

Stefan Bendlinger*)

Auswirkungen des OECD-Musterabkommens 2017 auf den internationalen Maschinen- und Anlagenbau

IMPACTS OF THE 2017 OECD MODEL TAX CONVENTION ON INTERNATIONAL ENGINEERING AND CONSTRUCTION PROJECTS

In July 2017, the OECD Committee on Fiscal Affairs released the draft contents of the 2017 update to the OECD Model Tax Convention (OECD MC). The draft contents most likely will find their way into the final version of the OECD MC and the Commentary 2017. The update includes all tax treaty-related measures of the BEPS package, including changes of the concept of permanent establishments (PE) as proposed in BEPS Action 7, as well as new guidelines for the interpretation and application of Art 5 OECD MC recorded in the corresponding Commentary. Changes to Art 5 OECD MC will be introduced into the tax treaty network through the Multilateral Instrument, which Austria signed on June 7th, 2017, in Paris. Stefan *Bendlinger* takes a closer look at engineering and construction PEs and examines the consequences of the revised provisions for enterprises working on building sites, construction and installation projects.

I. Maßnahmen gegen die Vermeidung von Bau- und Montagebetriebsstätten

1. Das OECD-Musterabkommen idF Update 2014

BEPS-Aktionspunkt 7¹⁾ beschäftigt sich im Kapitel C unter dem Titel „*Other strategies for the artificial avoidance of PE status*“ mit Bau- und Montagebetriebsstätten. Darin wird Gestaltung entgegengetreten, deren Ziel es ist, das Überschreiten der in Art 5 Abs 3 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) vorgesehenen zwölfmonatigen Schonfrist zu verhindern, indem Verträge zwischen einzelnen (Konzern-)Gesellschaften aufgeteilt werden, um auf diese Weise das Überschreiten der Betriebsstättenschwelle durch den einzelnen Auftragnehmer zu verhindern. Bereits im Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) idF Update 2014²⁾ wird den DBA-Vertragsstaaten angeraten, die Aufteilung von Verträgen in verschiedene Teile und die damit mögliche Verhinderung der Begründung von Bau- und Montagebetriebsstätten durch die Anwendung nationaler Anti-Missbrauchs-Regeln oder durch DBA-rechtliche Sondervereinbarungen zu bekämpfen³⁾. Da es auch im *Dienstleistungsbetriebsstätten*, für die im OECD-MK ein Formulierungsvorschlag für eine abkommensrechtliche Sonderregelung⁴⁾ vorgesehen ist bzw sich in Art 5 Abs 3 lit b UN-MA findet, notwendig ist, missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden, enthält schon die aktuelle Fassung des OECD-MK den Textvorschlag einer „konzernalen“ *Anti-Missbrauchs-Regel*, mit der DBA-Vertragsstaaten einer künstlichen Aufteilung von Verträgen zwecks Vermeidung von Dienstleistungsbetriebsstätten begegnen können.⁵⁾

2. Missbrauchsabwehr in BEPS-Aktionspunkt 7, im OECD-MA Update 2017 und im MLI

Im BEPS-Aktionsplan aus dem Jahr 2013⁶⁾ findet sich als ausdrücklicher Arbeitsauftrag an die OECD nur die Aufforderung, DBA-rechtliche Maßnahmen gegen die Gewinnverla-

*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist 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 (BEPS Action 7).

2) Soweit nur OECD-MK und OECD-MK (ohne Zusatz) zitiert werden, handelt es sich dabei um die Fassung aus dem Jahr 2014, die vom Rat der OECD am 15. 7. 2014 verabschiedet worden ist.

3) Rz 18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

4) Rz 42.23 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA

5) Rz 42.45. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

6) *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013) 19.

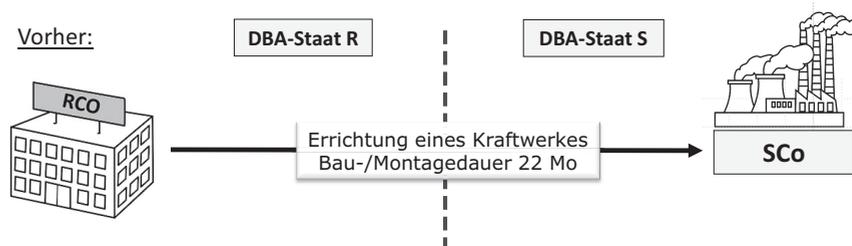
gerung durch Kommissionärsstrukturen und die ungerechtfertigte Inanspruchnahme des in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen Ausnahmekatalogs für Tätigkeiten vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeiten zu entwickeln. In der Endfassung von BEPS-Aktionspunkt 7 finden sich auch Vorschläge zu abkommensbezogenen Maßnahmen zur Verhinderung der künstlichen Vertragstrennung zwecks Vermeidung von Bau- und Montagebetriebsstätten. Anders als in den Entwürfen zu BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagen, soll dem „*splitting-up of contracts*“ jedoch nicht durch Änderung des Wortlauts des Art 5 OECD-MA entgegengetreten werden, sondern durch einen *Principal Purpose Test*.⁷⁾

