

Seminar A: Die Trennung von Verträgen

Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Betriebsstättenvermeidung

Prof. Dr. Stefan Bendlinger*

Im Oktober 2015 hat die OECD ihren BEPS-Aktionsplan veröffentlicht. Die in den 15 Punkten vorgeschlagenen Maßnahmen sollen dazu beitragen, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu vermeiden. Nach dem Arbeitsauftrag der OECD an ihre Working Parties sollte auch die mögliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und die Inanspruchnahme der Ausnahmen für Hilfsbetriebsstätten ins Visier genommen werden. Dabei hat es die OECD aber nicht belassen, sondern in BEPS-Aktion 7 auch die mögliche Betriebsstättenvermeidung durch „splitting-up of contracts“ angesprochen. Durch eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise bei der Berechnung des für die Betriebsstättenbegründung nötigen zeitlichen Elements soll künftig verhindert werden, durch künstliche Vertragstrennung den Bestand einer Betriebsstätte vermeiden zu können.

1. Steuerliche Folgen der Vertragstrennung

Der 71. IFA Kongress 2017 in Rio de Janeiro widmet das „Seminar A“ unter dem Vorsitz *Carmel Peters*¹ dem Thema „Fragmentation of Contracts and Taxation“. Das damit angesprochene „Contract Splitting“ ist eine von Konzernen verwendete Vorgangsweise, bei der einheitliche Verträge auf verschiedene Konzerngesellschaften aufgeteilt werden, um die für bestimmte Aktivitäten (zB Bauausführungen und Montagen) die in einem DBA dafür vorgesehene Betriebsstättenfrist zu unterschreiten.² Durch den Abschluss von zwei oder mehreren Verträgen durch einen einzigen Auftragnehmer zwecks klarer Trennung von „Offshoreleistungen“ (zB Lieferung, Engineering) und „Onshoreleistungen“ (zB Montageüberwachung) soll bewirkt werden, den steuerlichen Zugriff auf die tatsächlich vor Ort erbrachten Leistungen zu beschränken und eine Besteuerung von Liefergewinnen zu vermeiden.³

BEPS Action 7⁴ bzw. die Art. 12 bis 15 des in einer ersten Runde am 7.6.2017 von 67 Staaten⁵ unterzeichneten „Mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnkürzung und Ge-

winnverlagerung“ (auch als „Multilaterales Instrument“ = MLI bezeichnet)⁶ schlagen eine Anpassung des Art. 5 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und des Kommentars dazu (OECD-MK) vor, um der durch künstliche Vertragstrennung möglichen Betriebsstättenvermeidung besser begegnen zu können.

2. Gründe für die Trennung von Verträgen

Die Rechtsordnungen aller demokratischen Länder der Welt sind von dem *Bekennnis zur Gestaltungsfreiheit* geprägt. Dem Unternehmer steht es frei, seine wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass damit der günstigste Effekt, nämlich der *bestmögliche Erfolg bei geringstmöglicher Abgabenbelastung* erreicht wird. Die Zulässigkeit dieses Ansatzes wurde auch durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt.⁷ Auch verbundenen Unternehmen steht es frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass dadurch die geringstmögliche Abgabenbelastung für den Konzern bewirkt wird.⁸

Gerade im internationalen Projektgeschäft gibt es viele Gründe dafür, einzelne Liefer- und Leistungskomponenten vertraglich aufzuteilen. Sei es indem der einzelne Auftragnehmer darüber verschiedene Verträge abschließt, um „Onshore-“ und „Offshore“-Leistungen klar voneinander abzugrenzen. Oder durch konzerninternen „Contract Split“, indem verschiedene Konzerngesellschaften (die in verschiedenen Staaten ansässig sein können) individuelle Verträge mit dem jeweiligen Auftraggeber bzw. dem Bauherrn abschließen. Sei es wegen Diversifizierung im Konzern, der wettbewerbsbedingten Notwendigkeit, bestimmte Arbeiten an Konzerngesellschaften in Niedriglohnländer auszulagern, wegen Vorgaben des Auftraggebers, einen bestimmten Wertschöpfungsanteil im Projektstaat zu realisieren oder bedingt durch staatlich begünstigte oder garantierte Projektfinanzierungen, die einzelne Staaten als investitionsfördernde Maßnahme gewähren.⁹ Aber auch steuerliche Überlegungen können dafür maßgeblich sein.

