

TPI

Transfer Pricing International

Roland Macho | Florian Rosenberger | Gerhard Steiner | Alfred Storck

Betriebsstätten

„Additional Guidance“ der OECD zur Gewinnabgrenzung

Verrechnungspreisdokumentation

Verhaltensorientierte Verrechnungspreissetzung

BMF klärt Auslegungs- und Zweifelsfragen

Dokumentation immaterieller Werte

Digital Economy

Gewinnabgrenzung bei digitalen Geschäftsmodellen

Veranstaltungsbericht

WU Global Transfer Pricing Conference 2018

Case Study

Entschädigung immaterieller Vermögenswerte

Vorsteuerabzug bei gemischten Holdings

Praxisinformationen

TP around the Globe: Hot Topics

Vodafone India: “Acting in Concert” and TP Adjustments

Peer Review

Attributions of Participations to Permanent Establishments

„Additional Guidance“ der OECD zur Gewinnabgrenzung neuer Betriebsstätten nach BEPS-Aktionspunkt 7

Stefan Bendlinger

Am 22. 3. 2018 hat die OECD, konkret das „*Inclusive Framework on BEPS*“, die aufgrund der Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 7 notwendig gewordenen Klarstellungen zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung unter dem Titel „*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*“ veröffentlicht.¹ Darin werden anhand von vier Beispielen die Grundsätze der Betriebsstätten-Gewinnzurechnung erörtert, die sich einerseits durch die Änderung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte und andererseits durch die Beschränkung des Ausnahmekatalogs für vorbereitende und Hilfstätigkeiten und die damit in Zusammenhang stehende Anti-Fragmentierungs-Regel ergeben. Dabei wurde auch auf die in den BEPS-Aktionspunkten 8 bis 10 entwickelten Ergebnisse zur notwendigen Korrelation von Verrechnungspreisen und Wertschöpfung Bezug genommen.



Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1. Gewinnverlagerung durch Betriebsstättenvermeidung

Die in den 15 BEPS-Aktionspunkten enthaltenen Empfehlungen haben zum Ziel, eine kohärente internationale Steuerrechtsordnung zu schaffen, Substanzerfordernisse zu stärken und die internationale steuerliche Transparenz zu verbessern. Es soll damit sichergestellt werden, dass Gewinne dort versteuert werden, wo die diesen zugrunde liegenden wirtschaftlichen Aktivitäten tatsächlich stattgefunden haben und wo die Wertschöpfung geschaffen worden ist. Dazu bedarf es der Anpassung nationaler Steuerrechtsordnungen und der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Die Übernahme der DBA-bezogenen BEPS-Empfehlungen soll durch das multilaterale Instrument (MLI)² erfolgen. Die Umsetzung der BEPS-Handlungsempfehlungen wird durch das „*Inclusive Framework on BEPS*“ sichergestellt, das sich inzwischen aus 110 Staaten zusammensetzt.³

Im Rahmen des BEPS-Projekts wurde ua festgestellt, dass es Art 5 OECD-Musterabkommen idF vor dem Update 2017 (OECD-MA 2014⁴) zulassen würde, Betriebsstätten (BS) künstlich zu vermeiden, und damit Gewinnverlagerungen möglich wären. So könnten zB **Vertreter-BS** trotz eines maßgeblichen wirtschaftlichen Nexus zum Quellenstaat durch **Kommissionärsstrukturen** bzw eine **fehlende Abschlussvollmacht** vermieden werden, oder durch die Inanspruchnahme des „*Negativkatalogs*“ (Art 5 Abs 4 OECD-MA 2014). Die in BEPS-Aktionspunkt 7⁵ enthaltenen Vorschläge zur Änderung des Begriffs der BS wurden im Rahmen des Update 2017 in das OECD-MA 2017⁶ übernommen und sollen im Wege des MLI zügig in die bestehenden DBA Eingang finden.

Nach Meinung der OECD sollten die in BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Änderungen der BS-Definition keine maßgeblichen Änderungen bestehender Grundsätze der BS-Ergebnisabgrenzung zur Folge haben. Es bestünde allerdings die Notwendigkeit einer zusätzlichen Anleitung betreffend die Auswirkungen der Änderungen des BS-Begriffs auf die BS-Ergebnisabgrenzung. Dabei seien auch die Ergebnisse aus den BEPS-Aktionspunkten 8 bis 10⁷ zu berücksichtigen.⁸ Nach den ers-

¹ OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7 (März 2018; idF zitiert als OECD, Additional Guidance 2018).

² Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (24. 11. 2016); in deutscher Fassung: Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, ErlRV 1670 BlgNR 25. GP.

³ Bendlinger, BEPS, MLI und OECD-MA 2017, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg), Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 3 (5 ff).

⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 15 July 2014).

⁵ OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report (idF zitiert als OECD/G20, BEPS Action 7: Final Report).

⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).

⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports.

⁸ So führt BEPS-Aktionspunkt 7 im letzten Teil unter der Überschrift „*Profit attribution to PEs and interaction with action points on transfer pricing*“ Folgendes aus: „*The conclusion of that work is that these changes do not require substantive modifications to the existing rules and guidance concerning the attribution of profits to a permanent establishment under Article 7 but there is a need for additional guidance on how these rules of Article 7 would apply to PEs resulting from the changes in this report, in particular for PEs outside the financial sector.*“

ten Entwürfen aus dem Juli 2016⁹ und dem Juni 2017,¹⁰ die im Rahmen des Begutachtungsverfahrens auf heftige Kritik gestoßen sind,¹¹ wurde vom „*Inclusive Framework on BEPS*“ im März 2018 der finale Bericht verabschiedet.

2. Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung infolge der Änderung des „Negativkatalogs“

2.1. Warenlager als Betriebsstätte und „Anti-Fragmentierung“

Gemäß Art 7 OECD-MA (in Alt- und Neufassung vor und nach der Änderung des Art 7 im Zuge des Update 2010 des OECD-MA¹²) sind einer BS die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen BS sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Das gilt unabhängig davon, ob eine Finanzverwaltung den „*authorized OECD approach*“ (AOA) uneingeschränkt anwendet, der auf Grundlage des OECD-Berichts zur BS-Ergebnisabgrenzung¹³ im Zuge des Updates 2010 in das OECD-MA übernommen worden ist, oder nach Art 7 OECD-MA aF vorgeht. Besteht eine BS im Quellenstaat, sind dieser Erlöse und Aufwendungen so zuzuordnen, als wäre die BS ein eigenständiges und von seinem Stammhaus (StH) völlig unabhängiges Unternehmen. Die „*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*“ aus dem März 2018 (idF als **OECD-Leitlinien** bezeichnet) beschäftigen sich mit den Besonderheiten der BS-Ergebnisabgrenzung, die sich dadurch ergeben, dass der Begriff der BS in BEPS-Aktionspunkt 7 bzw Art 5 OECD-MA 2017 und Art 12 bis 15 MLI erweitert worden ist und BS begründet werden, weil

- die in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD 2017 genannten Tätigkeiten in einer Gesamtbetrachtung **nicht mehr als vorbereitende oder Hilfstätigkeiten** qualifiziert werden können oder
- die **Anti-Fragmentierungs-Regel** (Art 5 Abs 4.1. OECD-MA 2017) **anwendbar** ist, weil von einem oder mehreren eng verbundenen Unternehmen **zusammenhängende** bzw **komplementäre** Aktivitäten erbracht werden, die – isoliert betrachtet – gem Art 5 Abs 4 OECD-MA 2014 nicht zur Begründung einer BS geführt hätten.¹⁴

