

## Die Umsetzung des „AOA“ bei Bau- und Montagebetriebsstätten im deutschen Außensteuergesetz

Implementation of the Authorized OECD Approach for Construction PEs into German Tax Law

STEFAN BENDLINGER\*

On August 5<sup>th</sup>, 2013, the German Ministry of Finance issued the draft version of the new “*Regulation on the Profit Attribution to Permanent Establishments*”. This regulation provides details on the application of the OECD’s Authorized Approach, which in 2013 was implemented into the German Foreign Tax Act. Detailed guidelines giving additional assistance to taxpayers to attribute business profits to permanent establishments (PEs) under the arm’s length principle are expected to be released by the German Ministry of Finance in 2015. The regulation comprises provisions with respect to PEs of banks, insurance companies, and construction and exploration sites. Stefan Bendlinger summarizes the main elements of the draft regulation with a particular view to the effects the German regulation will have on the profit attribution of construction PEs.

### I. Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im Update 2010 zum OECD-MA

Art. 7 OECD-MA<sup>1</sup> ist eine für die Praxis des internationalen Steuerrechts zentrale Norm. Die Bestimmung sieht vor, dass Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit durch eine im anderen Vertragsstaat gelegene Betriebsstätte aus. In diesem Fall darf der Quellenstaat die Betriebsstättengewinne versteuern, und der Ansässigkeitsstaat ist zur Steuerfreistellung (Art. 23A OECD-MA 2010) oder zur Steueranrechnung (Art. 23B OECD-MA 2010) verpflichtet.

Mit dem Update 2010 zum OECD-MA und dem Kommentar dazu (OECD-MK) wurde das Ergebnis langjähriger Arbeit des OECD-Steuerausschusses (OECD-CFA) umgesetzt und Art. 7 OECD-MA nach 33-jähriger Bestandsdauer neu gefasst. Die neue Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne folgt dem als „*Authorized OECD Approach*“ (AOA) bezeichneten Ansatz, wonach für Zwecke der Ergebnisabgrenzung auch (rechtlich unselbständige) Betriebsstätten wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt werden sollen („*functionally separate entity approach*“). Dieser Ansatz hat sich gegenüber dem „*relevant business activity approach*“ durchgesetzt, wonach der Fremdverhaltensgrundsatz zwecks Ergebnisaufteilung zwischen den verschiedenen Betriebsstätten eines Unternehmens nur mit Einschränkungen anwendbar wäre, so wie das der „*traditionellen*“ Auslegung des Art. 7 OECD-MA i. d. F. vor dem Update 2010 entspricht.<sup>2</sup>

Zielsetzung des AOA ist es, den Fremdverhaltensgrundsatz für Zwecke der Gewinnabgrenzung innerhalb des Einheitsunternehmens an dessen Auslegung bei zivilrechtlich selbständigen und miteinander verbundenen Unternehmen anzugleichen und damit eine Konsistenz zwischen Art. 9 OECD-MA und Art. 7 Abs 2 OECD-MA herzustellen. Die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (OECD-VPR),<sup>3</sup> deren überarbeitete Kapitel I bis Seite 411 III ebenso am 22. 7. 2010 vom Rat der OECD genehmigt worden sind und bisher nur auf die Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen anwendbar waren, sollen uneingeschränkt auch auf die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung angewandt werden können.<sup>4</sup> Nach langjähriger Vorarbeit<sup>5</sup> wurde parallel dazu – ergänzend und erläuternd zur Neukommentierung des Art. 7 OECD-MA – ein 241-seitiger „*Betriebsstättenbericht*“ vom Rat verabschiedet<sup>6</sup> und als Empfehlung der OECD veröffentlicht.<sup>7</sup> Dieser vierteilige Bericht soll ergänzend zum OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA als *zusätzliche Auslegungshilfe* dienen.<sup>8</sup> International mit Betriebsstättenstrukturen agierende Unternehmen sollen im Hinblick auf die Ergebnisabgrenzung demnach künftig mit Kapitalgesellschaftskonzernen gleichgestellt werden.<sup>9</sup>

Im Rahmen des OECD-MA wurde der AOA *in zwei Schritten umgesetzt*.<sup>10</sup> In einem ersten Schritt durch Übernahme des OECD-Betriebsstättenberichts<sup>11</sup> in den OECD-MK zu Art. 7 OECD-MK im Zuge des Updates 2008<sup>12</sup> und in einem zweiten Schritt durch eine gänzliche Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Zuge des Updates 2010 von OECD-MA und OECD-MK selbst und einer entsprechenden Neukommentierung im OECD-MK, die *beim Abschluss neuer DBA* bzw der Revision alter DBA Verwendung finden soll.

Im OECD-MA i. d. F. des Updates 2010<sup>13</sup> finden sich daher *zwei Kommentierungen*. Eine, die für Art. 7 OECD-MA i. d. F. vor dem Update 2010 relevant ist (und sich im OECD-MK i. d. F. des Updates 2010 einem „*Annex*“ findet), und eine Kommentierung, die auf den neuen Art. 7 i. d. F. OECD-MA 2010 anwendbar sein soll.<sup>14</sup> Die im Annex zum OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA vor der Revision 2010 vorgenommenen Ergebnisse des OECD-Betriebsstättenberichts wurden nur insoweit in den OECD-MK übernommen, als sie mit dem Wortlaut des Art. 7 OECD-MA i. d. F. vor dem Update 2010 vereinbar sind.<sup>15</sup> Diese „*Altkommentierung*“ wird aber noch sehr lange für die Anwendung und Auslegung des Art. 7 OECD-MA relevant sein. So findet sich Art. 7 OECD-MA in der Seite 412 neuen Fassung bislang in keinem österreichischen DBA, und selbst die Entwürfe künftig abzuschließender DBA verwenden nach wie vor Art. 7 OECD-MA i. d. F. vor dem Update 2010 des OECD-MA 2010.

