

# TPI

## Transfer Pricing International

Roland Macho | Florian Rosenberger | Gerhard Steiner | Alfred Storck

### **Interview**

360 Degree Perspective: Tom Balco, Head of the OECD TP Unit

### **US-Steuerreform**

Verrechnungspreise mit US-Konzerngesellschaften

### **CbC-Reporting**

Probleme der Rechtsgrundlage in Österreich

### **Betriebsstätten**

Ergebnisabgrenzung im internationalen Projektgeschäft

### **Case Study**

Konzerninterne Lizenzgebühren

### **Praxisinformationen**

TP around the Globe: Hot Topics

### **Internationale Rechtsprechung**

Hamamatsu: Transfer Pricing and Customs Valuation

Google France: Dependent Agent Permanent Establishment?

# Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im internationalen Projektgeschäft

Eine kritische Würdigung der BFG-Entscheidung vom 1. 8. 2017, RV/4100134/2012

Stefan Bendlinger

In seiner Entscheidung vom 1. 8. 2017, RV/4100134/2012, hatte das BFG (Außenstelle Klagenfurt) die (seltene) Gelegenheit, sich mit der sachgerechten Betriebsstätten-Gewinnaufteilung zwischen einem in Österreich ansässigen Stammhaus (StH) und einer in der Russischen Föderation (RF) gelegenen Betriebsstätte (BS) iSd Art 5 Abs 3 DBA Russische Föderation auseinanderzusetzen, die im Zuge des Um- und Ausbaus eines Zellstoff- und Papierkombinats in RF begründet worden ist.



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

## 1. Sachverhalt

Im Jahr 2008 wurde der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf) von einem Auftraggeber damit beauftragt, iZm dem Um- und Ausbau eines Zellstoff- und Papierkombinats in RF „**Project Review**“ und „**Project Management**“ durchzuführen. Im Rahmen des „**Project Management**“, das 2009 begann und bis 2011 andauerte, war der Bf im Namen seines Auftraggebers bzw des Werks vor Ort für die **Bestellung von Anlagen und der dazugehörigen Montageleistungen** verantwortlich. Dazu bediente sich der Bf einerseits zweier Angestellter (zwei Personen) und andererseits im Subverhältnis von ihm beauftragter **Werkvertragsnehmer**. Im Vorfeld von „**Project Review**“ und „**Project Management**“ wurde ein „**Completeness Check**“ durchgeführt, der nicht zur Begründung einer festen Geschäftseinrichtung in RF geführt hatte. Die Einkünfte daraus wurden zur Gänze in Österreich besteuert. Da der Bf zur Ausübung von „**Project Management**“ und „**Project Review**“ über Büroräumlichkeiten und Infrastruktur in RF verfügen konnte, wurde unbestrittenmaßen vom Bestand einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 des russisch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA RF)<sup>1</sup> ausgegangen. Im Übrigen wurden die Leistungen auch als „**Planungs- und Überwachungsleistungen**“ eingestuft, die iSd Kommentars (OECD-MK) zum OECD-MA<sup>2</sup> auch unter den Begriff „**Bau- und Montageausführung**“ gem Art 5 Abs 3 OECD-MA subsumiert werden konnten und aufgrund des Überschreitens der Zwölfmonatsfrist auch nach diesem Tatbestand eine BS begründeten. Deshalb wurde gem Art 7 DBA RF iVm Art 23 Abs 1 lit a DBA-RF in der Steuererklärung 2009 des Subunternehmers ein anteiliges BS-Ergebnis eliminiert, das vom Bf wie folgt berechnet worden ist (Beträge in €):

	Gesamt	Stammhaus	Betriebsstätte
Projektumsatz „ <b>Project Review</b> “ & „ <b>Project Management</b> “*	2.167.080,30	328.062,05	1.839.018,25
Umsatz für „ <b>Completeness Check</b> “ und andere Aufträge**	380.069,76	380.069,76	–
<b>Projektumsatz gesamt</b>	<b>2.547.150,06</b>	<b>708.131,81</b>	<b>1.839.018,25</b>
– Aufwand Werkvertragsnehmer	–959.147,28	–185.731,42	–773.415,86
– anteiliger Personalaufwand (ca 85 % BS-Anteil)	–315.853,57	–48.479,59	–267.373,98
– sonstiger betrieblicher Aufwand (ca 45 % BS-Anteil)	–259.339,94	–143.241,21	–116.098,73
– Verwaltungsaufwand (ca 75 % BS-Anteil)	–85.686,83	–22.070,41	–63.616,42
– sonstige Aufwendungen des StH	–23.906,61	–23.906,61	–
<b>Gesamtaufwand</b>	<b>1.643.934,23</b>	<b>423.429,24</b>	<b>1.220.504,99</b>
<b>Gewinn</b>	<b>903.215,83</b>	<b>284.702,57</b>	<b>618.513,26</b>
Korrekturen in der Mehr-Weniger-Rechnung	24.959,10	14.234,62	10.724,48
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>928.174,93</b>	<b>298.937,19</b>	<b>629.237,74</b>
		<b>32 %</b>	<b>68 %</b>

\* Dem StH zugeordneter „**Umsatzanteil Vertrieb**“ iHv ca 15 % des Umsatzes.

\*\* Da iZm dem „**Completeness Check**“ keine BS iSd Art 5 OECD-MA begründet worden ist, wurde der darauf entfallende Umsatz dem österreichischen StH zugeordnet.

<sup>1</sup> BGBl III 2003/10.

<sup>2</sup> Verweise auf OECD-MA und OECD-MK beziehen sich auf das Update 2017 (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version [as it read on 12 November 2017]), zumal die für die Auslegung des DBA RF in diesem Zusammenhang relevanten Aussagen des OECD-MK – Art 7 OECD-MA ausgenommen – im Zuge der nach 2008 vorgenommenen Updates keine materiellen Änderungen erfahren haben.

Vom Subunternehmer wurde die Erlös- und Kostenzuordnung zu StH und BS wie folgt begründet:

- Der „**Umsatzanteil Vertrieb**“ entspricht jenem Betrag, den ein fremdes drittes Unternehmen als Verkaufsprovision erhalten hätte (15 % des Umsatzes). Ebenso seien die dadurch veranlassten Kosten dem StH zuzurechnen.
- Der Aufwand für „**bezogene Herstellungsleistungen**“ (Werkvertragsnehmer) wurde nach **geschätzten Leistungsanteilen** StH und BS zugeordnet.
- Auch der **Personalaufwand** wurde in Teilpositionen entweder zur Gänze dem StH oder zur Gänze der BS oder anteilig StH und BS zugeordnet.