3. Steuersubjektübergreifende Fristberechnung

Nach aktueller Fassung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA gelten Bauausführungen und Montagen nur dann als Betriebs-

* Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

1 Carmel Peters arbeitet in der steuerpolitischen Abteilung der neuseeländischen Finanzverwaltung und ist Mitglied des „Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters“, einer für die Fortentwicklung des UN-Musterabkommens und des Manuals für DBA-Verhandlungen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern zuständigen Unterorganisation des Economic and Social Council der Vereinten Nationen.

2 Retzer ISr 2016, 749 (757); Ban/Niehus/Pestl DB 2016, 2136 (2137); Wagemann IWB 2016, 14 (22).

3 Bendlinger/Reinhold/Sennwald ISr 2013, 453 (453).

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

5 Das Multilaterale Instrument (MLI) wurde von 67 Staaten unterzeichnet, entfaltet seine Wirkung jedoch in Bezug auf 68 Jurisdiktionen, weil die Volksrepublik China das MLI auch im Namen von Hongkong unterzeichnet hat.

6 OECD, Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24.11.2016; OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24.11.2016; Bendlinger SWI 2017, 2 (2); Bendlinger ÖStZ 2017, 9 (12); Haase IWB 2017 16 (16); Jirousek/Zöhrer ÖStZ 2017, 217 (217); Reimer ISr 2017, 1 (1); Schmidjell-Dommes TPI 2017, 36 (36).

7 EuGH v. 20.5.2012 – C-352/08, *Zwijnenburg*, ISr 2010, 455 Rn. 47; Novacek ÖStZ 2012, 115.

8 BFH v. 17.12.2003 – IX R 91/00, BStBl. II 2003, 590 = BeckRS 2003, 25006549.

9 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, 193.

AUFsätze

stätte, wenn ihre Dauer einen Zeitraum von 12 Monaten überschreitet.¹⁰ Demnach kann aufgrund der DBA-rechtlich gebotenen *steuersubjektbezogenen Betrachtungsweise* der Bestand einer Betriebsstätte vermieden werden, indem die für die Realisierung eines einheitlichen Bau- oder Montageprojektes abzuschließenden Verträge auf *verschiedene Konzerngesellschaften verteilt* und so gestaltet werden, dass keine der an der Projektentwicklung beteiligten Gesellschaften die steuerliche Schonfrist des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA überschreitet.

Bereits in der aktuellen Fassung des OECD-MK findet sich der Hinweis, dass es den DBA-Staaten freisteht, bei Fällen künstlicher Vertragstrennung nationales Missbrauchsabwehrrecht zur Anwendung zu bringen oder in ihren DBA entsprechende Abwehrmaßnahmen zu treffen.¹¹ Um solchen Vermeidungsstrategien noch besser begegnen zu können, wurde in der Erstfassung von BEPS Action 7 aus Oktober 2014¹² vorgeschlagen, im Sinne eines „*automatic approach*“ Art. 5 OECD-MA um einen Zusatz zu ergänzen, der es den Quellenstaaten ermöglichen soll, bei der Berechnung der relevanten Fristen die Anwesenheitszeiten der an einem Projekt beteiligten (Konzern-)unternehmen (*steuersubjektübergreifend*) zusammenzurechnen. Für *Dienstleistungsbetriebsstätten* wurde die Aufnahme einer analogen Bestimmung ange-regt.¹³ Den Staaten sollte es aber auch freigestellt werden, missbrauchsbedingter Vertragstrennung durch den in BEPS Action 6¹⁴ vorgesehenen „*Principal Purpose Test*“ (PPT) zu begegnen, der durch ein aus dem Bericht übernommenes Beispiel im OECD-MK erörtert werden soll.¹⁵ In der Zweitfassung von BEPS Action 7 aus Mai 2015¹⁶ wurde einerseits vorgeschlagen, das „*Beispiel E*“ aus BEPS Action 6 in den Kommentar zu Art. 5 OECD-MA zu übernehmen. Andererseits wird darin den DBA-Vertragsstaaten in einer neuen Rn. 18.1. OECD-MK ein in die DBA übernehmbarer Text vorgeschlagen, der einem künstlichen „*Contract Split*“ begegnen soll. Der Art. 5 OECD-MA selbst sollte demnach nicht verändert werden.¹⁷