Australien, Großbritannien, die Niederlande oder die USA wenden den AOA bereits an. Andere Staaten – wie Chile, Griechenland, Mexiko, Neuseeland, Portugal und die Türkei – haben sich durch eine „*reservation*“ zu Art. 7 OECD-MA i. d. F. des Updates 2010 vorbehalten, in ihren DBA auch weiterhin Art. 7 i. d. F. vor dem OECD-MA 2010 zu verwenden.<sup>16</sup> Art. 7 OECD-MA 2010 wurde auch nicht in das im Jahr 2011 überarbeitete Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA) übernommen.<sup>17</sup>

Der neu gefasste Art. 7 OECD-MA 2010 und der OECD-MK dazu können also erst dann für Fragen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung herangezogen werden, wenn ein bestehendes DBA entsprechend revidiert

wird oder ein neues DBA den Wortlaut des Art. 7 OECD-MA verwendet.<sup>18</sup> Bei Drucklegung dieses Beitrags war Art. 7 i. d. F. OECD-MA 2010 allerdings noch *in keinem bislang wirksamen österreichischen DBA verankert*. Auch im deutschen DBA-Netz findet sich Art. 7 OECD-MA 2010 derzeit nur vereinzelt (z. B. DBA USA, DBA Liechtenstein), dürfte aber, nachdem von keinem der beiden Staaten Vorbehalte angemeldet worden sind, sowohl in Österreich als auch in Deutschland Abkommenspolitik für alle künftig abzuschließenden oder zu ändernden DBA werden,<sup>19</sup> wenngleich selbst in aktuellen DBA-Entwürfen nach wie vor die „Altfassung“ des Art. 7 OECD-MA Eingang findet.

## II. Der Authorized OECD Approach im deutschen AStG

Deutschland hat durch eine Änderung des § 1 AStG auf den AOA reagiert und diesen in deutsches (*Missbrauchsabwehr-*)*Steuerrecht* transformiert.<sup>20</sup> Die Bestimmungen des AStG greifen aber nur dann, wenn durch die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes bei der Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen oder zwischen Stammhaus („dem übrigen Unternehmen“) und seinen Betriebsstätten für den deutschen Fiskus ein höheres Ergebnis zu erwarten ist (z. B. Gewinnerhöhung, Aufwandskürzung im Deutschland, Reduktion des DBA-rechtlich aus der deutschen Steuerbemessungsgrundlage auszuschheidenden Gewinns, Erhöhung des Betriebsstättenergebnisses beschränkt Steuerpflichtiger).<sup>21</sup> In allen anderen Fällen sind Gewinnkorrekturen auf Grundlage des Art. 7 bzw. Art. 9 OECD-MA vorzunehmen.

Im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. 6. 2013 (AmtshilfeRLUmsG)<sup>22</sup> wurde in einem neuen § 1 Abs 5 dAStG mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2013 beginnen, der neue Art. 7 OECD-MA 2010, der auf Grundlage des Betriebsstättenberichts vom Rat der OECD am 22. 7. 2010 verabschiedet und veröffentlicht Seite 413 worden ist, in innerstaatliches Recht umgesetzt. Art. 1 Abs 5 dAStG soll die Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge im Hinblick auf die Einkünfteabgrenzung bzw. Einkünfteaufteilung klar und für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Betriebsstätten) einheitlich regeln. Die bislang uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung soll auf der Grundlage eines international anerkannten Standards, des Fremdvergleichsgrundsatzes, vereinheitlicht werden.

§ 1 Abs 5 dAStG hat folgenden Wortlaut:

„(5) Die Absätze 1, 3 und 4<sup>23</sup> sind entsprechend anzuwenden, wenn für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nr 2 die Bedingungen, insbesondere die Verrechnungspreise, die der Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte oder der Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens steuerlich zugrunde gelegt werden, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dadurch die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert, oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden. Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung. Um die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, sind ihr in einem ersten Schritt zuzurechnen:

1. die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktion),
2. die Vermögenswerte des Unternehmens, die sie zur Ausübung der ihr zuzuordnenden Funktionen benötigt,
3. die Chancen und Risiken des Unternehmens, die sie auf Grund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt sowie
4. ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital).

Auf der Grundlage dieser Zuordnung sind in einem zweiten Schritt die Art der Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte und die Verrechnungspreise für diese Geschäftsbeziehung zu bestimmen. Die Sätze 1 bis 4 sind entsprechend auf ständige Vertreter anzuwenden. Die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g des Einkommensteuergesetzes zu bilden, wird nicht eingeschränkt. Auf Geschäftsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und seiner Personengesellschaft oder zwischen einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft sind die Sätze 1 bis 4 nicht anzuwenden, unabhängig davon, ob die Beteiligung unmittelbar besteht oder ob sie nach § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes mittelbar besteht; für diese Geschäftsbeziehungen gilt Absatz 1. Ist ein Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung anzuwenden und macht der Steuerpflichtige geltend, dass dessen Regelungen den Sätzen 1 bis 7 widersprechen, so hat das Abkommen nur Vorrang, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend diesem Abkommen ausübt und deshalb die Anwendung der Sätze 1 bis 7 zu einer Doppelbesteuerung führen würde.“

§ 1 Abs 6 dAStG i. d. F. AmtshilfeRLUmsG enthält eine Ermächtigung des dBMF zum Erlass einer Rechtsverordnung, der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, die sich auch auf die Einkünfteaufteilung Seite 414 bzw. -ermittlung in grenzüberschreitenden Betriebsstättenfällen erstreckt. Die BsGaV soll für deutsche Unternehmen mit Auslandsbetriebsstätten und für ausländische Unternehmen mit Betriebsstätten in Deutschland u. a. regeln,

1. wie Betriebsstätteneinkünfte zu berechnen sind und wie in dieser Nebenrechnung Vermögenswerte, das Dotationskapital und die übrigen ihr zuzuordnenden Passiva sowie die „Geschäftsvorfälle“ zu erfassen sind;
2. unter welchen Umständen „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ („dealings“ in der Wortwahl der OECD) zwischen einer Betriebsstätte und dem „übrigen Unternehmen“ (Stammhaus), zu dem sie gehört, vorliegen;
3. welche Besonderheiten für bestimmte Branchen wie Banken, für Versicherungen, für Bau- und Montageausführungen und für Explorationsunternehmen zu beachten sind;
4. in welchen Fällen zur Vermeidung von Beweisschwierigkeiten von widerlegbaren Vermutungen auszugehen ist, da eine rechtliche Abgrenzung auf Basis des Zivil- und Handelsrechts zwischen Betriebsstätten und dem übrigen Unternehmen nicht möglich ist.

Zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Beitrags lag die BsGaV im Entwurf vor.<sup>24</sup> Mit dem Wirksamwerden der BsGaV ist Mitte 2014 zu rechnen, wobei die BsGaV für Wirtschaftsjahre Anwendung finden soll, die nach dem 31. 12. 2013 beginnen. Die Verordnung soll durch ein *Schreiben des deutschen BMF* ergänzt werden, das die deutschen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze aus dem Jahr 1999<sup>25</sup> (zumindest teilweise) ablösen soll. Mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens ist nicht vor 2015 zu rechnen.

Durch die Übernahme des AOA in § 1 Abs 5 dAStG soll die rechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte für steuerrechtliche Zwecke ignoriert werden. *Unbestimmte Rechtsbegriffe* wie „Geschäftsbeziehung“, „Geschäftsvorfälle“, „Verrechnungspreise“ oder „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ sollen auf die Ergebnisabgrenzung zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte angewandt werden, die gesetzlich nicht definiert sind und Auslegungsfragen aufwerfen.<sup>26</sup>

So gelten als „Geschäftsbeziehung“ im Betriebsstättenkontext „Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung)“ (§ 1 Abs 4 Z 2 dAStG). Da es aber zwischen rechtlich unselbständigen Teilen eines Unternehmens (zivilrechtlich) *keine schuldrechtlichen Beziehungen geben kann*, wird in § 1 Abs 4 dAStG festgehalten, dass dann, wenn einer „Geschäftsbeziehung“ keine schuldrechtlichen Vereinbarungen zugrunde liegen, davon auszugehen ist, dass voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter schuldrechtliche Vereinbarungen getroffen hätten oder bestehende Rechtspositionen geltend machen würden, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind, es sei denn, der Steuerpflichtige macht im Einzelfall etwas anderes glaubhaft.

Es müssen also – ausschließlich für steuerliche Zwecke – zwischen Stammhaus (dem „*übrigen Unternehmen*“) und Betriebsstätte *schuldrechtliche Vereinbarungen fingiert werden, die es zivilrechtlich gar nicht geben kann*. Dass mit dem Begriff „anzunehmende Seite 415 schuldrechtliche Beziehung“ der im OECD-MK verwendete Begriff „*dealing*“ gemeint ist, ergibt sich aus der amtlichen Begründung zu § 1 Abs 5 Satz 4 dAStG<sup>27</sup> und aus den Einleitungen zum Entwurf der BsGaV.

§ 1 Abs 5 dAStG verlangt die Anwendung der für verbundene Unternehmen geltenden Grundsätze der Ergebnisabgrenzung, wenn die Bedingungen für Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht dem Fremdvergleich entsprechen und dadurch Einkünfte ins Ausland verlagert werden. Die Bestimmung fordert, dass zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Betriebsstätte wie ein *eigenständiges und unabhängiges Unternehmen* zu behandeln ist, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung. Um die Betriebsstätte als eigenständig und unabhängig zu fingieren, fordert § 1 Abs 5 Satz 3 dAStG, dem „OECD-Mantra“ folgend, dass der fiktiv selbständigen Betriebsstätte „*people functions*“, „*assets*“, „*risk*“ und „*capital*“ zuzuordnen sind.

In einem *ersten Schritt* sind dies also

1. die *Funktionen des Unternehmens*, die durch das Betriebsstättenpersonal ausgeübt werden („*Personalfunktionen*“, entspricht im Sprachgebrauch der OECD dem Begriff „*significant people functions*“);
2. die *Vermögenswerte des Unternehmens*, die zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt werden;
3. die *Chancen und Risiken des Unternehmens*, welche die Betriebsstätte aufgrund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt, sowie
4. ein angemessenes Eigenkapital (*Dotationskapital*).

Auf Grundlage dieser Zuordnung sind gemäß § 1 Abs 5 Satz 4 dAStG in einem *zweiten Schritt* die Art der „*Geschäftsbeziehungen*“ zwischen Unternehmen und seiner Betriebsstätte und die *Verrechnungspreise* für diese Geschäftsbeziehungen zu bestimmen. Ist ein DBA anzuwenden und macht der Steuerpflichtige geltend, dass das DBA den Regelungen des § 1 Abs 5 Sätze 1 bis 7 dAStG widerspricht, hat das DBA gemäß § 1 Abs 5 Satz 8 dAStG nur insoweit Vorrang, als sich nach dessen Bestimmungen kein oder ein geringerer Berichtigungsbedarf als nach den Bestimmungen des dAStG ergibt und der Steuerpflichtige *nachweist*, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht dem DBA *entsprechend* ausübt.

