

1-2/2017

S. 1–44, ART.-NR. 1–77

Jänner 2017

# ÖStZ

ÖSTERREICHISCHE STEUERZEITUNG

Herausgeber: Klaus Hirschler, Heinz Jirousek, Stefan Melhardt,  
Wolfgang Nolz, Franz Sutter, Christoph Urtz

**SCHWERPUNKT:**  
Multilaterales DBA

## INTERNATIONALES

- » **Adebiola Bayer:** Die Schiedsklausel nach dem multilateralen Instrument
- » **Stefan Bendlinger:** Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen
- » **Matthias Mitterlehner:** Quellensteuer bei Eigenveranstaltungen von ausländischen Künstlern
- » **Binder/Dziurdz/Koch/Kollmann/Langer/Oberbauer/Orlet/Turcan/Turić/Wöhrer/Zirngast:** Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2016 in Madrid

## VERWALTUNGSGERICHTSBARKEIT

- » **Angela Stöger-Frank:** Offene Amtsrevisionen beim VwGH – Stand Ende 2016



Prof. Dr. Stefan Bendlinger • Linz

# Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen

» ÖStZ 2017/3

Am 24. November 2016 hat die OECD ein Multilaterales Abkommen<sup>1</sup> veröffentlicht. Dieses Instrument soll dazu dienen, die im Rahmen des BEPS-Projekts vorgeschlagenen Anpassungen des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) zügig in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu übernehmen, ohne dass es langwieriger bilateraler Verhandlungen bedarf. Damit sollen die auf DBA-Recht wirkenden BEPS-Empfehlungen rasch und möglichst flächendeckend in das Abkommensrecht übernommen werden. Es handelt sich dabei um ein sehr komplexes Instrument, das den Staaten große Flexibilität einräumt, indem Vorbehalte angebracht und Optionen ausgewählt werden können. Die durch BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs sind ein wesentlicher Bestandteil des MLI mit erheblichen Auswirkungen auf die österreichischen DBA.

## 1. Das Multilaterale Instrument zur DBA-Anpassung

Das multilaterale Abkommen wurde von einer durch G20 und OECD beauftragten „Ad-hoc-Group“ unter der Beteiligung von 99 Staaten verhandelt. Mit der Entwicklung einer Schiedsgerichtsklausel war eine „Sub-Group“ beschäftigt, die sich aus 27 Staaten zusammengesetzt hat. Das multilaterale Abkommen (in der Folge als „*Multilaterales Instrument*“ – MLI bezeichnet) hat 49 Seiten mit 39 Artikeln und wird durch ein 86-seitiges „*Explanatory Statement*“<sup>2</sup> ergänzt<sup>3</sup>. Diese erklärende Stellungnahme erörtert nur das Zusammenwirken zwischen MLI und den einzelnen DBA, dient jedoch nicht dazu – die Regelungen zur Schiedsgerichtsbarkeit ausgenommen – die vom MLI vorgeschlagenen Neuregelungen des Betriebsstättenbegriffs zu kommentieren. Die Kommentierung dazu findet sich in den einzelnen BEPS-Maßnahmenpaketen und den darin vorgeschlagenen Änderungen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK).<sup>4</sup> Eine erste Unterzeichnungszeremonie des MLI soll im Rahmen einer

Regierungskonferenz der OECD in der ersten Juniwoche in Paris stattfinden. Bis dahin sind die Staaten aufgefordert, zu den einzelnen Regelungen des MLI Vorbehalte anzumelden und Optionen auszuwählen, die von der OECD als „*Depositary*“ miteinander abgeglichen werden um feststellen zu können, welche DBA-Regelungen im Verhältnis zu welchem Staat durch das MLI überschrieben werden sollen.

Durch die Art 12 bis 15 in Kapitel IV MLI sollen die in BEPS-Action 7<sup>5</sup> vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs zur Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung in das DBA-Recht übernommen werden, wobei den Staaten, die das MLI unterzeichnen wollen (in der Folge als „*Staaten*“<sup>6</sup> bezeichnet), eine hohe Flexibilität eingeräumt wird, indem Vorbehalte angemeldet und Optionen gewählt werden können. Das MLI verlangt den Signatarstaaten kein „*Alles-oder-Nichts*“ ab, sondern gestattet ihnen durch die Verwendung unterschiedlicher Regelungstypen auch eine nur partielle, durch „*Wahlpflichtmodule*“ gelockerte Umsetzung des BEPS-Maßnahmenkatalogs.<sup>7</sup> Meldet ein Staat einen Vorbehalt an, so ist die entsprechende Regelung des MLI gegenüber keinem der das MLI unterzeichnenden DBA-Staaten anzuwenden, da die Vorbehalte nur für das gesamte DBA-Netz eines Staates einheitlich ausgeübt werden dürfen. Werden Optionen gewählt, können diese nur dann Anwendung finden, wenn auch der jeweils andere Staat von dieser Option Gebrauch gemacht hat.

1 OECD, Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24. 11. 2016.

2 OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24. 11. 2016.

3 Im Unterschied zu allen anderen BEPS-Maßnahmen hat die OECD vom MLI keine „*Discussion Drafts*“ veröffentlicht.

4 Rz 12 Explanatory Statement.

5 OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: Final Report; Ban/Niehus/Pestl, BEPS Aktionspunkt 7; Auswirkungen auf die unternehmerische Tätigkeit international agierender Unternehmen, DB 2016, 2136 ff.; Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar (2016), Rz 446 ff.; Bendlinger, Die neue Vertreterbetriebsstätte, WT 2016, 236 ff.; Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung, BÖB 2016, 23 ff.; Cortez, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 ff.; Eisenbeiss, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment, INTERTAX 2016, 481 ff.; Schoppe/Popat, Lagerung, Einkauf und Ausstellung als Betriebsstätten ab 2017, BB 2016, 1113; Schmidt-Heß, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 165 ff.; Wagemann, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14 ff.; Pleijsier, The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse, INTERTAX 2015, 147 ff.; Weldens/Sprenger, BEPS 7: Hat der Kommissionär/Handelsvertreter im Konzern ausgedient?, DB 2016, 2125.

