



Prof. Dr. Stefan Bendlinger • Linz

# Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD

» RdW 2017/266

Am 24. 11. 2016 hat die OECD ein Multilaterales Abkommen<sup>1</sup> vorgelegt, das bezweckt, die DBA-rechtlich relevanten BEPS-Ergebnisse, die im Auftrag der G-20 von der OECD entwickelt worden sind, zügig in die weltweit mehr als 3.000 bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu übernehmen. Die Vorschläge zur Anpassung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und des Kommentars dazu (OECD-MK) sollen damit rasch und möglichst flächendeckend in das Abkommensrecht übernommen werden, ohne dass jahr(zehnte)lange DBA-Verhandlungen notwendig sind. Mit dem Multilateralen Abkommen wird Neuland beschritten. Es handelt sich dabei um ein sehr komplexes Instrument, das den Staaten große Flexibilität einräumt und bei dem die Staaten entscheiden können, im Verhältnis zu welchen DBA-Staaten die BEPS-Vorschläge übernommen werden sollen; es können Vorbehalte angebracht und Optionen ausgewählt werden. Die durch BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs gem Art 7 OECD-MA sind ein wesentlicher Bestandteil des Multilateralen Abkommens und können erhebliche Folgen für die internationale Unternehmensbesteuerung mit sich bringen. Österreich ist bei der Übernahme der in BEPS Action 7 vorgebrachten Änderungsvorschläge mit großem Augenmaß vorgegangen.<sup>2</sup>

## 1. Das Multilaterale Instrument zur DBA-Anpassung

Das multilaterale Abkommen wurde von einer durch G20 und OECD beauftragten „Ad-hoc-Group“ unter der Beteiligung von 99 Staaten verhandelt. Mit der Entwicklung einer Schiedsgerichtsklausel war eine „Sub-Group“ beschäftigt, die sich aus 27 Staaten zusammengesetzt hat. Das Multilaterale Abkommen (in der Folge als „*Multilaterales Instrument*“ – MLI bezeichnet) umfasst 39 Artikel und wird durch ein 86-seitiges „*Explanatory State-*

*ment*“<sup>3</sup> ergänzt.<sup>4</sup> Diese erklärende Stellungnahme erörtert nur das Zusammenwirken zwischen MLI und den einzelnen DBA, dient jedoch nicht dazu – die Regelungen zur Schiedsgerichtsbarkeit ausgenommen – die vom MLI vorgeschlagenen Änderungen des DBA-Rechts zu erläutern. Die Kommentierung dazu findet sich in den einzelnen BEPS-Maßnahmenpaketen und den darin vorgeschlagenen Änderungen des OECD-MK.<sup>5</sup> Eine erste Unterzeichnungszereemonie des MLI soll im Rahmen einer Regierungskonferenz der OECD in der am 5. 6. 2017 beginnenden Woche in Paris stattfinden.

Im Zuge der Umsetzung des MLI mussten die DBA-Staaten in einem ersten Schritt gegenüber der OECD, die als „*Depositary*“ zur Verfügung steht, jene Vertragsstaaten benennen, für die eine Anwendung des MLI überhaupt infrage kommen soll („*Covered Tax Agreements*“). Nach ersten Informationen aus dem BMF sind das aus österreichischer Sicht **etwa 40 Staaten**.<sup>6</sup> Das MLI ist allerdings „dynamisch“ und es können später weitere Staaten nachnominiert werden.

Wird ein DBA von beiden DBA-Vertragsstaaten benannt, ist das MLI im Verhältnis zwischen diesen beiden Staaten grundsätzlich anwendbar. Kommt es zu keiner übereinstimmenden Nennung, bleiben die bestehenden DBA bis zu allfälligen Neuverhandlungen bzw Revisionen in unveränderter Form bestehen.<sup>7</sup> Im zweiten Schritt müssen die DBA-Staaten den **inhaltlichen Geltungsbereich** festlegen. Das MLI bietet diesbezüglich erhebliche Flexibilität und ermöglicht es den Staaten, Vorbehalte anzumelden und Optionen auszuwählen, die von der OECD miteinander abgeglichen werden, um feststellen zu können, welche DBA-Regelungen im Verhältnis zu welchem Staat durch das MLI über-

<sup>1</sup> OECD, Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24. 11. 2016.  
<sup>2</sup> Aktualisierung des Beitrages Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (9).

<sup>3</sup> OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24. 11. 2016.

<sup>4</sup> Im Unterschied zu allen anderen BEPS-Maßnahmen hat die OECD im Zuge der Erarbeitung des MLI keine „*Discussion Drafts*“ einer Begutachtung zugänglich gemacht.

<sup>5</sup> Explanatory Statement Rz 12.

<sup>6</sup> Nach ersten Informationen aus dem BMF sind das die folgenden österreichischen DBA-Vertragsstaaten: Belgien, China, Frankreich, Finnland, Israel, Indien, Italien, Kroatien, Kanada, Litauen, Niederlande, Norwegen, Pakistan, Russland, Slowakei, Spanien, Schweiz, Singapur, Tschechien, Ungarn, Bulgarien, Chile, Deutschland, Estland, Griechenland, Hong Kong, Irland, Lettland, Luxemburg, Malta, Mexiko, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slowenien, Südafrika, Türkei, Zypern.

<sup>7</sup> *Kroppen/van der Ham*, Neue OECD-Richtlinien zur Gewinnaufteilung bei Vertreterbetriebsstätten, Verkannt, verrannt, was nun?, IWB 2017, 257 (260).

geschrieben werden sollen. Letztlich können nur jene Änderungen Geltung erlangen, die von beiden DBA-Vertragsstaaten symmetrisch ausgewählt worden sind. Im Bereich des Methodenartikels kann es auch zu asymmetrischer Anwendung kommen.<sup>8</sup>

Durch die Art 12–15 in Kapitel IV. MLI sollen die in BEPS-Action 7<sup>9</sup> vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs zur Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten in das DBA-Recht übernommen werden. Das MLI ermöglicht den Staaten, die das MLI unterzeichnen wollen (in der Folge als „Staaten“<sup>10</sup> bezeichnet), auch bezüglich der Anpassung des Betriebsstättenbegriffs die Anmeldung von Vorbehalten und die Auswahl von Optionen. Das MLI verlangt den Signatarstaaten kein „alles oder nichts“ ab, sondern gestattet ihnen durch die Verwendung unterschiedlicher Regelungstypen auch eine nur partielle, durch „Wahlpflichtmodule“ gelockerte Umsetzung des BEPS-Maßnahmenkatalogs.<sup>11</sup> Meldet ein Staat einen Vorbehalt an, so ist die entsprechende Regelung des MLI gegenüber keinem der das MLI unterzeichnenden DBA-Staaten anzuwenden, da die Vorbehalte nur für das gesamte (MLI-fähige) DBA-Netz eines Staates einheitlich ausgeübt werden dürfen. Werden Optionen gewählt, können diese nur dann Anwendung finden, wenn auch der jeweils andere Staat von dieser Option Gebrauch gemacht hat.

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

<sup>8</sup> Kroppen/van der Ham, IWB 2017, 257 (260).

<sup>9</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; Ban/Niehus/Pestl, BEPS Aktionspunkt 7; Auswirkungen auf die unternehmerische Tätigkeit international agierender Unternehmen, DB 2016, 2136 (2136); Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar (2016) Rz 446 (446); Bendlinger, Die neue Vertreterbetriebsstätte, WT 2016, 236 (236); Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung, BÖB 2016, 23 (23); Cortez, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 (814); Eisenbeiss, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment, INTERTAX 2016, 481 (481); Schoppe/Popat, Lagerung, Einkauf und Ausstellung als Betriebsstätten ab 2017, BB 2016, 1113 (1113); Schmidt-Heß, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 165 (165); Wagemann, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14 (14); Pleijsier, The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse, INTERTAX 2015, 147 (147); Weldens/Sprenger, BEPS 7: Hat der Kommissionär/Handelsvertreter im Konzern ausgedient?, DB 2016, 2125 (2125).