Der Textvorschlag findet sich in BEPS-Aktionspunkt 7 und wortgleich in einem neuen Art 29 Abs 9 OECD-MA idF Update 2017.⁸⁾ Im Multilateralen Übereinkommen (MLI),⁹⁾ das der Umsetzung der DBA-rechtlich relevanten Maßnahmen des BEPS-Projekts dienen soll, ist dieser Principal Purpose Test (PPT) als „*Mindeststandard*“ ausgewiesen und hat in der Fassung des Art 5 Abs 1 MLI folgenden Wortlaut:

„*Ungeachtet eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens wird eine Vergünstigung nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Begünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens im Einklang steht.*“

3. Beispiel zur Anwendung des Principal Purpose Test im Anlagenbau

Um klarzustellen, welche Fälle dem PPT unterliegen, ist in BEPS-Aktionspunkt 6¹⁰⁾ ein Beispiel enthalten, das korrespondierend¹¹⁾ dazu als „*Example J*“ in den OECD-MK zu Art 29 Abs 9 OECD-MK idF Update 2017 aufgenommen wird.



⁷⁾ OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report (BEPS Action 6); *Scherleitner/Dolezel/Rasner*, Mögliche Auswirkungen von BEPS Action 6 auf die österreichische Abkommenspraxis, SWI 2016, 9 (9 ff); *Langer*, Der Principal Purpose Test, ÖStZ 2017, 399 (399 ff.).

⁸⁾ OECD, Draft Contents of the 2017 Update to the OECD-Model Tax Convention.

⁹⁾ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (24. 11. 2016); deutsche Fassung: Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Art 7 Abs 1.; *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2 ff); *Haase*, Das sog. Multilaterale Instrument, IWB 2017, 16 (16 ff); *Jirousek*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 391; *Jirousek/Zöhrer*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht, ÖStZ 2017, 217 (217 ff); *Heidecke/Lappe/Linn*, Das Multilaterale Instrument (MLI), IWB 2017, 614 (614 ff); *Ilbert/Wittenstein*, It's a Match! ... made by the OECD's Multilateral Instrument, IWB 2017, 550 (550 ff); *Reimer*, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 1 (1 ff).

¹⁰⁾ BEPS-Aktionspunkt 6, 64.

¹¹⁾ Rz 182 OECD-MK zu Art 29 Abs 9 OECD-MK idF Update 2017.

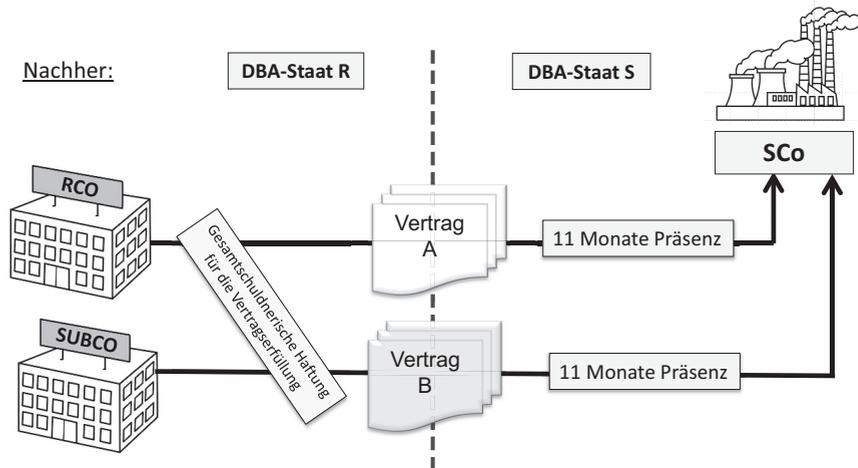


Abbildung 1: Grafische Darstellung des Sachverhalts („Example J“)

- **Beispiel**

RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft. Sie hat den Zuschlag für die Errichtung eines Kraftwerks im Staat S für den Auftraggeber *SCo* bekommen, ein im Staat S ansässiges nicht verbundenes Unternehmen. Es wird davon ausgegangen, dass die Bauausführung oder Montage 22 Monate in Anspruch nehmen wird. Während der Vertragsverhandlungen wird der Vertrag in zwei Teile getrennt, die jeweils eine elfmonatige Anwesenheit im Staat S erforderlich machen. Der erste Vertrag wird mit *RCo* abgeschlossen, der zweite Vertrag mit *SubCo*, einer 100%igen-Tochtergesellschaft von *RCo*, die zu diesem Zweck gegründet worden ist und ebenfalls im Staat R ansässig ist. Die Verträge sehen eine gesamtschuldnerische Haftung von *RCo* und *SubCo* vor.