Die Endfassung von BEPS Action 7 hat diesen Ansatz übernommen. Aus BEPS Action 6 wurde das zum PPT¹⁸ formulierte nunmehrige „*Beispiel J*“ übernommen, das in

das nächste Update des OECD-MK aufgenommen wird und darlegen soll, unter welchen Voraussetzungen ein DBA-Staat die Inanspruchnahme der in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA für Bauausführungen und Montagen vorgesehenen Zwölfmonatsfrist bzw. der Sechsmonatsfrist in Art. 5 Abs. 3 Buchst. a UN-MA verweigern darf.¹⁹ Der PPT soll es den DBA-Staaten ermöglichen, den DBA-Schutz auszublenzen, wenn eine (natürliche oder juristische) Person ein DBA in erster Linie dazu nutzt, um Steuervorteile zu erzielen oder DBA-rechtlich motivierte steuersparende Gestaltungen umzusetzen. Der PPT soll es den DBA-Staaten ermöglichen, DBA-Vorteile verweigern zu können, wenn unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände davon ausgegangen werden kann, dass *einer der Hauptgründe* für eine Vereinbarung oder einer Transaktion, die direkt oder indirekt diesen Vorteil bewirkt hat, das Erzielen dieses Vorteils war. Etwas anderes soll nur dann gelten, wenn belegt werden kann, dass unter den gegebenen Umständen die Gewährung dieses Vorteils dem Sinn und Zweck der jeweiligen DBA-Bestimmung entsprochen hat.²⁰ Auf dieser Grundlage soll nach der Endversion von BEPS Action 7 das folgende Beispiel in den OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA aufgenommen werden:

Beispiel:

RCo ist eine im Staat R ansässige Gesellschaft. Sie soll von der im Staat S ansässigen SCo – ein im Staat S mit der RCo nicht verbundenes Unternehmen – beauftragt werden, im Staat S ein Kraftwerk zu errichten. Es wird davon ausgegangen, dass die Dauer der Bauausführung oder Montage 22 Monate betragen wird. Während der Vertragsverhandlungen wird mit dem Auftraggeber SCo vereinbart, den Vertrag zu trennen, und zwei Verträge zu unterzeichnen. Der erste Vertrag wird mit RCo abgeschlossen, der zweite Vertrag mit SubCo, einer 100%igen Tochtergesellschaft von RCo, die zu diesem Zweck gegründet worden ist und ebenfalls im Staat R ansässig ist. Der Vertrag wird so gestaltet, dass sowohl RCo als auch SCo jeweils nur 11 Monate im Staat S anwesend sein werden. Beide Gesellschaften haften gesamtschuldnerisch für den Auftragserfolg.

Wenn sich mangels nachweisbarer anderer Fakten und Umstände nichts anderes ergibt, kann in diesem Fall davon ausgegangen werden, dass es Hauptzweck („*principal purpose*“) des zwischen RCo und SCo vorgenommenen Contract-Split war, die 12-Monats-Regel des Art. 5 Abs. 3 des zwischen den Staaten R und S bestehenden DBA in Anspruch zu nehmen. Die Gewährung der zwölfmonatigen Schonfrist stünde in diesem Fall im Widerspruch zu Ziel und Zweck dieser Regelung und hätte zur Folge, dass anderenfalls die Vorgabe einer bestimmten Zeitdauer bedeutungslos wäre.

10 Art. 5 Abs. 3 Buchst. a UN-MA sieht für Bauausführungen, Montagen oder damit zusammenhängende Überwachungsleistungen eine nur sechsmonatige Schonfrist vor. Gemäß Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA begründen Dienst- oder Beratungsleistungen eine Betriebsstätte, wenn diese länger als 183 Tage innerhalb eines 12-Monatszeitraumes andauern, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.

11 Rn. 18 letzter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; Rn. 42.45 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA iZm Dienstleistungsbetriebsstätten.

12 OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, 31 October 2014 – 9 January 2015 (idF als „OECD Discussion Draft 2014“ zitiert).