Insgesamt wurden etwa zwei Drittel des Projektergebnisses der BS und ein Drittel wurde dem StH zugeordnet. Unter Berücksichtigung des gegebenen Sachverhalts ein auf den ersten Blick durchaus sachgerechtes Ergebnis.

## 2. Die Sichtweise der Betriebsprüfung

Im Rahmen einer im Jahr 2011 durchgeführten Außenprüfung wurde die als „**gemischte Methode**“<sup>3</sup> bezeichnet Methodik der Ergebnisaufteilung zwischen StH und BS nicht anerkannt. Der Bf habe sich zur Erfüllung des Russland-Auftrags diverser Subunternehmer bedient. Der daraus für den Bf resultierende Gewinn sei ausschließlich dem österreichischen StH zuzuordnen. Der russischen BS seien daher nur die anteilig vor Ort in RF angefallenen Kosten zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags zuzurechnen. Auch die steuerlichen Zu- und Abrechnungen (im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung) seien ausschließlich im Inland anzusetzen.

Aus einer von der Bf erstellten **Funktionsanalyse**, wonach, Planung, Projektentwicklung, Angebotserstellung, Auftragsakquisition, vorbereitende Leistungen, die Projektausführung, die Beauftragung von Subauftragnehmern, Finanzierung und Haftung als Funktionen des StH und die Projektausführung (zu 90 %) als Funktion der BS ausgewiesen worden sind, zog das Finanzamt den Schluss, dass das StH der **Strategieträger** sei, der die wesentlichen für den Projekterfolg entscheidenden Funktionen und Risiken wahrgenommen habe, während die russische BS als (fiktives) **Routineunternehmen** nur geringe Risiken tragen hätte müssen und nicht über die für die Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügen konnte. Bei der Erbringung von Dienstleistungen sei die **Kostenaufschlagsmethode** die zur Ergebnisabgrenzung bevorzugte Methode, die von den Kosten auszugehen habe, die dem Erbringer der Dienstleistung bei einem konzerninternen Geschäft für diese erwachse, zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags (= **Fremdvergleichspreis**). Folglich wurde vom Finanzamt das BS-Ergebnis wie folgt ermittelt (Beträge in €):

Kostenaufschlagsmethode	Betrag
Personalaufwand für zwei Beschäftigte	267.372,98
Reisekosten (geschätzt)	70.000,00
10 % Verwaltungs- und Vertriebskosten	33.737,30
<b>Kostenbasis</b>	<b>371.110,28</b>
<b>15 % Gewinnaufschlag (= Betriebsstättengewinn)*</b>	<b>55.666,54</b>

\* Das Finanzamt verwies bezüglich der Höhe des Gewinnaufschlags auf Rz 77 VPR 2010, wonach als Orientierungshilfe für den Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit Routinecharakter eine Größenordnung zwischen 5 % und 15 % herangezogen werden kann.

Den Feststellungen des Finanzamtes hielt der Subunternehmer im Wesentlichen Folgendes entgegen:

- Das Finanzamt habe nicht schlüssig begründet, weshalb die gewählte „**direkte**“ bzw. „**gemischte Methode**“ nicht zulässig sei, sondern die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden müsse.
- Aus dem Sachverhalt und den Tätigkeitsbeschreibungen sei ableitbar, dass die an der BS ausgeübten Tätigkeiten **nicht als Routinetätigkeiten** qualifiziert werden könnten. Deshalb sei die vom Bf zur BS-Ergebnisabgrenzung angewandte „**direkte**“ bzw. „**gemischte**“ Methode sehr wohl sachgerecht und würde den Wertschöpfungsverhältnissen besser entsprechen.
- Unbegründet sei auch die Meinung, dass die vor Ort erbrachten **Subunternehmerleistungen** nicht der BS, sondern ausschließlich dem StH zuzuordnen seien.

<sup>3</sup> Die Betriebsprüfung bezeichnet die eigentlich als „**direkte Methode**“ zu würdigende Vorgangsweise des Bf deshalb als „**gemischte Methode**“, weil neben direkt zurechenbaren Erlösen und Aufwendungen die nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen nach einem Umlageschlüssel aufgeteilt worden sind. Tatsächlich ist der Bf aber auf Grundlage des Art 7 Abs 3 DBA RF nach einer „**direkten Methode**“ vorgegangen, von der auch dann gesprochen werden kann, wenn zwecks Ermittlung steuerlicher Betriebsstättenergebnisse auf die Daten der Betriebsbuchhaltung zurückgegriffen wird, sofern kalkulatorische Kosten durch bilanzielle Aufwendungen ersetzt werden und Erlöse und Kosten zum Teil im Schätzungsweg StH oder BS zugeordnet werden. *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 300.

- Gleiches gelte für den Ansatz geschätzter **Verwaltungs- und Vertriebskosten** (10 %) und des 15%igen Gewinnaufschlags.
- Die für den Auftraggeber in RF zu erbringenden Leistungen seien als „**Leistungspaket**“ zu qualifizieren. Der gesamte Leistungserstellungsprozess habe in RF stattfinden müssen und habe nach den tatsächlichen Verhältnissen auch **nur vor Ort** im Zusammenwirken mit dem Auftraggeber erbracht werden können.
- Die Auswahl der Subunternehmer sei zwar im StH vorgenommen worden, **koordiniert** wurden deren Leistungen jedoch in RF. Konkrete Arbeitsanweisungen wurden vor Ort erteilt. Die Projektabwicklung habe des unmittelbaren Zusammenwirkens aller Beschäftigten vor Ort bedurft und sei als **einheitlicher Leistungsprozess** des BS aufzufassen. Die Gesamtleistung sei nur von der BS erbracht worden. Die unmittelbare Zurechnung der Leistungen der Subunternehmer (Werkvertragsleistungen) an die BS sei deshalb konsequent und fremdüblich.
- Der Verdienst für die „*Gestellung*“ von Arbeitnehmern und Werkvertragsnehmern durch das StH sei diesem **durch eine Provision fremdüblich vergütet** worden. Die wirtschaftliche Fiktion der BS als selbständiges Unternehmen sei damit dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechend bestmöglich abgebildet.
- Mit der Ausführung des Auftrags seien weder ein besonderes **Gewährleistungsrisiko** noch ein **Delkredererisiko** verbunden gewesen, **Finanzierungs- und Risikofunktion** des StH und **Haftungen** hätten eine geringe Bedeutung gehabt. Denn tatsächlich habe der Bf keine Haftung für die Funktionstüchtigkeit der Anlage übernommen.
- Die Umsatzleistung sei der BS zuzuordnen. Das StH habe nur Anspruch auf eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende „*Vertriebsprovision*“ (12,5 % des Umsatzes) sowie eine Vergütung für die Beauftragung der Subunternehmer (Werkvertragsnehmer) in Höhe von 2,5 % des Umsatzes und eine 0,65%ige Vergütung für die geringe Risikofunktion.
- Es sei unzutreffend, zwischen BS und StH einen Innenumsatz im Ausmaß des an der BS tätigen Personals zu unterstellen und den Außenumsatz dem StH zuzuordnen.
- Die allgemeinen Verwaltungskosten seien auf Basis des Art 7 Abs 3 DBA RF zugeordnet worden.