Wenn sich mangels Vorliegens anderer Fakten und Umstände nichts anderes ergibt, kann in diesem Fall davon ausgegangen werden, dass es der Hauptzweck („*principal purpose*“) der Vertragsteilung zwischen *RCo* und *SubCo* war, die Zwölfmonatsregel des Art 5 Abs 3 des zwischen den Staaten R und S bestehenden DBA in Anspruch zu nehmen. Die Gewährung der zwölfmonatigen Schonfrist stünde unter den gegebenen Umständen im Widerspruch zum Ziel und Zweck des Art 5 Abs 3 OECD-MA und hätte zur Folge, dass anderenfalls die Vorgabe einer bestimmten Zeitdauer bedeutungslos wäre.

Unerheblich ist, ob die an dem Projekt beteiligten verbundenen Unternehmen in ein und demselben Staat oder in verschiedenen Staaten ansässig sind. Auch ein im Tätigkeitsstaat ansässiges Unternehmen kann für das andere Unternehmen den Bestand einer Betriebsstätte bewirken.

Der OECD-MK idF Update 2017 weist einleitend zu den 13 Beispielen A bis M darauf hin, dass die Anwendung des PPT nur einzelfallbezogen anhand des konkret vorliegenden Sachverhalts vorgenommen werden kann. Demnach sollen die Beispiele nur der Veranschaulichung dienen und keinesfalls Voraussetzungen und Anforderungen vorgeben, die ein vergleichbarer Geschäftsfall erfüllen muss, um die Anwendung des Art 29 Abs 9 OECD-MA idF Update 2017 vermeiden zu können.

4. „Automatic Rule“ in BEPS-Aktionspunkt 7 und im MLI

Entsprechend den Vorschlägen in BEPS-Aktionspunkt 7¹²⁾ wird in OECD-MK zu Art 5 OECD-MA den Staaten ein Vorschlag unterbreitet, die Art 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen ihrer DBA um einen Zusatz zu ergänzen, der die künstliche Aufteilung von Verträgen zwecks Vermeidung einer Bau- und Montagebetriebsstätte „*automatisch*“ verhindern soll, ohne sich mit dem PPT im Detail auseinandersetzen zu müssen. Insbesondere wenn sich in einem DBA kein Art 29 Abs 9 OECD-MA nachgebildeter PPT

¹²⁾ BEPS-Aktionspunkt 7, 43.

findet oder nationale Missbrauchsabwehr wirksam werden kann, wird im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA¹³⁾ empfohlen, folgenden Zusatz in die DBA zu übernehmen:¹⁴⁾

„Für den alleinigen Zweck, festzustellen, ob der Zeitraum von zwölf Monaten überschritten wurde, auf die in Abs. 3 Bezug genommen wird, gilt,

- a) dass dann, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat an einem Ort Tätigkeiten ausübt, die eine Bauausführung oder Montage sind, und diese Tätigkeiten eine Dauer 30 Tage überschreiten, ohne zwölf Monate zu überschreiten, und
- b) miteinander zusammenhängende Tätigkeiten an der gleichen Bauausführung oder Montage zu anderen Zeiträumen, die jeweils 30 Tage überschreiten, durch ein oder mehrere eng mit dem erstgenannten Unternehmen verbundene Unternehmen durchgeführt werden,

die verschiedenen Zeiten der Zeitdauer der vom erstgenannten Unternehmen durchgeführten Bauausführung oder Montage zuzurechnen sind.“

Das im Alternativvorschlag verwendete Konzept des „verbundenen Unternehmens“ ist deckungsgleich mit jenem, das in der Neufassung des Art 5 Abs 6 OECD-MA herangezogen wird und in Art 5 Abs 8 OECD-MA idF Update 2017 (Art 15 MLI) definiert ist.¹⁵⁾ Ob Tätigkeiten eines zweiten verbundenen Unternehmens mit jenen des ersten Unternehmens zusammenhängen („connected“), soll anhand der Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Dabei ist zu berücksichtigen,¹⁶⁾

- ob die den verschiedenen Tätigkeiten zugrunde liegenden Verträge mit der gleichen Person oder verbundenen Personen abgeschlossen wurden;
- ob der Abschluss zusätzlicher Verträge mit einer Person die logische Folge eines mit dieser oder einer verbundenen Person vorher abgeschlossenen Vertrags ist;
- ob die Tätigkeiten ungeachtet steuerplanerischer Gesichtspunkte in einem Vertrag zusammengefasst worden wären;
- ob die Art der aufgrund unterschiedlicher Verträge durchzuführenden Arbeiten gleich oder ähnlich ist;
- ob die gleichen Arbeitnehmer die aufgrund verschiedener Verträge durchzuführenden Tätigkeiten verrichten.