Diese dem Steuerpflichtigen auferlegte Beweislast war im Zuge des Begutachtungsverfahrens der Neufassung des dAStG heftiger Kritik ausgesetzt. Nicht zuletzt deshalb, weil wegen des Fehlens des Art. 7 OECD-MA 2010 in den deutschen DBA die in § 1 Abs 5 dAStG vorgesehene Neuregelung gegenüber vielen deutschen DBA-Staaten so lange nicht durchsetzbar sein wird, bis die deutschen DBA entsprechend angepasst worden sind.<sup>28</sup>

### III. Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten im dAStG

#### 1. Besonderheiten „temporärer“ Betriebsstätten

Während sich der Betriebsstättenbericht der OECD in den Teilen II bis IV nur Besonderheiten bei der internationalen Gewinnabgrenzung im Bereich der *Bankbetriebsstätten*,<sup>29</sup> des „*Global Trading of Financial Instruments*“ und bei *Versicherungsbetriebsstätten* im Seite 416 Visier hat,<sup>30</sup> beschäftigt sich die BsGaV in Abschnitt 4 (§§ 30 bis 34 BsGaV) mit den Besonderheiten von *Bau- und Montagebetriebsstätten*, in Abschnitt 5 (§§ 35 bis 38 BsGaV) mit *Explorationsbetriebsstätten* und in Abschnitt 6 (§ 39 BsGaV) mit *Vertreterbetriebsstätten*. Die folgenden Ausführungen widmen sich ausschließlich der Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten.

Bau- und Montagebetriebsstätten, wie sie im Baugewerbe, im Maschinen- und im Anlagenbau begründet werden, unterscheiden sich von anderen Betriebsstätten dadurch, dass sie von vorn herein *zeitlich begrenzt* sind („temporäre“ Betriebsstätten). Sie werden meist auch nicht kraft unternehmerischen Interesses des Bau- und Montageunternehmens gegründet,<sup>31</sup> sondern bestehen, weil der Unternehmer einen Sachverhalt setzt, an den das Steuerrecht des Tätigkeitsstaates steuerliche Folgen knüpft, die bei der Erfüllung bestimmter zeitlicher Erfordernisse (Dauer von zwölf Monaten, Art. 5 Abs 3 OECD-MA) DBA-rechtlich bestätigt werden. Im Regelfall

können solchen Betriebsstätten keine bzw. nur wenige Geschäftsbeziehungen zugeordnet werden können, außer der Geschäftsbeziehung zum übrigen Unternehmen („anzunehmende schuldrechtliche Beziehung“, §§ 16, 32, 33 BsGaV). Diese Besonderheit würde eine besondere Regelung für Bau- und Montagebetriebsstätten rechtfertigen, so die Begründung zu § 30 BsGaV.

## 2. Besonderer Zuordnungsregeln für Bau- und Montagebetriebsstätten

Gemäß § 30 Satz 1 BsGaV sollen die in den §§ 1 bis 17 BsGaV geregelten allgemeinen Grundsätze der Ergebnisabgrenzung auch für Betriebsstätten gelten, die Bau- und Montagearbeiten<sup>32</sup> durchführen, soweit in Abschnitt 4 BsGaV (§§ 16 und 17) keine abweichenden Regelungen getroffen werden (§ 30 Satz 1 BsGaV). Gemäß § 31 Abs 1 BsGaV sollen *materielle Wirtschaftsgüter*, die für die Ausübung der Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte genutzt werden, nur dann der Betriebsstätte zugeordnet werden, wenn an der Betriebsstätte neben der Nutzung zusätzlich auch

1. die *Personalfunktionen* im Zusammenhang mit der *Anschaffung* oder *Herstellung* dieses Wirtschaftsguts ausgeübt werden oder
2. die *Verwaltung* dieses materiellen Wirtschaftsguts erfolgt, wobei die *Bedeutung der Verwaltung* des materiellen Wirtschaftsguts gegenüber den Personalfunktionen des übrigen Unternehmens eindeutig *überwiegen* muss.

Ist nach diesen Grundsätzen ein materielles Wirtschaftsgut nicht der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen, so gilt es gemäß § 31 Abs 2 BsGaV als der Bau- und Montagebetriebsstätte *unentgeltlich beigestellt*. Denn das übrige Unternehmen habe, so die Begründung des dBMF, ein eigenes Interesse an der Beistellung dieser Wirtschaftsgüter, um die Erledigung des ihm zuzuordnenden Bau- und Montageauftrags zu ermöglichen oder zu fördern. Nach diesen Grundsätzen wird eine gänzliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zur Betriebsstätte dann erfolgen müssen, wenn z. B. Baugeräte nicht nur für Zwecke der Bau- oder Montageausführung genutzt, sondern dort letztlich verbraucht werden und die Projektleitung vor Ort über die Sinnhaftigkeit einer Rückführung bzw. die Verschrottung bzw. den Verkauf der Geräte im Betriebsstättenstaat entscheiden kann.

Seite 417 Die für materielle Wirtschaftsgüter aufgestellten Zuordnungsgrundsätze sollen auch für Zuordnung *immaterieller Werte* (§ 6 BsGaV), von *Beteiligungen*, Finanzanlagen und diesen ähnlichen Vermögenswerten (§ 7 BsGaV) und *anderen Vermögenswerten* (§ 8 BsGaV) gelten (§ 31 Abs 3 BsGaV).

## 3. „Geschäftsvorfälle“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

§ 31 Abs 4 Satz 1 BsGaV führt aus, dass der Bau- oder Montagevertrag ein „Geschäftsvorfall“ i. S. d. § 11 BsGaV ist, der im Regelfall dem „übrigen Unternehmen“, also dem *Stammhaus*, zuzuordnen sein wird. Dies deshalb, weil zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Bau- und Montagebetriebsstätte im Regelfall *noch nicht bestand* und deshalb der Bau- und Montagevertrag, also dessen Zustandekommen, auf den Personalfunktionen des übrigen Unternehmens beruhen muss. Der Bau- oder Montagevertrag soll nur dann der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen sein, wenn

1. den dort ausgeübten *Personalfunktionen* im Zusammenhang mit dem Vertrag – unter Berücksichtigung vor allem der Vorbereitung und des Abschlusses des Vertrags, der Bereitstellung der dafür erforderlichen Vermögenswerte und der Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Vertrag – eindeutig die größte Bedeutung zukommt. Nach den Erläuterungen ist das erste Merkmal dann erfüllt, wenn die bedeutsamsten Beiträge zur Wertschöpfung, die für die Vertragserfüllung notwendig sind, in der Bau- und Montagebetriebsstätte erbracht werden; oder
2. aus *funktionalen Gründen* davon auszugehen ist, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte, wäre sie ein unabhängiger Dritter, den Bau- oder Montagevertrag mit dem Auftraggeber vom übrigen Unternehmen übernommen hätte.