13 OECD Discussion Draft 2014, Option K.

14 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

15 OECD Discussion Draft 2014, Option L.

16 OECD, Revised discussion draft, BEPS Action 7: „Preventing the artificial avoidance of PE status, 15 May 2015 – 12 June 2015 (idF als „OECD Discussion Draft 2015“ zitiert).

17 OECD Discussion Draft 2015, Proposal 4: Changes Dealing with the Splitting-up of Contracts.

18 Dieser in die DBA aufzunehmende „*Principal Purpose Test*“ hat nach den Vorschlägen in BEPS Action 6 den folgenden Wortlaut: „*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 einer der wesentlichen Zwecke 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 dieses Vorteils dem Sinn und Zweck der jeweiligen Abkommensbestimmung entsprochen hat.*“

19 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report Rn. 15, *Scherleitner/Dolezel/Rasner* SWI 2016, 9 (9).

20 Art. 7 Abs. 1 MLI Rn. 88 ff. Explanatory Statement.

4. Künstliche Vertragstrennung im Multilateralen Instrument

Art. 14 Abs. 1 MLI übernimmt den Textvorschlag aus BEPS Action 7 (der sich auch als Formulierungsvorschlag in Rn. 18.1. des nächsten Updates des OECD-MK finden wird) und den „MLI-fähigen“ Staaten die Möglichkeit eröffnet, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA um einen Zusatz zu ergänzen. Demnach soll bei der Berechnung der 12-Monatsfrist iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA eine *steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise* angewandt werden können.²¹ Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 MLI lässt eine Anwendung des Textvorschlags auch auf jene DBA zu, die dem UN-MA folgen.²² Die als Vorschrift zur Verhinderung von DBA-Missbrauch zu verstehende Ergänzung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA („*automatic rule*“) durch Art. 14 Abs. 1 MLI soll vor allem dann in die DBA übernommen werden, wenn sich darin kein PPT findet und künstlicher Vertragstrennung nicht durch innerstaatliche Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr begegnet werden kann.²³ Die Regelung hat folgenden Wortlaut:²⁴

Für den alleinigen Zweck der Feststellung, ob die Frist (oder die Fristen) auf die in den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens Bezug genommen wird, die eine Frist (oder Fristen) festlegen, nach deren Überschreiten bestimmte Projekte oder Tätigkeiten eine Betriebsstätte begründen, überschritten worden ist gilt, dass dann,

- a) wenn ein Unternehmen eines Staates in dem anderen Staat an einem Ort Tätigkeiten ausübt, der eine Bauausführung, Montage oder eine andere im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelte Projektstätigkeit darstellt, oder Überwachungstätigkeiten oder Beratungsleistungen im Zusammenhang mit solchen Tätigkeiten erbracht werden, und wenn die Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, das auf solche Tätigkeiten Bezug nimmt, und diese Tätigkeiten während eines oder mehrerer Zeiträume insgesamt 30 Tage überschreiten, ohne die Frist oder die im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Fristen zu überschreiten und
- b) wenn zusammengehörige Tätigkeiten (oder, wenn die entsprechende Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens auf Überwachungsleistungen oder Beratungsleistungen, die damit in Zusammenhang stehen, Anwendung findet) im anderen Staat an der gleichen Bauausführung, Montage oder Baustelle zu anderen Zeiträumen durch ein oder mehrere mit dem erstgenannten Unternehmen eng verbundene Unternehmen ausgeübt werden, die jeweils 30 Tage überschreiten,

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

²¹ Rn. 182 f. Explanatory Statement.

²² Rn. 184 Explanatory Statement.

²³ Schmidt-Heß IStR 2016, 165 (170).

²⁴ Das MLI wurde nur in (authentischer) englischer und französischer Sprache veröffentlicht. Dem Vernehmen nach arbeitet die OECD aber an einer deutschen Fassung. Bei der in diesem Beitrag verwendeten deutschen Version handelt es sich um eine nicht amtliche Übersetzung des Verfassers, die sich an dem vom BMF bei der Formulierung des deutschen Wortlauts der von Deutschland abgeschlossenen DBA orientiert. Bestehende DBA werden im englischen Text als „Covered Tax Agreement“ bezeichnet, das MLI selbst als „Convention“. Bendlinger RdW 5b/2017, 359 (364).