Sollte ein DBA den Tatbestand einer *Dienstleistungsbetriebsstätte* (in Anlehnung an Art 5 Abs 3 lit b UN-MA) vorsehen, müssten die Maßnahmen gegen die künstliche Aufteilung von Verträgen wohl auch angepasst werden, um auch bei der Erbringung von Dienstleistungen im Quellenstaat steuerlich motivierten Vertragstrennungen begegnen zu können.

Aus dem oben zitierten Wortlaut folgt, dass die steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise nur der Berechnung der für die Begründung einer Betriebsstätte relevanten Frist dienen soll und nichts mit der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten zu tun hat. Der Hinweis auf die „verschiedenen Zeiten“ („different periods of time“) soll zum Ausdruck bringen, dass die Zeiträume, an denen zwei Unternehmen gleichzeitig an einer Baustelle anwesend sind, jedenfalls *nicht doppelt gezählt* werden dürfen. Angewandt auf das unter Pkt I.3. dargestellte Beispiel, würde das bedeuten, dass die Anwesenheitszeit der *SubCo* an der Kraftwerksbaustelle der Anwesenheitsdauer der *RCo* zugerechnet wird (und umgekehrt). Damit würden beide Unternehmen wegen Überschreitens der Zwölfmonatsfrist im Staat S eine Betriebsstätte begründen.

¹³⁾ Rz 52 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MK idF Update 2017.

¹⁴⁾ Bei den im Folgenden zitierten Textvorschlägen aus dem Diskussionsentwurf handelt es sich um nicht-amtliche Übersetzungen des Verfassers.

¹⁵⁾ Rz 52 letzter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

¹⁶⁾ Rz 53 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

Der Vorschlag zur Verhinderung von „*contract split*“ wurde in Art 14 MLI übernommen.¹⁷⁾ Es handelt sich dabei um *keinen Mindeststandard*, sodass sich die Staaten vorbehalten können, den gesamten Artikel nicht in ihre unter das MLI fallenden Steuerabkommen zu übernehmen.¹⁸⁾ Österreich hat diesen *Vorbehalt* in Anspruch genommen und sich damit gegen die Übernahme des Art 14 in seine MLI-fähigen DBA ausgesprochen.¹⁹⁾ Begründet wird dies damit, dass die Anwendung dieser Bestimmung in der Praxis sehr komplex sein kann, viele Auslegungsfragen aufwirft und künstlicher Vertragstrennung ohnehin durch Anwendung DBA-rechtlicher oder innerstaatlicher Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr begegnet werden kann. Deshalb erscheint es nach Ansicht des BMF wenig sinnvoll, diese Bestimmung in die österreichischen DBA aufzunehmen.²⁰⁾

Diese Entscheidung ist sehr zu begrüßen, da der Wortlaut der in Art 14 Abs 1 lit a und b MLI bzw in Rz 52 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017 vorgeschlagenen „*automatic rule*“ nicht darauf abstellt, ob die Vertragstrennung steuerlich motiviert ist oder außersteuerliche Gründe, wie zB eine divisionale Konzernstruktur, dafür entscheidend waren. Insofern besteht die Gefahr, dass bei Übernahme der „*automatic rule*“ in das DBA-Recht auch begründbare und nachvollziehbare Fälle arbeitsteilig bedingten „*contract splits*“ von der steuersubjektübergreifenden Fristberechnung erfasst werden.²¹⁾

II. Für den Anlagenbau relevante Änderungen des OECD-MK idF Update 2017

1. Betriebsstätte des Generalunternehmers bei Totalvergabe

Der im Juli 2017 von der OECD präsentierte Entwurf eines Updates zum OECD-MA und dem OECD-MK dazu berücksichtigt nicht nur die BEPS-relevanten Aktionspunkte, sondern auch jene OECD-Berichte, die seit dem Erscheinen des letzten Updates von OECD-MA und OECD-MK am 17. 7. 2014 vom OECD-Steuerausschuss verabschiedet worden sind.²²⁾ Dazu zählen ua die Berichte aus dem Oktober 2011 und aus dem Oktober 2012 zur Anwendung und Auslegung des Art 5 OECD-MA (Betriebsstätte).²³⁾

