

## Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7)

Measures of the OECD to Prevent the Artificial Avoidance of Permanent Establishments (BEPS Action 7)

STEFAN BENDLINGER \*

The OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), published in July 2013, identified 15 actions to address BEPS in a comprehensive manner and sets deadlines to implement these actions. On October 31<sup>st</sup>, 2014, the OECD released a Public Discussion Draft on Action 7 indicating the need to address the prevention of the artificial avoidance of permanent establishments (PEs). Action 7 stresses the need to update the treaty definition of PEs, in particular the dependent agent provision, as per Art 5 para 5 and 6 OECD Model Tax Convention (MTC), as well as the specific activity exemptions. The reason for these updates is to deter multinationals from artificially fragmenting operations so as to qualify for the exception to PE status. A further concern is the splitting-up of contracts in order to circumvent the PE threshold for erection and construction PEs as per Art 5 para 3 OECD MTC and the service PE provision, as included in Art 5 para 3 No b of the UN MTC. The Public Discussion Draft further addresses tax treaty issues of insurance PEs and corresponding considerations concerning the profit attribution to PEs. Stefan Bendlinger gives an overview of the OECD's proposals for changing the PE definition.

### I. Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Fragen rund um die Besteuerung von Betriebsstätten gewinnen zunehmend an Bedeutung. Inlandsaktivitäten von Steuerausländern sollen umfassender und effektiver erfasst werden, als das die DBA, die dem OECD-MA folgen, bislang zugelassen haben. Die ständige Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs im Rahmen der Updates des Kommentars zu Art 5 OECD-MA (OECD-MK) und die von Expertengruppen zu dem Thema veröffentlichten Berichte<sup>1</sup> tragen das Ihre dazu bei. Gleichzeitig haben die legalen, jedoch steuerpolitisch unerwünschten Gewinnverlagerungsstrategien multinationaler IT-Konzerne<sup>2</sup> die G20-Staaten auf den Plan gerufen, die ihrerseits den OECD-Steuerausschuss damit beauftragt haben, im Rahmen des BEPS-Projekts einen Aktionsplan gegen die internationale Steuervermeidung- und Umgehung zu entwickeln. In diesem im Juli 2013 von der OECD veröffentlichten Maßnahmenpaket sind insgesamt 15 Handlungsanweisungen („Actions“) formuliert.<sup>3</sup> „Action 7“ zielt darauf ab, die Möglichkeit, Betriebsstätten künstlich zu vermeiden, zu unterbinden. Am 31. 10. 2014 hat die mit der Ausarbeitung dieser Maßnahme beauftragte „Focus Group“ einen „Public Discussion Draft“ zur Begutachtung veröffentlicht, der Handlungsempfehlungen vorschlägt, um der „Betriebsstättenflucht“ entgegenzuwirken.<sup>4</sup>

Seite 3 Action 7 („Prevent the Artificial Avoidance of PE Status“) zielt in erster Linie darauf ab, den Begriff der Vertreterbetriebsstätte (Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA) anzupassen und den Katalog der Betriebsstätten vermeidenden Hilfseinrichtungen (Art 5 Abs 4 OECD-MA) zu begrenzen, um die missbräuchliche DBA-Inanspruchnahme zu verhindern. So würde es Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA zulassen, dass ein Unternehmen eines DBA-Vertragsstaates Verkaufsgeschäfte in einem anderen Staat (Quellenstaat) durch eine in einem anderen Staat ansässige Tochtergesellschaft verhandeln und abwickeln lässt, ohne dort jener Besteuerung zu unterliegen, die bei Vertrieb über einen im Quellenstaat ansässigen Händler nicht vermieden hätte werden können. Es sei nämlich zu beobachten gewesen, dass Vertriebsstrukturen unter Einbindung von Vertriebsgesellschaften vor Ort durch Kommissionärsstrukturen ersetzt worden sind. Mit der Folge, dass die Gewinne aus dem Vertrieb von Waren und Dienstleistungen aus dem Staat, in dem das Veräußerungsgeschäft getätigt worden ist (Quellenstaat), abgezogen worden sind, ohne dass sich an den vom „Kommissionär“ wahrgenommen Funktionen etwas geändert hätte.<sup>5</sup> Multinationale Unternehmen würden ihre Aktivitäten innerhalb des Konzerns aufteilen und zersplittern, um die Ausnahmebestimmung für Hilfsbetriebsstätten in Anspruch nehmen zu können (Art 5 Abs 4 OECD-MA).<sup>6</sup> Action 7 bezweckt daher, die DBA-rechtliche Definition des Betriebsstättenbegriffs anzupassen, sodass die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten hintangehalten wird. Dabei spielen auch die Frage der Zuordnung von Betriebsstättengewinnen eine entscheidende Rolle.<sup>7</sup>

Auch durch die Nutzung des Internets sei eine intensive Teilnahme am Wirtschaftsleben eines Staates möglich, ohne dort steuerlich durch eine feste Geschäftseinrichtung oder einen Vertreter präsent sein zu müssen. Wenn es ausländischen Unternehmen gelingt, durch Geschäfte mit Kunden im Quellenstaat erhebliche Gewinne zu erzielen, stellt sich die Frage, ob die aktuellen Regeln des DBA-Rechts tatsächlich eine faire Aufteilung des Besteuerungsrechts an den so erwirtschafteten Unternehmensgewinnen sicherstellen. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Gewinne (durch Nutzung von Steueroasen) letztlich nirgendwo besteuert werden.<sup>8</sup>