<sup>10</sup> Die Signatarstaaten des MLI werden im englischen Text als „Contracting Jurisdiction“ bezeichnet.

<sup>11</sup> Reimer, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 2 (2).

## 2. Künstliche Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionärsstrukturen

### 2.1. Der abhängige und der unabhängige Vertreter (Art 12 MLI)

In BEPS-Action 7 wird angeregt, die Definition des abhängigen Vertreters in Art 5 Abs 5 OECD-MA<sup>12</sup> und des unabhängigen Vertreters in Art 5 Abs 6 OECD-MA zu verändern. **Art 12 Abs 1 MLI** soll diese Vorschläge umsetzen und hat folgenden Wortlaut:<sup>13</sup>

1. *Ist ungeachtet der Bestimmungen eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens, das den Begriff der ‚Betriebsstätte‘ definiert, aber vorbehaltlich des Abs. 2 eine Person in einem Vertragsstaat eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens für ein Unternehmen tätig und schließt sie dabei gewöhnlich Verträge ab, oder spielt sie gewöhnlich eine wesentliche Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden und werden diese Verträge*

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

*geschlossen, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Vertragsstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten werden durch eine in einem Vertragsstaat bestehende feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, die nach den Bestimmungen eines bestehenden Abkommens (allenfalls in der Fassung des MLI) nicht zum Bestand einer Betriebsstätte führen würde.“*

Durch Art 12 Abs 1 MLI soll die in den bilateralen DBA bestehenden Definition des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte neu gefasst werden.<sup>14</sup> Wenngleich in vielen DBA die Vertreterbetriebsstätte entsprechend den Vorgaben des Art 5 Abs 5 OECD-MA definiert ist, ist in einzelnen DBA der Begriff dennoch abweichend formuliert, indem zB das UN-Musterabkommen (UN-MA)<sup>15</sup> als Vorlage genommen wird. Der Wortlaut des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF MLI soll deshalb nur jene Tatbestände ersetzen, die eine Vertreterbetriebsstätte wegen des Bestands einer Vollmacht „im Na-

<sup>12</sup> Zitate des OECD-MA beziehen sich – soweit sich kein anderer Hinweis findet – auf die Fassung des Update 2014. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 15 July 2014.

<sup>13</sup> Art 12 Abs 1 MLI. Das MLI wurde nur in (authentischer) englischer und französischer Sprache veröffentlicht. Dem Vernehmen nach arbeitet die OECD aber an einer deutschen Fassung. Bei der in diesem Beitrag verwendeten deutschen Version handelt es sich um eine Übersetzung des Verfassers, die sich an dem vom BMF verwendeten deutschen Wortlaut der österreichischen DBA orientiert. Bestehende DBA werden im englischen Text als „Covered Tax Agreement“ bezeichnet, das MLI selbst als „Convention“.

<sup>14</sup> Art 12 Abs 3 lit a MLI, Explanatory Statement Rz 158 f.

<sup>15</sup> United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries (2011).



ART.-NR.: 266

men des Unternehmens“ Verträge abschließen zu können, unterstellen. Der Formulierung „in the name of“ soll dabei die gleiche Bedeutung wie der Wortfolge „on behalf of“ oder „that are binding on“ beigemessen werden.<sup>16</sup> Der neue Art 5 Abs 5 idF Art 12 Abs 2 MLI soll aber jene Tatbestände nicht überschreiben, die eine Vertreterbetriebsstätte aus anderen Gründen unterstellen, wie das zB in Art 5 Abs 5 lit b UN-MA vorgeschlagen wird, wonach allein der Bestand eines *Auslieferungslagers* oder die *Annahme von Bestellungen* eine Betriebsstätte begründen soll.

Die Neufassung des Begriffs des „unabhängigen Vertreters“ soll jene Regelungen eines DBA ersetzen, die Art 5 Abs 6 OECD-MA bzw Art 5 Abs 7 UN-MA entsprechen, und regeln, dass ein unabhängiger Vertreter per se keine Betriebsstätte begründet.<sup>17</sup> Art 5 Abs 6 OECD-MA idF **Art 12 Abs 2 MLI** soll durch folgenden Wortlaut überschrieben werden:<sup>18</sup>

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

Nachdem es sich bei BEPS-Action 7 um keinen von den Staaten zwingend umzusetzenden „Minimum Standard“ handelt, können sich die Signatarstaaten des MLI auch dafür entscheiden, die in Art 12 MLI enthaltenen Vorschläge zur Anpassung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte nicht anzunehmen.<sup>19</sup> Allerdings können Art 12 Abs 1 und Abs 2 MLI *nur gesamthaft* abgelehnt oder eben umgesetzt werden. Sofern ein Staat bezüglich des Art 12 MLI keinen Vorbehalt („reservation“) angemeldet hat, sind der OECD jene DBA samt Fundstelle (Artikel und Absatz) bekannt zu geben, die eine dem Art 12 Abs 1 und Abs 2 MLI entsprechende Bestimmung enthalten, die durch das MLI überschrieben werden soll. Wird diese Meldung („notification“) von einem Staat nicht abgegeben, findet die Neufassung des Begriffs des abhängigen Vertreters (Art 12 Abs 1 MLI) bzw des unabhängigen Vertreters (Art 12 Abs 2 MLI) auf die bestehenden DBA eines Staates keine Anwendung.<sup>20</sup> Eine Überschreibung bestehender DBA ist nur dann möglich, wenn diesbezüglich bilaterale Übereinstimmung zwischen den Signatarstaaten besteht.<sup>21</sup> Der Wortlaut der einzelnen Rege-

lungen des MLI kann von den DBA-Staaten, die bereit sind, die darin enthaltenen Vorschläge anzunehmen, nicht verändert werden. Denn Sinn und Zweck des MLI ist es, die DBA-rechtlich relevanten Änderungen des BEPS-Projekts *einmalig, flächendeckend und kohärent* in das DBA-Netz zu übernehmen. Ein abweichender Wortlaut kann allerdings im Zuge bilateraler Verhandlungen vereinbart werden, die natürlich auch weiterhin möglich sind.<sup>22</sup>

## 2.2. Die österreichische Position zu Art 12 MLI

Bereits im Begutachtungsverfahren zu BEPS-Action 7 haben die geplanten Änderungen des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs heftige Reaktionen ausgelöst. Mehr als 100 Unternehmen und internationale Organisationen haben auf insgesamt 850 Seiten (!) zu den geplanten Anpassungen des Art 5 OECD-MA Stellung genommen.<sup>23</sup>

Gegen die durch BEPS-Action 7 initiierte und durch Art 12–15 MLI umsetzbare (weitere) Absenkung der Schwelle, die zur Begründung einer Betriebsstätte überschritten werden muss, wurden von der Wirtschaft erhebliche Einwendungen vorgebracht. Zu Art 12 MLI wurden vor allem Bedenken bezüglich der Unsicherheiten bei der Begriffsauslegung (zB. „... gewöhnlich eine wesentliche Rolle [spielen], die zum Abschluss von Verträgen führt, ...“) und daraus resultierende Probleme bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung wegen nicht miteinander abgestimmter BEPS-Aktionspunkte<sup>24</sup> und ein unverhältnismäßiger Dokumentations- und Compliance-Aufwand ins Treffen geführt. Für den Rechtsanwender bedeutet das eine zunehmende Rechtsunsicherheit bei der Bewertung seiner individuellen Faktenlage.<sup>25</sup> Langwierige Verständigungs- und Schiedsverfahren werden befürchtet. Auch die Folgen der Aufweichung des Begriffs der Betriebsstätte auf das **Umsatzsteuerrecht**<sup>26</sup> und die **Arbeitnehmerbesteuerung**<sup>27</sup> müssen in Erwägung gezogen werden.