Der OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA idF Update 2014 geht davon aus, dass dann, wenn ein Auftrag von einem Unternehmen, das die Errichtung einer Gesamtanlage übernommen hat (Generalunternehmer), *zum Teil* an andere Unternehmen (Subunternehmer) vergeben wird, die Zeiten, in denen der Subunternehmer auf der Baustelle arbeitet, dem Generalunternehmer zuzurechnen sind.²⁴⁾ Im OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA idF Update 2017 heißt es nun, dass dies für die Beurteilung des Betriebsstättenstatus des Generalunternehmers auch dann der Fall sein soll, wenn dieser *den gesamten Auftrag oder Teile davon* an Subunternehmer vergibt („[...] *subcontracts all or parts of such a project [...]*“). Denn in diesem Fall sei davon auszugehen, dass der Bauplatz während der Anwesenheitsdauer des Subunternehmers (auch) *dem Generalunternehmer zur Verfügung steht*, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass während dieser Zeit der Generalunternehmer darüber verfügen kann, weil er diesen Bauplatz

¹⁷⁾ Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (12 f).

¹⁸⁾ Art 14 Abs 3 lit b MLI.

¹⁹⁾ Jirousek, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht, SWI 2017, 331 (337).

²⁰⁾ Schmidjell-Dommes, Wie BEPSt Österreich?, TPI 2017, 36 (38 f).

²¹⁾ Bendlinger, Betriebsstättenkonzept für digitale Unternehmen, RdW 2017, 359 (365).

²²⁾ Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017 450 (450 ff).

²³⁾ OECD, Interpretation and Application of Art. 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012; OECD, OECD Model Tax Convention, Revised Proposals concerning the Interpretation and Application of Art. 5 (Permanent Establishment), 10 October 2012 to 31 January 2013.

²⁴⁾ Rz 19.1. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2014.

rechtlich besitzt, den Zugang und die Nutzung der Baustelle kontrollieren kann und die Gesamtverantwortung für alles trägt, was dort passiert.²⁵⁾

Auch der OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA idF Update 2017²⁶⁾ beschäftigt sich mit der Frage des Bestands einer festen Geschäftseinrichtung des Generalunternehmers bei Totalvergabe. Sofern der Generalunternehmer *kein eigenes Personal* vor Ort beschäftigt, sei für den Bestand einer Verfügungsmacht des Generalunternehmers über die Einrichtung („*place*“) des Subunternehmers relevant, ob der Generalunternehmer die Einrichtung tatsächlich nutzen kann („[...] *has the effective power to use that site [...]*“), weil er diese rechtlich besitzt und den Zugang dazu sowie deren Verwendung kontrollieren kann.²⁷⁾ Als Beispiel wird ein Unternehmen angeführt, das ein kleines Hotel besitzt, das Zimmer auf einer Online-Plattform vermietet und den Betrieb an einen Subunternehmer vergibt, der auf „*cost-plus basis*“ entlohnt wird.

Diese von Vertretern der OECD als „*Klarstellung*“ präsentierte Regelung hat ihre Wurzel ua in einem Urteil des norwegischen Höchstgerichtes in der Rs „*Offshore Accommodation Service AB*“ („*Safe*“). Bei diesem Fall ging es um die Totalvergabe von Catering-Leistungen auf einer Bohrplattform in einem Norwegen zuzurechnenden Teil der Nordsee durch einen schwedischen Generalunternehmer an einen norwegischen Subunternehmer. Aufgrund des Umstands, dass letztlich der schwedische Generalunternehmer für die vertragskonforme Versorgung des auf der Plattform tätigen Personals verantwortlich war, wurde eine Betriebsstätte des schwedischen Generalunternehmers in Norwegen unterstellt.²⁸⁾

2. Berechnung der Zwölfmonatsfrist

Eine Bauausführung („*site*“) besteht von dem Zeitpunkt an, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten, einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten, in dem Staat beginnt, in dem das Bauwerk errichtet werden soll.²⁹⁾ Im Allgemeinen bleibt die Baustelle so lange bestehen, bis die Arbeiten abgeschlossen oder endgültig eingestellt werden. Im Update 2017 zum OECD-MK wird nun klargestellt, dass der Zeitraum, während dessen die errichteten Anlagen vom General- oder Subunternehmer *getestet* werden, gewöhnlich bei der Ermittlung der Bestandsdauer der Bauausführung zu *berücksichtigen* ist. In der Praxis begründet die *Übergabe* („*delivery of the building or facilities*“) des Bauwerks bzw der Anlagen an den Auftraggeber das *Ende der Bauausführung oder Montage*, vorausgesetzt, dass nach der Übergabe der Bauausführung oder der Anlage weder der General- noch der Subunternehmer zwecks ihrer Fertigstellung an der Baustelle arbeiten.³⁰⁾

Arbeiten, die nach Fertigstellung der Bau- und Montagearbeiten aufgrund einer *Garantie* vorgenommen werden müssen, die *Reparaturen* durch das Unternehmen erforderlich machen, werden idR nicht in die Berechnung der ursprünglichen Frist der Bauausführung oder Montage einbezogen. Allerdings kann sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben, dass zusätzliche Arbeiten am Bauplatz (auch Garantiewerke)

²⁵⁾ Rz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

²⁶⁾ Rz 40 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

²⁷⁾ Rz 40 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017: „[...] *in the absence of employees of the enterprise, however, it will be necessary to show, that such a place is at the disposal of the enterprise on the basis of other factors showing that the enterprise clearly has the effective power to use that site, e.g. because the enterprise owns or has legal possession of that site and controls access to and use of the site*“.