Die mit der Ausarbeitung der Action 7 befasste „Focus Group“ hat in ihrem Diskussionsentwurf eine Reihe von Möglichkeiten und Alternativen zur Änderung des Begriffs der Betriebsstätte in Art 5 OECD-MA ausgearbeitet, die es dem Unternehmer erschweren sollen, Betriebsstätten künstlich zu vermeiden. Der Bericht hat in fünf Kapiteln die folgenden Themen ins Visier genommen:

- A. Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien;
- B. künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Inanspruchnahme der Ausnahmebestimmungen des Art 5 Abs 4 OECD-MA:
  1. Begrenzung der Aktivitäten auf vorbereitende und Hilfsaktivitäten,

2. Eliminierung des Begriffs „Auslieferung“ in den lit a und b des Art 5 Abs 4 OECD-MA,
  3. keine Ausnahme für Einkaufsbüros,
  4. Aufteilung von Aktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen;
- C. Aufteilung von Verträgen („splitting-up of contracts“);
- D. Seite 4 Versicherungsbetriebsstätten;
- E. Betriebsstätten-Ergebnisaufteilung und deren Wechselwirkung mit den Handlungsanweisungen zu Verrechnungspreisen.

## II. Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien

### 1. Ausgangslage und Zielsetzung

Der Diskussionsentwurf geht aufgrund gesammelter Beispielfälle davon aus, dass Unternehmen in vielen Fällen ihren Vertrieb deshalb in der Form von Kommissionärsstrukturen<sup>9</sup> organisiert haben, um in jenen Staaten, in denen sie Güter, Waren und Dienstleistungen veräußern, auf Grundlage des Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA die Begründung einer (Vertreter-)Betriebsstätte zu vermeiden und so der Besteuerung im Quellenstaat zu entgehen. Ursprünglich als Eigenhändler auftretende Tochtergesellschaften würden zu (funktions- und risikoarmen) Kommissionären „abgeschmolzen“, ohne dass die von diesen Tochtergesellschaften tatsächlich wahrgenommenen Funktionen reduziert worden wären. Aufgrund des Umstands, dass es durch Kommissionärsstrukturen möglich ist, im Quellenstaat Produkte zu veräußern, ohne dort eine Betriebsstätte zu begründen, und der Kommissionär mangels Eigentums an den Wirtschaftsgütern nur eine geringe Kommission versteuert, würde den (Quellen-)Staaten Steuersubstrat in nennenswertem Ausmaß entzogen.

#### Beispiel (Rz 7 des OECD-Diskussionsentwurfs)

KCo ist ein im Staat X ansässiges, auf die Herstellung medizintechnischer Geräte spezialisiertes Unternehmen. Bis zum Ende des Jahres 1 wurden diese Produkte durch eine im Staat Y ansässige Konzerngesellschaft (YCo) auf Eigenhändlerbasis an Kliniken und Spitäler vertrieben. Ab dem Jahr 2 wurde die Funktion der YCo auf jene eines Kommissionärs herabgestuft. YCo überträgt die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter an XCo und verpflichtet sich im Kommissionsvertrag, die von XCo produzierten medizintechnischen Geräte im eigenen Namen, jedoch auf Risiko und Rechnung von YCo im Staat Y zu vertreiben. Die von YCo ab dem Jahr 2 erwirtschafteten Gewinne haben sich dadurch erheblich reduziert.

Die OECD geht in ihrem Diskussionsentwurf davon aus, dass es in Fällen, bei denen eine in einem Staat zwischengeschaltete Person regelmäßig Verträge für ein in einem anderen Staat ansässiges Unternehmen abschließt, dieses Unternehmen einen ausreichenden steuerlichen Anknüpfungspunkt („sufficient taxable nexus“) zu diesem Staat habe, der eine anteilige Besteuerung der Gewinne aus dem Liefergeschäft rechtfertigen würde. Es sei denn, die zwischengeschaltete Person entfaltet eine eigene, von jener des Unternehmens unabhängige Geschäftstätigkeit.<sup>10</sup> Um in solchen Fällen künftig die Besteuerung des Unternehmens im Quellenstaat zu ermöglichen, schlägt der Diskussionsentwurf in den Optionen A bis D vier Alternativen zur Änderung des Wortlautes von Art 5 Abs 5 OECD-MA vor.<sup>11</sup>

### 2. Option A

Der erste Vorschlag zur Änderung des Art 5 Abs 5 OECD-MA zielt darauf ab, die für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte derzeit geforderte Vollmacht, „... Verträge Seite 5 abzuschließen ...“, durch eine Formulierung zu ersetzen, wonach es für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte ausreichen soll, wenn eine „... Person gewöhnlich mit bestimmten Personen in einer Weise in Verbindung tritt, die zum Abschluss von Verträgen ...“ führt. So soll eine ausreichende Vertretungsmacht auch dann gegeben sein, wenn der Vertreter in einer Art und Weise handelt, die letztlich kausal für den Eigentumsübergang vom Verkäufer an den Käufer ist, auch wenn die Verträge formal nicht von dem Vertreter abgeschlossen worden sind. In Art 5 Abs 6 OECD-MA soll klargestellt werden, dass „Exklusivvertretung“ jedenfalls den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte auslöst.