6 Im Englischen Wortlaut werden die Signatarstaaten des MLI als „*Contracting Jurisdiction*“ bezeichnet.

7 Reimer, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 2.

Abkommensrechtliche BEPS-Maßnahme	Fundstelle im MLI
Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten	
durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien	
– Abhängiger Vertreter	Art 12
– Unabhängiger Vertreter	Art 12
Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten	Art 13
Aufteilung von Verträgen	Art 14
Definition einer mit einem Unternehmen „eng verbundenen Person“	Art 15

## 2. Künstliche Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionärsstrukturen

In BEPS-Action 7 wird vorgeschlagen, die Definition des abhängigen Vertreters in Art 5 Abs 5 OECD-MA<sup>8</sup> und des unabhängigen Vertreters in Art 5 Abs 6 OECD-MA zu verändern. **Art 12 Abs 1 MLI** soll die Vorschläge in BEPS-Action 7 umsetzen und hat den folgenden Wortlaut:<sup>9</sup>

1. *Ist ungeachtet der Bestimmungen eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens, das den Begriff der „Betriebsstätte“ definiert, aber vorbehaltlich des Abs. 2 eine Person in einem Vertragsstaat eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens für ein Unternehmen tätig und schließt sie dabei gewöhnlich Verträge ab, oder spielt sie gewöhnlich eine wesentliche Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden und werden diese Verträge*
  - a) *im Namen des Unternehmens, oder*
  - b) *zur Übertragung des Eigentums oder des Rechts zur Nutzung von Wirtschaftsgütern, die das Unternehmen besitzt oder zu nutzen berechtigt ist, oder*
  - c) *zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen**geschlossen, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Vertragsstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten werden durch eine in einem Vertragsstaat bestehende feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, die nach den Bestimmungen eines bestehenden Abkommens (allenfalls in der Fassung des MLI) nicht zum Bestand einer Betriebsstätte führen würde.*

Durch Art 12 Abs 1 MLI soll die in den bilateralen DBA bestehenden Definition des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte neu gefasst werden.<sup>10</sup> Wenngleich in vielen DBA die Vertreterbetriebsstätte entsprechend den Vorgaben des Art 5 Abs 5 OECD-MA definiert ist, ist in einzelnen DBA der Begriff dennoch abweichend formuliert, indem zB das UN-Musterabkommen (UN-MA)<sup>11</sup> als Vorlage genommen wird. Der Wortlaut des Art 5 Abs 5 idF MLI soll deshalb nur jene Tatbestände ersetzen, die eine Vertreterbetriebsstätte wegen des Bestands einer Vollmacht „im Namen des Unternehmens“ Verträge abschließen zu können, unterstellen. Der Formulierung „in the name of“ soll dabei die gleiche Bedeutung wie „on behalf of“ oder „that are binding on“ beigegeben werden.<sup>12</sup> Der neue Art 5 Abs 5 idF Art 12 Abs 2 MLI soll aber jene Tatbestände nicht überschreiben, die eine Vertreterbetriebsstätte aus anderen Gründen unterstellen, wie das zB in Art 5 Abs 5 lit b UN-MA<sup>13</sup> vorgeschlagen wird, wonach allein der Bestand eines *Auslieferungslagers* oder die *Annahme von Bestellungen* eine Betriebsstätte begründen soll.

Die Neufassung des Begriffs des „unabhängigen Vertreters“ soll jene Regelungen eines DBA ersetzen, die dem Art 5 Abs 6 OECD-MA bzw dem Art 5 Abs 7 UN-MA entsprechen und regeln, dass ein unabhängiger Vertreter per se keine Betriebsstätte begründet.<sup>14</sup> Art 5 Abs 6 OECD-MA idF **Art 12 Abs 2 MLI** soll durch folgenden Wortlaut überschrieben werden:<sup>15</sup>

2. *Abs 1 ist nicht anwendbar, wenn die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätige Person im erstgenannten Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen tätig ist. Ist eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig, mit dem oder denen sie eng verbunden ist, so gilt diese Person in Bezug auf dieses oder diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.*

Nachdem es sich bei BEPS-Action 7 um keinen von den Staaten zwingend umzusetzenden „Minimum Standard“ handelt, können sich die Signatarstaaten des MLI auch dafür entscheiden, die in Art 12 MLI enthaltenen Vorschläge zur Anpassung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte nicht anzunehmen.<sup>16</sup> Allerdings können Art 12 Abs 1 und Abs 2 MLI *nur gesamthaft* abgelehnt oder eben umgesetzt werden. Sofern ein Staat bezüglich des Art 12 MLI keinen Vorbehalt („reservation“) angemeldet hat, sind dem sog „Depositary“ (als solcher wird die OECD fungieren) jene DBA samt Fundstelle (Artikel und Absatz) bekannt zu geben, die eine dem Art 12 Abs 1 und Abs 2 MLI entsprechende Bestimmung enthalten,

<sup>8</sup> Zitate des OECD-MA beziehen sich auf die Fassung des Update 2014. *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 15 July 2014.*

<sup>9</sup> Art 12 Abs 1 MLI; das MLI wurde nur in (authentischer) englischer und französischer Sprache veröffentlicht. Dem Vernehmen nach arbeitet die OECD aber an einer deutschen Fassung. Bei der in diesem Beitrag verwendeten deutschen Version handelt es sich um eine Übersetzung des Verfassers, die sich an dem vom BMF bei der Abfassung der österreichischen DBA genutzten Wortlaut orientiert. Bestehende DBA werden im englischen Text als „Covered Tax Agreement“ bezeichnet, das MLI selbst als „Convention“.

<sup>10</sup> Art 12 Abs 3 lit a MLI, Rz 158 f Explanatory Statement.

<sup>11</sup> *United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries* (2011).

<sup>12</sup> Rz 163 Explanatory Statement.

<sup>13</sup> *United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2011).

<sup>14</sup> Art 12 Abs 3 MLI; Rz 164 Explanatory Statement.

<sup>15</sup> Art 12 Abs 2 MLI; Rz 160 f Explanatory Statement.