Zur Veranschaulichung liefern die OECD-Leitlinien Lösungsansätze anhand von vier einfachen **Beispielen**. Während der Diskussionsentwurf aus dem Juli 2016 noch Zahlenbeispiele enthielt,¹⁵ wurde sowohl in der Zweitfassung aus 2017 als auch in der nun vorliegenden Endfassung darauf verzichtet. Im Diskussionsentwurf aus dem Juni 2017 wird das damit begründet, dass vermieden werden soll, dass ungeachtet der besonderen Umstände des Einzelfalls aus Zahlenbeispielen auf die notwendige Höhe des einer konkreten BS zuzurechnenden Gewinns geschlossen wird.¹⁶

2.2. Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei Lagerung, Vertrieb und Informationsbeschaffung

Beispiel 1 beschäftigt sich mit der Gewinnabgrenzung von BS, die iZm Aktivitäten begründet werden, die in Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA 2017 genannt sind, jedoch die Schwelle einer vorbereiteten oder einer Hilfstätigkeit überschreiten oder im Verhältnis zu anderen Aktivitäten des Unternehmens im Quellenstaat **komplementär** sind (BEPS-Aktionspunkt 7, Art 13 MLI, Art 5 Abs 4 und Art 5 Abs 4.1. OECD-MA 2017).

Beispiel 1

Sachverhalt (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 10 ff):

Die im Staat R¹⁷ ansässige *OnlineCo* vertreibt Produkte über eine Online-Plattform an Kunden, die in verschiedenen Staaten, ua im Staat S,¹⁸ ansässig sind. Die Produkte werden von unabhängigen, mit *On-*

⁹ OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 July – 5 September 2016; Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte, IStR 2016, 914 (917 ff); Kroppen/van der Ham, Neue OECD-Richtlinien zur Gewinnaufteilung bei Vertreterbetriebsstätten, Verkannt, verrannt, was nun? IWB 2017, 258 (263 ff).

¹⁰ OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 June – 15 September 2017.

¹¹ OECD, Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 October 2017.

¹² Im Zuge des Updates 2010 des OECD-MA wurde Art 7 OECD-MA neu gefasst. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 22 July 2010).

¹³ OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010.

¹⁴ Ausführlich zu den durch BEPS-Aktionspunkt 7 bedingten Änderungen des Negativkatalogs: Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch spezielle Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 79 (79 ff).

¹⁵ Bendlinger, IStR 2016, 914 (918 ff).

¹⁶ OECD, Additional Guidance 2017, Einleitung, 2.

¹⁷ „Staat R“ ist das Synonym für „residence state“ (Ansässigkeitsstaat).

¹⁸ „Staat S“ ist das Synonym für „source state“ (Quellenstaat).

lineCo nicht verbundenen Lieferanten bezogen. *OnlineCo* unterhält im Staat S ein Warenlager, in dem *OnlineCo* 25 Arbeitnehmer beschäftigt. Das Warenlager wurde durch *OnlineCo* von einem Eigentümer angemietet, der mit *OnlineCo* nicht verbunden ist. Die im Warenlager tätigen Arbeitnehmer nehmen die Zukäufe entgegen, lagern die Waren und übernehmen die Auslieferung an im Staat S ansässige Kunden. Dabei werden entsprechend den Anweisungen der *OnlineCo* die Leistungen eines unabhängigen Spediteurs in Anspruch genommen. *OnlineCo* unterhält außerdem an einem anderen Ort im Staat S ein Büro. In dieser Geschäftsstelle sind 15 Arbeitnehmer tätig, die für den Produktvertrieb („Merchandising“) zuständig sind und Daten über potenzielle im Staat S ansässige Kunden sammeln. Zwischen dem Staat R und dem Staat S besteht ein DBA (DBA R – S), das den Staat S daran hindert, Gewinne eines im Staat R ansässigen Unternehmens zu besteuern, es sei denn, die Tätigkeit wird durch eine dort gelegene BS ausgeübt. Die BS-Gewinnabgrenzung hat gem Art 7 DBA R – S, der Art 7 OECD-MA 2017 entspricht, nach Fremdverhaltensgrundsätzen zu erfolgen. Art 5 Abs 4 DBA R – S entspricht Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017 und enthält auch die in Art 5 Abs 4.1. OECD-MA 2017 vorgesehene Anti-Fragmentierungs-Regel.

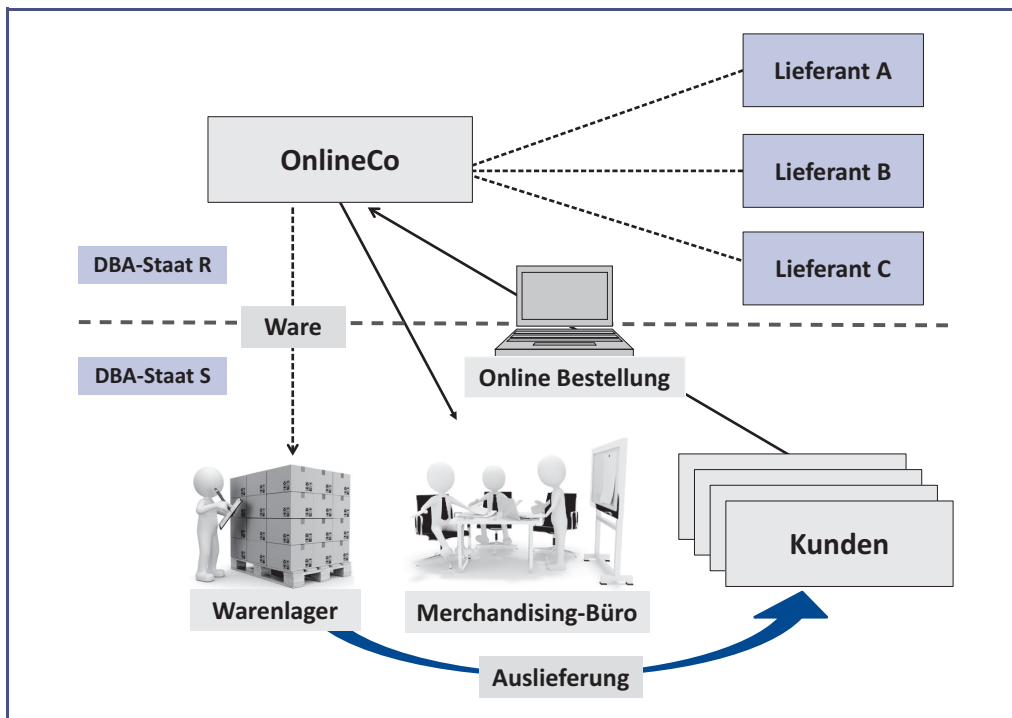


Abb 1: Grafische Darstellung des Sachverhalts

Lösung (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 13 ff):

Geht man davon aus, dass sich die von *OnlineCo* in dem Warenlager und im Merchandising-Büro im Staat S ausgeübten Tätigkeiten ergänzen, begründen sowohl das Warenlager als auch die Geschäftsstelle gem Art 5 Abs 1 DBA R – S aufgrund des Bestands einer festen Geschäftseinrichtung, durch welche die Geschäftstätigkeit der *OnlineCo* teilweise ausgeübt wird, eine BS. Unter Berücksichtigung der Gesamtaktivitäten der *OnlineCo* im Staat S ergibt sich, dass in kombinierter Betrachtung bei beiden Tätigkeiten die Schwelle einer vorbereitenden Tätigkeiten bzw einer Hilfstätigkeit überschritten wird.