Folglich soll der Wortlaut des Art 5 Abs 5 OECD-MA wie folgt angepasst werden:<sup>12</sup>

„(5) Ist ungeachtet der Abs 1 und 2, jedoch vorbehaltlich des Abs 6 eine Person für ein Unternehmen tätig und tritt diese Person gewöhnlich mit bestimmten Personen in einer Weise in Verbindung, die zum Abschluss von Verträgen

- a) im Namen des Unternehmens oder
- b) zwecks Übertragung des Eigentums oder des Rechts zur Nutzung von Wirtschaftsgütern, die das Unternehmen besitzt oder zu nutzen berechtigt ist, oder
- c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

führt, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, die Tätigkeiten dieser Person beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“

Die an die Unabhängigkeit eines Vertreters zu stellenden Voraussetzungen sollen verschärft werden, indem Art 6 Abs 6 OECD-MA wie folgt neu formuliert werden soll:

„(6) Abs 5 findet nicht Anwendung auf Personen, die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates als unabhängiger Vertreter für verschiedene Personen tätig sind und die für das Unternehmen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Wenn jedoch eine Person ausschließlich oder fast

ausschließlich für ein Unternehmen oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen tätig ist, gilt diese Person betreffend dieses Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.“

### 3. Option B

Die zweite Alternative zur Anpassung des Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA will bei im Übrigen der Option A entsprechendem Wortlaut den Passus „... Verträge abzuschließen ...“ durch „... Verträge abzuschließen oder die wesentlichen Bestandteile eines Vertrags zu verhandeln ...“ ersetzen. Damit soll deutlicher zum Ausdruck gebracht werden, dass der Bestand einer faktischen Abschlussvollmacht für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte ausreichend ist. Der Wortlaut des Art 5 Abs 6 OECD-MA würde jenem der Option A entsprechen.

### 4. Option C

Die Option C sieht vor, den Wortlaut „... Verträge im Namen des Unternehmens ...“ durch „... Verträge die aufgrund der rechtlichen Beziehung zwischen dieser Person und dem Unternehmen auf Rechnung und Risiko des Unternehmens ...“ abgeschlossen werden, zu ersetzen. Damit soll klargestellt werden, dass rechtsgeschäftliche Vereinbarungen jeglicher Art, aufgrund deren der Vertreter im Namen und auf Risiko seines <sup>Seite 6</sup> Geschäftsherrn handelt, zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte führen können (zB Handelsvertretervereinbarung, Kommissionsvertrag, Dienstvertrag, „Partnership Contracts“, Treuhandschaften). Anstelle der Notwendigkeit, „... Verträge abzuschließen ...“, soll es ausreichen, „... Verträge abzuschließen oder die wesentlichen Bestandteile eines Vertrags zu verhandeln“. Art 5 Abs 5 OECD-MA hätte dann folgenden Wortlaut:

„(5) Ist ungeachtet der Abs 1 und 2, jedoch vorbehaltlich des Abs 6 eine Person für ein Unternehmen tätig und tritt diese Person gewöhnlich mit bestimmten Personen in einer Weise in Verbindung, die zum Abschluss von Verträgen führt, die aufgrund der rechtlichen Beziehung zwischen dieser Person und dem Unternehmen auf Rechnung und Risiko des Unternehmens abgeschlossen worden sind, wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von dieser Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Abs 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zur Betriebsstätte machen.“

Der Wortlaut des Art 5 Abs 6 OECD-MA würde jenem der Option A entsprechen.

### 5. Option D

Nach der als „Option D“ bezeichneten Alternative wird vorgeschlagen, sowohl die Formulierung „... Verträge im Namen des Unternehmens ...“ durch „... Verträge, die aufgrund der rechtlichen Beziehung zwischen dieser Person und dem Unternehmen auf Rechnung und Risiko des Unternehmens ...“ [abgeschlossen werden], als auch das Tatbestandsmerkmal des Abschlusses von Verträgen durch „... Verträge abzuschließen oder die wesentlichen Bestandteile eines Vertrags zu verhandeln ...“ zu ersetzen.

## III. Ausnahmen für Hilfsbetriebsstätten

### 1. Ausgangslage und Zielsetzung

Zweck des Art 5 Abs 4 OECD-MA ist es, Einrichtungen, in denen im Allgemeinen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, nicht als Betriebsstätten zu qualifizieren. Der OECD-MK begründet den Ausschluss der in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA genannten Tätigkeiten damit, dass derartige Geschäftseinrichtungen zwar zur Produktivität des Unternehmens beitragen können, jedoch die Dienste, die sie leisten, so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt seien, dass es schwierig wäre, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.<sup>13</sup> Auch im Bericht zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft („Action 1“) wurde darauf hingewiesen, dass in Zuge der notwendigen Überarbeitung des Betriebsstättenbegriffs auch sichergestellt werden muss, dass die Durchführung von Kernaufgaben eines Unternehmens nicht unter den Ausnahmekatalog des Art 5 Abs 4 OECD-MA subsumiert werden kann und Maßnahmen zu setzen sind, um die Vermeidung von Betriebsstätten durch die künstliche Gestaltung von Geschäftsabläufen („artificial arrangements“) zu verhindern.<sup>14</sup>