²⁸⁾ *Bendlinger*, Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 2012, 256; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016) 158 f; *Wichmann*, Seminar F: Kommt nach dem „Anstreicher-Beispiel“ die „Subunternehmer-Betriebsstätte“? IStR 2012, 713; *Ma*, Subcontracting Services to a Company and a Permanent Establishment According to Art. 5 Paragraph 3 Letter b) UN-Model-Convention, Intertax 2017, 461 (463).

²⁹⁾ Rz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

³⁰⁾ Rz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

- **Beispiel**

Ein in Staat A und ein in Staat B ansässiges Unternehmen sind Partner einer im Staat B errichteten Mitunternehmerschaft, die Montagearbeiten an einer Baustelle im Staat C ausführt, die zehn Monate dauern. Während das DBA zwischen den Staaten A und C dem OECD-MA folgt und für Bauausführungen und Montagen eine zwölfmonatige Frist vorsieht, beträgt die Frist im DBA zwischen den Staaten B und C nur acht Monate. Staat C ist berechtigt, den auf den im Staat B ansässigen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteil zu besteuern, nicht aber jenen des im Staat A ansässigen Partners. Dies deshalb, weil die nach Art 5 Abs 3 OECD-MA zu ermittelnde Dauer der Bauausführung oder Montage zwar auf Ebene des Unternehmens (der Mitunternehmerschaft) zu ermitteln ist, die Frage der Begründung einer Bau- und Montagebetriebsstätte durch den einzelnen Partner jedoch anhand jenes DBA zu bestimmen ist, das (subjektbezogen) auf den einzelnen Mitunternehmer anzuwenden ist, weil die ARGE selbst nicht „*ansässig*“ und damit auch nicht abkommensberechtigt ist.

Nach den Ausführungen im OECD-Partnership-Report³⁵⁾ ist die Betriebsstätteneigenschaft aber dann nicht auf Ebene der ARGE zu prüfen, wenn die Beziehungen zwischen den projektspezifisch koordinierenden Unternehmen als *Konsortium* zu qualifizieren sind. Ein Abstellen auf die gesamte Anwesenheitsdauer der an einer Bau- und Montageausführung beteiligten Unternehmen kommt deshalb nur dann in Frage, wenn der Zusammenschluss der Unternehmen tatsächlich als „*partnership*“, also als Mitunternehmerschaft, qualifiziert werden kann. Das setzt zumindest eine Beteiligung der (Mit-)Unternehmer am Firmenwert, an den stillen Reserven und eine gemeinschaftliche Ergebniserzielung voraus. Bei Kooperationsformen, wie dem im Maschinen- und Anlagenbau üblichen „*Konsortium*“, liegen diese Merkmale idR nicht vor.³⁶⁾

III. Die Folgen für das internationale Projektgeschäft

Die im Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK vorgesehenen Maßnahmen haben letztlich den Zweck, die Begründung von Betriebsstätten durch missbrauchsverdächtige Gestaltungen zu verhindern. Wenngleich sich Österreich entsprechend Art 14 Abs 3 MLI vorbehalten hat, die Möglichkeit der steuersubjektübergreifenden Fristberechnung nicht in seine MLI-fähigen DBA zu übernehmen, darf nicht übersehen werden, dass auch dieser Vorschlag – wie alle anderen DBA-rechtlich relevanten BEPS-Vorschläge – in das Update 2017 von OECD-MK und OECD-MK übernommen werden wird.³⁷⁾ Damit wird nicht zu vermeiden sein, dass diese Regelung in künftigen von Österreich abzuschließende bzw zu revidierende DBA Eingang finden wird. Wie die Praxis zeigt, ist außerdem zu befürchten, dass einzelne Staaten die Vorschläge in BEPS-Aktionspunkt 7 nur als „*Klarstellung*“ qualifizieren und *auch ohne korrespondierende DBA-rechtliche Regelung* Vertragstrennungen im Konzernverbund die Anerkennung versagen. Insofern bleibt zu hoffen, dass den im internationalen Projektgeschäft tätigen Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt wird, die vielfach vorliegenden *außersteuerlichen (wirtschaftlichen) Gründe* für einen „*contract split*“ darzulegen, so wie das in der Erstfassung von BEPS-Aktionspunkt 7 vom Oktober 2014 vorgesehen war.³⁸⁾ Wenngleich sich ein solcher Hinweis in der Endfassung von BEPS-Aktionspunkt 7 nicht mehr findet, ergibt sich aus dem Zusammenhang dieser Vorschrift zur Missbrauchsabwehr, dass in Fällen wirtschaftlich begründeter Vertragstrennungen eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise nicht zur Anwendung kommen soll.³⁹⁾ Insofern sollte es Österreich

³⁵⁾ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999) 81.