Die Anwendung des AOA erfordert in einem ersten Schritt eine Funktions- und Sachverhaltsanalyse. Arbeitnehmer der *OnlineCo* sind im Staat R sowohl für den Wareneinkauf als auch für den Warenverkauf zuständig. Deshalb kann davon ausgegangen werden, dass dem StH der *OnlineCo* die damit in Zusammenhang stehenden Rechte und Pflichten zuzuordnen sind. Die Arbeitnehmer des BS sind für die Anmietung des Lagers und die Beauftragung des Spediteurs im Staat S verantwortlich, sodass die damit verbundenen Rechte und Pflichten der BS zuzuordnen sind. Die für die Lagerverwaltung relevanten Personalfunktionen („*significant people functions*“) werden durch das Personal der BS wahrgenommen. Damit ist die BS wirtschaftlicher Eigentümer des Warenlagers. Der zwecks steuerlicher BS-Ergebnisabgrenzung zu fingierende Geschäftsvorfall („*dealing*“) besteht deshalb aus der Zurverfügungstellung von Lagerkapazitäten und der Bereitstellung von Speditionsleistungen durch die BS im Staat S an das Stammhaus im Staat R.

In einem zweiten Schritt ist, den OECD-Verrechnungspreisleitlinien¹⁹ (OECD-VPL) entsprechend, für den zwischen StH und BS definierten internen Geschäftsvorfall ein fremdüblicher Preis zu ermitteln. In diesem Beispiel wäre das jener Betrag, den *OnlineCo* an einen unabhängigen Lagerhalter und Spediteur hätte zahlen müssen, wenn dieser die von der BS wahrgenommenen Funktion und Risiken übernommen hätte.

¹⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations 2017 (10. 7. 2017).

Auch für **Vertrieb und Informationsbeschaffung** ist gem Art 7 DBA R – S der BS ein fremdüblicher Gewinn zuzuordnen. Das Merchandising-Büro im Staat S wird von Arbeitnehmern der BS geführt, sodass unterstellt werden kann, dass die BS wirtschaftlicher Eigentümer dieses Büros ist und die mit Vertrieb und Informationsbeschaffung in Zusammenhang stehenden Rechte und Pflichten dieser BS zuzuordnen sind. Zwischen StH und BS ist deshalb eine Dienstleistungsvereinbarung betreffend die Unterstützung des Vertriebs und die Beschaffung von Kundendaten als Geschäftsvorfall zu fingieren. Im zweiten Schritt ist in analoger Anwendung der OECD-VPL jener Preis zum Ansatz zu bringen, den *OnlineCo* an einen im Staat S ansässigen, völlig unabhängigen Dienstleister hätte leisten müssen, wenn dieser den Vertrieb und die Beschaffung von Kundendaten übernommen hätte.

3. Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung iZm (neuen) Vertreterbetriebsstätten

3.1. Die Grundsätze

BEPS-Aktionspunkt 7 schlägt ua vor, die Tatbestände des abhängigen und unabhängigen Vertreters in Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA 2014 neu zu fassen und zu erweitern. Die Vorschläge wurden in Art 12 MLI und Art 5 Abs 5, 6 und 7 OECD-MA 2017 übernommen. Demnach soll es für den Bestand eines **abhängigen Vertreters** ausreichen, „[...] wenn eine Person für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich eine führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen abgeschlossen werden“. Der Tatbestand des **unabhängigen Vertreters** soll gem Art. 5 Abs 6 OECD-MA 2017 dann nicht gegeben sein, wenn, „[...] eine Person [...] ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein Unternehmen oder mehrere Unternehmen tätig [ist], mit dem bzw denen sie eng verbunden ist“. Das Tatbestandsmerkmal des „**eng verbundenen**“ Unternehmens ist in Art 5 Abs 7 OECD-MA definiert und setzt grundsätzlich eine 50%ige Verflechtung voraus.²⁰

Einleitend wird in den OECD-Leitlinien darauf hingewiesen, dass BEPS-Aktionspunkt 7 zwar die Schwelle für den Bestand von Vertreter-BS durch Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017 abgesenkt hat, nicht jedoch die Wesensart dieser **BS-Fiktion**. Deshalb müssten die Grundsätze der BS-Ergebnisabgrenzung für BS iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA 2014 (vor BEPS) und solche iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017 (nach BEPS) die gleichen sein.²¹ Besteht eine Vertreter-BS iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017, bedeutet das, dass die Rechte und Pflichten aus den Kundenverträgen, die sich aus den in Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017 genannten geschäftlichen Beziehungen ergeben, solche der BS sind. Das soll aber nicht bedeuten, dass der sich daraus ergebende **Gesamtgewinn** der BS zuzuordnen ist, sondern entsprechend den DBA-rechtlichen Grundsätzen der BS-Ergebnisabgrenzung die von anderen Unternehmen bzw Unternehmensteilen erbrachten Tätigkeiten fremdüblich entlohnt werden müssen.²² Das gilt unabhängig davon, ob Finanzverwaltungen den AOA gem Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 oder dessen Vorfassung anwenden.²³

Begründet das in einem DBA-Staat ansässige Unternehmen aufgrund der Tätigkeit eines abhängigen Vertreters²⁴ eine BS iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017, sind die im Quellenstaat wahrgenommenen Funktionen **zwei unterschiedlichen Steuersubjekten** zuzuordnen: einerseits dem (abhängigen) Vertreter, der eine im Quellenstaat ansässige Person sein kann; andererseits der BS (des nicht ansässigen Unternehmens). Bei der Ermittlung des der BS zuzurechnenden BS-Ergebnisses ist die fremdübliche Kommission bzw Provision des Vertreters gewinnmindernd zu berücksichtigen.²⁵ Sind das Unternehmen und der im Quellenstaat tätige Vertreter **verbundene Unternehmen**, sind für die Besteuerungsrechte des Quellenstaates sowohl Art 9 OECD-MA als auch Art 7 OECD-MA relevant. Während Art 9 OECD-MA auf Grundlage der OECD-VPL die Korrektur (fremdunüblicher) Verrechnungspreise ermöglicht, regelt Art 7 OECD-MA die BS-Ergebnisabgrenzung.²⁶ Die OECD-Leitlinien gehen davon aus, dass es für die Gewinnzuordnung zum Quellenstaat unbeachtlich sei, ob im Fall einer Gewinnkorrektur durch einen der beteiligten DBA-Staaten in einem ersten Schritt eine Korrektur des zwischen dem Unternehmen und dem Vertreter vereinbarten Verrechnungspreises erfolgt und erst in einem zweiten Schritt die Anpassung des BS-Gewinns oder umgekehrt. Es müsse nur sichergestellt sein, dass der Quellenstaat **nicht doppelt besteuert**, indem dieselben Gewinne sowohl der (Vertreter-)BS als auch dem Vertreter zugerechnet werden. Nach Ansicht der OECD sei es Sache des nationalen Gesetzgebers, das zu gewährleisten.²⁷

Bezüglich der Ermittlung des Fremdvergleichspreises zwischen dem Geschäftsherrn (StH) und seinem (verbundenen) Vertreter weisen die OECD-Leitlinien auf die in den BEPS-Aktionspunkten 8 bis

²⁰ Siller/Zöhrer, Das „eng verbundene“ Unternehmen im MIL, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 129 (129 ff).

