

# Ergebniszuordnung zu Vertreterbetriebsstätten

Der schnellste Weg zur Besteuerung von Liefergewinnen im Bestimmungsland

Stefan Bendlinger



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

Die ersten Berührungspunkte mit *Gerhard Steiner* hatte ich im Zuge einer Großbetriebsprüfung. Strittig war damals die Frage der fremdüblichen Verzinsung von Gesellschafterdarlehen, zu deren Klärung *Gerhard Steiner* als „Mastermind“ des internationalen Steuerrechts am Finanzamt Linz beigezogen wurde. Die Auseinandersetzung zwischen dem Steuerpflichtigen, mir als Steuerberater und *Gerhard Steiner* als Vertreter des Finanzamtes war hart aber stets fair, auf höchstem fachlichem Niveau, vor allem aber von gegenseitigem Respekt und Wertschätzung getragen, wenngleich unsere Positionen naturgemäß unterschiedlich waren. Durch seinen Wechsel in die („High-End-“)Steuerberatung können wir heute unseren Diskurs in entspannterer Atmosphäre führen, „kämpfen“ wir doch jetzt an der gleichen Front.

*Gerhard Steiner* hat sich stets sehr eingehend mit den Arbeiten der OECD beschäftigt, hat die österreichische Finanzverwaltung in vielen internationalen Gremien vertreten und das von den G20 initiierte und von der OECD realisierte BEPS-Projekt von Beginn an verfolgt und dessen Umsetzung begleitet. Wesentlicher Bestandteil des BEPS-Aktionsplans war die Jagd auf Vertreterbetriebsstätten und der Versuch, auf diese Art und Weise „Liefergewinne“ im Bestimmungsland zu besteuern. Nach dem von der OECD zum Dogma erhobenen *Authorized OECD Approach* (AOA) soll die unternehmensinterne Gewinnabgrenzung weitgehend an die Verrechnungspreisgrundsätze für Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen angeglichen werden. *Gerhard Steiner* hat im Zuge seiner Berufskarriere das Thema der internationalen Gewinnabgrenzung in seinen Fokus gerückt, sich auch mit der Besteuerung von Betriebsstätten beschäftigt und das Schrifftum zum Thema Verrechnungspreise maßgeblich geprägt.

Diesen Beitrag widme ich *Gerhard Steiner*, dem Mitherausgeber der TPI, mit den besten Wünschen zu seinem 60. Geburtstag.

## 1. Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionärstrukturen

### 1.1. Vertreterbetriebsstätte nach BEPS-Aktionspunkt 7

Der von den G20 in Auftrag gegebene und von der OECD erarbeitete Maßnahmenkatalog zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan) hat sich in Aktionspunkt 7<sup>1</sup> mit der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus beschäftigt und eine Überarbeitung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs vorgeschlagen. Nach Ansicht der OECD sollten damit Gestaltungen verhindert werden, die zur Umgehung bestehender Betriebsstättendefinitionen eingesetzt würden. International tätige Unternehmen würden nämlich Tochtergesellschaften, die zuvor als Eigenhändler agiert hatten, zu (funktionsschwachen) Kommissionären herabstufen, wodurch Gewinne aus dem Staat wegverlagert würden, in dem die Umsätze erzielt worden sind, ohne dass sich die in diesem Staat von der Tochtergesellschaft ausgeübten Funktionen wesentlich verändert hätten. Da der Kommissionär nicht Eigentümer der vertriebenen Produkte und Dienstleistungen ist, könnte im jeweiligen Marktstaat

nur eine in der Regel geringe Dienstleistungsvergütung (Provision) versteuert werden. Ein Zugriff auf die mit den Verkäufen erwirtschafteten Gewinne sei jedoch nicht möglich.

BEPS-Aktionspunkt 7 bezieht sich einleitend ganz offensichtlich auf die Entscheidung des Conseil d'État in der Rechtssache *Zimmer*,<sup>2</sup> bei der es um die Betriebsstätteneigenschaft der französischen Tochtergesellschaft (*Zimmer SAS*) ihrer britischen Muttergesellschaft (*Zimmer Ltd.*) ging. Nachdem die französische *Zimmer SAS* im Zuge einer Restrukturierung ihrer Funktion als Eigenhändler entkleidet und zum Kommissionär degradiert wurde, wollte die französische Finanzverwaltung das dadurch entgehende Besteuerungssubstrat durch Unterstellung einer Betriebsstätte iSd Art 4 Abs 4 und 5 des französisch-britischen DBA sicherstellen. Entgegen der Ansicht der französischen Finanzverwaltung und der Vorinstanzen kam das französische Höchstgericht jedoch zu dem Schluss, dass *Zimmer SAS* durch die von ihr mit ihren Auftraggebern im eigenen Namen auf fremde Rechnung abgeschlossenen Verträge ihre britische Muttergesellschaft rechtlich nicht binden könnten und gab einer rechtlichen Interpretation des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte Vorrang vor einer wirtschaft-

<sup>1</sup> OECD, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015 (2018), im Folgenden: BEPS-Aktionspunkt 7.