### 3. Die Entscheidung des BFG

Einleitend stellte das BFG fest, dass aufgrund des gegebenen Sachverhalts **zweifelsfrei vom Bestand einer russischen BS** ausgegangen werden könne, weil die Leistungen des Bf jedenfalls einer Bauausführung iSd Art 5 Abs 3 DBA RF gleichzuhalten seien und die darin vorgesehene zwölfmonatige Schonfrist unbestrittenermaßen überschritten worden sei. Strittig sei allerdings, welche Methode bei der Ermittlung des BS-Ergebnisses angewandt werden müsse und welche Rolle dabei die vor Ort in RF erbrachten Leistungen der vom Bf beauftragten Subunternehmer spielen.

Gemäß Art 7 Abs 2 DBA RF habe die Ergebnisabgrenzung zwischen StH und BS nach einem (fiktiven) **Fremdverhaltensgrundsatz** zu erfolgen, wobei die Frage der **Einkünftezurechnung** eine auf der Sachverhaltsebene zu beurteilende Tatfrage sei, die aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung beantwortet werden müsse.<sup>4</sup>

Nach Maßgabe dieser Fremdverhaltensfiktion sei davon auszugehen, dass das vom Kunden beauftragte StH den Auftrag an die BS weitergegeben habe, sodass diese quasi als **Subunternehmer des StH** zu qualifizieren seien. Ein fremdübliches „*Honorar*“ für die (fiktiven) Leistungen der BS an das StH habe der Bf jedoch nicht dokumentieren können. Die vom Bf vorgenommene Zurechnung von 85 % des Gesamtumsatzes zur BS sei unter der Prämisse, dass die BS wie ein Subunternehmer zu behandeln sei, überhöht. Es sei nämlich nicht vorstellbar, dass bei einem Subunternehmerverhältnis zwischen Fremden der Großteil des Gewinns beim Subunternehmer verbleibe.

Mangels Angaben über ein fremdübliches Honorar der BS für die (fiktiv) an das StH erbrachten Leistungen sei dieses gem § 184 BAO zu schätzen. Es sei davon auszugehen, dass das Honorar eines (fremden) Subunternehmers gegenüber der (fremden) Generalunternehmerin jedenfalls (**erheblich**) **geringer** sei als das Honorar, das die Generalunternehmerin (Bf) ihrem Auftraggeber in Rechnung stellt. Zur Ermittlung dieses fremdüblichen Honorars erscheine es zweckmäßig, zunächst die Kosten der BS nach Fremdverhaltensgrundsätzen zu bestimmen und auf Basis dieser Kosten das (von des BS an das StH fiktiv zu verrechnende) Honorar durch einen angemessenen Aufschlag zu ermitteln. Diesbezüglich sei wie folgt vorzugehen:

- Kosten für die vom Bf beauftragten Subunternehmer müssten zur Gänze dem StH zugeordnet werden, weil dieses die Werkvertragsnehmer beauftragt habe. Eine BS bestünde nämlich nur wegen der Tätigkeit des eigenen Personals vor Ort.
- Dem BS-Staat stünde an den Gewinnen, die der Generalunternehmer aus der Auftragsvergabe an Subunternehmer erziele, jedenfalls kein Besteuerungsrecht zu, wenn die Auftragsweitergabe an die Subunternehmer zu den Funktionen des StH zählt. Nur für jene Fremdfirmen, die von der Baustellenleitung selbst unter Vertrag genommen worden sind, könne dem BS-Staat ein Besteuerungsrecht zustehen.

<sup>4</sup> VwGH 20. 9. 2009, 2006/13/0116.

erungsrecht zugeordnet werden.<sup>5</sup> Es sei daher sachlich nicht richtig, beim „**kombinierten Bau-stellengewinnaufteilungsverfahren**“ die Kosten sämtlicher Subunternehmer zu 100 % dem Bau-stellenstaat zuzuordnen. Der Tätigkeitsort der Subunternehmers sei nur für deren Gewinnauf-teilung, nicht aber für jene des Generalunternehmers von Relevanz.

- Das StH habe nicht nur einen Subauftrag für „*Project Review*“ und „*Project Management*“ an die BS vergeben, sondern mit seiner Beauftragung auch die **Werkvertragsnehmer** an die BS „**mitge-liefert**“ bzw zur Verfügung gestellt. Im Ergebnis seien die Werkvertragsnehmer (Subunter-nehmer) gleichzubehandeln wie die Zulieferung von Material, das vor Ort in einer Montage-BS des Zulieferers im Zuge der Montage verwendet wird. Auch der Zukauf von Material sei dem StH zu-zuordnen, wenn es vom StH angeschafft worden ist. Nur ein von der BS abgewickelter Material-einkauf könne dieser zugerechnet werden.<sup>6</sup>

Ausgehend von diesen Feststellungen hat das BFG die folgende Rechnung angestellt (Beträge in €):

Personalaufwand für zwei Beschäftigte	267.372,98
Sonstige betriebliche Aufwendungen (Reisekosten) für zwei Beschäftigte (116.098,73 x ca 60 %)	70.000,00
Herstellungsaufwand	337.323,99
Verwaltungskosten (VwK) (insg 85.686,83, geschätzt mit 10 % des Herstellungs-aufwands)	33.737,30
<b>Aufwendungen der Betriebsstätte insgesamt</b>	<b>371.110,28</b>
<b>Gewinnaufschlag (56 %)</b>	<b>207.821,76</b>
<b>BS-Umsatz</b>	<b>578.932,04</b>
Mehr-Weniger-Rechnung (40 % von 15.660,74) (VwK insgesamt 85.686,83 : VwK-BS 33.737,30 = ca 40 % BS-Anteil)	6.264,30
<b>BS-Gewinn</b>	<b>214.086,06</b>