5. Das „eng verbundene Unternehmen“

Der Begriff des „eng verbundenen Unternehmens“ („*person closely related to an enterprise*“) findet sich auch in den Art. 12 Abs. 2 MLI iZm der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien (Art. 5 und 6 OECD-MA) und in Art. 13 Abs. 4 MLI betreffend die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch die Ausnahme spezifischer Aktivitäten vom Betriebsstättenbegriff (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA).²⁵ Dieser Begriff des „eng verbundenen Unternehmens“ ist zwar jenem ähnlich, der im Bereich der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA) von Bedeutung ist, kann diesem aber nicht gleichgesetzt werden.²⁶ Während Art. 9 OECD-MA in der Praxis bereits ab einer 25%igen gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen von einem „verbundenen“ Unternehmen ausgeht, setzen Art. 5 Abs. 6 Buchst. b OECD-MA idF BEPS Action 7 bzw. Art. 15 Abs. 1 MLI für den Bestand enger Verbundenheit *Beteiligungs- bzw. Kontrollverhältnisse von mehr als 50 %* voraus. Ohne Bedeutung ist, ob das „eng verbundene“ Unternehmen im Ansässigkeitsstaat des ersten Unternehmens, im Quellenstaat oder in einem dritten Staat ansässig ist.

6. Zusammengehörige Tätigkeiten

Ob Tätigkeiten eines zweiten verbundenen Unternehmens mit jenen des ersten Unternehmens *zusammenhängen* („*connected*“), soll nach der in BEPS Action 7 vorgeschlagenen in den OECD-MK zu übernehmenden Rn. 18.2. OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA *anhand der Umstände des Einzelfalles* beurteilt werden. Dabei sollen vor allem die folgenden Faktoren berücksichtigt werden:

- Wurden die Verträge, die den verschiedenen Tätigkeiten zugrunde liegen *mit der gleichen Person* oder *mit verbundenen Personen* abgeschlossen?
- War der Abschluss zusätzlicher Verträge mit einer Person *die logische Folge* eines mit dieser oder einer verbundenen Person vorher abgeschlossenen Vertrages?
- Wären die Tätigkeiten ungeachtet steuerplanerischer Gesichtspunkte *in einem Vertrag zusammengefasst* worden?
- Handelt es sich bei den aufgrund unterschiedlicher Verträge durchzuführenden Arbeiten um solche *gleicher oder ähnlicher Art*?
- Werden die aufgrund verschiedener Verträge durchzuführenden Arbeiten *von den gleichen Arbeitnehmern* durchgeführt?

Sollte ein DBA den Tatbestand einer *Dienstleistungsbetriebsstätte* (in Anlehnung an Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA) vorsehen, wird in BEPS Action 7 den DBA-Vertragsstaaten empfohlen, die Rn. 42.45 bis 42.85 OECD-MK zur Besteuerung von Dienstleistungen entsprechend anzupassen.²⁷

Aus dem Wortlaut der Bestimmung folgt, dass die steuersubjektübergreifende Beurteilung einer Bauausführung oder Monate *nur der Berechnung der für die Begründung einer Betriebs-*

²⁵ Korrespondierend dazu Rn. 38.8. bis 38.10 OECD-MK idF BEPS Action 7.

²⁶ Rn. 38.9. OECD-MK idF BEPS-Action 7.

²⁷ BEPS-Action 7 Rn. 17.

AUFsätze

stätte relevanten Frist dienen soll und nichts mit der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten zu tun hat. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 14 MLI, wonach die Regelung dem *alleinigen Zweck der Fristberechnung* dienen soll.²⁸ 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, jedenfalls *nicht doppelt gezählt* werden dürfen.