## 4. „Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung“ als Dienstleistung

§ 32 BsGaV regelt, unter welchen Voraussetzungen bei Bau- oder Montageausführungen eine „anzunehmende schuldrechtliche Beziehung“ als fremdüblich zu bewertende „Dienstleistung“ anzusehen ist. § 32 Abs 1 BsGaV stellt die widerlegbare Vermutung auf, dass die Mitwirkung an der Erfüllung eines Bau- und Montagevertrags, der vom Bau- und Montageunternehmen abgeschlossen wurde, durch eine Bau- und Montagebetriebsstätte eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung im Sinne einer unterstützenden Personalfunktion ist, die als *Dienstleistung* gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist, damit die vom Bau- und Montageunternehmen übernommenen vertraglichen Verpflichtungen erfüllt werden können. Dabei soll der Verrechnungspreis für die Dienstleistung nach einer *kostenorientierten Verrechnungsmethode* bestimmt werden, wenn die Tätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte als „*Routinetätigkeit*“ anzusehen ist. Davon sei – so die Erläuterungen zu § 32 Abs 2 Satz 1 BsGaV – im Regelfall auszugehen. Erbringt die Bau- und Montagebetriebsstätte nur die eigentliche Bau- und Montageausführung und werden Auftragsakquisition und Planung vom übrigen Unternehmen (Stammhaus) durchgeführt, das auch über die zur Vertragserfüllung notwendigen immateriellen Werte verfügt, sei von einer Routinetätigkeit auszugehen, auch wenn die Bau- und Montagebetriebsstätten technisch schwierig und anspruchsvoll sind.

Zu den kostenorientierten Verrechnungsmethoden zählen die *Kostenaufschlagsmethode*<sup>33</sup> und die *geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode*, wenn ihre Anwendung sich an den Kosten orientiert.<sup>34</sup>

Seite 418 Die einer Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnende Kostenbasis, wird vom dBMF stark eingeschränkt, um das Freistellungs- und Anrechnungsvolumen in Deutschland zu begrenzen. Zu den *Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte*, die für die Anwendung dieser Methode zu berücksichtigen sind, gehören insbesondere alle erforderlichen Personalkosten, die *unmittelbar* (originär) durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht sind. Dazu werden sowohl die Personalkosten samt Nebenkosten zu

zählen sein (Löhne, Gehälter, Reisekosten, Aufenthalts-, Arbeitserlaubnisse, Kosten der „Tax Compliance“ etc.) sowie anteilige Kosten der vor Ort eingesetzten Subunternehmer, sofern das Personal der Betriebsstätte deren Einsatz überwacht und koordiniert. Gleiches gilt für den Zukauf von Komponenten, sofern die dazu nötigen Personalfunktionen bei der Betriebsstätte angesiedelt sind. Nach den Erläuterungen sind das die *Vollkosten* für die der Betriebsstätte zuzuordnenden Personalfunktionen. Kosten, die (nur *mittelbar* im Hinblick auf den Bau- und Montagevertrag) durch Personalfunktionen entstehen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden (z. B. „Gemeinkosten“), sollen dabei *nicht berücksichtigt* werden. Dazu zählen insbesondere Entwicklungs- und Planungskosten (Engineering), Material- und Komponentenlieferungen, sofern diese nicht den Personalfunktionen der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Diese Lieferungen und Leistungen gelten als (unentgeltlich) beigestellt, da sie nach den Erläuterungen im Interesse des übrigen Unternehmens (des Stammhauses) erbracht und nicht eigenständig von der Bau- und Montagebetriebsstätte im Außenverhältnis verwertet werden. Soweit durch die Ausübung von Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte selbst weitere Kosten verursacht werden (z. B. eigene Materialbeschaffung, Einschaltung von Subunternehmern), gehören auch diese Kosten zu der für die Kostenaufschlagsmethode maßgeblichen Kostenbasis. Kosten, die während der *Angebotsphase* und nach *Projektende* während der Garantiezeit anfallen, sind grundsätzlich dem Stammhaus (dem „*übrigen Unternehmen*“) zuzuordnen.

§ 32 Abs 3 BsGaV regelt, dass nicht nur materielle Wirtschaftsgüter, sondern auch Leistungen, die im übrigen Unternehmen zur Erledigung des Bau- und Montageauftrags erbracht werden, im Regelfall als der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich beigestellt gelten. Dies sei sachgerecht, weil derartige „*Dienstleistungen*“ im Regelfall nicht von der Bau- und Montagebetriebsstätte veranlasst sind, sondern im eigenen Interesse des übrigen Unternehmens, dem der Bau- und Montageauftrag zuzuordnen ist, erbracht werden.

Die Erläuterungen gehen davon aus, dass Kosten, die dadurch entstehen, dass es aufgrund von Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte zu *Fehlmaßnahmen* kommt oder Fehler beseitigt werden müssen, nicht zur Kostenbasis der Bau- und Montagebetriebsstätte zählen, da diese Kosten „*nicht erforderlich*“ seien. Deshalb könne *trotz Anwendung der Kostenaufschlagsmethode* auch eine Bau- und Montagebetriebsstätte, die Routinetätigkeiten ausübt, *Verluste* erzielen.