Dem vom Finanzamt angenommenen 15%igen Gewinnaufschlag erteilte das BFG eine Absage, zu-mal es sachgemäß sei, einen Gewinnaufschlag heranzuziehen, der sich **aus den konkreten Verhält-nissen** der Bf ableiten lasse. Setze man den handelsrechtlichen Gesamtgewinn ins Verhältnis zu den Kosten der Bf, ergäbe sich ein **Gewinnaufschlag von etwa 56 %**. Wenngleich dieser Aufschlag im Verhältnis zum Endverbraucher angesetzt worden ist, sei nicht zu erkennen, weshalb dieser im Rahmen einer Schätzung nicht auch für die Ebene „Subunternehmer“ (= BS) zu Unternehmer (= StH) herangezogen werden könnte. Bei einem Gewinnaufschlag von 56 % ergäbe sich ein BS-Ge-winn von 207.821,76 € und ein Umsatz von 578.932,05 €. Dieser Umsatz sei angemessen, wenn man bedenke, dass nach Fremdverhaltensgrundsätzen die Leistung der Werkvertragsnehmer allein dem StH zugerechnet werden müssten. Abweichend von den Feststellungen des Finanzamtes, das die Korrekturen im Zuge der Mehr-Weniger-Rechnung ausschließlich dem StH zugeordnet hatte, teilte das BFG diese Hinzurechnungen im Verhältnis der Verwaltungskosten (ca 40 %) auf StH und BS auf.

In einer **Kontrollrechnung** ging das BFG von den Tagessätzen aus, die der Bf an seinen Auftrag-geber verrechnete (1.580 €) und die von den Werkvertragsnehmer um 750 € zugekauft worden sind. Daraus ergab sich ein Rohaufschlag von 110 %. Dieser Rohaufschlag könne nach Ansicht des BFG auch für die von den eigenen Arbeitnehmer erbrachten Tätigkeiten zum Ansatz kommen.

Bei Anwendung dieses Rohaufschlags auf die Personalkosten der BS (267.373,98 €) würde sich ein Entgelt von 561.000 € ergeben, was die oben dargestellte Umsatzermittlung und damit auch nach Abzug der zuzurechnenden Kosten den oben geschätzten BS-Gewinn im Wesentlichen bestätigen würde.

## 4. Kritische Würdigung

### 4.1. Methodik der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung

Wenngleich es in gegenständlichem Fall dem Bf vor dem BFG gelungen ist, vom ursprünglich aus-geschiedenen BS-Ergebnis iHv ca 630.000 € noch 214.000 € zu „retten“, während das Finanzamt nur ein Viertel davon (56.000 €) anerkennen wollte, widerspricht das Erkenntnis des BFG international anerkannten Grundsätzen der BS-Ergebnisaufteilung.

Im österreichischen Steuerrecht finden sich keine besonderen Regelungen für die BS-Gewinner-mittlung. Einschlägig ist § 6 Z 6 EStG, wonach Leistungen zwischen StH und BS nach dem Fremd-

<sup>5</sup> Verweis auf VPR 2010, Rz 261 ff.

<sup>6</sup> BFH 18. 12. 2002, I R 92/01, BStBl II 2003, 94.

verhaltensgrundsatz zu behandeln sind. Das gilt sowohl in Inbound- als auch in Outbound-Fällen.<sup>7</sup> DBA-rechtliche Grundlage für die Aufteilung von Gewinnen zwischen StH und BS ist in gegenständlichem Fall Art 7 DBA RF, der dem OECD-MA idF vor dem Update 2010 entspricht. Der von der OECD im Zuge des OECD-Berichts 2010 zum Dogma erhobene „**Authorized OECD Approach**“ (AOA) mit der Fiktion einer **uneingeschränkten Selbständigkeit** einer (tatsächlich rechtlich unselbständigen) BS ist daher im Verhältnis zu RF nicht vollinhaltlich anwendbar.<sup>8</sup> Dieser AOA wird vom österreichischen BMF als Maßstab der Ergebnisabgrenzung zwischen StH und BS offenbar auch nicht als sachgerecht angesehen, zumal sich Österreich im Zuge des Updates 2017 des OECD-MA vorbehalten hat, in den österreichischen DBA die dem eingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatz folgende Version des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 zu verwenden; damit stimmt Österreich auch den im Zuge des Updates 2017 vorgenommenen Änderungen des OECD-MK nicht zu.<sup>9</sup> Die Anwendung des AOA und die darauf aufbauende uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion („*functionally separate entity approach*“) ist in Österreich somit nur in jenen Teilbereichen möglich, die auch in der Altfassung des Art 7 OECD-MA Deckung finden.<sup>10</sup> Die Ergebnisabgrenzung auf Grundlage des DBA RF hat aus österreichischer Sicht deshalb nach wie vor nach dem **Grundsatz der Ertrags- und Aufwandszuordnung** zu erfolgen.

Die Ansicht der Finanzverwaltung, dass der für die Aufteilung des Projektgewinns auf StH und BS vom Bf gewählte – als „**gemischte Methode**“ bezeichnete – Modus durch direkte Zurechnung direkt zurechenbarer Erlöse und Aufwendungen an StH und BS und durch anteilige Zurechnung nicht direkt zurechenbarer Aufwendungen nach einem Umlageschlüssel nicht anerkannt werden könnte, findet in Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 keine Deckung. Ungeachtet dessen, dass bei der BS-Ergebnisabgrenzung temporärer BS iSd Art 5 Abs 3 DBA RF eine klassische „**direkte Methode**“ iSd Art 7 Abs 3 DBA RF nicht uneingeschränkt anwendbar ist,<sup>11</sup> ist die Bf ohnehin weitestgehend einer solchen gefolgt, die auch von der österreichischen Finanzverwaltung favorisiert wird.<sup>12</sup> Selbst die Anwendung der indirekten Methode wird zugelassen.<sup>13</sup> Ebenso ist bei „**komplexen Leistungsbeziehungen**“ die Ergebnisabgrenzung nach einem kombinierten direkten/indirekten Verfahren möglich.<sup>14</sup> Auch der OECD-MK geht davon aus, dass dann, wenn es üblich ist, den BS-Gewinn anhand geeigneter Messgrößen zu bestimmen, diese Methode selbst dann gewählt werden kann, wenn Sie nicht den einer gesonderten BS-Buchführung entsprechenden Grad an Genauigkeit aufweist.<sup>15</sup>