Die in Art. 12 bis 15 MLI vorgeschlagenen Änderungen der Betriebsstättendefinition sind *kein Mindeststandard*. Den Staaten, die sich zur Umsetzung des MLI entschlossen haben, steht deshalb die Wahl offen, Art. 14 Abs. 1 MLI insgesamt nicht anzuwenden²⁹ oder den gesamten Artikel auf jene Bestimmungen eines DBA nicht anzuwenden, die sich auf die Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen beziehen.³⁰ Begründet wird dies damit, dass manche DBA in diesem Zusammenhang ohnehin sorgfältig verhandelte „*Anti-Contract-Splitting-Rules*“ enthalten würden, in die das MLI nicht eingreifen soll.³¹

7. Die deutsche „MLI-Position“ zum „Contract Split“

Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a Doppelbuchst. ii MLI hat Deutschland zum Zeitpunkt der Zeichnung des MLI in Paris am 7.6.2017 der als „*Depositary*“ zur Verfügung stehenden OECD insgesamt 35 DBA gemeldet („*Covered Tax Agreements*“), die durch das MLI geändert werden sollen.³² In Übereinstimmung mit Art. 14 Abs. 3 Buchst. a MLI hat sich Deutschland das Recht vorbehalten, den in Art. 14 MLI vorgesehenen Vorschlag *nicht in ihre der OECD als „MLI-fähig“ gemeldeten DBA* zu übernehmen.³³ Nach der ersten Unterzeichnungsrunde des MLI ergibt sich, dass sich von den 67 Unterzeichnerstaaten nur 21 Staaten für die Übernahme des Art. 14 MLI in ihre DBA entschieden haben.³⁴ *Deutschland, Österreich* und die *Schweiz* sind jedenfalls nicht darunter.

Aus deutscher Sicht bedeutet das, dass die von der OECD vorgeschlagene Anti-Missbrauchsbestimmung zur Verhinderung der Betriebsstättenvermeidung durch künstliche Vertragstrennung *vorerst im Verhältnis zu keinem der von Deutschland als „MLI-fähig“ notifizierten DBA wirksam werden*

kann. Denn das MLI kann ein DBA nur insoweit modifizieren, als die Vorbehalte und Notifikationen Deutschlands mit jenen eines DBA-Vertragsstaates übereinstimmen. Allerdings hat Deutschland bis zur Ratifizierung des MLI noch die Möglichkeit, von ihrer vorläufigen Position abzuweichen. Deutschland könnte gemäß Art. 29 Abs. 5 MLI aber auch nach dessen Ratifizierung andere Optionen wählen und Vorbehalte zurückziehen, wovon aus heutiger Sicht jedoch nicht auszugehen ist.

Aber selbst wenn Deutschland die Vorschläge der OECD zur Vermeidung künstlicher Vertragstrennung derzeit nicht übernimmt, ändert das nichts daran, dass sich der Rechtsanwender mit der Regelung zur Vermeidung des künstlichen „*Contract Split*“ auseinandersetzen wird müssen. Einerseits, weil die in BEPS Action 7 enthaltenen Vorschläge zur Anpassung des Art. 5 OECD-MA in das Update des OECD-MA 2017 übernommen werden und damit Grundlage für künftige DBA-Verhandlungen und Neu-Verhandlungen sind. Andererseits weil schon jetzt einzelne Staaten – vorwiegend Entwicklungs- und Schwellenländer – davon ausgehen, dass es sich bei dieser Bestimmung nicht um eine Neuregelung, sondern bloß um eine „*Klarstellung*“ handelt.

8. Die Folgen für die Praxis des internationalen Projektgeschäfts

Die Vorschläge der OECD in BEPS Action 7 bewirken zwangsläufig, dass Steuersubstrat vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat verlagert wird. Falls sich die „*MLI-willigen*“ Staaten dazu entscheiden, die steuersubjektübergreifende Fristberechnung (Art. 14 MLI bzw. Rn. 18.1. OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7) tatsächlich in ihre DBA zu übernehmen, muss diese jedenfalls im Sinne einer widerlegbaren Vermutung verstanden werden. Der im Projektgeschäft tätige Unternehmer muss immer die Möglichkeit haben, seine *außensteuerlichen wirtschaftlichen Gründe für einen „contract split“* darzulegen, die vielfältig sein können.