Sofern die Dienstleistung aus *verschiedenen Leistungsbündeln* besteht, sind gemäß § 32 Abs 2 BsGaV die Verrechnungspreise entsprechend für jedes Leistungsbündel gesondert zu bestimmen, es sei denn, eine *einheitliche Verrechnung* führt im Einzelfall zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entsprechenden Ergebnis. Dienstleistungen, die vom übrigen Unternehmen, also dem Stammhaus, im Zusammenhang mit der Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte erbracht werden, gelten als vom übrigen Unternehmen *unentgeltlich beigestellt* (§ 32 Abs 3 BsGaV).

## 5. Kostenaufschlagsmethode als Standard, Gewinnaufteilung als Ausnahme

Nach den Ausführungen in § 32 BsGaV soll zwecks Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten die *Kostenaufschlagsmethode zum Standard* erhoben werden. Seite 419 Das dBMF geht davon aus, dass die an der Bau- und Montagebetriebsstätte auszuübenden Personalfunktionen grundsätzlich eine „*Routinetätigkeit*“ darstellen und auch einem unabhängigen Dritten, der mit der Durchführung dieser Aktivitäten beauftragt würde, nur die Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags vergütet würden.

Die in der Praxis beliebten und von vielen Finanzverwaltungen anerkannten *Gewinnaufteilungsmethoden* <sup>35</sup> (z. B. die Kostenschlüsselmethode) werden gemäß § 33 Abs 1 BsGaV im Sinne einer „Best-Method-Rule“ nur dann als zulässig angesehen, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden vorliegen <sup>36</sup> und

1. die *Personalfunktionen*, die sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags ausgeübt werden, *einzigartig* sind oder
2. für die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen *einzigartige immaterielle Werte* selbst entwickelt oder erworben werden.

Das dBMF lässt also eine Abweichung von der Kostenaufschlagsmethode aufgrund unterstellter Routinetätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte nur bei *besonderer Komplexität* der Projektabwicklung zu. Unter welchen Voraussetzungen das der Fall ist, kann letztlich nur anhand des konkreten Einzelfalls beurteilt werden. Für eine solche Komplexität sprechen aber beispielsweise eine enge Verflechtung der Aktivitäten zwischen Stammhaus (dem „*übrigen Unternehmen*“) und der Betriebsstätte, der Umstand, dass die Baustellenleitung vor Ort die Projektabwicklung gesamtverantwortlich koordiniert, dass die technologischen Risiken i. V. m. den Montagerisiken von untergeordneter Bedeutung sind oder es nicht denkbar ist, die von der Bau- und Montagebetriebsstätte wahrgenommenen Funktionen an einen unabhängigen Dritten zu vergeben. Bei „*Routinetätigkeiten*“ sollte Letzteres möglich sein.

Der zur Verteilung des Gesamtergebnisses anzuwendende *Verteilungsschlüssel* soll gemäß § 33 Abs 2 BsGaV nach den Beiträgen bestimmt werden, die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für den Bau- und Montagevertrag geleistet werden. Der Umfang der geleisteten Beiträge soll *nach den Kosten* der maßgeblichen Personalfunktionen berechnet werden, die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für den Bau- und Montagevertrag ausgeübt werden. Das der Betriebsstätte zuzuordnende Ergebnis wird in der Folge entsprechend dem Verhältnis der Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte zu den Kosten des übrigen Unternehmens zugeordnet. Nach den Erläuterungen zu § 33 Abs 2 Satz 2 BsGaV könne die Erbringung von Routinefunktionen jedenfalls *keine Beteiligung am Ergebnis des Bau- und Montageauftrags* vermitteln, da diese Funktionen i. d. R. keinen vergleichbaren Wertschöpfungsbeitrag erbringen würden.

Dies sei die einfachste Form, einen Verteilungsschlüssel zu ermitteln, weil die Kosten i. d. R. aus der projektbezogenen Kostenrechnung des Unternehmens (z. B. Auftragsereignisrechnung) abgeleitet werden könnten.

Dabei soll auch ein angemessener Anteil an den *Forschungs- und Entwicklungskosten* der eingesetzten immateriellen Werte sowie *vergebliche Akquisitionskosten* für nicht zustande gekommene Bau- und Montageverträge mitberücksichtigt werden. Nach den Erläuterungen wären anderenfalls solche Kosten allein vom übrigen Unternehmen (dem Stammhaus) zu tragen, was dem Fremdverhaltensgrundsatz widersprechen würde. Schon aus der Definition des § 30 BsGaV ergäbe sich, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte keine derartigen Kosten zu tragen habe.

Seite 420 In § 33 Abs 3 BsGaV findet sich eine *Öffnungsklausel*, wonach das Bau- und Montageunternehmen eine andere Gewinnaufteilungsmethode anwenden kann, wenn dies im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das dem *Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht* („Best-Method-Rule“).

Nach einer Übergangsregelung (§ 34 Abs 1 BsGaV) sollen die Einkünfte einer Bau- und Montagebetriebsstätte, die bereits vor dem 1. 1. 2013 bestand, bis zu ihrer Beendigung nach den bisher von der Finanzbehörde anerkannten Grundsätzen ermittelt werden können. Damit wird es den Bau- und Montageunternehmen ermöglicht, eine gegebenenfalls kostspielige Umstellung zu vermeiden, die ihre Kalkulation in Frage stellen kann. Das soll auch für Bau- und Montagebetriebsstätten gelten, die im Jahr 2013 entstanden sind, wenn das Bau- und Montageunternehmen

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

Liegen beide Voraussetzungen vor, soll es bei der bisherigen Handhabung durch das Unternehmen bleiben, um die Umstellungsprobleme so gering wie möglich zu halten.