<sup>16</sup> Art 12 Abs 4 MLI; Rz 165 Explanatory Statement.



die durch das MLI überschrieben werden soll. Wird diese Meldung („notification“) von einem Staat nicht abgegeben, findet die Neufassung des Begriffs des abhängigen Vertreters (Art 12 Abs 1 MLI) bzw des unabhängigen Vertreters (Art 12 Abs 2 MLI) auf die von einem Staat abgeschlossenen DBA keine Anwendung.<sup>17</sup> Eine Überschreibung bestehender DBA ist nur dann möglich, wenn diesbezüglich bilaterale Übereinstimmung zwischen den Signatarstaaten besteht.<sup>18</sup> Der Wortlaut der einzelnen Regelungen des MLI kann von den DBA-Staaten, die bereit sind, die darin enthaltenen Vorschläge anzunehmen, nicht verändert werden. Denn Sinn und Zweck des MLI ist es, die DBA-rechtlich relevanten Änderungen des BEPS-Projekts *einmalig und flächendeckend* in das DBA-Netz zu übernehmen. Ein abweichender Wortlaut ist den auch weiterhin möglichen bilateralen Verhandlungen vorbehalten.<sup>19</sup>

### 3. Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten

In BEPS-Action 7 wird ua vorgeschlagen, die in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff zu straffen und unter den Vorbehalt zu stellen, dass die darin genannten Aktivitäten aus der Sicht der Gesamttätigkeit des Unternehmens von vorbereitender Art sein müssen oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Auf diese Weise soll verhindert werden, dass durch die Vermeidung von Betriebsstätten Gewinne verlagert werden.<sup>20</sup> Da aber manche Staaten die Ansicht vertreten, dass einzelne der in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten *von sich aus* von vorbereitender Natur sind bzw eine Hilfstätigkeit darstellen und allfälligen Missbräuchen allein durch „anti-fragmentation-rules“ begegnet werden kann, wird den Staaten die Möglichkeit eingeräumt, sich für eine von 2 Alternativen zu entscheiden oder keine der beiden anzunehmen. **Art 13 Abs 2 MLI („Option A“)** baut auf Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7 auf und hat den folgenden Wortlaut:

2. *Ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens,<sup>21</sup> das den Begriff der „Betriebsstätte“ definiert, gelten nicht als Betriebsstätten:*
- a. *Tätigkeiten, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen (vor Änderung durch dieses MLI) genau als solche*

*aufgezählt sind, die keine Betriebsstätte begründen, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Bestand einer Betriebsstätte davon abhängig ist, ob die Tätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;*

- b. *eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die nicht in Buchstabe a) genannt sind;*
- c. *eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen mehrere der unter den Buchstaben a) und b) genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass diese Tätigkeiten oder im Fall des Buchstaben c) die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.*

Dieser Wortlaut soll sicherstellen, dass Art 13 Abs 2 MLI nur auf die *in einem DBA ausdrücklich genannten Tätigkeiten* angewandt werden muss, ohne diesen Katalog an Art 5 Abs 4 OECD-MA anpassen zu müssen. In jenen DBA, deren Betriebsstättendefinition dem Art 5 OECD-MA (bzw Art 5 UN-MA) nachgebildet ist, entspricht Art 13 Abs 2 lit a MLI dem Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA/UN-MA und Art 13 Abs 2 lit b und c MLI den Bestimmungen des Art 5 Abs 4 lit e und f OECD-MA/UN-MA. Die Übernahme des Art 13 Abs 2 MLI in die von einem Staat abgeschlossenen DBA bewirkt, dass die in Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA/UN-MA genannten Aktivitäten (Warenlager, Warenbestände zur Lagerung, Ausstellung [oder Auslieferung] oder zwecks Einkauf und Informationsbeschaffung) nur dann vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen werden, wenn diese aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit von vorbereitender Natur sind bzw eine Hilfstätigkeit darstellen. Die von manchen Staaten schon bisher vertretene relative Auslegung der Merkmale „*vorbereitende Tätigkeit*“ und „*Hilfstätigkeit*“ wird damit festgeschrieben und hinter die Klammer gezogen.<sup>22</sup> Und zwar unabhängig davon, ob ein Staat die in den Art 5 Abs 4 lit a bis e OECD-MA genannten Aktivitäten per se als nicht Betriebsstätten begründend qualifiziert oder unter den Vorbehalt der vorbereitenden bzw Hilfstätigkeit stellt.

**Art 13 Abs 3 MLI („Option B“)** baut auf dem in Rz 30.1. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA enthaltenen Vorschlag einer Formulierung des Art 5 Abs 4 OECD-MA auf und hat den folgenden Wortlaut:

3. *Ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, das den Begriff der „Betriebsstätte“ definiert, gelten nicht als Betriebsstätten:*
- a. *Tätigkeiten, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen (vor Änderung durch dieses MLI) genau als solche aufgezählt sind, die keine Betriebsstätte begründen, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Bestand einer Betriebsstätte davon abhängt, ob die Tätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, es sei denn, die entsprechende Bestimmung des Doppelbe-*

<sup>17</sup> Art 12 Abs 5 und Abs 6 MLI; Rz 166 f Explanatory Statement.

<sup>18</sup> Art 12 Abs 5 MLI: „Paragraph 1 shall apply with respect to a provision of a Covered Tax Agreement only where all Contracting Jurisdictions have made a notification with respect to that provision“. Die Formulierung „*All Contracting Jurisdictions*“ bezieht sich auf den jeweiligen DBA-Vertragsstaat. Der Plural wurde deshalb verwendet, um das MLI auch auf bestehende *multilaterale Abkommen* anwenden zu können. Beispiel für multilaterale Abkommen sind die nordische Konvention auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen zwischen Dänemark, Finnland, Schweden, Norwegen, Island und seit 1989 den Färöer Inseln, das Übereinkommen der Andengemeinschaft auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und das Übereinkommen der Union des arabischen Maghreb auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

<sup>19</sup> Rz 13 Explanatory Statement.

<sup>20</sup> Bendlinger, Hilfsbetriebsstätten in BEPS Action 7, SWI 2016, 188.

<sup>21</sup> Im MLI werden die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen als „*Covered Tax Agreement*“ bezeichnet.