#### 4.2. Zuordnung von Subunternehmern zum Stammhaus?

Kern des Rechtsstreits war ua die Zuordnung jenes Gewinnanteils, der für den Bf aus der Auftragsweitergabe an Subunternehmer (Werkvertragsnehmer) resultierte. Durch die gänzliche Zuordnung der Kosten für Subunternehmer an das StH wurde die **Kostenbasis** für die Ermittlung des BS-Gewinns **erheblich reduziert**. Das BFG nahm diesbezüglich auf die VPR 2010 Bezug, worin es heißt, dass dem Baustellenstaat keinesfalls ein Besteuerungsrecht zustehe, wenn die **Auftragsweitergabe** an die Subauftragnehmer zu den **Funktionen des Hauptsitzes** zählt. Nur für die von der Baustellenleitung selbst unter Vertrag genommenen Subunternehmer könne dem Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht an den Gewinnen des Generalunternehmers zugeordnet werden,<sup>16</sup> nicht jedoch, wenn die Subauftragnehmer ihre Arbeitsaufträge nicht von der BS, sondern vom StH erhalten haben und diesem daher für die ordnungsgemäße Vertragserfüllung verantwortlich sind.<sup>17</sup>

Anhaltspunkte für die Anwendung des Art 7 OECD-MA finden sich zB im deutschen Steuerrecht. Deutschland hat im Zuge des AmtshilfeRLUMsG<sup>18</sup> durch Änderung des § 1 bis 6 dAStG den „AOA“ der OECD in sein innerstaatliches Steuerrecht übernommen und durch eine Verordnung (BsGaV)<sup>19</sup>

<sup>7</sup> Mechtler/Wenzl, SWI-Jahrestagung: Gewinnzurechnung zu deutschen Baubetriebsstätten, Anpassungen im Zuge von Betriebsprüfungen und verfahrensrechtliche Auswirkungen, SWI 2015, 468 (469).

<sup>8</sup> So heißt es in den VPR 2010, Rz 181: „Eine vollinhaltliche Anwendung dieser Leitlinien erfordert indessen eine Neufassung des Art 7 DBA und dessen Übernahme in das österreichische DBA-Netz. Der AOA hat gegenwärtig daher nur insoweit rechtliche Relevanz, als er mit dem derzeitigen OECD-Kommentar (in der Fassung 2008) zu Art 7 DBA nicht im Widerspruch steht.“

<sup>9</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Rz 96 zu Art 7 OECD-MA: „Austria [...] reserves the right to use the previous version of Art. 7, i.e. the version that was included in the Model Tax Convention immediately before the 2010 update of the Model Tax Convention. They do not, therefore, endorse the changes to the Commentary on the Article made through that update.“

<sup>10</sup> Waser in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar (2016), Art 7 Rz 97; VPR 2010, Rz 181.

<sup>11</sup> Bendlinger, Betriebsstätte<sup>3</sup>, 299.

<sup>12</sup> EStR 2000, Rz 7992.

<sup>13</sup> EStR 2000, Rz 7993.

<sup>14</sup> VPR 2010, Rz 260; EAS 3185 vom 21. 10. 2010.

<sup>15</sup> OECD-MK, Annex – Previous Version of Art. 7 and its Commentary, Rz 51 OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA.

<sup>16</sup> VPR 2010, Rz 261.

<sup>17</sup> EAS 3185 vom 21. 10. 2010.

<sup>18</sup> Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUMsG) vom 26. 6. 2013, dBGBl I 2013, 1809; BStBl I 2013, 802.

<sup>19</sup> Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des AStG (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) vom 13. 10. 2014, dBGBl I 2014/47, 1603.

und darauf aufbauende Verwaltungsgrundsätze (VwG BsGa)<sup>20</sup> konkretisiert, wobei Deutschland nicht zwischen dem Wortlaut des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 und dem Wortlaut seit dem Update 2010 unterscheidet.<sup>21</sup>

Die deutschen VwG BsGa zu § 2 Abs 4 BsGaV<sup>22</sup> sehen vor, dass eine natürliche Person, die für ein Unternehmen tätig wird, nicht zum eigenen Personal des Unternehmens gehört, wenn das Tätigwerden nicht auf einem Arbeitsvertrag, sondern auf einem **Dienstleistungs- oder Werkvertrag** der natürlichen Person mit dem Unternehmen beruht.<sup>23</sup> Die Einschaltung von Subunternehmern gilt nach deutscher Terminologie als „**Geschäftsvorfall**“ („*dealing*“), dessen Zuordnung zu StH oder BS in § 9 BsGaV geregelt ist. § 9 Abs 1 Satz 1 BsGaV sieht vor, dass ein Geschäftsvorfall demjenigen zuzuordnen ist, der für dessen Zustandekommen verantwortlich ist. Das wäre grundsätzlich das für den Vertragsabschluss mit dem Subunternehmer zuständige StH. Gemäß § 9 Abs 2 BsGaV gilt dieser Ansatz aber dann nicht, wenn die Bedeutung einer in der BS bezüglich der Subunternehmer ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der (Beschaffungs-)funktion des StH überwiegt (§ 9 Abs 2 BsGaV). Die Anknüpfung an die Bedeutung der Personalfunktion ist eine Frage des konkreten Sachverhalts.<sup>24</sup> Solche „**anderen Personalfunktionen**“ sind solche, die mit der Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Geschäftsvorfall in Zusammenhang stehen, oder solche, die mit dessen Verwaltung oder mit dessen Risikostreuung stehen. So führen die VwG BsGa aus, dass im Fall eines durch das StH abgeschlossenen Vertrags mit einem Subunternehmer, dessen Tätigkeit ausschließlich der BS dient, die Bedeutung der von der BS ausgeübten Personalfunktion gegenüber jener des StH überwiegt. Allerdings sei für die (fiktive) Dienstleistung des StH ein dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechender Betrag anzusetzen.<sup>25</sup>

§ 32 Abs 1 in Abschn 4 BsGaV, der sich den Besonderheiten für Bau- und Montage-BS widmet, geht davon aus, dass die Tätigkeit der BS als **fiktive Dienstleistung** gegenüber dem StH zu qualifizieren sei, die auf Grundlage der erforderlichen Personalkosten der BS, die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montage-BS verursacht sind, verrechnet werden müsste. Bezüglich der Kosten von Subunternehmern geht die BsGaV davon aus, dass solche Kosten dann der BS zugeordnet werden könnten, wenn<sup>26</sup>

- in der Bau- und Montage-BS **in Bezug auf die Subunternehmer** oder das Material eine **Personalfunktion** ausgeübt wird oder
- das Personal der Bau- und Montage-BS **Subunternehmer selbständig beauftragt**.