Wenngleich Art 12 MLI die Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen, bei denen der Kommissio-

---

Steuern vom Einkommen und Vermögen zwischen Dänemark, Finnland, Schweden, Norwegen, Island und seit 1989 den Färöer Inseln, das Übereinkommen der Andengemeinschaft auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und das Übereinkommen der Union des arabischen Maghreb auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

<sup>22</sup> Explanatory Statement Rz 13.

<sup>23</sup> OECD, Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status, 1 January 2015, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>.

<sup>24</sup> *Kroppen/van der Ham*, IWB 2017, 257 (265).

<sup>25</sup> *Rehfeld*, Vertreter- und Logistikbetriebsstätten post BEPS 7, IWB 2017, 209 (211).

<sup>26</sup> Wenngleich im Umsatzsteuerrecht für die Bestimmung des Leistungsorts der Begriff der „festen Niederlassung“ relevant ist, ist dieser in den Rechtsordnungen vieler Staaten nicht definiert, sodass – auch für umsatzsteuerliche Zwecke – fallweise auf den Betriebsstättenbegriff des DBA-Rechts zurückgegriffen wird. *Bendlinger*, Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht (2016) 49 ff.

<sup>27</sup> Bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen bewirkt der Bestand einer Betriebsstätte den Entfall der 183-tägigen Schonfrist (Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA), die letztlich auch bezweckt, den Verwaltungsaufwand für den Arbeitgeber in Grenzen zu halten.

---

<sup>16</sup> Explanatory Statement Rz 163.

<sup>17</sup> Art 12 Abs 3 MLI; Explanatory Statement Rz 164.

<sup>18</sup> Art 12 Abs 2 MLI; Explanatory Statement Rz 160 f.

<sup>19</sup> Art 12 Abs 4 MLI; Explanatory Statement Rz 165.

<sup>20</sup> Art 12 Abs 5 und Abs 6 MLI; Explanatory Statement Rz 166 f.

<sup>21</sup> Art 12 Abs 5 MLI: „Paragraph 1 shall apply with respect to a provision of a Covered Tax Agreement only where all Contracting Jurisdictions have made a notification with respect to that provision.“ Die Formulierung „All Contracting Jurisdictions“ bezieht sich auf den jeweiligen DBA-Vertragsstaat. Der Plural wurde deshalb verwendet, um das MLI auch auf bestehende *multilaterale Abkommen* anwenden zu können. Beispiel für multilaterale Abkommen sind die nordische Konvention auf dem Gebiet der

när funktional einem Eigenhändler vergleichbar ist, verhindern soll,<sup>28</sup> darf nicht übersehen werden, dass bei Übernahme des erweiterten Tatbestandes der Vertreterbetriebsstätte in die österreichischen DBA bislang DBA-rechtlich geschützte Vertriebsaktivitäten österreichischer Unternehmen Besteuerungsansprüche im Ausland auslösen können.

Wenngleich durch das Entstehen neuer Betriebsstätten eine steuerliche Entstrickung notwendig werden kann (§ 6 Z 6 EStG), wird gleichzeitig durch die in vielen Fällen notwendige Freistellung der Gewinne einer Auslandsbetriebsstätte österreichisches Besteuerungssubstrat verloren gehen.

Außerdem werden dadurch Betriebsstätten begründet werden, denen – selbst nach Ansicht der OECD<sup>29</sup> –, wenn überhaupt, nur ein geringer Gewinn zuzuordnen sein wird. Der mit der Begründung von Betriebsstätten einhergehende Verwaltungsaufwand (Registrierung, Buchführung, Jahresabschluss, Betriebsstätten-Steuererklärungen nach dem Recht des Quellenstaates etc) wird daher vielfach in keiner Relation zum steuerlichen Mehrkaufkommen stehen.

Art 5 Abs 5 und Art 5 Abs 6 OECD-MK idF des MLI können nicht voneinander losgelöst, sondern nur insgesamt umgesetzt werden (Art 12 Abs 4 MLI). Aufgrund des Umstandes, dass vor allem eine MLI-konforme Ergänzung des Art 5 Abs 6 OECD-MK für bestehende Vertriebsstrukturen international tätiger österreichischer Unternehmen erhebliche Betriebsstättenrisiken mit sich bringen kann, wird Österreich – so wie Deutschland<sup>30</sup> – Art 5 Abs 5 und Abs 6 MLI nicht seine „Covered Tax Agreements“ übernehmen. Davon ist auch in der Schweiz auszugehen, deren Liste MLI-fähiger „Covered Tax Agreements“ eher umfangreich sein werden. Die Möglichkeit, zu jenen Regelungen, die nicht Mindeststandard sind, Vorbehalte anzubringen wird von der Schweiz eher breit genutzt werden.<sup>31</sup>

Ein weiterer Grund dafür, dass das österreichische BMF die MLI-Vorschläge zur Anpassung von Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA nicht übernehmen wird, dürfte auch darin gelegen sein, dass die Finanzverwaltung dem Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte schon bisher **keine streng formale Wortauslegung** zugrunde gelegt hat, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise interpretiert hat, und sich nicht dabei zurückgehalten hat, auch Kommissionären die Eigenschaft eines abhängigen Vertreters beizumessen.<sup>32</sup>

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

#### 3.1. Vorbehaltsregelung für den „Negativkatalog“ (Art 13 MLI)

BEPS-Action 7 schlägt vor, die in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff zu straffen und unter den Vorbehalt zu stellen, dass die darin genannten Aktivitäten aus der Sicht der Gesamttätigkeit des Unternehmens von vorbereitender Art sein müssen oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Die Tatbestandsvoraussetzungen der vorbereitenden und Hilfstätigkeiten werden „**hinter die Klammer gezogen**“, sodass alle Ausnahmetatbestände davon erfasst werden, während nach dem Wortlaut des Art 5 Abs 4 OECD-MA in aktueller Fassung bisher nur die in Art 5 Abs 4 lit f und g OECD-MA genannten Tätigkeiten<sup>33</sup> unter dem Vorbehalt einer vorbereitenden oder Hilfstätigkeit standen.<sup>34</sup>

Auf diese Weise soll verhindert werden, dass durch die Inanspruchnahme des Ausnahmenkatalogs Gewinne verlagert werden.<sup>35</sup> Da aber manche Staaten die Ansicht vertreten, dass einzelne der in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten generell von vorbereitender Natur sind bzw eine Hilfstätigkeit darstellen und allfälligen Missbräuchen durch die Anwendung von „*anti-fragmentation-rules*“ begegnet werden kann, wird den Staaten die Möglichkeit eingeräumt, sich für eine von zwei Alternativen zu entscheiden oder keine der beiden anzunehmen. **Art 13 Abs 2 MLI („Option A“)** baut auf Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS-Action 7 auf und hat folgenden Wortlaut:

2. *Ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens,<sup>36</sup> das den Begriff der ‚Betriebsstätte‘ definiert, gelten nicht als Betriebsstätten:*
  - a. *Tätigkeiten, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen (vor Änderung durch dieses MLI) genau als solche aufgezählt sind, die keine Betriebsstätte begründen, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Bestand einer Betriebsstätte davon abhängig ist, ob die Tätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;*
  - b. *eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die nicht in Buchstabe a) genannt sind;*

<sup>28</sup> OECD, Abschlussbericht zu BEPS Action 7, 11.