<sup>22</sup> Reimer, IStR 2017, 4.

steuerungsabkommens sieht ausdrücklich vor, dass eine bestimmte Tätigkeit keine Betriebsstätte begründen soll, vorausgesetzt dass diese Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit ist;

- b. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die nicht in Buchstabe a) genannt sind, vorausgesetzt, dass diese Tätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;
- c. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen mehrere der in den Buchstaben a) und b) genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Art 13 Abs 3 MLI berücksichtigt den Umstand, dass in einzelnen DBA der Ausnahmekatalog nicht Betriebsstätten begründender Tätigkeiten von Rz 30.1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF BEPS Action 7 abweichen kann. Entspricht ein DBA den Vorgaben des Art 5 Abs 4 OECD-MA bzw des Art 5 Abs 4 UN-MA, würden Art 13 Abs 3 lit b und Art 13 Abs 3 lit c MLI den dem Art 5 Abs 4 lit e und f OECD-MA nachgebildeten Regelungen eines bestehenden DBA entsprechen. Die Übernahme von Art 13 Abs 3 lit a MLI hätte zur Folge, dass die in Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA vorgesehenen tätigkeitsbezogenen Ausnahmen von den DBA-Staaten *unabhängig davon beibehalten* werden könnten, ob es sich dabei um *Tätigkeiten vorbereitender Art oder um Hilfstätigkeiten* handelt.<sup>23</sup>

Art 13 Abs 4 MLI sieht eine *steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise („anti-fragmentation-rule“)* vor, um die Möglichkeit zu unterbinden, durch die Gestaltung von Geschäftsabläufen im Konzern Betriebsstätten zu vermeiden. **Art 13 Abs 4 MLI** hat den folgenden Wortlaut:

4. Die Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens (in der Fassung der Absätze 2 und 3), das spezifische Tätigkeiten aufzählt, die keine Betriebsstätte begründen, findet keine Anwendung auf eine von einem Unternehmen genutzte oder unterhaltene feste Geschäftseinrichtung, wenn dasselbe oder ein eng verbundenes Unternehmen am selben Ort oder an einem anderen Ort im selben Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit ausübt und
  - a. dieser oder der andere Ort für das Unternehmen oder das eng verbundene Unternehmen eine Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens darstellt oder
  - b. die sich aus den von beiden Unternehmen am selben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten ergebende Gesamttätigkeit weder von vorbereitender Art ist noch eine Hilfstätigkeit darstellt, vorausgesetzt, dass die von den beiden Unternehmen am selben Ort oder von demselben Unternehmen oder den eng ver-

bundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübte Geschäftstätigkeiten sich ergänzen und Teil eines zusammenhängenden Geschäftsfalls sind.

Die in Art 13 Abs 2 und 3 MLI vorgeschlagenen Änderungen sollen jene Bestimmungen eines DBA ersetzen, die bestimmte Tätigkeiten, obwohl sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, nicht als Betriebsstätte qualifizieren.<sup>24</sup> Gleiches gilt für Art 13 Abs 4 MLI.<sup>25</sup>

Ein Staat kann sich vorbehalten, die Übernahme des Art 13 MLI in sein DBA-Netz *zur Gänze abzulehnen*,<sup>26</sup> oder Art 13 Abs 2 MLI („Option A“) nicht auf jene DBA anzuwenden, die ausdrücklich regeln, dass bestimmte, im DBA aufgelistete Aktivitäten nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn jede dieser Aktivitäten von vorbereitender Natur ist<sup>27</sup> oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Ein Staat kann sich auch vorbehalten, nur die „Anti-Fragmentierungsregel“ (Art 13 Abs 4 MLI) nicht in seine DBA zu übernehmen.<sup>28</sup> Jeder Staat, der eine der in Art 13 Abs 1 MLI genannten Optionen wählt, hat dem „*Depositary*“ (OECD) seine Auswahl zu melden und eine Liste jener DBA beizufügen, die eine der in Art 13 Abs 5 MLI genannten Bestimmungen enthält bzw bezüglich derer ein Vorbehalt iSd Art 13 Abs 6 lit b MLI angebracht worden ist, samt Angabe der Fundstelle im jeweiligen DBA (Artikel und Absatz). Eine Option kann nur dann die Regelung eines DBA überschreiben, wenn die jeweiligen DBA-Vertragsstaaten, die das MLI unterzeichnen diesbezüglich dieselbe Option gewählt haben und das der OECD gemeldet haben.<sup>29</sup> Alle Staaten, die keinen der in Art 13 Abs 6 lit a bis c MLI genannten Vorbehalte angebracht haben und keine der in Art 13 Abs 1 MLI genannten Alternativen gewählt haben, müssen der OECD melden, welche ihrer DBA eine Art 13 Abs 5 lit b MLI entsprechende Regelung beinhalten, samt Angabe der Fundstelle im jeweiligen DBA. Die in Art 13 Abs 4 MLI vorgeschlagene „Anti-Fragmentierungsregel“ kann nur dann in ein DBA übernommen werden, wenn *die jeweiligen österreichischen DBA-Vertragsstaaten* bezüglich dieser Regelung eine entsprechende Meldung gem Art 13 Abs 6 oder 7 MLI vorgenommen haben.<sup>30</sup>

#### 4. Künstliche Trennung von Verträgen

BEPS-Action 6 beschäftigt sich mit der *Missbrauchsabwehr in Doppelbesteuerungsabkommen*.<sup>31</sup> Nach aktueller Fassung des Art 5 Abs 3 OECD-MA gelten Bauausführungen und Montagen nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer einen Zeitraum von 12 Monaten überschreitet.<sup>32</sup> Aufgrund der DBA-rechtlich gebotenen steuersub-

<sup>24</sup> Art 13 Abs 5 lit a MLI; Rz 177 Explanatory Statement.

<sup>25</sup> Art 13 Abs 5 lit b MLI; Rz 178 Explanatory Statement.

<sup>26</sup> Art 13 Abs 6 lit a MLI; Rz 179 Explanatory Statement.

<sup>27</sup> Art 13 Abs 6 lit b MLI; Rz 179 Explanatory Statement.

<sup>28</sup> Art 13 Abs 6 lit c MLI; Rz 179 Explanatory Statement.

<sup>29</sup> Art 13 Abs 7 MLI; Rz 180 Explanatory Statement.