²¹ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 25 ff.

²² OECD, Additional Guidance 2018, Tz 30; Rz 101 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

²³ Die OECD weist ausdrücklich darauf hin, dass diese OECD-Leitlinien in keiner Weise Staaten dazu bewegen sollen, den AOA anzuwenden, wenn sich dieser Ansatz (Art 7 idF nach dem Update 2014 des OECD-MA) weder in ihrem innerstaatlichen Steuerrecht noch ihren DBA findet. OECD, Additional Guidance, FN 3 zu Tz 31.

²⁴ Die OECD-Leitlinien verwenden dafür den Begriff „intermediary“. OECD, Additional Guidance, FN 4 zu Tz 32.

²⁵ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 31.

²⁶ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 33.

²⁷ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 34.

10 erarbeiteten und in Teil I OECD-VPL²⁸ übernommenen Grundsätze der Risikoordnung hin. Demnach kann von einer vertraglichen Risikoordnung abgewichen werden, wenn der jeweilige Vertragspartner die Risiken nicht kontrollieren kann und nicht über die für die Risikotragung notwendigen finanziellen Mittel verfügt.²⁹ Die Risikoordnung soll aber keine Auswirkungen auf den möglichen Bestand einer BS iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017 haben. Eine solche wird dann begründet, wenn

- der Vertreter („*intermediary*“) für ein nicht ansässiges Unternehmen tätig ist,³⁰
- er dabei **gewöhnlich Verträge abschließt** oder **gewöhnlich die führende Rolle** beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, und
- es sich dabei um Verträge handelt, die entweder im Namen des nicht ansässigen Unternehmens (des Geschäftsherrn) oder zur Übertragung des Eigentums oder zur Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen, das diesem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt, oder zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen geschlossen werden.

Bezüglich der Ergebnisabgrenzung gehen die OECD-Leitlinien davon aus, dass es aufgrund rechtlicher und faktischer Situationen **keinen Unternehmensteil** gibt, der alleine über Vermögensgegenstände disponieren kann, Risiken übernimmt und über Kapital oder Verträge mit einem anderen Unternehmen verfügen kann. Das durch den AOA entwickelte Dogma der Zuordnung von Eigentum und Risiken anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und auf Grundlage maßgeblicher Personalfunktionen („*significant people functions*“) kann aber nach den OECD-Leitlinien nicht bedeuten, dass die Grundsätze des Art 9 OECD-MA 2017 betreffend die Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und Art 7 OECD-MA 2017 aufeinander abgestimmt bzw austauschbar sind.³¹ Ist das Unternehmen mit dem Vertreter verbunden und ist deshalb einerseits Art 9 OECD-MA 2017, andererseits Art 7 OECD-MA 2017 anzuwenden, weil eine Vertreter-BS unterstellt wird, sind die mit den jeweils wahrgenommenen Funktionen einhergehenden Risiken entsprechend zuzuordnen. Wenn also Risiken auf Grundlage der OECD-VPL³² dem Vertreter zuzuordnen sind, können diese Risiken nicht gleichzeitig gem Art 7 OECD-MA 2017 solche der Vertreter-BS sein. Andernfalls würden Gewinne doppelt besteuert, einmal auf Ebene des Vertreters, ein anderes Mal in den Händen der BS.³³ Deshalb weisen die OECD-Leitlinien ausdrücklich darauf hin, dass sich dann, wenn nach den OECD-VPL davon auszugehen ist, dass der Vertreter die Risiken einer Transaktion übernommen hat, das Ergebnis der Vertreter-BS **null** oder sogar **negativ** sein kann.³⁴

3.2. Vereinfachung der steuerlichen Erfassung von Vertreterbetriebsstätten

Während die österreichische Finanzverwaltung den „*two taxpayers approach*“ zum Dogma erhoben hat,³⁵ erkannte die OECD, dass dieser Ansatz, also die Besteuerung des Vertreters einerseits und der Vertreter-BS andererseits, für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung erheblichen **administrativen Aufwand** zur Folge haben kann. Deshalb wird es den DBA-Staaten überlassen, im jeweils innerstaatlichen Steuerrecht Mechanismen zu schaffen, um steuerliche Befolgungskosten in Grenzen zu halten.³⁶ Die OECD-Leitlinien betonen allerdings, dass der mit der steuerlichen Abwicklung einer Vertreter-BS verbundene Verwaltungsaufwand kein Grund sein kann, den „*two taxpayers approach*“ als inkonsequent zurückzuweisen. Dennoch eröffnen die OECD-Leitlinien die Türe zum „*single taxpayer approach*“, indem sogar darauf hingewiesen wird, dass schon bisher einzelne Staaten Steuern nur vom Vertreter erheben, wenngleich sich die Steuerbelastung sowohl aufgrund der Funktionen des Vertreters als auch aus jener der Vertreter-BS ergibt.³⁷

3.3. Beispiel zur Ergebnisabgrenzung bei Vertreter-Betriebsstätten

Einleitend zu dem in den OECD-Leitlinien präsentierten Beispiel 2 einer BS begründenden Kommissionärstruktur weisen die OECD-Leitlinien ausdrücklich darauf hin, dass in vielen DBA die BS-Ergebnisaufteilung Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 folgt und deshalb der AOA nicht uneingeschränkt Anwendung finden kann (zB in jenen DBA, die dem UN-MA folgen). Insofern könne die Methode, nach der BS-Ergebnisse ermittelt werden müssen, erheblich von den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2017 abweichen, insb was die **Anerkennung fiktiver Geschäftsvorfälle** („*dealings*“) betreffe. Deshalb sei das in den OECD-Leitlinien zur BS-Ergebnisabgrenzung bei Vertreter-BS präsentierte Beispiel nicht der einzig möglicher Ansatz.³⁸

²⁸ OECD-VPL, Kap I D.1.2.

²⁹ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 35.

³⁰ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 36.

³¹ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 39.

³² OECD-VPL, Kap I D.1.2.

³³ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 40.

³⁴ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 41.

³⁵ EAS 2988 vom 7. 8. 2008; EAS 3197 vom 20. 8. 2010; Loukota, Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekannte Wesen, SWI 2017, 70 (70 ff). Kritisch: Bendlinger, IStR 2016, 915 (921).

³⁶ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 42.

³⁷ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 43.

³⁸ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 44 f.