In der Erstfassung von BEPS Action 7 aus Oktober 2014 findet sich noch der Hinweis, dass die steuersubjektübergreifende Betrachtung nur in Fällen steuerlich motivierter Vertragstrennungen Anwendung finden soll.³⁵ Wenngleich ein solcher Hinweis in die Endfassung von BEPS Action 7 nicht aufgenommen worden ist, ergibt sich aus dem Zusammenhang der reiner Missbrauchsabwehr dienenden Bestimmungen, dass in Fällen wirtschaftlich begründeter Vertragstrennungen die Bestimmung nicht zur Anwendung kommen kann. Diversifikationen im Konzern, die Notwendigkeit, bestimmte Arbeiten an Konzerngesellschaften in Niedriglohnländern auszulagern oder der Kundenwunsch, eine bestimmte Wertschöpfung im Projektstaat zu belassen, können solche Gründe sein. Aber auch öffentlich geförderte oder garantierte Projektfinanzierungen, die manche Staaten aus verschiedenen Gründen gewähren, können Vertragstrennungen notwendig machen. Insofern wäre es zweckmäßiger, den Alternativtatbestand nicht in die DBA aufzunehmen und es bei

28 Rn. 18.2. OECD-MK idF BEPS Action 7: „*For the sole purpose of determining whether the period (or periods) ... have been exceeded.*“

29 Art. 14 Abs. 3 Buchst. a MLI.

30 Art. 14 Abs. 3 Buchst. b MLI.

31 Rn. 186 Explanatory Statement.

32 Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des MLI am 7.6.2017 wurden von Deutschland die folgenden DBA als „*Covered Tax Agreements*“ idM MLI genannt: Bulgarien, China, Costa Rica, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Großbritannien und Nordirland, Irland, Israel, Italien, Japan, Korea, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Mauritius, Mexiko, Niederlande, Neuseeland, Österreich, Rumänien, Russland, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Türkei, Ungarn, USA, die Vereinigten Arabischen Emirate, Zypern.

33 Federal Republic of Germany, Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Art. 14 Splitting Up of Contracts – Reservation: Pursuant to Art. 14 (3) of the Convention, the Federal Republic of Germany reserves the right for the entirety of Art. 14 not to apply to its Covered Tax Agreements. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-ml-position-germany.pdf> (abgerufen am 4.7.2017).

34 Eine Übersicht jener 68 Unterzeichnerstaaten und der von diesen mit Stand 7.6.2017 angemeldeten Vorbehalte und gewählten Optionen findet sich unter <http://oe.cd/ml>.

35 OECD Discussion Draft 2014, Option L/Explanation: „*This solution would only address cases where the splitting-up of contracts is tax-motivated, thereby excluding situations where there are legitimate business purposes for the involvement of associated enterprises in the same project.*“

AUFsätze

dem in Action 6 vorgeschlagenen PPT zu belassen, die es dem Unternehmer bei Bau- und Montageausführungen zumindest ermöglicht, die *außersteuerlichen Gründe* für eine gewählte Vertragsgestaltung darzulegen. Denn der Wortlaut der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und b MLI vorgeschlagenen Ergänzung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA einer steuersubjektübergreifenden Fristberechnung stellt nicht darauf ab, ob für den Abschluss der beiden Verträge steuerliche oder außersteuerliche Gründe entscheidend waren. Insofern ist zu befürchten, dass manche DBA-Staaten, insbesondere Entwicklungs- und Schwellenländer, die steuersubjektübergreifende *Betrachtung auch auf wirtschaftlich begründbaren „Contract Split“* anwenden.

Insgesamt ist festzuhalten, dass die in BEPS Action 7 vorgeschlagenen Maßnahmen den mit dem Update 2003 von OECD-MA und OECD-MK begonnenen Trend fortsetzen, den *Betriebsstättenbegriff weiter aufzuweichen*, begründet wohl damit, dass sich die OECD bemüht, auch Entwicklungs- und Schwellenländer „ins Boot zu holen“. Letztere sollen dazu motiviert werden, OECD-MA und OECD-MK zur Auslegung ihrer DBA zu akzeptieren. Der Preis dafür ist die Herabsetzung der Betriebsstättenschwelle und die damit verbundene Verlagerung von Besteuerungsrechten in den Quellenstaat, unter anderem durch die stetige Annäherung des OECD-MK an die Regelungen des UN-MK.

Seminar B: Automatic Exchange of Information: a New Standard?