### 2. Hilfstätigkeit als Voraussetzung

Bereits der Betriebsstättenbericht der OECD aus Oktober 2012,<sup>15</sup> der sich mit 25 Zweifelsfragen zur Auslegung des Art 5 OECD-MA befasst (jedoch – „BEPS-bedingt“ – noch <sup>Seite 7</sup> nicht in das Update des OECD-MA 2014 Eingang gefunden hat) schlägt vor, in Rz 21 zu Art 5 Abs 4 OECD-MA klarzustellen, dass es dem Sinn und Zweck der Bestimmung entspricht, die Ausnahmetatbestände nur dann anzuwenden, wenn sich die feste Geschäftseinrichtung ausschließlich den in Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA genannten Aktivitäten widmet. Angesichts der in der Praxis beobachteten Modelle der Vermeidung von Betriebsstätten unter Nutzung des Art 5 Abs 4 OECD-MA regt der Diskussionsentwurf an, klarzustellen, dass die Ausnahmebestimmung nur dann Anwendung finden soll, wenn alle der in dieser Bestimmung genannten Aktivitäten von vorbereitender Natur sind bzw eine Hilfstätigkeit darstellen.<sup>16</sup>

In Option E wird daher vorgeschlagen, den letzten Satz des Art 5 Abs 4 OECD-MA mit Wirkung für alle Ausnahmetatbestände des Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA wie folgt zu ergänzen: „... vorausgesetzt, dass diese Tätigkeit, oder im Fall der lit f die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung, vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt“. Korrespondierend würde der Hinweis auf vorbereitende und Hilfstätigkeiten im letzten Halbsatz des Art 5 Abs 4 lit e und f OECD-MA gestrichen.

### 3. Warenlager als Betriebsstätte

Sollte Option E nicht durchsetzbar sein, schlägt der Diskussionsentwurf vor, Warenlager (sog. „Konsignationslager“) in Art 5 Abs 4 lit a und b *OECD-MA* aus dem Katalog der Hilfsbetriebsstätten auszuschließen. Denn es sei nicht sachgerecht, Unternehmen von der Begründung einer Betriebsstätte zu verschonen, wenn diese im Quellenstaat *große Auslieferungslager* unterhalten und eine große Anzahl von Mitarbeitern beschäftigen, um auf Internet-Portalen bestellte Produkte auszuliefern.<sup>17</sup> Im Übrigen sei auch in das UN-MA „... die Auslieferung von Gütern und Waren des Unternehmens ...“ nicht in den Katalog der Hilfseinrichtungen aufgenommen worden, um mit dem Argument, dass ein von einem Unternehmen unterhaltenes Auslieferungslager, das die rasche Zustellung von Gütern und Waren sicherstellt, einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung leistet.<sup>18</sup> Der UN-MK weist jedoch auch darauf hin, dass es sein kann, dass diesen Einrichtungen nur ein geringer Gewinn zuzuordnen ist, es deshalb zwischen den DBA-Staaten zu Meinungsverschiedenheiten kommen kann, und stellt es deswegen den DBA-Staaten frei, bei ihren Verhandlungen der Version des Art 5 Abs 4 lit a *OECD-MA* zu folgen.<sup>19</sup> Dennoch wird vorgeschlagen, sollte die oben dargestellte Option E nicht umgesetzt werden, in Art 5 Abs 4 *OECD-MA* das Wort „Auslieferung“ zu streichen. Art 5 Abs 4 lit a und b *OECD-MA* hätte dann folgenden Wortlaut:

- „a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung oder Ausstellung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung oder Ausstellung unterhalten werden;“

#### 4. Einkaufsbetriebsstätten und Informationsbeschaffung

Ebenso soll Art 5 Abs lit d *OECD-MA*, der die Beschaffung von Informationen vom Betriebsstättentatbestand ausnimmt, angepasst werden (Option E). Schon im Zuge der Umsetzung des AOA anlässlich des Update des *OECD-MA* im Jahr 2010 wurde in der Neufassung des Art 7 der Abs 5 *OECD-MA* eliminiert, wonach aufgrund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen einer Betriebsstätte kein Gewinn zugeordnet werden soll.<sup>20</sup> Denn diese Ausnahme sei mit der durch den Seite 8 Authorized OECD Approach (AOA) vorgegebenen uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion von *Betriebsstätten* nicht vereinbar.<sup>21</sup> Die Unsachlichkeit dieser Ausnahmebestimmung wird im Diskussionsentwurf anhand der folgenden drei Beispiele dargestellt:<sup>22</sup>

##### Beispiel 1

Ein Konzern betreibt in einem Entwicklungsland (Staat S) vier Produktionsstätten. Eine im Staat T ansässige Konzerngesellschaft betreibt ein Einkaufsbüro im Staat S, über das die im Staat S erzeugten Produkte eingekauft werden. Das Einkaufsbüro erhält aufgrund großer Absatzmengen rabattierte Preise, wodurch im Staat S die Gewinne der Produktionsstätten gekürzt werden. Staat S würde auch hinsichtlich des gemäß Art 5 Abs 4 lit d *OECD-MK* vom Betriebsstättentatbestand ausgenommenen Einkaufsbüros Besteuerungssubstrat verlieren. Sollte Staat T die Einkaufsgesellschaft steuerfrei behandeln oder nur nach dem Territorialprinzip besteuern, würden diese Gewinne nirgendwo besteuert.

