-MA folgt oder einen Art 7 idF OECD-MA 2008 enthält. Ein Art 7 idF OECD-MA 2010 findet sich übrigens nur in wenigen deutschen DBA und wird selbst bei aktuellen Neuverhandlungen nur ausnahmsweise in den Abkommenstext übernommen.

Als Exportnation hat der deutsche Fiskus vor allem den **Outbound-Fall vor Augen** – also Auslandsbetriebsstätten deutscher Unternehmen – und will damit das deutsche Freistellungsvolumen möglichst gering halten, um deutsches Besteuerungssubstrat zu sichern. Besteuerungskonflikte sind deshalb – vor allem im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern – zu erwarten.<sup>67</sup> Eine Lösung könnte nur § 1 Abs 5 Satz 8 dAStG bieten. Darin heißt es, dass dann, wenn ein DBA anzuwenden ist und der Steuerpflichtige geltend macht, dass dessen Regelungen § 1 Abs 5 Satz 1 bis 7 dAStG widersprechen, das Abkommen Vorrang hat, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend diesem Abkommen ausübt und deshalb die Anwendung der Sätze 1 bis 7 leg cit zu einer Doppelbesteuerung führen würden. Dennoch ist sicher, dass der Alleinangang Deutschlands bilaterale Besteuerungskonflikte auslösen wird.

Da Deutschland der **wichtigste österreichische Handelspartner** ist, wird die praktische Umsetzung des AOA für deutsche Betriebsstätten österreichischer Unternehmer den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltungen vor besondere Herausforderungen stellen.<sup>68</sup> Derzeit findet sich der AOA nach Maßgabe des Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 in keinem einzigen in Wirksamkeit stehenden österreichischen DBA und wurde selbst in neue abgeschlossene DBA nicht übernommen.<sup>69</sup> Deshalb konnte die Finanzverwaltung bislang nur zu jenen Aspekten des AOA Stellung nehmen, die in Art 7 OECD-MA der „Altfassung“ Deckung finden.<sup>70</sup> Eine vollinhaltliche Anwendung des AOA würde eine Übernahme in die österreichischen DBA erfordern, sodass der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA 2010 für die österreichischen DBA nur insoweit von Relevanz sein kann, als er mit der derzeitigen Fassung des Art 7 OECD-MA nicht in Widerspruch steht.<sup>71</sup> So hat zB der DBA-Partner Schweiz die Anwendung der vermeintlich mit Art 7 idF OECD-MA 2008 stehenden OECD-Kommentierung abgelehnt, weil Art 3 Abs 2 DBA Schweiz,<sup>72</sup> abweichend von Art 3 Abs 2 OECD-MA, nur jene Rechtslage zur DBA-Auslegung zulässt, die im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bestanden hat (**Versteinerungstheorie**).<sup>73</sup>

Die österreichischen VPR-2010, die sich in Rz 179 und 180 ausführlich mit der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung beschäftigen, nehmen deshalb nur insoweit auf den AOA Bezug, als er mit dem OECD-MK zu Art 7 OECD-MA (idF 2008) nicht in Widerspruch steht. Die österreichische Finanzverwaltung geht davon aus, dass die im inländischen Rechtskreis entwickelte Sichtweise zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung vollinhaltlich mit den Grundsätzen des AOA übereinstimmt, und hat das in einigen, bereits zitierten Einzelerledigungen auch zum Ausdruck gebracht.<sup>74</sup> Bei Fragen zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung verweist das BMF deshalb regelmäßig auf die Grundsätze des OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Updates 2008 und auf die diesen zugrunde liegenden

<sup>65</sup> Mechtler/Wenzl, SWI-Jahrestagung: Gewinnzurechnung zu deutschen Betriebsstätten, Anpassungen im Zuge von Betriebsprüfungen und verfahrensrechtliche Auswirkungen, SWI 2015, 468 (468)

<sup>66</sup> Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016) 362.

<sup>67</sup> Bendlinger/Reinhold/Sennewald, Das deutsch-indische DBA und dessen Anwendung auf den deutschen Maschinen- und Anlagenbau, IStR 2013, 453 (455); Seeleitner/Krinninger/Grimm, Verschärfung der steuerlichen Herausforderungen durch den Authorised OECD Approach (AOA) bei Bau- und Montagebetriebsstätten? IStR 2013, 220 (220 f).