Wenn zB die Überwachungs- und Koordinierungsleistung an der BS quantitativ gegenüber der Bedeutung des formalen Vertragsabschlusses durch das StH **überwiegt** und einen für den Auftragserfolg wichtigen Leistungsbeitrag darstellt, sind aus deutscher Sicht die Kosten des Subunternehmers in die Kostenbasis der BS einzubeziehen.<sup>27</sup> Wenn also die Bedeutung der laufenden Koordination und der Überwachung durch Personal der BS die Bedeutung der Personalfunktion hinsichtlich der Auswahl und Beauftragung der Subunternehmer überwiegt, sind diese der BS zuzuordnen. In Fällen einer solchen „**Funktionsaufteilung**“ sei darauf abzustellen, in welcher BS nach qualitativen Gesichtspunkten der **bedeutendste Teil der maßgeblichen Personalfunktion** ausgeübt wird.<sup>28</sup> Allerdings führen die BsGaV aus, dass diese Kosten nicht mit jenem Kostenaufschlagsatz zu verrechnen seien, mit dem die eigenen Personalkosten von A verrechnet werden, weil insoweit eine qualitativ andere Leistung als Kostenbasis diene.

Die vom BFG vertretene Rechtsansicht, dass an den Gewinnen, die der Bf aus der Auftragsweitergabe an Subunternehmer erzielte, dem BS-Staat nur dann ein Besteuerungsrecht zustehe, wenn diese von der Baustellenleitung selbst unter Vertrag genommen worden sind, ist verfehlt, ebenso wie die Aussage, dass der Tätigkeitsort der Subunternehmer nur für deren Gewinnaufteilung, nicht jedoch für jene des Generalunternehmers relevant sei. Subunternehmer füllen eine Lücke, die von den vor Ort tätigen (eigenen) Mitarbeitern nicht gefüllt werden kann. Insofern übt der Subunternehmer **dieselben Personalfunktionen** aus, die andernfalls eigenes Personal erbringen würde. Wegen dieser **Funktionsidentität** müssen die Kosten der Subunternehmer Bestandteil der Kostenbasis der BS

<sup>20</sup> Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VwG BsGa, BStBl I 2017, 182).

<sup>21</sup> *Girlich/Müller/Macho*, Die neuen Regelungen zur Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten, TPI 2017, 174 (174); *Heinsen*, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VwG BsGa) – Zehn wichtige Neuerungen, DB 2017, 85 (89 f).

<sup>22</sup> Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), BStBl I 2014, 1378.

<sup>23</sup> VwG BsGa, Rz 38.

<sup>24</sup> *Seeleitner/Sennwald/Müller*, Praktische Fragestellungen bei der Anwendung des AOA auf Bau- und Montagebetriebsstätten, IStR 2017, 1013 (1018).

<sup>25</sup> VwG BsGa, Rz 114.

<sup>26</sup> VwG BsGa, Rz 359.

<sup>27</sup> VwG BsGa, Rz 359.

<sup>28</sup> VwG BsGa, Rz 42 f.

sein. Nichts anderes würde gelten, wenn die BS tatsächlich als selbständiges und vom StH unabhängiges Unternehmen tätig wäre.<sup>29</sup> Entscheidend für die Zuordnung der Subunternehmerleistungen ist der **wirtschaftliche Schwerpunkt der Vertragserfüllung**. Im Projektgeschäft liegt dieser nur zu einem geringen Teil in der Personalfunktion, die den Vertragsabschluss herbeiführt (StH), sondern zum größten Teil in der Personalfunktion, welche die Vertragserfüllung sicherstellt.<sup>30</sup> Die Vertragserfüllung wird von den an der BS tätigen Arbeitnehmern des Bf wahrgenommen, die die dort tätigen Subunternehmer leiten, überwachen und koordinieren. Diese Integrationsleistung ist im Projektgeschäft die **eigentliche Kernleistung**.

Analysiert man die **Wertschöpfungskette**, kommt man zum gleichen Ergebnis. Während beim **Einkauf von Produkten oder Anlagenteilen** die Wertschöpfung überwiegend in der Einkaufsleistung des StH liegen wird, ist beim Einkauf von vor Ort zu erbringenden Dienstleistungen der Einkauf nur der Anfang eines länger dauernden Prozesses, dessen technischer und wirtschaftlicher Erfolg erst an der BS durch die Überwachungs- und Koordinationsleistung des Bf entsteht und dort vollendet wird. Die Wertschöpfung wird in diesem Fall überwiegend in RF durch die der BS zuzuordnenden Personalfunktionen realisiert. Auch deshalb sind die im der Beschäftigung von Subunternehmern angefallenen Kosten sehr wohl der BS zuzuordnen.<sup>31</sup>

Diese Rechtsansicht findet auch im OECD-MK zur Frage der BS-Begründung iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA durch den Generalunternehmer bei Auftragsweitervergabe an Subunternehmer eine Stütze. Darin heißt es, dass selbst dann, wenn ein Generalunternehmer seinen **gesamten Auftrag an Subunternehmer vergibt**, die Anwesenheitszeiten der Subunternehmer für Zwecke der Bestimmung, ob der Generalunternehmer die in Art 5 Abs 3 OECD-MA vorgesehene Frist überschritten hat, dem Generalunternehmer zuzurechnen sind. Begründet wird dies damit, dass auch bei Subvergabe von Arbeiten die Baustelle während jener Zeit, die Subunternehmer dort verbringen, **als dem Generalunternehmer zur Verfügung stehend angesehen werden kann**, weil der Generalunternehmer die Gesamtverantwortung für die Baustelle habe und kontrollieren könne, was dort geschieht.<sup>32</sup> Die **Anwesenheitszeiten** von Subunternehmern werden also wie solche des Generalunternehmers behandelt. Würde man dem Ansatz des BFG folgen, wäre der BS-Gewinn bei Totaldelegation mangels eigenen Personals der BS null. Es entstünde zwar eine BS iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA, der jedoch kein Einkommen zugerechnet werden könnte.<sup>33</sup> Letztlich geht es bei der BS-Ergebnisabgrenzung – ebenso wie bei der Feststellung fremdüblicher Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen – darum, den im Zuge einer Transaktion erwirtschafteten Gewinn auf zwei Staaten aufzuteilen. Die dem BS-Staat zuordenbare Wertschöpfung umfasst aber nicht nur die Eigenleistung des Generalunternehmers, sondern auch jene von Subunternehmern. Der vom BFG gewählte Ansatz würde bedeuten, dass der Wertschöpfungsanteil, der auf die Vor-Ort-Tätigkeiten von Subunternehmern entfällt, nur durch den „**Verhandlungserfolg**“ des StH begründet ist. Die Praxis zeigt, dass diesen Ansatz kein BS-Staat gegen sich gelten lassen würde, zumal gerade im Projektgeschäft die Vor-Ort-Tätigkeiten von entscheidender Bedeutung für den Auftragserfolg sind. Im Übrigen hätte es nach diesem Ansatz der Steuerpflichtige in der Hand, durch Wahl des Verhandlungsortes Besteuerungssubstrat zu verschieben.<sup>34</sup>