##### Beispiel 2

Die im Staat S ansässige SCo kauft vor Ort landwirtschaftliche Produkte, die in der Folge exportiert werden. SCo beschäftigt gut bezahlte und erfahrene Einkäufer, die verschiedene Produzenten besuchen, die Qualität der Produkte nach internationalen Standards prüfen und „Spot“- oder „Forward“-Verträge mit den Produzenten abschließen. Ein Großteil der Produkte wird (telefonisch oder per E-Mail) an fünf unabhängige außerhalb des Staates S ansässige Käufer veräußert, wobei die Verkaufsfunktion des Einsatzes nur weniger Mitarbeiter bedarf. In diesem Fall sollte Staat S berechtigt sein, die von SCo dort erwirtschafteten Gewinne zu besteuern. Wenn jedoch SCo in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und sich die im Staat S ausgeübten Funktionen allein auf den Unterhalt eines Einkaufsbüros beschränken würden, wäre es nicht sachgerecht, die Einkaufsaktivitäten im Staat S als Routinefunktion zu qualifizieren.

##### Beispiel 3

Die im Staat R ansässige RCo betreibt Diskontläden und unterhält im Staat S über einen Zeitraum von zwei Jahren ein Büro, um dort Marktforschung zu betreiben und die Regierung davon zu überzeugen, auch im Staat S die Errichtung von Diskontläden zuzulassen. In diesen zwei Jahren kaufen die im Staat S tätigen Mitarbeiter gelegentlich Güter und Waren für ihr Büro. Solche Zukäufe wären unter Berücksichtigung des Kerngeschäfts der RCo zweifelsfrei von vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeiten.

Sollte Option E nicht umgesetzt werden, wonach alle in Art 5 Abs 4 lit a bis f *OECD-MA* unter den Vorbehalt gestellt werden sollen, dass es sich dabei insgesamt um Tätigkeiten vorbereitender Art bzw. um Hilfstätigkeiten handeln muss, schlägt der Diskussionsentwurf vor, die Ausnahme für Einkaufsbetriebsstätten gänzlich zu streichen.<sup>23</sup> Nach Option G hätte daher Art 5 Abs 4 lit d *OECD-MA* folgenden Wortlaut:

- „d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Informationen zu beschaffen;“

Nach der von der Focus Group vorgeschlagenen Option H soll Art 5 Abs 4 lit d *OECD-MA* gänzlich gestrichen und damit auch die Beschaffung von Informationen aus dem Ausnahmetatbestand eliminiert werden.

#### 5. Aufteilung von Aktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen

Gemäß Art 5 Abs 4 lit f *OECD-MA* sollen feste Geschäftseinrichtungen, die mehrere der unter Art 5 Abs 4 lit a bis e *OECD-MA* genannten Tätigkeiten ausüben, keine Betriebsstätte begründen, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebene Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Der *OECD-MK* führt dazu aus, dass ein Unternehmen den Bestand einer Betriebsstätte Seite 9 nicht dadurch vermeiden kann, dass Tätigkeiten, die wirtschaftlich zusammengehören, künstlich aufgeteilt werden.<sup>24</sup> Der

Diskussionsentwurf regt an, dass der Tenor des letzten Satzes nicht nur auf Fälle Anwendung finden sollte, in denen ein und dasselbe Unternehmen seine im Quellenstaat durchgeführten Aktivitäten „fragmentiert“, sondern auch in Fällen, in denen die verschiedenen Einrichtungen von verbundenen Unternehmen unterhalten werden.<sup>25</sup> Deshalb wird vorgeschlagen, Art 5 Abs 4 OECD-MA durch einen Abs 4.1. zu ergänzen ( Option I):<sup>26</sup>

„(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen und vorbehaltlich des Abs 4.1. gelten nicht als Betriebsstätten: ...

Abs 4 ist nicht anwendbar auf eine feste Geschäftseinrichtung die von einem Unternehmen genutzt oder unterhalten wird, wenn das gleiche oder ein verbundenes Unternehmen am gleichen Ort oder an einem anderen Ort innerhalb des anderen Vertragsstaates Geschäftstätigkeiten durchführt und dieser

- a) Ort der Geschäftstätigkeit oder ein anderer Ort nach den Bestimmungen dieses Artikels eine Betriebsstätte des Unternehmens oder des verbundenen Unternehmens begründet, und
- b) die von den beiden Unternehmen am gleichen Ort oder von dem Unternehmen oder einem verbundenen Unternehmen an verschiedenen Orten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sich ergänzende Funktionen darstellen, die Teil eines zusammenhängenden Geschäftes sind.“

Voraussetzung für die Steuersubjekte übergreifende Betrachtungsweise wäre allerdings, dass *zumindest eines der Konzernunternehmen* im Quellenstaat eine *Betriebsstätte* unterhält. In Option J wird auch dieses Erfordernis eliminiert und der folgende Wortlaut eines neuen Art 5 Abs 4.1. lit b OECD-MA vorgeschlagen:

„a) ... oder des verbundenen Unternehmens begründet oder

- b) die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der von den beiden Unternehmen am gleichen Ort ausgeführten Tätigkeiten ergibt oder durch das gleiche Unternehmen oder verbundene Unternehmen an verschiedenen Orten, stellt keine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit dar, sofern die Geschäftsaktivitäten beider Unternehmen an demselben Ort oder durch das gleiche Unternehmen oder ein verbundenes Unternehmen an zwei verschiedenen Orten komplementäre Funktionen darstellen und Teil eines zusammenhängenden Geschäftes sind.“