<sup>30</sup> Art 13 Abs 8 MLI, Rz 181 Explanatory Statement.

<sup>31</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 16: 2015 Final Report.

<sup>32</sup> Art 5 Abs 3 lit a UN-MA sieht für Bauausführungen, Montagen oder damit zusammenhängenden Überwachungsleistungen eine nur sechsmonatige Schonfrist vor. Gemäß Art 5 Abs 3 lit b UN-MA begründen auch Dienst- oder Beratungsleistungen eine Betriebsstätte, die länger als 183 Tage inner-

<sup>23</sup> Rz 173 Explanatory Statement.



jektbezogenen Betrachtungsweise ist es damit grundsätzlich möglich, ein einheitliches Bau- oder Montageprojekt innerhalb einer Unternehmensgruppe auf verschiedene Gesellschaften zu verteilen, statt nur einen einzelnen Vertrag mit dem Kunden abzuschließen, um so zu verhindern, dass das einzelne Unternehmen die Schonfrist des Art 5 Abs 3 OECD-MA bzw Art 5 Abs 3 UN-MA überschreitet. In der Kommentierung zu der in Art X. BEPS-Action 6 („Entitlement to Benefits“) vorgeschlagenen DBA-rechtlichen Missbrauchsklausel („Principal Purpose Test“) ist diesem Fall das Beispiel J gewidmet,<sup>33</sup> auf das auch in BEPS-Action 7 verwiesen wird. Zusätzlich soll durch einen in den OECD-MK aufzunehmenden Textvorschlag den DBA-Staaten die Möglichkeit eingeräumt werden, durch eine Ergänzung des Art 5 Abs 3 OECD-MA die rein steuerlich motivierte Aufspaltung von Verträgen zu verhindern.<sup>34</sup> In Art 14 Abs 1 MLI wird in Anlehnung an den Formulierungsvorschlag in BEPS-Action 7<sup>35</sup> den Staaten die Möglichkeit eröffnet, bei Berechnung der 12-Monatsfrist iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise anzuwenden,<sup>36</sup> wobei die Formulierung auch eine Anwendung des Textvorschlags auf jene DBA zulässt, die dem UN-MA folgen.<sup>37</sup>

1. Für den alleinigen Zweck der Feststellung, ob die Frist (oder die Fristen) auf die in den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens Bezug genommen wird, die eine Frist (oder Fristen) festlegen, nach deren Überschreiten bestimmte Projekte oder Tätigkeiten eine Betriebsstätte begründen, gilt, dass dann
  - a) wenn ein Unternehmen eines Staates in dem anderen Staat an einem Ort Tätigkeiten ausübt, der eine Bauausführung, Montage oder eine andere im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelte Projektstätigkeit darstellt, oder Überwachungstätigkeiten oder Beratungsleistungen im Zusammenhang mit solchen Tätigkeiten erbracht werden, und wenn die Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, das auf solche Tätigkeiten Bezug nimmt, und diese Tätigkeiten während eines oder mehrerer Zeiträume insgesamt 30 Tage überschreiten, ohne die Frist oder die im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Fristen zu überschreiten und
  - b) wenn zusammengehörige Tätigkeiten (oder, wenn die entsprechende Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens auf Überwachungsleistungen oder Beratungsleistungen, die damit in Zusammenhang stehen, Anwendung finden) im anderen Staat an der gleichen Bauausführung, Montage oder Baustelle zu anderen Zeiträumen durch ein oder mehrere mit dem erstgenannten Unternehmen eng verbundene Unternehmen ausgeübt werden, die jeweils 30 Tage überschreiten,

die verschiedenen Anwesenheitszeiten der Zeitspanne zuzurechnen sind, während der das erst genannte Unternehmen an der Bauausführung, Montage oder Baustelle gemäß dem jeweiligen DBA tätig geworden ist.

Art 14 Abs 1 MLI soll anstelle oder bei Fehlen einer solchen DBA-rechtlichen Regelung Anwendung finden, um es den Staaten zu ermöglichen, die Vermeidung von Betriebsstätten durch die Aufteilung von Verträgen (zwecks Unterschreiten der Betriebsstättenschwelle) in verschiedene Vertragsbestandteile zu verhindern (Art 14 Abs 2 MLI). Finden sich in einzelnen Abkommen „Anti-Splitting“-Regelungen in Bezug auf andere, in Art 14 Abs 1 MLI nicht genannte Aktivitäten, kann Art 14 Abs 1 MLI allerdings nur jene Regelungen ersetzen, die sich auf die darin genannten Tätigkeiten beziehen, nicht jedoch auf jene, die darin nicht ausdrücklich genannt sind. Finden sich in einzelnen DBA „Anti-Splitting“-Regelungen in Bezug auf Bauausführungen, die durch eine feste Geschäftseinrichtung durchgeführt werden oder findet sich der Tatbestand einer Dienstleistungsbetriebsstätte, deren Bestand keiner festen Geschäftseinrichtung bedarf („deeming provision“), hat Art 14 Abs 1 MLI darauf keine Auswirkungen.<sup>38</sup>

Staaten haben die Wahl, Art 14 Abs 1 MLI insgesamt nicht anzuwenden (Art 14 Abs 3 lit a MLI) oder den gesamten Artikel auf jene Bestimmungen eines DBA nicht anzuwenden, die sich auf die Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen beziehen (Art 14 Abs 3 lit b MLI). Begründet damit, dass manche DBA in diesem Zusammenhang ohnehin sorgfältig verhandelte „Anti-Contract-Splitting-Rules“ enthalten können, in die durch das MLI nicht eingegriffen werden soll.<sup>39</sup> Jene Staaten, die keinen Vorbehalt iSd Art 14 Abs 3 lit a MLI angebracht haben, müssen der OECD melden, welche ihrer DBA eine in Art 14 Abs 2 MLI beschriebene Regelung enthalten, für die auch kein Vorbehalt iSd Art 14 Abs 3 lit b angemeldet wurde. Auch die Fundstelle (Artikel und Absatz) im jeweiligen DBA ist anzugeben. Wenn ein DBA-Vertragsstaat eine solche Meldung bezüglich einer entsprechenden DBA-Regelung abgegeben hat, wird diese durch Art 14 Abs 1 MLI iVm Art 14 Abs 2 MLI ersetzt. In anderen Fällen kann Art 14 Abs 1 MLI eine bestehende DBA-Bestimmung nur überschreiben, wenn diese mit Art 14 Abs 1 MLI nicht vereinbar ist.<sup>40</sup>

## 5. Definition der „eng verbundenen Person“

In den Artikeln 12 Abs 2 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien), Art 13 Abs 4 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten) und Art 14 Abs 1 MLI (Aufteilung von Verträgen) findet sich der Begriff einer „eng verbundenen Person“ („person closely related to an enterprise“). Dieser Begriff ist jenem ähnlich, der iZm der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen in Art 9 OECD-MA verwendet wird („associated enterprise“), kann mit diesem aber

halb eines Zeitraums von 12 Monaten andauern, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.