<sup>29</sup> OECD, Base Erosion and Profit Shifting, Public Discussion Draft, BEPS Action 7 Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 Juli–5 September 2016, Rz 21 ff. Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte, IStR 2016, 914 (919).

<sup>30</sup> Kofler/Schmidt/Simonek, Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionärsstrukturen, StAW 2017, 65 (97) und IStR 2017, Beihefter zu Heft 8/2017, 1\* (1\*).

<sup>31</sup> Kofler/Schmitt/Simonek, StAW 2017 65 (98).

<sup>32</sup> Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR), BMF v 28. 10. 2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010, Rz 172; Loukota, Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekannte Wesen, SWI 2017, 70 (70).

<sup>33</sup> Gem Art 5 Abs 4 lit e OECD-MA gelten feste Geschäftseinrichtungen nicht als Betriebsstätten, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Art 5 Abs 4 lit f OECD-MA nimmt feste Geschäftseinrichtungen vom Betriebsstättenbestand aus, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, mehrere der in den Buchstaben a–e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

<sup>34</sup> Cortez, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 (820).

<sup>35</sup> Bendlinger, Hilfsbetriebsstätten in BEPS Action 7, SWI 2016, 188.

<sup>36</sup> Im MLI werden diese als „Covered Tax Agreement“ bezeichnet.



ART.-NR.: 266

- c. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen mehrere der unter den Buchstaben a) und b) genannten Tätigkeiten auszuüben,

vorausgesetzt, dass diese Tätigkeiten oder im Fall des Buchstaben c) die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.“

Dieser Wortlaut soll sicherstellen, dass Art 13 Abs 2 MLI nur auf die in einem DBA ausdrücklich genannten Tätigkeiten angewandt werden muss, ohne die Notwendigkeit der Anpassung dieses Katalogs an Art 5 Abs 4 OECD-MA. In jenen DBA, deren Betriebsstättendefinition dem Art 5 OECD-MA (bzw Art 5 UN-MA) nachgebildet ist, entspricht Art 13 Abs 2 lit a MLI dem Art 5 Abs 4 lit a–d OECD-MA/UN-MA und Art 13 Abs 2 lit b und c MLI den Bestimmungen des Art 5 Abs 4 lit e und f OECD-MA/UN-MA. Die Übernahme des Art 13 Abs 2 MLI bewirkt, dass die in Art 5 Abs 4 lit a–d OECD-MA/UN-MA genannten Aktivitäten (Warenlager, Warenbestände zur Lagerung, Ausstellung [oder Auslieferung] oder feste Geschäftseinrichtungen, die zu Einkaufszwecken oder zur Informationsbeschaffung gegründet werden) nur dann vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen werden, wenn diese **aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit** von vorbereitender Natur sind bzw eine Hilfstätigkeit darstellen. Die von manchen Staaten schon bisher vertretene relative Auslegung der Merkmale „vorbereitende Tätigkeit“ und „Hilfstätigkeit“ wird damit festgeschrieben und hinter die Klammer gezogen.<sup>37</sup> Und zwar unabhängig davon, ob ein Staat die in den Art 5 Abs 4 lit a–e OECD-MA genannten Aktivitäten als solche nicht als betriebsstättenbegründend qualifiziert oder unter den Vorbehalt der vorbereitenden bzw der Hilfstätigkeit stellt.

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

„3. Ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, das den Begriff der ‚Betriebsstätte‘ definiert, gelten nicht als Betriebsstätten:

- a. Tätigkeiten, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen (vor Änderung durch dieses MLI) genau als solche aufgezählt sind, die keine Betriebsstätte begründen, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Bestand einer Betriebsstätte davon abhängt, ob die Tätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, es sei denn, die entsprechende Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens sieht ausdrücklich vor, dass eine bestimmte Tätigkeit keine Betriebsstätte begründen soll, vorausgesetzt dass diese Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit ist;
- b. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die nicht in Buchstabe a) ge-

nannt sind, vorausgesetzt, dass diese Tätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;

- c. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen mehrere der in den Buchstaben a) und b) genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit von vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.“

Art 13 Abs 3 MLI berücksichtigt den Umstand, dass in einzelnen DBA der Ausnahmenkatalog nicht betriebsstättenbegründender Tätigkeiten von Rz 30.1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF BEPS Action 7 abweichen kann. Entspricht ein DBA den Vorgaben des Art 5 Abs 4 OECD-MA bzw des Art 5 Abs 4 UN-MA, würden Art 13 Abs 3 lit b und Art 13 Abs 3 lit c MLI den Art 5 Abs 4 lit e und f OECD-MA nachgebildeten Regelungen eines bestehenden DBA entsprechen. Die Übernahme von Art 13 Abs 3 lit a MLI hätte zur Folge, dass die in Art 5 Abs 4 lit a–d OECD-MA vorgesehenen tätigkeitsbezogenen Ausnahmen von den DBA-Staaten *unabhängig davon beibehalten* werden könnten, ob es sich dabei um *Tätigkeiten vorbereitender Art oder um Hilfstätigkeiten* handelt.<sup>38</sup>

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

„4. Die Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens (in der Fassung der Absätze 2 und 3), das spezifische Tätigkeiten aufzählt, die keine Betriebsstätte begründen, findet keine Anwendung auf eine von einem Unternehmen genutzte oder unterhaltene feste Geschäftseinrichtung, wenn dasselbe oder ein eng verbundenes Unternehmen am selben Ort oder an einem anderen Ort im selben Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit ausübt und

- a. dieser oder der andere Ort für das Unternehmen oder das eng verbundene Unternehmen eine Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens darstellt oder
- b. die sich aus den von beiden Unternehmen am selben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten ergebende Gesamttätigkeit weder von vorbereitender Art ist, noch eine Hilfstätigkeit darstellt, vorausgesetzt, dass die von den beiden Unternehmen am selben Ort oder von demselben Unternehmen oder den eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sich ergänzen und Teil eines zusammenhängenden Geschäftsfalls sind.“

Die in Art 13 Abs 2 und 3 MLI vorgeschlagenen Änderungen sollen jene Bestimmungen eines DBA ersetzen, die bestimmte Tätigkeiten, obwohl sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt

37 Reimer, IStR 2017, 4 (4).

38 Explanatory Statement Rz 173.

werden, nicht als Betriebsstätte qualifizieren.<sup>39</sup> Gleiches gilt für Art 13 Abs 4 MLI.<sup>40</sup>