Beispiel 2

Sachverhalt (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 46 f):

Die im Staat R ansässige *TradeCo* kauft und verkauft Geräte. Die im Staat S ansässige *SellCo*, eine Tochtergesellschaft der *RCo*, erbringt als Kommissionär im Staat S Marketing- und Vertriebsleistungen für *TradeCo*. *SellCo* verkauft die Geräte im eigenen Namen auf Rechnung der *TradeCo* an die im Staat S ansässigen Kunden; die Geräte werden aufgrund des Kommissionsvertrags von *TradeCo* ausgeliefert. Die Geräte gehen nicht in das Eigentum der *SellCo* über, auch der Kaufpreis fließt unmittelbar an die *TradeCo*. Die Arbeitnehmer der *SellCo* sind für die Lagerverwaltung und die Überwachung des Lagerbestands zuständig. *SellCo* erhält von *TradeCo* eine Kommission, die sich nach einem Prozentsatz vom Umsatz bemisst, den *TradeCo* iZm den Verträgen erwirtschaftet, die *SellCo* im Namen der *TradeCo* im Staat S abschließt. *TradeCo* tätigt darüber hinaus im Staat S keinerlei Geschäfte.

Zwischen dem Staat R und dem Staat S besteht ein DBA, das eine Besteuerung von Gewinnen eines im Staat R ansässigen Unternehmens nur dann zulässt, soweit die Gewinne einer im Staat S unterhaltenen BS zurechenbar sind. Die BS-Ergebnisabgrenzung hat aufgrund des DBA R – S dem Fremdverhaltensgrundsatz zu entsprechen. Der Begriff der Vertreter-BS im DBA R – S entspricht Art 5 Abs 5 und 6 idF OECD-MA 2017.

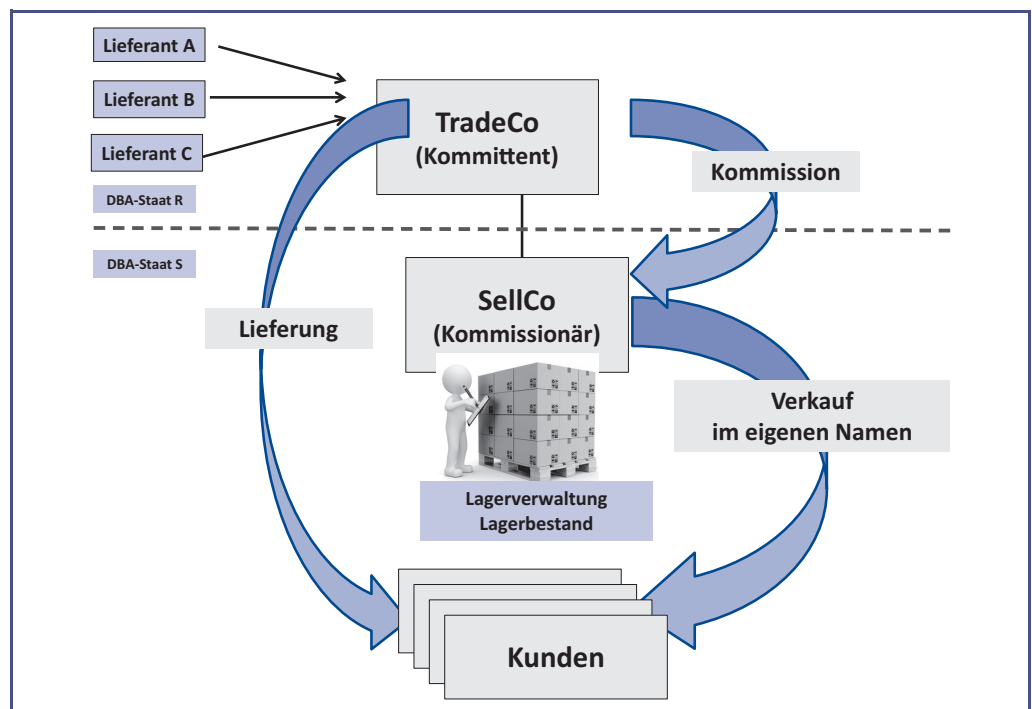


Abb 2: Grafische Darstellung des Sachverhalts

Lösung (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 48 ff):

TradeCo begründet im Staat S gem Art 5 Abs 5 DBA R – S eine BS, weil *SellCo* für *TradeCo* tätig ist und dabei gewöhnlich im Namen von *TradeCo* Verträge betreffend den Verkauf von Waren abschließt und *SellCo* nicht als unabhängiger Vertreter tätig ist. Unter Berücksichtigung der von *SellCo* wahrgenommenen Funktionen, der genutzten Vermögensgegenstände und der wahrgenommenen Risiken ergibt sich, dass die vereinbarte Vergütung entsprechend den Vorgaben des Art 9 DBA R – S fremdüblich ist. Auch die BS-Ergebnisabgrenzung hat gem Art 7 DBA R – S dem Fremdverhaltensgrundsatz zu entsprechen.

Die in einem ersten Schritt vorzunehmende Funktionsanalyse ergibt, dass die Arbeitnehmer der im Staat R ansässigen *TradeCo* für den Einkauf der Geräte von unabhängigen Dritten zuständig sind. Der Verkauf an die im Staat S ansässigen Endkunden erfolgt durch die Arbeitnehmer der *SellCo* im Namen der *TradeCo*. Deshalb wird davon ausgegangen, dass die Vertreter-BS die Rechte und Pflichten innehat, die sich einerseits aus den Geschäften zwischen der *TradeCo* und den Endkunden und andererseits aus den Transaktionen zwischen der *TradeCo* und der *SellCo* ergeben. Die maßgeblichen Personalfunktionen iZm der Lagerverwaltung werden durch Arbeitnehmer der *SellCo* im Staat S im Namen der *TradeCo* übernommen. Wirtschaftlich betrachtet ist deshalb die Vertreter-BS Eigentümer des Lagers und jener Unternehmensteil, der auch das Lagerrisiko zu tragen hat. Als unternehmensinterner Geschäftsvorfall („*dealing*“) ist deshalb ein Geräteverkauf vom StH der *TradeCo* an die Vertreter-BS zu fingieren. Andererseits ist der Umsatz mit den im Staat S ansässigen Kunden (Außenumsatz) der Vertreter-BS der *TradeCo* zuzuordnen.

Die im zweiten Schritt vorzunehmende Ermittlung des Fremdvergleichspreises hat in analoger Anwendung der OECD-VPL zu erfolgen, wobei jener Preis zum Ansatz kommen muss, den *TradeCo* erzielt hätte, wenn sie die Geräte an ein unabhängiges Unternehmen verkauft hätte, das die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, die *SellCo* im Staat S

für *TradeCo* erbracht hat. Bei der Steuerberechnung der Vertreter-BS ist dieser Betrag zusammen mit der von *TradeCo* an *SellCo* geleisteten Kommission und anderen Aufwendungen der BS als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Man käme zur gleichen Schlussfolgerung, wenn *SellCo* nicht als Kommissionär tätig wäre, sondern aufgrund einer mit *TradeCo* abgeschlossenen Dienstleistungsvereinbarung auf Umsatzbasis entlohnt würde. *SellCo* würde in diesem Fall iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA 2017 gewöhnlich die führende Rolle beim routinemäßigen Abschluss von Verkaufsverträgen durch *RCo* an im Staat S ansässige Kunden spielen ohne wesentliche Änderungen der Vertragsbedingungen durch *TradeCo*.³⁹

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird es auch in diesem Beispiel 2 der Finanzverwaltung des Staates S freigestellt sein, Steuern nur auf Ebene der *SellCo* zu erheben, wenngleich sich die Steuerbelastung aus jener der *SellCo* und jener der Vertreter-BS zusammensetzt.⁴⁰