#### 4.3. Die Betriebsstätte als „Routineunternehmen“?

Finanzamt und BFG sind auf Grundlage einer Funktionsanalyse davon ausgegangen, dass das StH als „**Strategieträger**“ und die BS als „**Routineunternehmen**“ zu qualifizieren ist, das nur geringe Risiken zu tragen habe und nicht über die für die Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfüge. Die BS sei deshalb (fiktiv) als Subunternehmer des StH zu qualifizieren, deren Gewinnanteil nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden müsse.<sup>35</sup> Die vom Bf vertretene Meinung das StH sei als „**Akquisiteur**“ gegenüber der BS zu betrachten, sei nach Ansicht des BFG verfehlt.

Auf Grundlage des gegebenen Sachverhalts ist allerdings davon auszugehen, dass diese pauschale, von Finanzamt und BFG nicht begründete Unterstellung, das StH sei Strategieträger und die BS ein Routineunternehmen, nicht **der wirtschaftlichen Realität entspricht**. Der Bf war für die Koordination und das Projektmanagement des Um- und Ausbaus eines Zellstoff- und Papierkombinats in RF verantwortlich, ua für die Bestellung der Anlagenkomponenten und der notwendigen Montageleistungen. Es steht außer Zweifel, dass die vom Bf (durch eigenes Personal und durch Subunternehmer) erbrachten Leistungen iZm Planung und Projektentwicklung **nur und ausschließlich in RF** in Zusammenwirken mit dem Auftraggebern **erbracht werden konnten** und sich die Aktivitäten des StH tatsächlich nur auf Akquisition und Vertragsabschluss beschränkt haben. Der **Leistungser-**

<sup>29</sup> Neumann-Tomm, Der Gewinn von Bau- und Montagebetriebsstätten nach dem BsGaV, IWB 2015, 166 (170).

<sup>30</sup> Seeleitner/Sennwald/Müller, IStR 2017, 1013 (1018).

<sup>31</sup> Seeleitner/Sennwald/Müller, IStR 2017, 1013 (1018).

<sup>32</sup> Rz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017; Bendlinger, Betriebsstätte<sup>3</sup>, 188.

<sup>33</sup> Neumann-Tomm, IWB 2015, 166 (170).

<sup>34</sup> Neumann-Tomm, IWB 2015, 166 (171).

<sup>35</sup> VPR 2010, Rz 258.

**stellungsprozess** hat ausschließlich an der BS stattgefunden. Das gesamte Projektteam, bestehend aus eigenen Arbeitnehmern des Bf und beauftragten Subunternehmern, war ausschließlich in RF tätig. Die eigenen Arbeitnehmer des Bf waren für Einsatz und Arbeitseinteilung der Subunternehmer zuständig. Insofern ist es verfehlt und realitätsfern, davon auszugehen, dass die für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen und Risiken vom österreichischen StH wahrgenommen worden sind, wenn es darum geht, die Errichtung einer Industrieanlage in RF zu steuern und zu überwachen. Das kann nur vor Ort getan werden. Auch die iZm der Beschäftigung von Werkvertragsnehmern für den Bf geschaffene Wertschöpfung kann nicht deshalb nur dem StH zugeordnet werden, weil dieses die Subunternehmer beauftragt hat.

Der russischen BS kommt deshalb (transaktionsbezogen) sehr wohl „**Entrepreneur-Funktion**“ zu. Mit der Aussage, die Tätigkeit der Subunternehmer sei keine Routinetätigkeit, sehr wohl aber die Tätigkeit der eigenen Angestellten des Bf, hat die Betriebsprüfung die Sachlage verkannt, zumal – wie bereits erörtert wurde – die **Tätigkeit von Subunternehmern** sowohl für die Frage der Betriebsstättenbegründung als auch die Ergebnisaufteilung **dem Generalunternehmer zuzurechnen** ist. Gleiches gilt für die Annahme der Betriebsprüfung, ein Subunternehmer könne nur für sich, nicht aber für den Generalunternehmer eine Betriebsstätte begründen.<sup>36</sup>

Das BFG widerspricht sich im Übrigen selbst, wenn es einerseits unterstellt, die BS sei in gegenständlichem Fall ein „**Routineunternehmen**“ und das StH der „**Entrepreneur**“, gleichzeitig jedoch den 15%igen Gewinnaufschlag nicht anerkennt. Bei Anwendung der für Routinebetriebsstätten üblichen Kostenaufschlagsmethode wurden Aufschlagssätze zwischen 5 % und 15 % zum Standard erhoben und werden **international als üblich angesehen**.<sup>37</sup> Indem das BFG von der Rendite des Gesamtunternehmens (auf der Ebene Unternehmer zum Endverbraucher) in Höhe von 56 % ausgeht, bringt das Gericht zum Ausdruck, dass die BS in gegenständlichem Fall eben kein „**Routineunternehmen**“ ist, sondern für die Gewinnerzielung entscheidungsrelevante Funktionen durchführt.

Insofern ist auch die vom BFG gezogene Schlussfolgerung, aufgrund der unterstellten Routinetätigkeit der BS sei der BS-Gewinn anhand der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln, nicht sachgerecht. Das hat auch die deutsche Finanzverwaltung erkannt und in § 33 BsGaV zugestanden, von der Kostenaufschlagsmethode abzuweichen, und eine geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zugelassen, wenn die Personalfunktionen jeweils von Bau- und Montage-BS und vom StH im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- und Montagevertrages keine Routinetätigkeiten sind und beiden vergleichbare Chancen und Risiken zuzuordnen sind (§ 33 Abs 1 BsGaV) oder für die Erfüllung des Bau- und Montagevertrages sowohl von der Bau- und Montage-BS als auch vom übrigen Unternehmen einzigartige immaterielle Werte selbst entwickelt oder erworben worden sind.<sup>38</sup> Gleiches muss gelten, wenn der Inhalt einer Leistung letztlich nur vor Ort erbracht werden kann. Insofern ist dem Bf zuzustimmen, wenn er davon ausgeht, dass die von ihm angewandte Methode der Ergebnisermittlung den Wertschöpfungsverhältnissen besser entspricht. Der vom Finanzamt vorgebrachte und vom BFG übernommene Einwand, es sei nicht vorstellbar, dass bei einem Subunternehmerverhältnis zwischen Fremden der Großteil des Gewinns beim Subunternehmer verbleibt, entbehrt jeder sachlichen Begründung. Denn wenn sich ein Generalunternehmer – aus welchen Gründen auch immer – dafür entscheidet, einen Großteil seines Auftragsvolumens an Subunternehmer zu vergeben, wird das zwangsläufig zur Folge haben, dass den Subunternehmern ein höherer Gewinnanteil verbleibt als dem Generalunternehmer.