Ein Staat kann sich vorbehalten, die Übernahme des Art 13 MLI in sein DBA-Netz *zur Gänze abzulehnen*,<sup>41</sup> oder Art 13 Abs 2 MLI („Option A“) nicht auf jene DBA anzuwenden, die ausdrücklich regeln, dass bestimmte, im DBA aufgelistete Aktivitäten nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn jede dieser Aktivitäten von vorbereitender Natur ist<sup>42</sup> oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Ein Staat kann sich auch vorbehalten, nur die „Anti-Fragmentierungsregel“ (Art 13 Abs 4 MLI) abzulehnen.<sup>43</sup> Jeder Staat, der eine der in Art 13 Abs 1 MLI genannten Optionen wählt, hat dem „Depositary“ (OECD) seine Auswahl zu melden und eine Liste jener DBA beizufügen, die eine der in Art 13 Abs 5 MLI genannten Bestimmungen enthält bzw bezüglich derer ein Vorbehalt iSd Art 13 Abs 6 lit b MLI angebracht worden ist, samt Angabe der Fundstelle im jeweiligen DBA (Artikel und Absatz). Eine von einem Staat ausgewählte Option kann nur dann die Regelung eines DBA überschreiben, wenn die jeweiligen DBA-Vertragsstaaten, die das MLI unterzeichnen, diesbezüglich dieselbe Option gewählt haben und das der OECD gemeldet haben.<sup>44</sup> Alle Staaten, die keinen der in Art 13 Abs 6 lit a–c MLI genannten Vorbehalte angebracht haben und keine der in Art 13 Abs 1 MLI genannten Alternativen gewählt haben, müssen der OECD melden, welche ihrer DBA eine Art 13 Abs 5 lit b MLI entsprechende Regelung beinhalten, samt Angabe der Fundstelle im jeweiligen DBA (Artikel und Absatz). Die in Art 13 Abs 4 MLI vorgeschlagene „Anti-Fragmentierungsregel“ kann also nur dann in ein DBA übernommen werden, wenn *die jeweiligen österreichischen DBA-Vertragsstaaten* bezüglich dieser Regelung eine entsprechende Meldung gem Art 13 Abs 6 oder 7 MLI vorgenommen haben.<sup>45</sup>

### 3.2. Die österreichische Position zu Art 13 MLI

Österreich wird sich voraussichtlich für die Übernahme der Option A (Art 13 Abs 2 MLI) entscheiden, wonach alle der in Art 5 Abs 4 OECD-MA idF BEPS Action 7 bzw MLI genannten Aktivitäten nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn sie aus der Sicht der Gesamttätigkeit des Unternehmens von vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Die österreichische Finanzverwaltung hat schon bisher die Auffassung vertreten hat, dass der Ausnahmekatalog des Art 5 Abs 4 OECD-MA nur greift, wenn es sich bei den darin aufgelisteten Aktivitäten nicht um die Kernfunktionen des Unternehmens handelt. Um diese Sichtweise auch weiterhin vertreten zu können und um Rechtssicherheit zu gewährleisten, wird Österreich diese Bestimmung im Rahmen des MLI voraussichtlich überneh-

men. Die Anti-Fragmentierungsregel (Art 13 Abs 4 MLI) wird Österreich jedoch nicht übernehmen.<sup>46</sup>

Im Verhältnis zu jenen aus österreichischer Sicht MLI-fähigen DBA-Staaten bedeutet das, dass künftig beispielsweise nicht mehr ohne Weiteres davon ausgegangen werden kann, dass ein Warenlager, ein Warenbestand oder ein Einkaufsbüro per se davon ausgeschlossen ist, eine Betriebsstätte zu begründen. Künftig muss der Unternehmer vielmehr in einer Gesamtschau prüfen, ob die in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Aktivitäten wesentlich oder nur geringfügig zu seiner Wertschöpfung beitragen.

## 4. Künstliche Trennung von Verträgen

### 4.1. Steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise (Art 14 MLI)

BEPS-Action 6 beschäftigt sich mit der *Missbrauchsabwehr in Doppelbesteuerungsabkommen*.<sup>47</sup> Nach aktueller Fassung des Art 5 Abs 3 OECD-MA gelten Bauausführungen und Montagen nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer einen Zeitraum von 12 Monaten überschreitet.<sup>48</sup> Aufgrund der DBA-rechtlich gebotenen **steuersubjektbezogenen Betrachtungsweise** ist es damit möglich, ein einheitliches Bau- oder Montageprojekt innerhalb einer Unternehmensgruppe auf verschiedene Gesellschaften zu verteilen, statt nur einen einzelnen Vertrag mit dem Kunden abzuschließen. So kann vermieden werden, dass das einzelne Unternehmen die Schonfrist des Art 5 Abs 3 OECD-MA bzw Art 5 Abs 3 UN-MA überschreitet. In der Kommentierung zu der in Art X von BEPS-Action 6 („*Entitlement to Benefits*“) vorgeschlagenen DBA-rechtlichen Missbrauchs Klausel („*Principal Purpose Test*“) ist diesem Fall das Beispiel J gewidmet,<sup>49</sup> auf das auch in BEPS-Action 7 verwiesen wird. Zusätzlich soll durch einen in den OECD-MK aufzunehmenden Textvorschlag den DBA-Staaten die Möglichkeit eingeräumt werden, durch eine Ergänzung des Art 5 Abs 3 OECD-MA die *rein steuerlich motivierte Aufspaltung von Verträgen zu verhindern*.<sup>50</sup> In **Art 14 Abs 1 MLI** wird in Anlehnung an den Formulierungsvorschlag in BEPS-Action 7<sup>51</sup> den Staaten vorgeschlagen, bei Berechnung der 12-Monats-Frist iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA eine *steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise*

<sup>39</sup> Art 13 Abs 5 lit a MLI; Explanatory Statement Rz 177.

<sup>40</sup> Art 13 Abs 5 lit b MLI; Explanatory Statement Rz 178.

<sup>41</sup> Art 13 Abs 6 lit a MLI; Explanatory Statement Rz 179.

<sup>42</sup> Art 13 Abs 6 lit b MLI; Explanatory Statement Rz 179.

<sup>43</sup> Art 13 Abs 6 lit c MLI; Explanatory Statement Rz 179.

<sup>44</sup> Art 13 Abs 7 MLI; Explanatory Statement Rz 180.

<sup>45</sup> Art 13 Abs 8 MLI; Explanatory Statement Rz 181.

<sup>46</sup> Schmidjell-Dommès, TPI 2017, 36 (38).

<sup>47</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 16: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>48</sup> Art 5 Abs 3 lit a UN-MA sieht für Bauausführungen, Montagen oder damit zusammenhängende Überwachungsleistungen eine nur sechsmontatige Schonfrist vor. Gem Art 5 Abs 3 lit b UN-MA begründen auch Dienst- oder Beratungsleistungen eine Betriebsstätte, die länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten andauern, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.

<sup>49</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, Rz 15, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>50</sup> OECD-MK Rz 18.1. zu Art 5 OECD-MA idF BEPS-Action 7.

<sup>51</sup> BEPS-Action 7 Rz 17.



ART.-NR.: 266

anzuwenden,<sup>52</sup> wobei die Formulierung auch eine Anwendung des Textvorschlags auf jene DBA zulässt, die dem UN-MA folgen:<sup>53</sup>

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

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

Art 14 Abs 1 MLI soll anstelle oder bei Fehlen einer solchen DBA-rechtlichen Regelung Anwendung finden, um es den Staaten zu ermöglichen, die Vermeidung von Betriebsstätten durch die Aufteilung von Verträgen (zwecks des Unterschreitens der Betriebsstättenschwelle) in verschiedene Vertragsbestandteile zu verhindern (Art 14 Abs 2 MLI). Finden sich in einzelnen Abkommen „Anti-Splitting“-Regelungen in Bezug auf andere, in Art 14 Abs 1 MLI nicht genannte Aktivitäten, kann Art 14 Abs 1 MLI allerdings nur jene Regelungen ersetzen, die sich auf die darin genannten Tätigkeiten beziehen, nicht jedoch auf jene, die darin nicht ausdrücklich genannt sind. Finden sich in einzelnen DBA „Anti-Splitting“-Regelungen in Bezug auf Bauausführungen, die durch eine feste Geschäftseinrichtung durchgeführt werden oder findet sich der Tatbestand einer Dienstleistungsbetriebsstätte, deren Bestand keiner festen Geschäftseinrichtung bedarf („*deeming provision*“), hat Art 14 Abs 1 MLI darauf keine Auswirkungen.<sup>54</sup>