³⁶⁾ Bendlinger, Betriebsstätte, 203.

³⁷⁾ Rz 52 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017.

³⁸⁾ OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status 2014, 31 October 2014 – 9 January 2015, Option L/Explanation, 23: „*This solution would only address cases where the splitting-up of contracts is tax-motivated, thereby excluding situations where there are legitimate business purposes for the involvement of associated enterprises in the same project.*“ Im Revised Discussion Draft, 15 May 2015 – 12 June 2015 und in der Endfassung von BEPS-Aktionspunkt 7 ist dieser Hinweis leider nicht mehr enthalten.

³⁹⁾ Bendlinger, Seminar A: Die Trennung von Verträgen, IStR 2017, 659 (662)

auch künftig dabei belassen, nur den in BEPS-Aktionspunkt 6 bzw Art 14 Abs 1 MLI vorgesehenen „*Principal Purpose Test*“ in die DBA aufzunehmen, der es wenigstens ermöglicht, die maßgeblichen außersteuerlichen Gründe für eine Vertragsgestaltung darzulegen.

Soll der Generalunternehmer auch bei Totalvergabe der im Tätigkeitsstaat durchzuführenden Aktivitäten eine Betriebsstätte begründen, stellt sich die Frage, *welcher Gewinnanteil* nach Maßgabe des Art 7 OECD-MA der Generalunternehmer-Betriebsstätte zugeordnet werden kann. Geht man vom „*authorized OECD approach*“ (AOA) aus, der entsprechend dem „*functionally separate entity approach*“ die Betriebsstätte als uneingeschränkt selbständig fingiert, ist der anteilige Betriebsstättengewinn an den dort ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen („*significant people functions*“) zu bemessen. Ausgehend von der Annahme, dass die wertschöpfende Funktion der Beauftragung des Subunternehmers vom Stammhaus wahrgenommen wird, wird nach dem AOA dieser „*Phantom-Betriebsstätte*“ des Generalunternehmers wohl kein bzw nur ein geringer Gewinn zuzurechnen sein.⁴⁰⁾ Anders die OECD, die unterstellt, dass entsprechend den Grundsätzen der Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten⁴¹⁾ der Generalunternehmer-Betriebsstätte sehr wohl ein Gewinnanteil zuzurechnen wäre.⁴²⁾

Wenngleich Österreich⁴³⁾ (ebenso wie Deutschland⁴⁴⁾) bei Totaldelegation die Begründung einer Betriebsstätte durch den Generalunternehmer bislang verneint und einen *Vorbehalt* gegen die schon lange geplante diesbezügliche Neufassung des OECD-MK angekündigt hat,⁴⁵⁾ bleibt abzuwarten, ob Österreich tatsächlich eine entsprechende „*Observation to the Commentary*“ anbringen wird. Denn viele Staaten vertreten die Ansicht, dass auch die Totaldelegation dazu führt, dass der Generalunternehmer selbst dann eine Betriebsstätte begründet, *wenn er dort mit eigenem Personal nicht präsent ist*, und sehen in den neuen Rz 40 und 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2017 eben nur eine „*Klarstellung*“.⁴⁶⁾ Deshalb werden im Maschinen- und Anlagenbau tätige Unternehmen, die zB nach Vertragsunterzeichnungen die an der Baustelle zu erbringenden Leistungen an ihre dort ansässigen Tochtergesellschaften vergeben, mit neuen Betriebsstätten konfrontiert sein: mit ertragsteuerlichen, umsatzsteuerlichen und natürlich administrativen Folgen (zB Dokumentationspflichten), die in keinem Verhältnis zum zusätzlich lukrierten Steueraufkommen stehen werden.⁴⁷⁾

Bei der Auftragsabwicklung durch Kooperationsformen wie Arbeitsgemeinschaften, offene und stille Konsortien gilt es zu prüfen, ob diese *tatsächlich als Mitunternehmer-schaft* zu qualifizieren sind. Denn nur in diesem Fall gilt der in Rz 56 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA dargestellte Modus der Fristberechnung.