Ernst Czakert*

2017 ist das Jahr, in dem der automatische Austausch von Finanzinformationen auf Basis des Common Reporting Standards¹ (CRS) beginnt. In dem Seminar B der Jahresversammlung der IFA in Rio de Janeiro sollen alle Fragen besprochen werden, die bei der Einführung des CRS von Bedeutung sind. Welche internationalen und nationalen Rechtsquellen müssen implementiert sein? Welche technischen und prozeduralen Verfahren müssen für den CRS eingeführt werden? Insbesondere ist von Bedeutung, wie die Rechte der Steuerpflichtigen in einem solchen internationalen Austauschsystem zu wahren sind. Eine spannende und wichtige Frage, die auch Inhalt des folgenden Aufsatzes ist, der sich mit diesem Teilaspekt des Seminars B der IFA-Veranstaltung in Rio de Janeiro befasst.²

1. Einleitung

Das Seminar B der IFA-Kongresses 2017³ beschäftigt sich mit dem automatischen Informationsaustausch und fragt, ob dies ein neuer Standard sei. Tatsache ist, dass in den letzten Jahren nicht zuletzt auf Druck der G20 der automatische Informationsaustausch von Steuerdaten erheblich an Bedeutung gewonnen hat.⁴ Auf Basis der EU-Zinsrichtlinie und

des Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) werden bereits jetzt Daten unter bestimmten Staaten automatisch untereinander ausgetauscht. Ab September 2017 werden über 50 Staaten auf der Basis des CRS damit beginnen, Kontoinformationen von in anderen Staaten steuerpflichtigen Personen an andere teilnehmende Staaten zu übermitteln. Ab September 2018 werden weitere Staaten (nach jetzigen Zahlen ca. 50) an dem Austauschsystem teilnehmen. Die Frage, ob sich hier ein neuer Standard etabliert ist insoweit eine rhetorische. Es handelt sich bei dem automatischen Informationsaustausch um einen weltweit akzeptierten und von den Staaten nach und nach umgesetzten Standard, der politisch von den G20 gefordert, im Wesentlichen von der OECD entwickelt und vom Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Bezug auf die jeweilige Umsetzung überwacht und geprüft wird. Ein Ende dieser Entwicklung ist derzeit nicht abzusehen. Ein ganz wichtiger Aspekt bei der Umsetzung des Standards ist dabei der Schutz der Steuerpflichtigen. Es werden weltweit sensible persönliche Daten ausgetauscht. Es ist deshalb erforderlich, dass sowohl international als auch national rechtliche und prozedurale Regeln und Verfahren vorhanden sind bzw. implementiert werden, die die Nutzung der ausgetauschten Daten präzise regeln und deren Missbrauch verhindern.

2. Entwicklung des automatischen Informationsaustauschs

Seit 2005 werden auf Basis der EU-Zinsrichtlinie⁵ innerhalb und außerhalb der EU Daten über Zinserträge ausgetauscht. Mit dem Foreign Account Tax Compliance Act der USA (FATCA) und dessen weltweiter Implementierung auf Basis der IGA-Abkommen⁶ werden auch Konto-

* Ernst Czakert ist Ministerialrat und lebt in Berlin. Der Aufsatz ist in nichtamtlicher Eigenschaft verfasst.

1 Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten, Gemeinsamer Meldestandard, OECD 2014, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-fur-den-automatischen-informationsaustausch-von-finanzkonten.pdf>.

2 Auf der Website der IFA-Veranstaltung wird das Seminar B folgendermaßen beworben (<https://www.ifa2017rio.com.br/index.php>): „2017 is the year in which the Automatic Exchange of Financial Information, based on Common Reporting Standards (CRS) starts, and it is key to analyse and discuss issues related to CRS implementation, interaction of CRS and FATCA and impacts on taxpayers' rights. This seminar will bring all these discussions, walking participants through the most significant issues of this new world of globalisation of tax authorities.“

3 Weitere Informationen unter <https://www.ifa2017rio.com.br>.

4 Bereits auf dem G20-Treffen in Sankt Petersburg am 5. und 6.9.2013 haben sich die Staats- und Regierungschefs auf einen automatischen Informationsaustausch als Maßnahme gegen Steuerhinterziehung verständigt.

5 Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. 2003 L 157/38; Czakert ifst-Schrift 514 (2017), 52.

6 Intergovernmental Agreements, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>.