<sup>2</sup> Conseil d'État 31. 3. 2010, 304715 und 308525, *Zimmer Ltd.*

lichen Betrachtungsweise.<sup>3</sup> Demnach könne ein Kommissionär kein abhängiger Vertreter seines ausländischen Kommittenten sein. Die Begründung einer Betriebsstätte sei nach Ansicht des Conseil d'État jedoch möglich, wenn sich aus dem Inhalt des Kommissionärsvertrags oder aus sonstigen Umständen Hinweise darauf ergeben würden, dass der Kommissionär in der Lage wäre, den ausländischen Kommittenten durch die mit seinen Kunden abgeschlossenen Verträge persönlich zu binden.

Zu einem ähnlichen Schluss kam das französische Verwaltungsgericht<sup>4</sup> im Steuerfall *Google*. Bei dem Rechtsstreit ging es um Vertriebsaktivitäten, die *Google France SARL* für ihre Schwestergesellschaft *Google Ireland Ltd.* in Zusammenhang mit dem Vertrieb von Werbungen auf „AdWords“-Basis gesetzt hatte. Die französische Finanzverwaltung ging vom Bestand einer Vertreterbetriebsstätte iSd DBA Irland – Frankreich aus. Das Verwaltungsgericht zog hingegen den Schluss, dass *Google France SARL* zwar wirtschaftlich von *Google Ireland Ltd.* abhängig war, jedoch über keine formelle Abschlussvollmacht verfügte, die es zulassen würde, die französische Gesellschaft als abhängigen Vertreter zu qualifizieren.

Daraus zieht BEPS-Aktionspunkt 7 den Schluss, dass „Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien in vielen Fällen in erster Linie eingerichtet worden sind, um die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem Staat, in dem die Verkäufe erfolgen, zu verkleinern“.<sup>5</sup> Um derartigen Strategien entgegenzuwirken, müsse der Wortlaut des Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA<sup>6</sup> verändert werden.

Ähnliche Strategien würden darauf abzielen, die Begründung von Vertreterbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA zu umgehen, indem Verträge im Wesentlichen im Marktstaat ausgehandelt würden, dort aber nicht abgeschlossen, sondern im Ausland finalisiert oder genehmigt würden. Außerdem würden Personen, die gewöhnlich eine Vollmacht zum Abschluss von Verträgen ausüben, als unabhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA qualifiziert, selbst wenn diese Personen mit dem ausländischen Unternehmen, in dessen Auftrag sie tätig werden, eng verbunden sind. Tätigkeiten von Intermediären, die auf den Abschluss von Verträgen hinwirken, die letztlich von einem ausländischen Unternehmen erfüllt werden, ließen darauf schließen, dass dieses Unternehmen im Markt-

staat einen ausreichenden steuerlichen Anknüpfungspunkt habe. Etwas anderes würde gelten, wenn der Intermediär seine Tätigkeit unabhängig und im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausüben würde. Die in BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Änderungen des Wortlauts von Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA und dem OECD-MK würden demnach bezwecken, Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien zu begegnen, um sicherzustellen, dass der Wortlaut des Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA diesen Grundsatz besser widerspiegelt. Sogenannte „Low-Risk-Distributor“-Vereinbarungen sollen hingegen von dem neu gefassten Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte nicht betroffen sein, weil in solchen Fällen der durch lokales Vertriebspersonal generierte Umsatz einem im jeweiligen Marktgebiet ansässigen Steuerpflichtigen zuzurechnen sei, was in Strukturen, denen Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA begegnen soll, nicht der Fall ist. Diesbezügliche Gewinnabgrenzungsfragen würden in BEPS-Aktionspunkt 9 (Risiken und Kapital)<sup>7</sup> behandelt.<sup>8</sup>

## 1.2. Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA und Art 12 MLI

Die in BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Definitionsänderungen wurden in unveränderter Form in Art 5 Abs 5, 6 und 8 OECD-MA idF des Updates 2017 übernommen.<sup>9</sup> Gleiches gilt für den Vorschlag der Neuformulierung des OECD-MK zu diesen Regelungen, der im Zuge des Updates 2017 faktisch wortgleich in die Tz 84 bis 114 OECD-MK Eingang gefunden hat. Korrespondierend dazu finden sich die in BEPS-Aktionspunkt 7 ausgewiesenen Änderungen einer neuen Definition der Vertreterbetriebsstätte in Art 12 des Multilateralen Instruments (MLI).<sup>10</sup> Ohne auf die im Schrifttum<sup>11</sup> bereits

<sup>7</sup> OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8–10: Abschlussbericht 2015 (2017).