3.4. Vertreterbetriebsstätte durch Verkauf von Online-Werbung

Unter dem Title „*Sale of advertising on a website (related intermediary)*“ beschäftigen sich die OECD-Leitlinien in Beispiel 3 mit der DBA-rechtlichen Behandlung des Verkaufs von Werbeleistungen. Das Beispiel entspricht dem Sachverhalt, welcher der Entscheidung des französischen *Tribunal administratif de Paris* in der Rs **Google France** zugrunde gelegen ist.⁴¹

Beispiel 3

Sachverhalt (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 58 ff):

Die im Staat R ansässige *SiteCo* verfügt über die Rechte an einer Website. Die mit *SiteCo* verbundene und im Staat S ansässige *SellCo* erbringt auf Grundlage einer Dienstleistungsvereinbarung Marketingleistungen für *SiteCo*. *SellCo* erhält dafür eine Vergütung in Höhe eines Prozentsatzes auf Basis des mit dem Verkauf von Online-Werbeflächen im Staat S von *SiteCo* erwirtschafteten Umsatzes. Die Vereinbarung bewirkt, dass *SellCo* damit gewöhnlich die führende Rolle beim routinemäßigen Abschluss von Verträgen durch *SiteCo* an Kunden im Staat S einnimmt, die ohne wesentliche Änderung der Geschäftsbedingungen durch *SiteCo* abgeschlossen werden. Die Arbeitnehmer der im Staat S ansässigen *SellCo* sind für das Marketingbudget sowie Art und Form der Marketingmaßnahmen betreffend den Verkauf der Online-Werbeflächen verantwortlich. *SellCo* ist ausschließlich für *SiteCo* tätig. *SiteCo* übt im Staat S keine weiteren Geschäftstätigkeiten aus und tätigt auch keine Verkäufe außer jenen, die *SellCo* für sie durchführt.

Zwischen dem Staat R und dem Staat S besteht ein DBA, das eine Besteuerung von Gewinnen eines im Staat R ansässigen Unternehmens nur dann zulässt, wenn diese einer im Staat S unterhaltenen BS zurechenbar sind. Die Ergebnisabgrenzung hat aufgrund des DBA R – S dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechend zu erfolgen. Der Begriff der Vertreter-BS im DBA R – S folgt Art 5 Abs 5, 6 und 7 idF OECD-MA 2017.

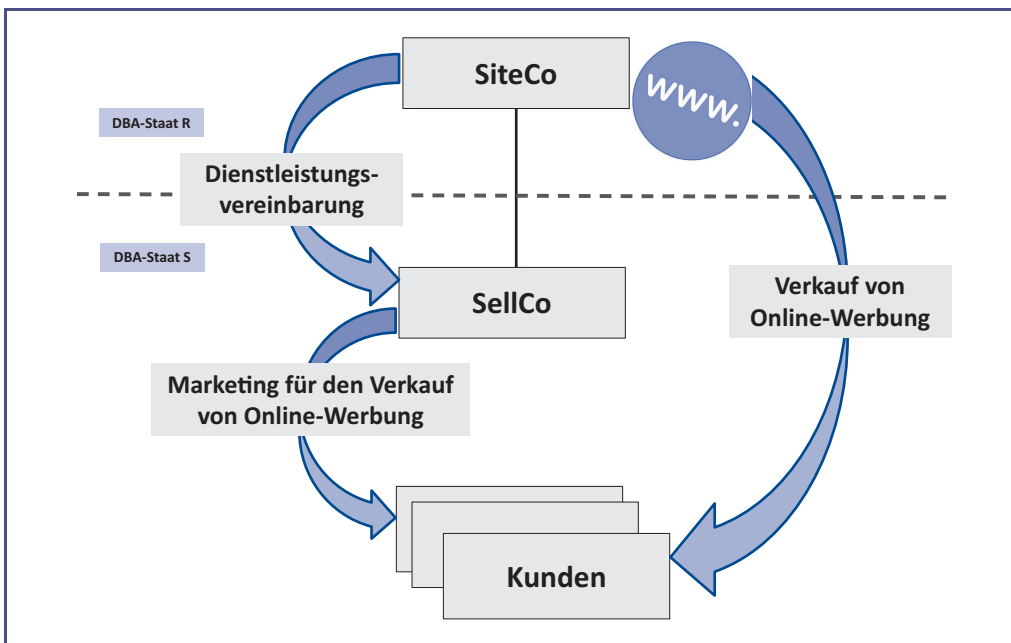


Abb 3: Grafische Darstellung des Sachverhalts

³⁹ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 57.

⁴⁰ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 56.

⁴¹ Tribunal administratif de Paris 12. 7. 2017, Cas 1505178/1-1; dazu *Schmidjell-Dommes*, Etappensieg für Suchmaschinen-gigant, Google Irland in Frankreich nicht steuerpflichtig, SWI 2017, 618 (618 f); *Monsenego*, Google France as a Depen-dent Agent PE of Its Irish Sister Company? TPI 2018, 47 (47 ff).

Lösung (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 60 ff):

Gemäß Art 5 Abs 5 DBA R – S begründet *SiteCo* im Staat S eine BS, da *SellCo* gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen im Staat S durch die im Staat R ansässige *SiteCo* einnimmt, ohne dass von Letzterer die Geschäftsbedingungen bezüglich des Verkaufs von Werbeflächen auf einer Online-Plattform wesentlich verändert werden. Die von *SiteCo* an *SellCo* geleistete Vergütung ist unter Berücksichtigung der von *SellCo* wahrgenommenen Funktionen, der genutzten Vermögensgegenstände und übernommenen Risiken fremdüblich. Art 7 DBA R – F erfordert eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende BS-Ergebnisabgrenzung.

Die in einem **ersten Schritt** vorgenommene **Funktions- und Sachverhaltsanalyse** zeigt, dass wirtschaftlich betrachtet der Verkauf von Online-Werbeflächen an Kunden im Staat S durch Arbeitnehmer der dort ansässigen *SellCo* im Interesse der *SiteCo* durchgeführt wird. Es wird deshalb fingiert, dass die Vertreter-BS die Rechte und Pflichten innehat, die sich einerseits aus den Geschäften zwischen *TradeCo* und den Endkunden und andererseits aus den Transaktionen zwischen *TradeCo* und *SellCo* ergeben. Es zeigt sich auch, dass die der Übernahme von Risiken iZm der Bestimmung des Marketingbudgets sowie Art und Form der Werbung zugrunde liegenden Personalfunktionen („*significant people functions*“) im Staat S durch Arbeitnehmer der *SellCo* im Interesse der *SiteCo* durchgeführt werden. Deshalb ist dieses Risiko der Vertreter-BS zuzuordnen. Als Geschäftsvorfall ist daher ein Verkauf von Online-Werbeflächen durch das Stammhaus der *SiteCo* an dessen Vertreter-BS zu fingieren. Der (Außen-)Umsatz aus dem Verkauf der Online-Werbeflächen ist der im Staat S belegenen Vertreter-BS der *SiteCo* zuzuordnen.