Die weitere Absenkung der Betriebsstättenschwelle durch BEPS-Aktionspunkt 7, Teil IV (Art 12 bis 15) MLI und OECD-MA sowie OECD-MK idF Update 2017 wird DBA-

⁴⁰⁾ *Ham/Retzer*, BEPS Action Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2017, 749 (758).

⁴¹⁾ *OECD*, BEPS Public Discussion Draft, BEPS Action 7 – Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 June – 15 September 2017.

⁴²⁾ *Wichmann*, IStR 2012, 713.

⁴³⁾ EAS 3064 vom 24. 3. 2009; EAS 3121 vom 17. 12. 2009; EAS 3129 vom 17. 2. 2010.

⁴⁴⁾ Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), dBMF-Schreiben vom 24. 12. 1999, IV B 4 S 1300 – 111/99, Pkt 4.3.2.; BFH 22. 9. 1977, IV R 51/72, BStBl II 1978, 140.

⁴⁵⁾ *Kippenberg*, Vorstellung der neuen „Verhandlungsgrundlage“ für deutsche DBA, IStR 9/2013, Länderbericht III; *Bendlinger*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 2011, 531 (535).

⁴⁶⁾ So zB ein Ruling des dänischen „Tax Board“ zur Totaldelegation von Instandhaltungs- und Reinigungsarbeiten in einem Gebäude durch ein in Österreich ansässiges Unternehmen an einen in Dänemark ansässigen Subunternehmer: Danish Tax Board 23. 8. 2017, SKM2017.509.SR.

⁴⁷⁾ *Cortez*, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 (825); *Ban/Niehus/Pestl*, BEPS-Aktionspunkt 7; Auswirkungen auf die unternehmerische Tätigkeit international agierender Unternehmen, DB 2016, 2136 (2136 ff)

Staaten zweifellos dazu veranlassen, mehr vom Steuerkuchen für sich zu beanspruchen, als das nach den derzeitigen Grundsätzen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung zulässig ist. Tendenziell wird mit einer *Verlagerung von Besteuerungssubstrat* vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat zu rechnen sein.⁴⁸⁾ Insofern ist auch zu befürchten, dass die Rechtssicherheit leiden wird, der Verwaltungsaufwand ansteigen wird und durch Verständigungs- und Schiedsverfahren zu lösende internationale Besteuerungskonflikte zunehmen werden,⁴⁹⁾ zumal die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung schon bislang mit erheblichem Streitpotential behaftet ist.⁵⁰⁾

⁴⁸⁾ *Wagemann*, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14 (24).

⁴⁹⁾ *Wilde*, Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti BEPS-Convention: Much Ado About Nothing, *Intertax* 2017, 556 (566).

⁵⁰⁾ *Schmidt-Heß*, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, *ISIR* 2016, 165 (170).

Adebiola Bayer*)

Vergütungen für Geschäftsführertätigkeiten eines Personengesellschafters nach dem DBA Deutschland

REMUNERATION OF A PARTNER FOR MANAGEMENT SERVICES ACCORDING TO THE TAX TREATY WITH GERMANY

Unlike the OECD Model Tax Convention, Art 7 para 7 of the tax treaty between Austria and Germany provides for a special provision for income of partners of a partnership. Adebiola Bayer analyzes the implication of this provision in the case of management services rendered within a partnership.

I. Problemstellung

Anders als das OECD-MA regelt Art 7 Abs 7 DBA Deutschland gesondert, dass Art 7 auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt. Darüber hinaus erstreckt sich diese Bestimmung auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. In der Praxis stellt sich die Frage, ob diese Bestimmung auch Anwendung findet, wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft der Mitunternehmerschaft nicht als Privatperson Leistungen erbringt, sondern als Geschäftsführer einer GmbH im Fall einer GmbH & Co KG. Dies soll im vorliegenden Beitrag näher analysiert werden.

II. Die Sonderregelung des Art 7 Abs 7 DBA Deutschland: Allgemeines

Zahlreiche DBA, die Österreich und Deutschland abgeschlossen haben, enthalten eine Bestimmung, die gleich gelagert ist wie Art 7 Abs 7 DBA Deutschland.¹⁾ In einem Urteil des BFH,²⁾ das das Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz betraf, gelangte

*) Dr. Adebiola Bayer ist stellvertretende Leiterin der Abteilung für internationales Steuerrecht im BMF. Der vorliegende Beitrag gibt die persönlichen Ansichten der Autorin wieder.

¹⁾ Vgl etwa das DBA, das Österreich mit der Schweiz abgeschlossen hat, sowie die DBA Deutschlands mit Algerien, Ghana, Kasachstan, Liechtenstein, Mauritius, Oman, der Schweiz, Singapur, Tadschikistan, der Türkei, Uruguay, Weißrussland, Usbekistan und Zypern.

²⁾ BFH 17. 10. 1990, I R 16/89, BStBl II 1991, 211.