<sup>68</sup> Ditz/Hagen, Germany Adopts New Regulations Governing Allocation of Income to Permanent Establishments, Intertax 2015, 508 (518); Endres/Oestreicher/Van der Ham, Die neue Betriebsstättengewinnaufteilung – 5 Musterfälle zur Auslegung (Teil 1), PISStB 2014, 276 (276).

<sup>69</sup> So entspricht die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne in Art 7 des seit 1. 3. 2017 in Kraft befindlichen und ab 1. 1. 2018 wirksamen DBA mit Island (BGBl III 2017/25) idF OECD-MA 2008. Auch im neuen DBA mit Japan findet sich ein dem OECD-MA 2008 entsprechende Verteilungsnorm, allerdings unter dem protokollarischen Vorbehalt, dass Österreich durch diplomatische Note mitteilen muss, wenn erstmals Art 7 idF OECD-MA in ein DBA übernommen wird. Dann müsste Österreich auch im Verhältnis zu Japan die neue Fassung des Art 7 OECD-MA übernehmen.

<sup>70</sup> Rz 181 VPR 2010, AÖF 2010/221; Loukota/Jirousek, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007, 142 (142 ff).

<sup>71</sup> Eckerstorfer/Hütter/Simader, Ermittlung des Gewinns einer österreichischen Betriebsstätte, ecolex 2010, 32.

<sup>72</sup> DBA Schweiz, BGBl 1975/64 idF BGBl 1995/161, BGBl III 2001/204, BGBl III 2007/22, BGBl III 2011/27.

<sup>73</sup> Aufhebung von BMF 17. 9. 2007, EAS 2891, durch BMF 14. 5. 2008, BMF-010221/1291-IV/4/2008, AÖF 2008/162; Wiplinger, Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten doch nicht vor dem Aus? FJ 2008, 293 (293 ff); Rosenberger, Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte: Rechtfertigt der AOA eine Änderung der Verwaltungspraxis? SWI 2007, 551.

<sup>74</sup> BMF 20. 4. 2012, EAS 3272.

Regeln des AOA.<sup>75</sup> Die dem AOA inhärente uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion nach der Fassung des Art 7 OECD-MA 2010 und der Kommentierung dazu können aber derzeit im Verhältnis zu den österreichischen DBA-Vertragsstaaten nicht – so wie Deutschland das will – bedingungslos zur Anwendung kommen. So können zB zwischen Teilen ein und desselben Unternehmens keine fiktiven Mietverträge mit steuerlicher Wirkung abgeschlossen oder einer Baubetriebsstätte für die Nutzung von Maschinen fremdübliche Mieten verrechnet werden. Sehr wohl sind aber gem Art 7 Abs 3 idF vor dem OECD-MA 2008 jene Aufwendungen der Betriebsstätte anzulasten, die dem Hauptsitz in Bezug auf die der Betriebsstätte überlassenen Maschinen erwachsen sind, wie zB Abschreibungen, Fremdfinanzierungskosten, Instandhaltungskosten oder Versicherung.<sup>76</sup>

Gerade bei Bau- und Montagebetriebsstätten stößt der AOA nach deutschem Muster mit den notwendigen, zivilrechtlich nicht nachvollziehbaren Fiktionen auf Grenzen. Auch die deutsche Ansage, Bau- und Montagebetriebsstätten seien grundsätzlich einem „Routineunternehmen“ vergleichbar, dem jedenfalls ein Gewinnanteil zugerechnet werden müsste, löst bereits jetzt bei Verlustprojekten zwischenstaatliche Konflikte aus. Denn idR weigert sich der deutsche Fiskus, anzuerkennen, dass die Ursache für Projektverluste auch in der Sphäre der Bau- und Montagebetriebsstätte gelegen sein kann, sodass sich der dem österreichischen Stammhaus zuzurechnende Verlust um den in Deutschland zu versteuernden Gewinn der Bau- und Montagebetriebsstätte erhöht. Das unterschiedliche Verständnis des AOA durch Österreich und Deutschland löst bereits die ersten deutsch-österreichischen Verständigungsverfahren aus.

### Auf den Punkt gebracht

---

Bitte eine kurze Zusammenfassung in drei bis fünf Sätzen ergänzen!

<sup>75</sup> BMF-Erlass vom 18. 10. 2012, BMF-010221/0627-IV/4/2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht, Pkt 1.

<sup>76</sup> BMF 29. 10. 2007, EAS 2896; 25. 11. 2011, EAS 3251.