Unter Berücksichtigung der von *SellCo* wahrgenommenen Funktionen, der genutzten Vermögensgegenstände und der wahrgenommenen Risiken wird festgestellt, dass die zwischen *SiteCo* und *SellCo* vereinbarte Vergütung gem Art 9 DBA R – S fremdüblich ist. Die im **zweiten Schritt** vorzunehmende **Ermittlung** der für die Innentransaktion zwischen *SiteCo* und ihrer Vertreter-BS anzusetzenden **fremdüblichen Vergütung** hat in analoger Anwendung der OECD-VPL zu erfolgen. Vergleichswert ist jener Preis, den *SiteCo* erzielt hätte, wenn sie die Werbeflächen und Werbeanzeigen an ein unabhängiges Unternehmen verkauft hätte, das die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, die *SellCo* im Staat S für die im Staat R ansässige *TradeCo* erbringt. Bei der Steuerberechnung der Vertreter-BS ist dieser Betrag zusammen mit anderen Aufwendungen der BS zusammen mit der von *SiteCo* an *SellCo* geleisteten Provision als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Auch in diesem Beispiel wird auf die Möglichkeit des „*single taxpayer approach*“ hingewiesen:⁴² „*For reasons of administrative convenience, the tax administration in Country S may choose to collect tax only from SellCo even though the amount of tax is separately calculated by reference to the activities of both SellCo and the PE.*“

3.5. Vertreterbetriebsstätte durch Wareneinkauf

Der Wortlaut des Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA 2014 hatte es zugelassen, feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen **Güter oder Waren einzukaufen**, generell von der Begründung einer BS auszuschließen. Das in den OECD-Leitlinien enthaltene Beispiel 4 soll zeigen, welche Folgen die durch BEPS-Aktionspunkt 7 bedingte und im Wege des Art 13 MLI in Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017 übernommene Einschränkung des „Negativkatalogs“ auf im Quellenstaat durchgeführte Einkaufstätigkeiten hat. Die OECD-Leitlinien weisen allerdings ausdrücklich darauf hin, dass nach Art 7 Abs 5 OECD-MA idF 2008 eine Gewinnzurechnung zu festen Geschäftseinrichtungen, die dem Wareneinkauf dienen, ausgeschlossen sein kann.⁴³

Beispiel 4

Sachverhalt (OECD, Additional Guidance 2018, Tz 69 ff):

Das Kerngeschäft der im Staat R ansässigen *TradeCo* besteht in der Beschaffung und dem Verkauf von Geräten. Die im Staat S ansässige *BuyCo*, ein mit *TradeCo* verbundenes Unternehmen, führt im Staat S für *TradeCo* den Einkauf durch. *BuyCo* beschafft die Geräte im Namen und auf Rechnung der *TradeCo* von unabhängigen Lieferanten im Staat S. *BuyCo* verfügt zu keinem Zeitpunkt über das Eigentum an den Geräten, auch der Kaufpreis für die von *TradeCo* an seine Kunden gelieferten und von *BuyCo* beschafften Geräte fließt unmittelbar an *TradeCo*. Die von *BuyCo* beschäftigten Arbeitnehmer sind für die Lagerhaltung und die Verwaltung des Lagers zuständig. Es sei unterstellt, dass die von *TradeCo* an *BuyCo* geleistete Vergütung (Provision, Kommission) nach einem am Zukaufsvolumen bemessenen Prozentsatz berechnet wird und fremdüblich ist. *BuyCo* ist nur für *TradeCo* tätig. *TradeCo* übt im Staat S keine weiteren eigenen Geschäftstätigkeiten aus.

Lösung:

Gemäß Art 5 Abs 5 DBA R – S begründet *TradeCo* im Staat S eine BS, da *BuyCo* gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen für *TradeCo* im Staat S einnimmt und *BuyCo* nicht als unabhängiger Vertreter tätig wird. Beim Einkauf der Geräte zwecks Weiterverkaufs handelt es sich unter Berücksich-

⁴² OECD, Additional Guidance 2018, Tz 68.

⁴³ OECD, Additional Guidance 2018, FN 7.

tigung des Kerngeschäfts der *TradeCo* auch nicht um eine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017. Gemäß Art 7 DBA R – S hat die BS-Gewinnabgrenzung dem Fremdverhaltensgrundsatz zu folgen. Die von *TradeCo* an *BuyCo* geleistete Vergütung ist gem Art 9 DBA R – S als fremdüblich anzuerkennen.

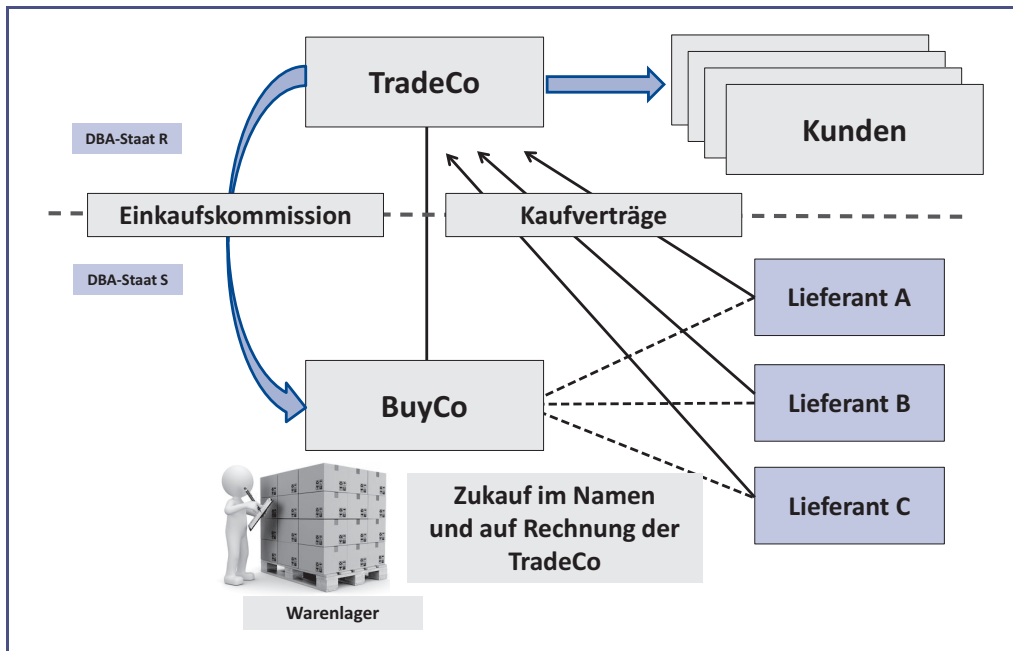


Abb 4: Grafische Darstellung des Sachverhalts

Die in einem ersten Schritt nach dem AOA vorzunehmende Funktions- und Sachverhaltsanalyse zeigt, dass die Arbeitnehmer der im Staat R ansässigen *TradeCo* für den Verkauf der Geräte an unabhängige Kunden zuständig sind. Der Einkauf der Geräte von unabhängigen Lieferanten wird durch Arbeitnehmer der *BuyCo* im Namen (und im Interesse) der *TradeCo* im Staat S durchgeführt. Es wird deshalb fingiert, dass die Vertreter-BS die Rechte und Pflichten innehat, die sich einerseits aus den Transaktionen zwischen *TradeCo* und den (nicht verbundenen) Lieferanten im Staat S und andererseits aus den Transaktionen zwischen *TradeCo* und *BuyCo* ergeben. Die Funktions- und Sachverhaltsanalyse zeigt außerdem, dass die wesentlichen Personalfunktionen iZm der Übernahme des Lagerrisikos und dem Erwerb der Geräte im Staat S durch Arbeitnehmer der *BuyCo* im Namen der *TradeCo* wahrgenommen werden. Deshalb ist davon auszugehen, dass für Zwecke der BS-Ergebnisabgrenzung die Vertreter-BS wirtschaftlicher Eigentümer des Warenlagers ist und jener Unternehmensteil ist, der das Lagerrisiko zu tragen hat. Als Geschäftsvorfall („*dealing*“) ist in diesem Beispiel der Verkauf von Geräten durch die Einkaufs-BS der *TradeCo* an das StH zu fingieren.