<sup>33</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, Rz 15.

<sup>34</sup> Rz 18.1. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>35</sup> BEPS-Action 7, Rz 17.

<sup>36</sup> Rz 182 f Explanatory Statement.

<sup>37</sup> Rz 184 Explanatory Statement.

<sup>38</sup> Rz 185 Explanatory Statement.

<sup>39</sup> Rz 186 Explanatory Statement.

<sup>40</sup> Rz 187 Explanatory Statement.

nicht gleichgesetzt werden.<sup>41</sup> Der Begriff der eng „verbundenen Person“ wird nach Maßgabe des Art 5 Abs 6 lit b OECD-MA idF BEPS-Action 7<sup>42</sup> in Art 15 Abs 1 MLI wie folgt definiert:<sup>43</sup>

1. Für den Zweck der Anwendung der Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens, das durch Art 12 Abs 2 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärstrukturen und ähnliche Strategien), Art 14 Abs 4 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten) und Art 14 Abs 1 MLI (Aufteilung von Verträgen) geändert worden ist, gilt eine Person als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn diese auf Grundlage der maßgeblichen Gesamtumstände das Unternehmen beherrscht oder von dem Unternehmen beherrscht wird oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. Eine Person gilt jedenfalls als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn eine der beiden mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 vom Hundert des wirtschaftlichen Eigentums am anderen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 vom Hundert der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) hält oder wenn eine andere Person mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 vom Hundert des wirtschaftlichen Eigentums an der Person und dem Unternehmen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 vom Hundert der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte der Gesellschaft) hält.

Staaten, die gem Art 12 Abs 4 MLI, Art 13 Abs 6 MLI oder Art 14 Abs 3 MLI einen Vorbehalt angemeldet haben, können sich gemäß Art 15 Abs 2 vorbehalten, den gesamten Art 15 Abs 1 MLI nicht auf einzelne ihrer bestehenden DBA anzuwenden.<sup>44</sup>

## 6. Auswirkungen auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen

Mit Wirkung 1. 1. 2017 hat Österreich mit mehr als 90 Staaten DBA abgeschlossen, deren Betriebsstättendefinition größtenteils dem Art 5 OECD-MA folgt, teilweise aber auch – vor allem im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern – dem Art 5 UN-MA nachgebildet ist. Es ist davon auszugehen, dass Österreich das MLI unterzeichnen wird. Im Verhältnis zu welchen Staaten<sup>45</sup> das BMF welche Regelungen der Art 12 bis 15 MLI angewandt wissen will, welche Vorbehalte angebracht und welche Optionen gewählt werden, ist derzeit allerdings noch nicht bekannt. Ebenso unklar ist, welche österreichischen DBA-Vertragsstaaten das MLI unterzeich-

nen werden, im Verhältnis zu Österreich anwenden wollen und welcher Regelungen des MLI sich diese bedienen werden.<sup>46</sup> Ersten Informationen ist zu entnehmen, dass per Ende Dezember 2016 etwa 30 österreichische DBA-Vertragsstaaten Interesse daran gezeigt haben, einzelne Regelungen des MLI auf ihre mit Österreich bestehenden DBA anwenden zu wollen.<sup>47</sup>

Will Österreich Anfang Juni an der offiziellen Unterzeichnungszereemonie des MLI in Paris teilnehmen, wird im ersten Quartal 2017 zu entscheiden sein, im Verhältnis zu welchen österreichischen DBA-Vertragsstaaten der Betriebsstättenbegriff nach Maßgabe welcher der in BEPS-Action 7 gelieferten Vorschläge durch das MLI überschrieben werden soll, also welche Vorbehalte angebracht und welche Optionen gewählt werden. Art 28 Abs 5 MLI und 29 Abs 1 MLI verpflichten die Signatarstaaten dazu, ihre „Reservations“ (Vorbehalte)<sup>48</sup> und „Notifications“ (Meldungen)<sup>49</sup> zu den einzelnen Regelungen spätestens bei Unterschrift des MLI oder Hinterlegung der Ratifikationsurkunden anzubringen. Wurden bei Unterschrift des MLI diese noch nicht angemeldet, ist zumindest eine *provisorische Liste* der beabsichtigten Vorbehalte bzw Meldungen der OECD vorzulegen (Art 28 Abs 7 MLI, Art 29 Abs 4 MLI), unter Nennung der konkret betroffenen Bestimmungen der jeweiligen DBA. Inkrafttreten und Wirksamwerden des MLI ist in den Art 34 ff MLI geregelt.

Das Wirksamwerden einer konkreten Regelung des MLI im Verhältnis zu einem österreichischen DBA-Vertragsstaat setzt natürlich voraus, dass beide Staaten die gleichen „opt-in’s“ bzw „opt-out’s“ zur einzelnen Regelung des MLI *angemeldet* haben und die jeweils gleichen Alternativen („Options“) gewählt haben. Analog der Übernahme bilateraler DBA in die österreichische Rechtsordnung (und späterer Änderungsprotokolle) bedarf auch das MLI einer innerstaatlichen Umsetzung in Gesetzesform.<sup>50</sup> Die OECD als zentrale Schaltstelle des MLI hat es übernommen, die vom MLI betroffenen DBA, die Vorbehalte und Meldungen der einzelnen Signatarstaaten regelmäßig zu veröffentlichen (Art 39 Abs 3 MLI). Um dem Steuerpflichtigen die Anwendung eines DBA unter Berücksichtigung der durch das MLI allenfalls vorgenommenen Änderungen und Anpassungen zu erleichtern, wird es auch zweckmäßig sein, dem Normunterworfenen eine „konsolidierte“ Fassung des jeweiligen DBA (zB im Wege einer Verordnung) zur Verfügung zu stellen, in welcher die Regelungen bestehender DBA mit den aus dem MLI übernommenen Regelungen zusam-

<sup>41</sup> Rz 38.9. OECD-MK idF BEPS-Action 7.