#### IV. Zusammenfassung und Ausblick

Der Betriebsstättenbegriff wird durch Neuinterpretationen des OECD-Steuerausschusses ständig ausgeweitet.<sup>37</sup> Die sachgerechte Gewinnzuordnung zu den in verschiedenen Staaten gelegenen Betriebsstätten eines Unternehmens, die im internationalen Vergleich bisher sehr heterogen gehandhabt worden ist, gewinnt damit weiter an Bedeutung. Eine international nicht abgestimmte Vorgangsweise löst Doppelbesteuerung aus und behindert die internationale Geschäftstätigkeit. Insofern sind die Bemühungen der OECD zu begrüßen, im OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2010 auch für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung das Postulat des uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes nach dem Vorbild des Art. 9 OECD-MA 2010 festzuschreiben.

Das Postulat der Anwendung des uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes nach dem Vorbild des Art. 9 OECD-MA 2010 auf die steuerliche Ergebnisabgrenzung zwischen den Betriebsstätten eines Unternehmens zwingt den Unternehmer allerdings dazu, Geschäftsfälle zu fingieren, die es ob der rechtlichen Unselbständigkeit von Betriebsstätten zivilrechtlich gar nicht geben kann. Bei der Erarbeitung des AOA wurde vom Steuerausschuss der OECD auch nicht zwischen *Dauerbetriebsstätten* (z. B. Filiale einer Bank) und *temporären Betriebsstätten* (z. B. Bauausführungen und Montagen) unterschieden.<sup>38</sup>

Wie schnell der AOA in die internationale Abkommenspraxis umgesetzt werden kann, bleibt jedoch abzuwarten. Zweifel an einer raschen *Umsetzung* sind angebracht, zumal die Vereinten Nationen den AOA nicht in das UN-MA übernommen haben,<sup>39</sup> einzelne Staaten sich durch Vorbehalte zum OECD-MA 2010 dem AOA verweigern und der AOA selbst innerhalb der OECD nur mehrheitlich angenommen worden ist.<sup>40</sup> Auch die österreichische Praxis beim Abschluss von DBA zeigt, dass selbst nach Veröffentlichung des neuen Art. 7 OECD-MA i. d. F. des Updates 2010 verhandelte DBA dieser Vorgabe nicht gefolgt sind, sondern die Version des Art. 7 i. d. F. des OECD-MA vor dem Update 2010 enthalten.

Seite 421 Der deutsche Alleingang bei der *Umsetzung* des AOA, der – wenngleich nicht offen ausgesprochen, faktisch aber doch – nur dazu dienen soll, deutsches Steuersubstrat zu sichern, wird die in den Erläuterungen zur BsGaV genannte und von der OECD intendierte Zielsetzung, damit die bisher weitgehend uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung auf der Grundlage des international anerkannten Fremdverhaltensgrundsatzes zu vereinheitlichen, zweifellos verfehlen. Insbesondere bei temporären Betriebsstätten (z. B. Bau-, Montage, Dienstleistungen) lassen § 1 Abs 5 dAStG und die dazu ergangene BsGaV eine Reihe von Zweifelsfragen offen. Von großer praktischer Bedeutung wird die Abgrenzung zwischen der „*Routinebetriebsstätte*“ sein, deren Ergebnis auf Basis einer Kostenaufschlagsmethode festzustellen ist, und einer solchen, die „*komplexe (Dienst-)Leistungen erbringt*“, deren Gewinnanteil auch anhand einer Gewinnaufteilungsmethode (z. B. der Kostenschlüsselmethode) festgestellt werden kann. Gleiches gilt für die Frage der Kostenbasis für den Gewinnaufschlags. Unklar ist auch, welche „*Leistungsbündel*“ bei Bauausführungen und Montagen definiert werden müssen oder ob nicht die von der Bau- und Montagebetriebsstätte zu erbringenden „*Dienstleistungen*“ ohnehin nur ein *einziges Leistungsbündel* sind, um eine Atomisierung eines Bau- oder Montageprojekts zu vermeiden.<sup>41</sup> Es bleibt zu hoffen, dass in dem zu erwartenden dBMF-Schreiben entsprechende Klarstellungen erfolgen.

Doppelbesteuerung kann nur vermieden werden, wenn die Vertragsstaaten ihren DBA ein einheitliches Verständnis zugrunde legen. Da § 1 Abs 5 dAStG aber letztlich nur darauf abzielt, deutsches Besteuerungssubstrat zu schützen, wird zu erwarten sein, dass der deutsche Ansatz im Verhältnis zu DBA-Staaten Besteuerungskonflikte mit sich bringen wird.

Es ist zu erwarten, dass die deutschen DBA-Vertragspartner eine zu ihren Lasten gehende Gewinnzuordnung nicht akzeptieren werden. Selbst wenn die von Deutschland bei Bau- und Montagebetriebsstätten zum Standard erhobene Kostenaufschlagsmethode im anderen DBA-Staat akzeptiert werden sollte (deren Durchsetzung in manchen Staaten praktisch nicht möglich ist), wird der Quellenstaat (Betriebsstättenstaat) versuchen, der Bau- und Montagebetriebsstätte mehr Kosten zuzuordnen, als das in der BsGaV vorgesehen ist. In diesem Fällen bleibt zu hoffen, dass die deutsche Finanzverwaltung § 1 Abs 5 letzter Satz AStG, der widersprechenden DBA-Bestimmungen Vorrang einräumt, nicht restriktiv auslegt.