### Auf den Punkt gebracht

Bei dem Erkenntnis des BFG vom 1. 8. 2017, RV/4100134/2012, handelt es sich um eine der wenigen Entscheidungen eines österreichischen Gerichts zur Frage der BS-Ergebnisabgrenzung auf DBA-rechtlicher Grundlage. Leider ist das BFG undifferenziert einem zu Bau- und Montage-BS in den VPR 2010 enthaltenen Ansatz gefolgt. Dieser geht dem Grunde nach davon aus, dass es sich beim StH um den General- und bei der BS um einen (fiktiven) Subunternehmer handle, der als Routineunternehmen nur Anspruch auf einen nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermittelnden Gewinn haben soll. In dem vom BFG entschiedenen Fall ging es jedoch nicht um eine reine Bau- oder Montagetätigkeit, sondern um die Planung und Koordination der Errichtung einer Industrieanlage in RF, die einerseits durch eigene Mitarbeiter des Bf und andererseits durch Werkvertragsnehmer (Subunternehmer) vor Ort in RF durchgeführt worden ist und auch nur dort durchgeführt

<sup>36</sup> Rz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „A site exists from the date on which the contractor begins his work, including any preparatory work, in the country where the construction is to be established, e.g. if he installs a planning office for the construction. If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts all or parts of such a project to other enterprises (subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project for purposes of determining whether a permanent establishment exists for the general contractor.“

<sup>37</sup> VPR 2010, Rz 77, VWG BsGa, Rz 20 ff.; Rz 427; Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch2, Rz 6.200).

<sup>38</sup> VWG BsGa, Rz 370 ff; Bendlinger, Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, TPI 2017, 58 (64).

werden konnte. Die Aktivitäten vor Ort sind deutlich über das hinausgegangen, was noch als Routinefunktion hätte qualifiziert werden können. Insofern war die vom Bf angewandte direkte bzw. vom BFG als „gemischte Methode“ bezeichnete Vorgangsweise der Ergebnisabgrenzung durch Gegenüberstellung von Erlösen und den anhand einer Funktions- und Risikoanalyse StH und BS zugeordneten Kosten durchaus sachgerecht und hat DBA-rechtlichen Grundsätzen der BS-Ergebnisaufteilung (Art 7 DBA RF) entsprochen.

Aber selbst wenn man von der Anwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode als Regelmethode ausgeht, wären die Kosten der vom Bf in RF beschäftigten Subunternehmer größtenteils der BS zuzuordnen gewesen. Denn für die Zuordnung muss entscheidend sein, wo der wirtschaftliche Schwerpunkt der Vertragserfüllung liegt. Im Projektgeschäft liegt dieser nicht im Vertragsabschluss, sondern vielmehr in der Personalfunktion, die die Vertragserfüllung sicherstellt. Diese Personalfunktionen wurden durch eigene Arbeitnehmer des österreichischen Bf in RF wahrgenommen, die in gegenständlichem Fall die als Subunternehmer tätigen Werkvertragsnehmer geleitet, überwacht und deren Arbeitsausführung koordiniert haben. Erst durch die Wahrnehmung dieser Personalfunktionen konnte der Auftrag abgewickelt werden. Das ist die eigentliche Kernleistung. Demgegenüber ist die Bedeutung der Personalfunktion bezüglich der Auswahl und der Beauftragung von Subunternehmern vergleichsweise nachrangig.<sup>39</sup>

Soll eine Zuordnung von Besteuerungsrechten unter Wertschöpfungsgesichtspunkten erfolgen, kommt man zum gleichen Ergebnis. Beim Einkauf von vor Ort zu erbringenden Leistungen ist die Einkaufsleistung nur der Anfang eines länger dauernden Prozesses, dessen technischer und wirtschaftlicher Erfolg erst vor Ort entsteht und vollendet wird.<sup>40</sup> Die Wertschöpfung wird überwiegend an der Baustelle realisiert. In gegenständlichem Fall wären die Kosten der vor Ort tätigen Subunternehmer deshalb überwiegend der BS zuzuordnen und in die Bemessungsgrundlage des Gewinnaufschlags einzubeziehen gewesen. Insofern entbehrt auch die Aussage des BFG, es sei nicht vorstellbar, dass bei einem Subunternehmerverhältnis zwischen Fremden der Großteil des Gewinns beim Subunternehmer verbleibt, jeglicher Grundlage. In der Praxis des Projektgeschäfts kann das sehr wohl der Fall sein. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass für eine Leistung, die ausschließlich in RF erbracht werden konnte, dem StH ohnehin ein Drittel des Projektgewinns zugeordnet worden ist. Mit anderen Worten: Für Aktivitäten rund um die Auftragsakquisition hat der Bf dem StH immerhin 32 % des Projektgewinns zugeordnet.

Insgesamt erweckt die Vorgangsweise der Finanzverwaltung, die Würdigung durch das BFG und dessen Annahme, die BS sei Routineunternehmen und das StH der „Entrepreneur“, den Eindruck einer vom Sachverhalt losgelösten, undifferenzierten und typisierenden Vorgangsweise. Es sollte jedoch auch für Fiskus und Gerichte der Grundsatz gelten, dass aller Besteuerung Anfang der vom Steuerpflichtigen realisierte Sachverhalt sein muss.

<sup>39</sup> Seeleitner/Sennwald/Müller, IStR 2017, 1013 (1018).

<sup>40</sup> Seeleitner/Sennwald/Müller, IStR 2017, 1013 (1018).

## Veranstaltungshinweis

### Verrechnungspreise – Steuerfall-Studien

#### Themen:

- Methodenwahl
- Verrechnung von Dienstleistungen im Konzern
- Verrechnung von Warenliefergeschäften im Konzern
- Ausgewählte Praxisfälle
- Verfahrensrechtliche Möglichkeiten bei Verrechnungspreiskonflikten

**Termin:** 11. 4. 2018, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Stahlstraße 14, 4020 Linz.

**Informationen:** <https://www.icon.at/de/veranstaltungen/veranstaltungskalender/>.