<sup>42</sup> BEPS-Action 7, Rz 9.

<sup>43</sup> Rz 188 Explanatory Statement.

<sup>44</sup> Rz 190 Explanatory Statement.

<sup>45</sup> Das MLI setzt nicht voraus, dass alle DBA eines Signatarstaates geändert werden. Es liegt im Ermessen der Staaten, jene mit anderen Staaten abgeschlossenen DBA auszuwählen, die sie nach ihrem politischen Ermessen als „Covered Tax Agreement“ dem MLI unterstellen wollen (Art 1 MLI). Gemäß Art 2 Abs 1 lit a) ii) werden auch nur diejenigen DBA vom MLI erfasst, die beide DBA-Vertragsstaaten übereinstimmend der OECD als „Depositary“ benannt haben.

<sup>46</sup> Bekannt ist inzwischen, dass die USA das MLI nicht unterzeichnen werden. Begründet damit, dass die im U.S.-Musterabkommen enthaltenen Regelungen zur Verhinderung von Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin weitestgehend den durch das MLI umzusetzenden DBA-rechtlich relevanten BEPS-Vorschlägen entsprechen würden.

<sup>47</sup> Die an der Unterzeichnung des MLI beteiligten Staaten haben bereits vor Veröffentlichung des MLI der OECD Listen vorgelegt, aus denen hervorgeht, im Verhältnis zu welchen DBA-Vertragsstaaten beabsichtigt ist, DBA-Regelungen durch das MLI zu ändern.

<sup>48</sup> Eine Auflistung der zulässigen „Reservations“ findet sich in Art 28 Abs 8 MLI.

<sup>49</sup> Eine Auflistung der notwendigen „Notifications“ findet sich in Art 29 Abs 1 MLI.

<sup>50</sup> *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2.



mengeführt werden. Voraussetzung für die Umsetzung des MLI ist das Vorliegen einer solchen konsolidierten Fassung jedoch nicht.<sup>51</sup> Aus heutiger Sicht ist davon auszugehen, dass sich Bestimmungen des MLI frühestens 2018 auf das österreichische DBA-Recht auswirken werden.

## 7. Die Sicht der Wirtschaft

Bereits im Begutachtungsverfahren zu BEPS-Action 7 haben die geplanten Änderungen des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs heftige Reaktionen ausgelöst. Mehr als 100 Unternehmen und internationale Organisationen haben auf insgesamt 850 Seiten zu den geplanten Änderungen des Betriebsstättenbegriffs im Detail Stellung genommen.<sup>52</sup> Gegen die durch BEPS-Action 7 initiierte und durch Art 12 bis 15 MLI umsetzbare (weitere) Absenkung der Betriebsstättenschwelle werden vor allem die folgenden Bedenken geäußert:

- **Unsicherheit bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs:** Beispiel dafür ist die beabsichtigte Neuformulierung des Art 5 Abs 5 OECD-MA, wonach eine Person schon dann zur Vertreterbetriebsstätte werden soll, wenn sie „gewöhnlich eine wesentliche Rolle [spielt], die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden ...“.
- **Konflikte bei der Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte:** Die Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft ist Vorfrage für die Frage, welcher Teil der Unternehmensgewinne dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassen werden soll. Die von OECD/G-20 in BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Änderungen zu Art 5 OECD-MA wurden auf OECD-Ebene leider losgelöst von der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) behandelt. Die OECD selbst führt aus, dass es Betriebsstätten geben kann, denen aufgrund des Fehlens von „significant people functions“ kein Gewinn zugerechnet werden kann.<sup>53</sup> Es ist daher unverständlich, warum künftig „Kleinstbetriebsstätten“ unterstellt werden sollen, wenn diesen mangels maßgeblicher Personalfunktionen („significant people functions“) ohnehin kein Gewinn zuzuordnen ist.<sup>54</sup>

- **Auswirkungen des Betriebsstättenbegriffs auf andere Steuerarten.** Wenngleich im Umsatzsteuerrecht für die Bestimmung des Leistungsorts der Begriff der „festen Niederlassung“ relevant ist,<sup>55</sup> ist dieser in den Rechtsordnungen vieler Staaten nicht definiert, sodass – auch für umsatzsteuerliche Zwecke – fallweise auf den Betriebsstättenbegriff des DBA-Rechts zurückgegriffen wird.
- **Bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen bewirkt der Bestand einer Betriebsstätte den Entfall der 183-tägigen Schonfrist (Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA), deren Sinn es nicht zuletzt ist, den Verwaltungsaufwand für den Arbeitgeber in Grenzen zu halten.**
- **Erhöhter Verwaltungsaufwand:** Der Bestand einer Betriebsstätte hat für den Unternehmer administrative Folgen (Registrierung, Buchführung, Jahresabschluss, Steuererklärungen nach dem Steuerrecht des Quellenstaates etc). Auch für den Fiskus selbst ist die Veranlagung einer Betriebsstätte mit Aufwand verbunden. Selbst nach Ansicht der OECD wird es Betriebsstätten geben, denen – wenn überhaupt – nur ein geringes Ergebnis zuzuordnen sein wird. Der mit der Begründung von Betriebsstätten einhergehende Verwaltungsaufwand wird daher vielfach in keiner Relation zum generierten Steueraufkommen stehen.
- **Rechtssicherheit:** Die geplanten Änderungen im Bereich der Bau- und Montagebetriebsstätten, der Hilfsbetriebsstätten und der Vertreterbetriebsstätte lassen viele Zweifelsfragen offen. Vielfach werden bestehende Betriebsstätten vom Unternehmer nicht rechtzeitig erkannt werden, was finanzstrafrechtliche Sanktionen nach sich ziehen kann. Rechtssicherheit ist aber ein wesentlicher Standortfaktor. Unklare DBA-Regelungen tragen das ihre dazu bei, von Investitionen in einem Staat Abstand zu nehmen.
- **Langwierige Verständigungs- und Schiedsverfahren:** Die Neufassung einzelner Tatbestandsmerkmale des Art 5 OECD-MA wird mehr zur Verwirrung als zur Rechtssicherheit beitragen. Durch internationale Streitbeilegungsmechanismen zu klärende Konflikte werden die zwangsläufige Folge sein.
- **Überschießende Tatbestandsmerkmale:** Der Wortlaut der vorgeschlagenen Ergänzung zu Art 5 Abs 3 OECD-MA einer steuersubjektübergreifenden Betrachtungsweise bei „Contract-Split“ stellt zB nicht darauf ab, ob die Vertragstrennung steuerlich motiviert ist oder außersteuerliche Gründe (zB divisionale Struktur im Konzern) dafür entscheidend waren. Insofern besteht die Gefahr, dass auch wirtschaftlich begründete und nachvollziehbare Fälle der Arbeitsteilung im Konzern von der subjektübergreifenden Betrachtung erfasst werden.