In einem zweiten Schritt ist der dafür anzusetzende Wert in analoger Anwendung der OECD-VPL festzulegen. Der anzusetzende (unternehmensinterne) Verrechnungspreis hat jenem Preis zu entsprechen, den *TradeCo* zahlen hätte müssen, hätte sie die Geräte von einem unabhängigen Lieferanten bezogen, der im Staat S die gleichen oder ähnlichen Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausübt hätte, die *BuyCo* für die im Staat R ansässige *TradeCo* durchführt. Bei der Steuerberechnung kann die BS der *TradeCo* die für den Geräteeinkauf geleisteten Vergütungen sowie andere Aufwendungen, die iZm ihrer Einkaufstätigkeit im Staat S anfallen, in Abzug bringen, ebenso wie die an *BuyCo* geleistete Kommission und sonstige Betriebsausgaben der BS. Abschließend wird auch in diesem Beispiel auf die Möglichkeit hingewiesen, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung den „*single taxpayer approach*“ anzuwenden.⁴⁴

Auf den Punkt gebracht

Der OECD-Leitfaden erörtert in einfachen Beispielen, welche Folgen sich durch BEPS-Aktionspunkt 7, das MLI und die entsprechenden Anpassungen des BS-Begriffs im Update 2017 des OECD-MA für die BS-Gewinnabgrenzung ergeben. Die OECD bezeichnet in ihrer Presseausendung vom 22. 3. 2018 die „*Additional Guidance*“ als „*high-level general principles, which countries agree are relevant and applicable in attributing profits to PEs in accordance with applicable treaty provisions*“.⁴⁵ Auf Zahlenbeispiele wurde verzichtet, um keine präjudiziellen Wirkungen

⁴⁴ OECD, *Additional Guidance* 2018, Tz 79.

⁴⁵ Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-additional-guidance-on-the-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm> (Zugriff am 1. 4. 2018).

zu schaffen. Die Aufweichung der Betriebsstättenausnahmen (Art 5 Abs 4 OECD-MA 2017) und die Notwendigkeit der Beurteilung, ob es sich bei einzelnen Aktivitäten aus der Sicht der unternehmerischen Gesamttätigkeit um solche vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten handelt, birgt für den Steuerpflichtigen erhebliche Rechtsunsicherheit. Das gilt in noch größerem Maße für Vertreter-BS iSd Art 5 Abs 5 iVm Art 5 Abs 6 und 7 OECD-MA 2017, deren Bestand schon bislang schwer festzumachen war. Im Übrigen wird es einem Unternehmer schwer zu erklären sein, warum er neben einer im Quellenstaat geführten (idR unbeschränkt steuerpflichtigen) Tochtergesellschaft auch eine (beschränkt steuerpflichtige) BS steuerlich abwickeln muss. Insofern ist der in den OECD-Leitlinien an einigen Stellen enthaltene Hinweis auf die Praktikabilität eines „*single taxpayer approach*“ sehr zu begrüßen.⁴⁶ So heißt es in Beispiel 2 zu Kommissionsstrukturen unter Zwischenschaltung eines abhängigen Vertreters („*intermediary*“) abschließend: „*For reasons of administrative convenience, the tax administration in country S may choose to collect tax only from SellCo even though the amount of tax is separately calculated by reference to the activities of both SellCo and the PE.*“⁴⁷ Diesem Ansatz sind DBA-rechtlich leider bislang nur Deutschland und Österreich gefolgt: Im deutsch-österreichischen DBA wird protokollarisch festgehalten, dass beide Staaten von der Annahme einer Vertreter-BS Abstand nehmen, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreter-BS führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines Gewinnaufschlags, abgegolten werden.⁴⁸

Die niedrige Schwelle, ab der nach BEPS-Aktionspunkt 7 eine BS begründet wird, ermöglicht kapitalimportierenden Staaten zweifellos einen schnelleren Zugriff auf Gewinne ausländischer Unternehmen. Zusätzlich motivieren die OECD-Leitlinien Quellenstaaten dazu, auf (Liefer-)Gewinne zuzugreifen, die bislang nur der Ansässigkeitsstaat besteuern durfte. Die nur allgemeinen Aussagen in den OECD-Leitlinien bieten dem Steuerpflichtigen leider keinen sicheren Halt. Vielmehr überlassen sie den Finanzverwaltungen einen großen Interpretationsspielraum. Insofern ist dem international tätigen Unternehmer anzuraten, auf die aktuellen Entwicklungen des DBA-Rechts zu reagieren und bestehende Vertriebsstrukturen einer „Gesundenuntersuchung“ zu unterziehen, um unerwartete Steuerrisiken im Ausland zu vermeiden.

⁴⁶ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 43, 56, 68, 79.

⁴⁷ OECD, Additional Guidance 2018, Tz 68.

⁴⁸ Gemäß Z 2 des Protokolls zu Art 5 DBA Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2002/32).

Buchtipps: Die österreichischen DBA nach BEPS (SWI-Spezial)

Im März 2018 ist im Linde Verlag das erste **SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS** erschienen. Das von *Stefan Bendlinger, Georg Kofler, Michael Lang* und *Sabine Schmidjell-Dommes* herausgegebene Werk vereint ein hochkarätiges Autorenteam aus Beratungspraxis, Wissenschaft und Finanzverwaltung. Dieses SWI-Spezial widmet sich ausführlich den Auswirkungen des MLI und des OECD-MA 2017 auf das österreichische DBA-Netzwerk.

Das „Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (MLI) möchte Steuervermeidungsstrategien international tätiger Konzerne einen Riegel vorschieben und Steuerschlupflöcher endgültig schließen. Österreich hat das von der OECD auf Grundlage von BEPS-Aktionspunkt 15 beschlossene MLI bereits ratifiziert. Dieses Instrument ermöglicht es einem Staat, seine DBA zu ändern, ohne dass es langwieriger bilateraler Verhandlungen bedarf.

Was das für die Anwendung und Auslegung der österreichischen DBA bedeutet, erfahren Sie in diesem SWI-Spezial. Es ist das ideale Werkzeug für jeden, der sich mit der Anwendung und Auslegung der österreichischen DBA beschäftigt.

Details und Bestellmöglichkeit: https://www.lindeverlag.at/buch/swi-spezial-die-oesterreichischen-dba-nach-beps-17951?page_id=1.

TPI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

TPI-Jahresabo 2018 inkl. Onlinezugang und App

(2. Jahrgang 2018, Heft 1-6)

EUR 252,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53