Staaten haben die Wahl, Art 14 Abs 1 MLI insgesamt nicht anzuwenden (Art 14 Abs 3 lit a MLI) oder den gesamten Artikel auf jene Bestimmungen eines DBA nicht anzuwenden, die sich auf die *Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen* beziehen (Art 14 Abs 3 lit b MLI). Begründet wird dies damit, dass manche DBA in diesem Zusammenhang ohnehin sorgfältig verhandelte „Anti-Contract-Splitting-Rules“ enthalten, in die durch das MLI nicht eingegriffen werden soll.<sup>55</sup> Jene Staaten, die keinen Vorbehalt iSd Art 14 Abs 3 lit a MLI angebracht haben, müssen der OECD melden, welche ihrer DBA eine in Art 14 Abs 2 MLI beschriebene Regelung enthalten, für die auch kein Vorbehalt iSd Art 14 Abs 3 lit b angemeldet wurde. Auch die Fundstelle (Artikel und Absatz) im jeweiligen DBA ist anzugeben. Wenn ein DBA-Vertragsstaat eine solche Meldung bezüglich einer entsprechenden DBA-Regelung abgegeben hat, wird diese durch Art 14 Abs 1 iVm Art 14 Abs 2 MLI ersetzt. In anderen Fällen kann Art 14 Abs 1 MLI eine bestehende DBA-Bestimmung nur überschreiben, wenn diese mit Art 14 Abs 1 MLI nicht vereinbar ist.<sup>56</sup>

#### 4.2. Die österreichische Position zu Art 14 MLI

Schon bisher ist die österreichische Finanzverwaltung der künstlichen Aufteilung von Verträgen auf zwei miteinander verbundene juristische Personen durch Anwendung nationaler Missbrauchsabwehr (§ 21 ff BAO) begegnet. Dabei wurde auf den OECD-MK Bezug genommen, der davon ausgeht, dass innerstaatliche Maßnahmen gegen die Missbrauchsvermeidung dem DBA-Recht nicht entgegenstehen.<sup>57</sup> Außerdem muss Österreich den in Art 7 MLI vorgegebenen „*Principal Purpose Test*“ (PPT) ohnehin in seine „*Covered Tax Agreements*“ übernehmen, der es ermöglicht, DBA-Vorteile zu verweigern, wenn unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände davon ausgegangen werden kann, dass **einer der Hauptgründe** für eine Vereinbarung oder eine Transaktion, die direkt oder indirekt diesen Vorteil bewirkt hat, das Erzielen dieses Vorteils war. Es sei denn, es kann belegt werden, dass unter den gegebenen Umständen die Gewährung dieses Vorteils dem Sinn und Zweck der jeweiligen Abkommensbestimmung entsprochen hat.<sup>58</sup>

Der Wortlaut der in Art 14 Abs 1 lit a und b MLI vorgeschlagenen Ergänzung zu Art 5 Abs 3 OECD-MA einer steuersubjektübergreifenden Betrachtungsweise bei „*Contract-Split*“ stellt nicht darauf ab, ob die Vertragstrennung steuerlich motiviert ist oder außersteuerliche Gründe (zB divisionale Struktur im Konzern) dafür entscheidend waren. Insofern besteht die Gefahr, dass auch wirtschaftlich begründete und nachvollziehbare Fälle der Arbeitsteilung im Konzern von der subjektübergreifenden Betrachtung erfasst würden. Österreich wird nicht zuletzt deshalb diese Bestimmung nicht in seine MLI-fähigen DBA übernehmen.<sup>59</sup>

<sup>55</sup> Explanatory Statement Rz 186.

<sup>56</sup> Explanatory Statement Rz 187.

<sup>57</sup> OECD-MK Rz 9.2. iVm Rz 22 ff. zu Art 1 OECD-MA.

<sup>58</sup> Art 7 Abs 1 MLI; Explanatory Statement Rz 88 ff.

<sup>59</sup> *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPSt Österreich? – Das multilaterale Instrument und seine Umsetzung in Österreich, TPI 2017, 36 (39).

<sup>52</sup> Explanatory Statement Rz 182 f.

<sup>53</sup> Explanatory Statement Rz 184.

<sup>54</sup> Explanatory Statement Rz 185.

## 5. Definition der „eng verbundenen Person“

In Art 12 Abs 2 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien), Art 13 Abs 4 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten) und Art 14 Abs 1 MLI (Aufteilung von Verträgen) findet sich der Begriff der „eng verbundenen Person“ („*person closely related to an enterprise*“). Dieser Begriff ist jenem ähnlich, der iZm der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen in Art 9 OECD-MA verwendet wird („*associated enterprise*“), kann mit diesem aber nicht gleichgesetzt werden.<sup>60</sup> Der Begriff der eng „verbundenen Person“ wird in Art 5 Abs 6 lit b OECD-MA idF BEPS-Action 7<sup>61</sup> bzw **Art 15 Abs 1 MLI** eigenständig definiert:<sup>62</sup>

„1. Für den Zweck der Anwendung der Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens, das durch Art 12 Abs 2 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien), Art 13 Abs 4 MLI (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten) und Art 14 Abs 1 MLI (Aufteilung von Verträgen) geändert worden ist, gilt eine Person als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn diese auf Grundlage der maßgeblichen Gesamtumstände das Unternehmen beherrscht oder von dem Unternehmen beherrscht wird oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. Eine Person gilt jedenfalls als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn eine der beiden mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 vom Hundert des wirtschaftlichen Eigentums am anderen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 vom Hundert der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) hält oder wenn eine andere Person mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 vom Hundert des wirtschaftlichen Eigentums an der Person und dem Unternehmen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 vom Hundert der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte der Gesellschaft) hält.“

Staaten, die gem Art 12 Abs 4 MLI, Art 13 Abs 6 MLI oder Art 14 Abs 3 MLI einen Vorbehalt angemeldet haben, können sich gem Art 15 Abs 2 vorbehalten, den gesamten Art 15 Abs 1 MLI abzulehnen.<sup>63</sup>

## 6. Auswirkungen auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen

Mit Wirkung 1. 1. 2017 hat Österreich mit mehr als 90 Staaten DBA abgeschlossen, deren Betriebsstättendefinition größtenteils dem Art 5 OECD-MA folgt, teilweise aber auch – vor allem im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern – dem Art 5

UN-MA nachgebildet ist. Österreich wird das MLI unterzeichnen. Im Verhältnis zu welchen Staaten<sup>64</sup> das BMF welche Regelungen der Art 12–15 MLI angewandt wissen will, welche Vorbehalte angebracht und welche Optionen gewählt werden, hat das BMF offiziell noch nicht bekannt gemacht. Ebenso unklar ist, welche österreichischen DBA-Vertragsstaaten ihrerseits das MLI unterzeichnen werden, im Verhältnis zu Österreich anwenden wollen und welcher Regelungen des MLI sich diese bedienen werden.<sup>65</sup> Ersten Informationen ist zu entnehmen, dass voraussichtlich eine Schnittmenge von etwa 30 DBA übrig bleiben wird.<sup>66</sup>

Spätestens bis zur offiziellen Unterzeichnungszereemonie Anfang Juni in Paris sollte das BMF endgültig entschieden haben, im Verhältnis zu welchen österreichischen DBA-Vertragsstaaten der Betriebsstättenbegriff nach Maßgabe welcher der in BEPS-Action 7 gelieferten Vorschläge durch das MLI überschrieben werden soll, also welche Vorbehalte angebracht werden und welcher Optionen man sich bedienen wird. Art 28 Abs 5 MLI und Art 29 Abs 1 MLI verpflichten die Signatarstaaten dazu, ihre „Reservations“ (Vorbehalte)<sup>67</sup> und „Notifications“ (Meldungen)<sup>68</sup> zu den einzelnen Regelungen spätestens bei Unterschrift des MLI oder Hinterlegung der Ratifikationsurkunden anzubringen. Wurden diese zum Zeitpunkt der Unterschrift des MLI noch nicht angemeldet, ist zumindest eine *provisorische Liste* der beabsichtigten Vorbehalte bzw Meldungen der OECD vorzulegen (Art 28 Abs 7, Art 29 Abs 4 MLI), unter Nennung der konkret betroffenen Bestimmungen der jeweiligen DBA. Inkrafttreten und Wirksamwerden des MLI ist in den Art 34 ff MLI geregelt.