- 
- \* Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.
- 1 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (as it read on 22 July 2010), zitiert als OECD-MA 2010.
- 2 *Dietz*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, 43.
- 3 OECD, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 22. 7. 2010. Übersetzung durch den deutschen Übersetzungsdienst der OECD (2011), in der Folge als „OECD -VPR“ zitiert; *Kahle/Möding*, Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Rahmen der Aktualisierung des OECD-MA 2010, IStR 2010, 757.
- 4 So heißt es in Rz 20 OECD-MK zu Art. 7 Abs 2 OECD-MA: „... *the attribution of profits to a permanent establishment under paragraph 2 will follow from the calculation of the profits (or losses) from all its activities, including transactions with independent enterprises, transactions with associated enterprises (with direct application of the OECD Transfer Pricing Guidelines) and dealings with other parts of the enterprise.*“
- 5 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17 July 2008; *Kosch*, Der OECD-Betriebsstättenbericht 2008 im Vergleich zum deutschen Recht, IStR 2010, 42 (42 ff.); *Wassermeyer*, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 734 (734 ff.); *Hruschka*, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 76 (76 ff.); *Konrad*, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Functionally Separate Entity-Ansatz, IStR 2003, 786 (786 ff.); *Wassermeyer*, Das Veranlassungsprinzip zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 84 (84 ff.); *Endres/Oesterreicher*, Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, IStR 2003, Beihefter zu IStR 15/2003.
- 6 OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf> (eingesehen am 21. 5. 2014)
- 7 OECD, Recommendation of the Council on the Attribution of Profits to Permanent Establishments [C(2008)106] as amended on 16 July 2009 [C(2009)88] and on 22 July 2010 [C(2010)105]; im Folgenden als „OECD-Betriebsstättenbericht“ zitiert.
- 8 Rz 19 OECD-MK zu Art. 7 Abs 2 OECD-MA 2010; Rz 45 OECD-MK zu Art. 7 Abs 3 OECD-MA 2010.
- 9 *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 7 Rz 40.
- 10 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2013) 206.
- 11 OECD, Discussion Draft on a new Art. 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention, 7 July to 31 December 2008.
- 12 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 17 July 2008.
- 13 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010.
- 14 *Wanrooij*, Comments on the Proposed Art. 7 of the OECD-Model Convention, Intertax 2009, 298 (298 ff.).
- 15 Rz 7 f. OECD-MK ( „*preliminary remarks*“) zu Art. 7 OECD-MA 2010; *Loidl/Moshhammer/Rosenberger*, Die Gewinnzurechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem „Authorized OECD Approach“, SWK 2014, 436.
- 16 Rz 95, 96 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2010.
- 17 *Bayer*, Das neue Update zum UN-Musterabkommen, SWI 2011, 542.
- 18 *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 120; *Baldamus*, Neues zur Betriebsstätten Gewinnermittlung, IStR 2012, 318.
- 19 *Baldamus*, IStR 2012, 318.
- 20 *Schnitger*, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; *Rehfeld/Goldner*, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, IWB 2013, 548 (548 f.); *Barig*, Abgrenzung der Betriebsstätteneinkünfte nach dem AOA, IWB 2013, 801; *Nientimp/Ludwig*, Der Entwurf einer Betriebsstätten gewinnaufteilungsverordnung, IWB 2013, 638; *Hemmelrath/Kepper*, Die Bedeutung des AOA für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 37 (37 ff.).
- 21 § 1 Abs 1 Satz 1 AStG: „*Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise) zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.*“
- 22 dBGBL I 2013, 1809.
- 23 Es geht dabei um die Möglichkeit, Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen zu korrigieren.
- 24 Verordnungsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. 8. 2013, Entwurf: Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstätten gewinnaufteilungsverordnung – BsGaV). *Oesterreicher/van der Ham/Andresen*, Die Neuregelung der Betriebsstätten gewinnaufteilung in zwölf Fällen – zugleich eine Stellungnahme zum Entwurf der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IStR, Beihefter zu Heft 4/2014, 1 ff.
- 25 Schreiben des dBMF, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) vom 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076.
- 26 *Wassermeyer*, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 282.
- 27 *Wilke*, Die geplanten Änderungen in § 1 AStG, IWB 2012, 273.
- 28 *Wassermeyer*, IStR 2012, 277.
- 29



Die Arbeiten der OECD, die schließlich im OECD-Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten zusammengefasst worden sind und im AOA ihren Niederschlag gefunden haben, wurden ursprünglich durch die bei Bankbetriebsstätten notwendigen Klarstellungen zu Art. 7 OECD-MA ausgelöst. Aus aufsichtsrechtlichen Gründen operieren Banken im Ausland häufig nicht mit Kapitalgesellschaften, sondern mit Betriebsstätten.

- 30 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010.
- 31 Der Begriff „Bau- und Montageunternehmen“ ist in § 30 BsGAV definiert als ein „... Unternehmen, zu dem eine Bau- und Montagebetriebsstätte gehört ...“. Nach der Begründung zu § 30 BsGAV gilt das unabhängig davon, ob die Bau- und Montagetätigkeit einen wesentlichen Teil der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens ausmacht.
- 32 Es wird davon auszugehen sein, dass unter den in § 30 BsGAV verwendeten Begriff der „Bau- und Montagearbeiten“ i. S. d. Rz 17 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA wohl auch die vor Ort erbrachte Planung, Überwachung und Inbetriebnahme fallen, und zwar auch dann, wenn die Bau- und Montagearbeiten selbst von einem Dritten oder durch den Auftraggeber durchgeführt werden, der Unternehmer jedoch durch Montageüberwachung und Inbetriebnahme der Maschine oder Anlage für die Funktionstüchtigkeit des zu erstellenden Werks haftet.
- 33 OECD -VPR, Rz 2.39 ff.
- 34 OECD -VPR, Rz 2.92 ff.
- 35 OECD -VPR 2010, Rz 2.108 ff.
- 36 Rz 2.108 ff. OECD-PF 2010.
- 37 OECD, Interpretation and Application of Art. 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012.
- 38 Bendlinger, Betriebsstätte, 336 ff.
- 39 Bayer, SWI 2011, 542.
- 40 Wassermeyer, IStR 2012, 282.
- 41 Seeleitner/Krinninger, Verschärfung der steuerlichen Herausforderungen durch den Authorised OECD Approach (AOA) bei Bau- und Montagebetriebsstätten, IStR 2013, 227.