<sup>51</sup> Rz 13 Explanatory Statement.

<sup>52</sup> OECD, Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status, 1 January 2015, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>.

<sup>53</sup> OECD, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 July – 5 September 2016. Darin wird in Rz 21 ff anhand des Beispiels einer zur Vertreterbetriebsstätte qualifizierten Vertriebs-Tochtergesellschaft verdeutlicht, dass es vorkommen kann, dass dieser kein Gewinn zuzuordnen ist. Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte – Leitlinien der OECD zur Gewinnzuteilung an den abhängigen Vertreter, IStR 2016, 914 ff; Ham/Retzer, BEPS Aktion Nr 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749 ff.

<sup>54</sup> So findet sich in Rz 23 zu Art 5 Abs 4 OECD-MA in aktueller Fassung als Begründung für die Ausnahme der in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten – trotz Bestands einer festen Geschäftseinrichtung – der Hinweis, dass derartige Geschäftseinrichtungen sehr wohl zur Produktivität des Unternehmens beitragen können, jedoch die Dienste, die sie leisten, so

weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwierig ist, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.

<sup>55</sup> Bendlinger, Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht (2016) 49 ff.

Aus dem deutschen BMF ist zu vernehmen, dass Deutschland zwar die Regelungen zur Verhinderung des „Contract Split“ und eine der beiden Optionen zur Anpassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA in sein DBA-Recht übernehmen will, nicht jedoch die Erweiterung des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte (Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA).

Die in den Art 12 bis 15 MLI enthaltenen Vorschläge zur Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs werden zweifellos eine Verlagerung von Steuersubstrat vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat zur Folge haben. Deshalb sollte das österreichische BMF bei der Inanspruchnahme der im MLI vorgesehenen Anpassungsmaßnahmen mit Augenmaß vorgehen und nicht davor zurückschrecken, einzelne Regelungen des MLI nicht zu übernehmen und vor allem die Vorgangsweise Deutschlands – dem wichtigsten österreichischen Handelspartner – im Auge behalten, um Nachteile für den Wirtschaftsstandort Österreich zu verhindern. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung sich auch bislang nicht davon abhalten hat lassen, Betriebsstätten vermeidende, missbrauchsverdächtige Gestaltung unter Anwendung nationaler Missbrauchsabwehrmaßnahmen (zB § 21 ff BAO) zu begegnen. Denn nach den Ausführungen im OECD-MK

werden innerstaatliche Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr nicht durch DBA-Recht berührt.<sup>56</sup>

56 OECD-MK, Rz 22 und 22.1. OECD-MK.



#### Der Autor:

Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan



#### Publikationen des Autors:

Bendlinger

**Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts**

Wien 2016, 672 Seiten

Preis: € 75,-

ISBN: 978-3-7007-5931-7

Foto: ICON

Mag. Matthias Mitterlehner • Linz

## Quellensteuer bei Eigenveranstaltungen von ausländischen Künstlern

» ÖStZ 2017/4

Werden ausländische Künstler im Inland tätig, so unterliegen deren Einkünfte häufig der österreichischen Abzugsteuer. Die Verpflichtung zum Steuerabzug trifft dabei regelmäßig den Veranstalter, die Künstleragentur oder den sonstigen Vergütungsschuldner. Treten ausländische Künstler wie zB ein Zirkus aber ohne die Zwischenschaltung eines solchen Veranstalters in Österreich auf, so gibt es keinen Veranstalter, der zum Vergütungsschuldner wird. Der vorliegende Beitrag klärt, wer bei derartigen Eigenveranstaltungen ausländischer Künstler zum Steuerabzug verpflichtet ist, welche Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Abzugsteuer den Künstler treffen können und welche Möglichkeiten für die Finanzverwaltung hierbei bestehen.

### 1. Beschränkte Steuerpflicht von Künstlern

Eine Steuerpflicht ausländischer Künstler, die in Österreich weder über einen Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, ist im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des

§ 98 EStG auf Basis mehrerer Tatbestände denkbar. So kann der Künstler Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG, aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG, aus nichtselbständiger Tätigkeit iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG oder aus Vermietung und Verpachtung (zB Überlassung von literarischen Urheberrechten, Überlassung von Filmverwertungsrechten, etc) iSd § 98 Abs 1 Z 6 EStG erzielen.<sup>1</sup> Wird der Künstler im Rahmen einer inländischen Eigenveranstaltung (zB Konzert, Zirkus) in Österreich tätig, wird er regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Gewerbebetrieb erzielen, die aufgrund der Tätigkeit im Inland zur beschränkten Steuerpflicht führen.

### 2. Abzugsteuerpflicht

Gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG besteht eine Abzugsteuerpflichtung „bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter

<sup>1</sup> Ausführlich Loizenbauer, Zahlung an Künstler, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser (Hrsg), Quellensteuern Band I: Abzugsteuer nach § 99 EStG (2016) 100 (101 ff).