Das Wirksamwerden einer konkreten Regelung des MLI im Verhältnis zu einem österreichischen DBA-Vertragsstaat setzt natürlich voraus, dass beide Staaten *die gleichen „opt-ins“ bzw „opt-outs“* zu einzelnen Regelungen des MLI *angemeldet* haben und die jeweils gleichen Alternativen („Options“) gewählt haben. Analog der Übernahme bilateraler DBA in die österreichische Rechtsordnung (und späterer Änderungsprotokolle) bedarf auch das MLI einer innerstaatlichen Umsetzung in Gesetzesform.<sup>69</sup> Die OECD als zentrale Schaltstelle des MLI hat es übernommen,

<sup>64</sup> Das MLI setzt nicht voraus, dass alle DBA eines Signatarstaates geändert werden. Es liegt im Ermessen der Staaten, jene mit anderen Staaten abgeschlossenen DBA auszuwählen, die sie nach ihrem politischen Ermessen als „*Covered Tax Agreement*“ durch das MLI geändert wissen wollen (Art 1 MLI). Gem Art 2 Abs 1 lit a) ii) MLI werden auch nur diejenigen DBA vom MLI erfasst, die beide DBA-Vertragsstaaten übereinstimmend der OECD als „*Depositary*“ benannt haben.

<sup>65</sup> Bekannt ist inzwischen, dass die USA das MLI nicht unterzeichnen werden. Begründet wird dies damit, dass die im U.S-Abkommensrecht enthaltenen Regelungen zur Verhinderung von Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin weitestgehend den durch das MLI umzusetzenden DBA-rechtlich relevanten BEPS-Vorschlägen entsprechen würden.

<sup>66</sup> Die an der Unterzeichnung des MLI beteiligten Staaten haben bereits vor Veröffentlichung des MLI der OECD Listen vorgelegt, aus denen hervorgeht, im Verhältnis zu welchen DBA-Vertragsstaaten beabsichtigt ist, DBA-Regelungen durch das MLI zu ändern.

<sup>67</sup> Eine Auflistung der zulässigen „*Reservations*“ findet sich in Art 28 Abs 8 MLI.

<sup>68</sup> Eine Auflistung der notwendigen „*Notifications*“ findet sich in Art 29 Abs 1 MLI.

<sup>69</sup> *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2).

<sup>60</sup> OECD-MK Rz 38.9. idF BEPS-Action 7.

<sup>61</sup> BEPS-Action 7 Rz 9.

<sup>62</sup> Explanatory Statement Rz 188.

<sup>63</sup> Explanatory Statement Rz 190.





ART.-NR.: 266

die vom MLI betroffenen DBA sowie die Vorbehalte und Meldungen der einzelnen Signatarstaaten regelmäßig zu veröffentlichen (Art 39 Abs 3 MLI).

Die Bestimmungen des MLI werden nicht Bestandteil eines DBA, sondern das MLI wird „on top“ des jeweiligen DBA anzuwenden sein, um so die BEPS-Vorschläge umzusetzen. Sofern ein DBA bereits eine BEPS-konforme Regelung enthält, sind im MLI „*compatibility clauses*“ enthalten, die im Detail beschreiben, unter welchen Voraussetzungen die bestehende DBA-Regelung zu ersetzen bzw zu ergänzen ist. Um dem Steuerpflichtigen die Anwendung eines DBA unter Berücksichtigung der durch das MLI allenfalls vorgenommenen Änderungen und Anpassungen zu erleichtern, wird es auch zweckmäßig sein, dem Normunterworfenen eine „*konsolidierte*“ Fassung des jeweiligen DBA (zB im Wege einer Verordnung) zur Verfügung zu stellen, in welcher die Regelungen bestehender DBA mit den aus dem MLI übernommenen Regelungen zusammengeführt werden. Das gebietet allein die in Fragen des internationalen Steuerrechts ohnehin so häufig fehlende Rechtssicherheit. Voraussetzung für die Umsetzung des MLI ist das Vorliegen einer solchen konsolidierten Fassung jedoch nicht.<sup>70</sup> Aus heutiger Sicht ist davon auszugehen, dass die Bestimmungen des MLI frühestens 2018 wirksam werden.

## 7. Ergebnis und Ausblick

Die Ergebnisse von BEPS Action 7, die im Wege des MLI (Art 12–15) in das DBA-Recht übernommen werden sollen, führen zu einer **Absenkung der steuertatbestandlichen Anforderungen** an die Begründung von Betriebsstätten und haben die Verlagerung von Steuersubstrat in den Quellenstaat zur Folge.<sup>71</sup> Ausgelöst durch die GAFA-Steuervermeidungsstrategien<sup>72</sup> sollte damit sichergestellt werden, dass Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo auch die wertschöpfenden Funktionen und Risiken gelegen sind.

Die Betriebsstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt und Maßstab für die nachhaltige Verfestigung eines Unternehmens im Quellenstaat stößt allerdings an Grenzen. Art 7 iVm Art 5 OECD-MA lassen es zB nicht zu, **digitale Geschäfte**, die ohne das Handeln im Bestimmungsland tätiger Personen zustande kommen, zu erfassen. Bedenkt man, dass der Betriebsstättenbegriff in seiner Grundkonzeption mehr als 100 Jahre alt ist,<sup>73</sup> neue Ge-

schäftsmodelle keiner physischen Präsenz mehr bedürfen und der „**Nexus Approach**“ damit scheitert, stellt sich die Frage, ob das traditionelle Betriebsstättenkonzept tatsächlich noch zur Aufteilung der Wertschöpfung zwischen den an einem Geschäftsfall beteiligten Staaten geeignet ist.

Auch in BEPS Action 1,<sup>74</sup> die sich mit den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft beschäftigt, ist die OECD bislang zu keiner Lösung gekommen. In BEPS Action 1 kommt die OECD zu dem Schluss, dass das BEPS-Maßnahmenpaket, insbesondere BEPS Action 7, ausreichende Möglichkeiten bietet, um Gewinnverlagerungen im Bereich der Digital Economy zu verhindern.<sup>75</sup> Erste Überlegungen, den Internet-Handel durch den Tatbestand einer **virtuellen Betriebsstätte** aufgrund **signifikanter Digitaler Präsenz**<sup>76</sup> zu lösen, wurden von der OECD bislang nicht als Lösungsansatz übernommen. Nach einem „**Wait and See-Approach**“ sollen die Geschäftsmodelle im Bereich der Digital Economy weiter beobachtet werden. Spätestens im Jahr 2020 will die OECD einen neuen Bericht erstellen und Lösungsvorschläge unterbreiten.<sup>77</sup>

Bislang ist noch nicht bekannt, welche Vorbehalte die MLI-fähigen DBA-Vertragsstaaten angebracht und welche Optionen sie gewählt haben. Österreich hat jedenfalls gut daran getan, die dem MLI innewohnende Flexibilität zu nutzen und nicht zuletzt zum Schutz international tätiger österreichischer Unternehmer vor ungewollten Auslandsbetriebsstätten Zurückhaltung bei der Übernahme der Vorschläge in BEPS Action 7 zu üben.