#### IV. Aufteilung von Bau- und Montageverträgen

Der dritte Teil des Diskussionsentwurfs enthält Vorschläge, wie dem Versuch, durch die Aufteilung von Verträgen auf verschiedene Gesellschaften innerhalb eines Konzerns das Überschreiten der zwölfmonatigen Schonfrist bei Bau- und Montagebetriebsstätten iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA bzw der Sechsmonatsfrist bei Dienstleistungsbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 3 lit b UN-MA bzw des Alternativvorschlags einer Dienstleistungsbetriebsstätte im OECD-MK<sup>27</sup> zu vermeiden, begegnet werden soll. Der OECD-MK empfiehlt den Vertragsstaaten, dieses Problem entweder durch die Anwendung nationaler Missbrauchsregeln zu lösen oder durch Sondervereinbarungen in den DBA.<sup>28</sup> Im OECD-MK Seite 10 findet sich dazu auch ein entsprechender Formulierungsvorschlag, der einer künstlichen Aufteilung von Verträgen zwecks Vermeidung von Dienstleistungsbetriebsstätten begegnen soll.<sup>29</sup> Der Diskussionsentwurf schlägt vor, der Vermeidung von Bau- und Montagebetriebsstätten durch künstliches „splitting-up of contracts“ im Konzern entweder durch eine generelle Missbrauchs Klausel („principal purposes test“<sup>30</sup>) oder durch eine „automatic rule“ entgegenzutreten.<sup>31</sup>

Als „automatic rule“ schlägt der Diskussionsentwurf (in Anlehnung an die Vorschläge in Rz 42.45 OECD-MK) in Option J die folgende Ergänzung des Art 5 OECD-MA vor:

„Für den alleinigen Zwecke der Feststellung, ob die Frist von zwölf Monaten auf die in Abs 3 Bezug genommen wird, überschritten worden ist gilt,

a) dass dann, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat an einem Ort tätig ist, der eine Bauausführung oder Montage ist, und diese Tätigkeiten eine Dauer von zwölf Monaten nicht überschreiten und

- b) an der gleichen Bauausführung oder Montage Tätigkeiten zu anderen Zeiträumen durch ein oder mehrere mit dem erstgenannten Unternehmen verbundene Unternehmen durchgeführt werden, diese verschiedenen Zeiten der Zeitdauer der vom erstgenannten Unternehmen durchgeführten Bauausführung oder Montage zuzurechnen sind.“

Ist in einem DBA auch der Tatbestand einer Dienstleistungsbetriebsstätte vorgesehen, wäre der Wortlaut entsprechend anzupassen. Diese DBA-Regel soll unabhängig davon Anwendung finden, ob die verbundenen Unternehmen in einem Staat oder in verschiedenen Staaten ansässig sind. Um eine überspitzte Anwendung der steuersubjektübergreifenden Betrachtungsweise durch die DBA-Staaten zu vermeiden, schlägt der Diskussionsentwurf vor, allenfalls von deren Anwendung Abstand zu nehmen, wenn sich ein Unternehmen zB nur weniger als 30 Tage im Zwölfmonatszeitraum an der Baustelle eines anderen Konzernunternehmens aufhält. Der vorgeschlagene Wortlaut könnte auch um den Zusatz ergänzt werden, dass diese Zusammenrechnung bei Ermittlung der steuerlichen Schonfristen dann nicht Anwendung findet, wenn belegt werden kann, dass mit der Aufteilung von Tätigkeiten auf verschiedene Unternehmen nicht hauptsächlich bezweckt wird, die Vorteile des Art 5 Abs 3 OECD-MA zu nutzen.

Aus dem Wortlaut dieser Norm ergibt sich, dass die Bestimmung nur der Berechnung der für die Begründung einer Betriebsstätte relevanten Frist dient und nichts mit der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten zu tun hat. Der Hinweis auf die „verschiedenen Zeiten“ („different periods of time“) soll zum Ausdruck bringen, dass die Zeiten, an denen zwei Unternehmen gleichzeitig an einer Baustelle anwesend sind, nicht doppelt gezählt werden dürfen.

Als Alternative zur „automatic rule“ findet sich in *Option L* der Vorschlag, den OECD-MK um die in *Action 6* des BEPS-Berichts vorgeschlagene allgemeine DBA-rechtliche Missbrauchsregel zu ergänzen:

„Ungeachtet der anderen Bestimmungen dieses Abkommens werden Vorteile dieses Abkommens für bestimmte Einkünfte und bestimmtes Vermögen nicht gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände davon ausgegangen werden kann, dass der wesentliche Zweck einer Vereinbarung oder einer Transaktion, die direkt oder indirekt diesen Vorteil bewirkt hat, das Erzielen dieses Vorteils war, wenn nicht belegt werden kann, dass unter den gegebenen Umständen die Gewährung Seite 11 dieses Vorteils dem Sinn und Zweck der jeweiligen Abkommensbestimmung entsprochen hat.“

Zusätzlich soll der OECD-MK zu diesem „principal purposes test“ um das folgende „example E“ ergänzt werden:

#### Beispiel

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

In diesem Beispiel kann davon ausgegangen werden, sollte sich aus den Umständen das Falls nichts anderes ergeben, dass der Hauptzweck der Vertragsteilung zwischen *RCo* und *SubCo* war, die Zwölfmonatsregel des Art 5 Abs 3 des DBA zwischen den Staaten R und S in Anspruch zu nehmen. Die Gewährung dieser Schonfrist stünde unter den gegebenen Umständen im Widerspruch zum Ziel und Zweck des Art 5 Abs 3 OECD-MA. Andernfalls wäre die Vorgabe einer zeitlichen Schonfrist bedeutungslos.

In den Erläuterungen zu diesem Beispiel führt der Diskussionsentwurf aus, dass die in dem Beispiel gezogene Schlussfolgerung jedoch nur dann gerechtfertigt ist, wenn die Aufteilung der Verträge steuerlich motiviert ist. Sollte der „contract split“ zwischen Konzerngesellschaften aufgrund legitimer geschäftlicher Zwecke geboten sein, könne kein Abkommensmissbrauch unterstellt werden.

## V. Versicherungsbetriebsstätten

Das OECD-MK schlägt in Anlehnung an Art 5 Abs 6 UN-MA den Vertragsstaaten vor, in ihre DBA einen im OECD-MA nicht vorgesehenen Sondertatbestand für Versicherungsunternehmen aufzunehmen, wonach der Bestand einer Betriebsstätte unterstellt werden kann, wenn ein Unternehmen im Quellenstaat Prämien einhebt oder dort belegene Risiken versichert.<sup>32</sup> Begründet wird die Forderung nach diesem Sondertatbestand damit, dass Versicherungsvertreter üblicherweise über keine „Abschlussvollmacht“ verfügen, damit idR keine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen und deshalb eine Erfassung von Versicherungsunternehmen unter diesem Tatbestand nicht möglich wäre.<sup>33</sup> *Option M* des Diskussionsentwurfs enthält daher in Anlehnung an Art 5 Abs 6 UN-MA den folgenden (neuen) Betriebsstättenbestand:

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels unterhält ein Versicherungsunternehmen eines Vertragsstaates eine Betriebsstätte, ausgenommen in Fällen der Rückversicherung, wenn das Unternehmen durch eine Person, die kein unabhängiger Vertreter ist, auf den Abs 6 anzuwenden ist, auf dem Gebiet des anderen Staates Prämien vereinnahmt oder dort gelegene Risiken versichert.“

Als *Option N* wird in Erwägung gezogen, auf einen solchen Sondertatbestand zu verzichten und es bei der Änderung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte entsprechend den oben dargestellten Optionen A bis D zu belassen.

## VI. Betriebsstättengewinnaufteilung

Im letzten Punkt des Diskussionsentwurfs wird festgehalten, dass bei den beabsichtigten Änderungen des Betriebsstättenbegriffs auch die Frage der Betriebsstätten-Gewinnzuordnung Seite 12 zu beachten ist. Wenngleich von der „Focus Group“ diesbezüglich kein wesentlicher Anpassungsbedarf festgestellt worden ist,<sup>34</sup> wird erkannt, dass die im Zuge der *Action 7* unterbreiteten Vorschläge mit den *Actions 4, 8 und 9* abgestimmt werden müssen.<sup>35</sup> Daher sei die Frage der Gewinnabgrenzung für die Entscheidung, wie Art 5 OECD-MA anzupassen ist, von erheblicher Bedeutung. Gemeinsam ist den im Zuge der *Action 7* vorgeschlagenen Änderungen, dass dem Quellenstaat mehr Gewinne zur Besteuerung zu überlassen sind als nach der bisherigen Fassung des Art 5 OECD-MA.

## VII. Zusammenfassung und Ausblick

Durch die *Action 7* wird der mit dem Update 2003 des OECD-MA begonnene Trend zur Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs weiter fortgesetzt. Diesmal aber nicht, indem nur der OECD-MK geändert wird, sondern indem in Art 5 OECD-MA unmittelbar eingegriffen werden soll. Da es Jahrzehnte dauern würde, bis diese Neuformulierungen in die 3.500 weltweit abgeschlossenen DBA Eingang finden, soll ein in BEPS-*Action 15* vorgeschlagenes „multilaterales Instrument“ Abhilfe verschaffen.

Gedacht wird an ein multilaterales Übereinkommen, das es ermöglichen soll, rasch auf die Vorschläge der OECD zu reagieren und dem letztlich die Wirkung einer „Lex-specialis“-Regelung beigemessen werden müsste. Ungeachtet dessen finden die Ergebnisse der Arbeiten der OECD schon jetzt weltweite Beachtung. Die Praxis zeigt, dass sich vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer allein aufgrund der anstehenden Diskussion zur geplanten Änderung des OECD-MA darin bestärkt sehen, mehr Steuersubstrat in den Quellenstaat zu ziehen.

Die aktuellen Entwicklungen verdeutlichen, dass die *OECD bemüht ist, auch Entwicklungs- und Schwellenländer „ins Boot zu holen“* und dazu zu bewegen, *OECD-Standards zu akzeptieren*. Der Preis für die Annäherung des *OECD-MA* an das *UN-MA* ist die Herabsetzung der Betriebsstättenschwelle und damit zwangsläufig verbundene Verlagerung von Besteuerungssubstrat vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat. Der traditionelle Pfad, dem Quellenstaat nur dann Besteuerungsrechte zu überlassen, wenn der Unternehmer dort ausreichend verwurzelt ist, wird verlassen.