Zu beachten wird auch sein, dass eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs in Art 5 OECD-MA wohl auch einer Anpassung des § 29 BAO bedarf, um bei „Inbound-Fällen“ die neu entstehenden Besteuerungsrechte überhaupt wahrnehmen zu können.

Es darf nicht übersehen werden, dass die in BEPS Action 7 bzw Art 12 bis 15 MLI vorgeschlagenen Anpassungen des Betriebsstättenbegriffs in das 2017 zu erwartende Update von OECD-MA und OECD-MK aufgenommen werden sollen und damit bei DBA-Neuverhandlungen und Revisionen in das österreichische Abkommensrecht Eingang finden können. Die jüngsten Entwürfe neuer DBA mit Japan, Großbritannien und mit dem Kosovo sind erste Beispiele dafür. Im Übrigen zeigt die Praxis, dass manche

<sup>70</sup> Explanatory Statement Rz 13.

<sup>71</sup> *Rehfeld*, Vertreter- und Logistikbetriebsstätten post BEPS 7, IWB 2017, 210 (217)

<sup>72</sup> „GAFA“ steht für Google, Apple, Facebook und Amazon.

<sup>73</sup> Als „ältestes modernes DBA der Welt“ gilt der Vertrag zwischen dem Königreich Preußen und der K.K. Österreichischen Regierung vom 21. 6. 1899 „... zur Beseitigung von Doppelbesteuerung, welche sich aus der Anwendung der für das Königreich Preußen beziehungsweise für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder geltenden Steuergesetze ergeben könnten ...“. In Art 2 dieses Vertrages ist vorgesehen, dass das aus einem Betrieb herrührende Einkommen nur in demjenigen Staate zu den direkten Staatssteuern herangezogen werden soll, in welchem eine Betriebsstätte zur Ausübung des Gewerbes unterhalten wird. Als Betriebsstätten galten gem Art 2 Abs 1 Satz 2 dieses Staatsvertrages Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Niederlagen (das sind Zwischenlager zur zeitlich

befristeten Speicherung und Einlagerung von Materialien und Rohstoffen), ein Comptoire, Ein- und Verkaufsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen zur Ausübung des stehenden Gewerbes durch den Unternehmer selbst, Geschäftsinhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter. Abgedruckt in IStR 1997, Heft 24, II ff.

<sup>74</sup> OECD, Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, OECD/G-20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS Action 1).

<sup>75</sup> BEPS Action 1, Executive Summary 13; *Mitterlehner*, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58 (58).

<sup>76</sup> „*Significant Digital Presence*“ im Sinne einer zielgerichteten, nachhaltigen Teilnahme am Wirtschaftsleben könnte zB aufgrund hoher Umsätze, der Nutzung an den Markt angepasster digitaler Funktionen (zB lokaler Dateiname, Website, die auf Sprache, Kultur und nationale Besonderheiten abgestimmt ist, Anzahl der Nutzer bzw Vertragsabschlüsse) unterstellt werden. BEPS Action 1, 97 ff.

<sup>77</sup> BEPS Action 7, Executive Summary 13.

Staaten, darunter viele Entwicklungs- und Schwellenländer, davon ausgehen, dass die von BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Änderungen des Wortlauts des Art 5 OECD-MA keine Neukodifizierung, sondern letztlich nur eine Klarstellung herbeiführen sollen. Mit der Folge, dass solche Staaten versuchen, auch bestehende, an BEPS-Action 7 bzw an die Vorschläge in Art 12–15 MLI nicht angepasste DBA im Lichte des Schlussberichts zu BEPS-Action 7 zu interpretieren. Die **Rechtssicherheit** wird dadurch leiden, **Verständigungs-<sup>78</sup> und Schiedsverfahren<sup>79</sup>** werden die Folge sein.

Die neuen Betriebsstätten-Tatbestände wurden von der OECD leider losgelöst von der **Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne** (Art 7 OECD-MA) behandelt. Die OECD selbst führt in einem ersten Diskussionsentwurf zu Fragen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung aus, dass es durchaus Betriebsstätten geben kann, denen aufgrund des Fehlens von „*significant people functions*“ kein Gewinn zugerechnet werden kann.<sup>80</sup> Es ist daher unverständlich, warum künftig „Kleinstbetriebsstätten“ unterstellt werden sollen, wenn diesen mangels maßgeblicher Personalfunktionen („*significant people functions*“) ohnehin kein Gewinn zuzuordnen sein wird.<sup>81</sup> Insofern bleibt abzuwarten, wie die

OECD die Gewinnzurechnung bei solchen Betriebsstätten behandelt wissen will. Nachdem 50 Institutionen (darunter Interessenvertretungen, Universitäten, Unternehmen, Berater) den Diskussionsentwurf der OECD auf mehr als 400 Seiten kritisch gewürdigt haben,<sup>82</sup> ist mit Spannung zu erwarten, was die Endfassung des Berichtes der OECD zu den sich aus BEPS Action 7 ergebenden **Folgen für die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung** bringen wird.

Dem grenzüberschreitend tätigen österreichischen Unternehmer ist vor dem Hintergrund der weitreichenden steuerlichen und administrativen Konsequenzen, welche die Absenkung der Betriebsstättenschwelle mit sich bringt, anzuraten, jedenfalls eine Analyse und allenfalls eine Neugestaltung seiner internationalen Vertriebsstrukturen vorzunehmen.<sup>83</sup>

rig ist, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.

**82** OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, and II, 8 September 2016. Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/public-comments-received-on-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-revised-guidance-on-profit-splits.htm>.

**83** Ham/Retzer, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749 (758).

**78** Maßnahmen zur Verbesserung von *Verständigungsverfahren* und der *korrespondierenden Gegenberichtigung* bei Verrechnungspreiskorrekturen und der Änderung von Betriebsstättenergebnissen werden in Art 16 und 17 MLI vorgeschlagen.

**79** Ein bindendes Schiedsverfahren zur Bereinigung internationaler Besteuerungskonflikte wird in Art 18–26 MLI vorgeschlagen.

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

**81** So findet sich in Rz 23 zu Art 5 Abs 4 OECD-MA in aktueller Fassung als Begründung für die Ausnahme der in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten – trotz Bestands einer festen Geschäftseinrichtung – der Hinweis, dass derartige Geschäftseinrichtungen sehr wohl zur Produktivität des Unternehmens beitragen können, jedoch die Dienste, die sie leisten, so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwie-



#### Der Autor:

Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz. Er berät international tätige Unternehmen mit Sitz im In- und Ausland. Tätigkeitsschwerpunkt ist das internationale Steuerrecht. Er ist Fachautor, Vortragender, Lektor an der JKU und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

#### Aktuelle Publikation:

Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016).

✉ [stefan.bendlinger@icon.at](mailto:stefan.bendlinger@icon.at)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan](http://lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan)

Foto: ICON

# KODEX

## DIE APP ZUM GESETZ!



Linde

Mit der KODEX-App haben Sie ausgewählte Kodizes immer dabei – im Kleinformat und ohne schwer zu tragen!

Laden Sie den entsprechenden KODEX-Band einfach mit dem im Buch befindlichen Code in die App und profitieren Sie von den Vorteilen einer digitalen Bibliothek – und das mit vollem Lesekomfort und in bewährter KODEX-Qualität.

[www.kodexapp.at](http://www.kodexapp.at)