In vielen Fällen wird der mit der Begründung von Betriebsstätten nötige Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zu dem steuerlichen Mehrergebnis des Quellenstaates stehen. Der Diskussionsentwurf weist selbst in einigen Stellen darauf hin, dass so mancher Betriebsstätte wohl kein Gewinn oder ein nur geringes Ergebnis zuzuordnen sein wird. Das war ursprünglich auch der Grund dafür, bestimmte feste Geschäftseinrichtungen in Art 5 Abs 4 *OECD-MA* vom *Betriebsstättentatbestand* auszunehmen. Manchen *Vorschlägen* der *OECD* mangelt es auch an *Rechtssicherheit*, mit der Folge dass Doppelbesteuerung, Rechtsmittel- und Verständigungsverfahren weiter zunehmen werden. Darauf haben Vertreter der Wirtschaft in einer ersten Reaktion auf die Action 7 bereits hingewiesen.

- 
- \* Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.
- 1 *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals* Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2012 to 31 January 2013.
- 2 *Bendlinger*, Die Zukunft des internationalen Steuerrechts, WT 2014, in Druck; *Broemel/Endert*, Zur Rolle von IP-Gesellschaften bei der Implementierung von Prinzipalstrukturen, IStR 2014, 87 (87 ff); *Zielke*, *OECD* und G-20: *Finanzminister nehmen internationale Steuergestaltung im E-Commerce ins Visier*, IStR-LB, 2013, 17 (17 ff); *Pinkernell*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 180 (180 ff); *Pinkernell*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, StuW 2012, 369 (369 ff); *Pinkernell*, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, IStR-LB 2013, 59 (59 f).
- 3 *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013); *Kavelaars*, EU and *OECD: Fighting against Tax Avoidance*, *INTERTAX* 2013, 507 (507 ff); *Steiner*, Der Aktionsplan zum *BEPS-Report* der *OECD – Paradigmenwechsel für Steuerplaner?* *taxlex* 2013, 395 (395 ff); *Steiner*, Konzernverrechnungspreise im Lichte des „*BEPS-Report*“ der *OECD*, *RWZ* 2013, 121 (121 ff).
- 4 *OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE status*, 31 October 2014 – 9 January 2015, idF als „*Diskussionsentwurf*“ zitiert.
- 5 Rz 2 des Diskussionsentwurfs.
- 6 Rz 12 ff des Diskussionsentwurfs
- 7 Originalwortlaut der „*Action 7 – Prevent the Artificial Avoidance of PE Status*“: „*Develop changes to the definition of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions. Work on these issues will also address related profit attribution issues.*“
- 8 Rz 4 ff des Diskussionsentwurfs.
- 9 Rz 6 des Diskussionsentwurfes definiert „*Kommissionärsstrukturen*“ als eine Vereinbarung, auf deren Grundlage ein Unternehmen in einem bestimmten Staat Produkte im eigenen Namen, aber auf Rechnung eines in diesem Staat nicht ansässigen Unternehmens verkauft, das Eigentümer dieser Produkte ist. Da der Kommissionär nicht Eigentümer der veräußerten Produkte sei, könne im Staat der Veräußerung nur die vom Kommissionär erwirtschaftete Kommission besteuert werden, nicht jedoch der Vertriebsgewinn.
- 10 Rz 10 des Diskussionsentwurfs.
- 11 Bei der deutschen Fassung der in Action 7 vorgeschlagenen Neuformulierungen der einzelnen Bestimmungen des *OECD-MA* handelt es sich um eine freie Übersetzung des Verfassers aus dem Englischen.
- 12 Rz 11 des Diskussionsentwurfs.
- 13 Rz 23 *OECD-MK* zu Art 5 *OECD-MA*.
- 14 *OECD, BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 March 2014 – 14 April 2014, Rz 211 ff. *Bayer*, Feste Geschäftseinrichtungen zur Sammlung von Daten in der digitalen Wirtschaft – bloße Hilfsbetriebsstätten? *SWI* 2014, 471.
- 15 *OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals* concerning the interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2013 to 31 January 2013, Rz 73.
- 16 Rz 14 des Diskussionsentwurfs.
- 17 Rz 18 des Diskussionsentwurfs.
- 18 Rz 19 des Diskussionsentwurfs unter Verweis auf Rz 20 f *UN-MK* zu Art 5 Abs 4 *UN-MA*.
- 19 Rz 21 *UN-MK* zu Art. 5 *UN-MA*.
- 20 Rz 21 ff des Diskussionsentwurfs.
- 21 Rz 57 Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008).
- 22 Rz 26 des Diskussionsentwurfs.
- 23 Rz 27 des Diskussionsentwurfs.
- 24 Rz 27.1. letzter Satz *OECD-MK* zu Art 5 Abs 4 *OECD-MA*: „*An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity.*“
- 25 Rz 30 f des Diskussionsentwurfs.
- 26 Rz 31 ff des Diskussionsentwurfs.

- 27 Rz 42.23 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.
- 28 Rz 18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.
- 29 Rz 42.45. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.
- 30 OECD, *Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in inappropriate circumstances*, 14 March 2014 – 9 April 2014.
- 31 Rz 34 des Diskussionsentwurfs.
- 32 Rz 35 ff des Diskussionsentwurfs.
- 33 Rz 28 f UN-MK zu Art 5 Abs 6 UN-MA.
- 34 Rz 45 des Diskussionsentwurfs.
- 35 *Action 4*: Begrenzung der Erosion der Bemessungsgrundlagen durch Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen; *Action 8*: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung iVm immateriellen Wirtschaftsgütern; *Action 9*: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung iVm Risiken und Kapital.