<sup>8</sup> OECD, BEPS-Aktionspunkt 7, 14.

<sup>9</sup> Siehe FN 6.

<sup>10</sup> Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93 (im Folgenden: MLI).

<sup>11</sup> *Ban/Niehus/Pestl*, BEPS-Aktionspunkt 7: Auswirkungen auf die unternehmerische Tätigkeit international agierender Unternehmen, DB 2016, 2136 (2140 f); *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) XIII/207 ff; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 5 Rz 400 ff; *Bendlinger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (10 f); *Cortez*, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 (821); *Eisenbeiss*, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment, Intertax 2016, 481 (481 ff); *Hummer*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionengeschäfte und ähnliche Strategien, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, SWI Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 82 (82 ff); *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht, SWI 2017, 331 (336); *Kofler/Schmidt/Simonek*, Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick

<sup>3</sup> *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 238 f.

<sup>4</sup> Tribunal Administratif de Paris 12. 7. 2017, 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-01, 1505165/1-1, 1505178/1-1, *Google Ireland Ltd.*

<sup>5</sup> OECD, BEPS-Aktionspunkt 7, 13.

<sup>6</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (21. 11. 2017). Verweise auf OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den Kommentar dazu (OECD-MK) beziehen sich, sofern sich kein anderer Hinweis findet, auf OECD-MA und OECD-MK idF des Updates 2017.

ausführlich kommentierte Neufassung des „*abhängigen Vertreters*“ in Art 5 Abs 5 OECD-MA im Detail einzugehen, sei angemerkt, dass demnach Personen, die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig sind und dabei gewöhnlich Verträge abschließen oder gewöhnlich eine zentrale Rolle übernehmen, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen von dem Unternehmen abgeschlossen werden, eine Vertreterbetriebsstätte für das ausländische Unternehmen begründen. Das gilt grundsätzlich auch für verbundene Unternehmen, die die Funktion eines Kommissionärs ausüben, wenn die Rechtsmerkmale eines abhängigen Vertreters erfüllt sind; dies unabhängig davon, ob der Kommissionär seinen Kommittenten rechtlich binden kann oder nicht.<sup>12</sup> Gleichzeitig wurde der Tatbestand des unabhängigen Vertreters (Art 5 Abs 6 OECD-MA) insofern beschnitten, als eine Person, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Auftrag eines oder mehrerer Unternehmen tätig ist, mit denen sie „*eng verbunden*“<sup>13</sup> ist, nicht als unabhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA gelten soll. Die bloße Teilnahme an Vertragsverhandlungen soll jedoch – anders als in der deutsch-italienischen Rechtssache *Philipp Morris* vom italienischen Höchstgericht entschieden<sup>14</sup> – nicht ausreichen, um den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte unterstellen zu können, was in Folge der italienischen Rechtsprechung im OECD-MK ausdrücklich festgeschrieben worden ist.<sup>15</sup>

Nachdem Art 12 MLI im Rahmen des BEPS-Projekts nicht als Mindeststandard ausgewiesen ist und optional umgesetzt werden konnte, hat Österreich aus standortpolitischen Überlegungen<sup>16</sup> von der Anwendung der Bestimmung Abstand genommen. Begründet wurde dies damit, dass bereits nach bisheriger Verwaltungspraxis

bei einer (natürlichen oder juristischen) Person, die im eigenen Namen Verträge abschließt, die allerdings wirtschaftlich das Unternehmen binden – also bei faktischer Abschlussvollmacht –, vom Bestand einer Vertreterbetriebsstätte ausgegangen werden könne.<sup>17</sup> Der neue Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte findet sich jedoch bereits in Art 5 Abs 6, 7 und 8 des mit 1. 1. 2019 wirksam gewordenen DBA Japan<sup>18</sup> und wird im Zuge künftiger DBA-Neuverhandlungen und -Revisionen zweifellos in die österreichische DBA-Landschaft Eingang finden.

## 2. Ergebnisabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten

### 2.1. One or Two Taxpayers?

Die Neufassung des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 ff OECD-MA im Update 2017 bzw die extensive Auslegung des Tatbestands durch einzelne Finanzverwaltungen kann zur Folge haben, dass ein Staat sowohl eine dort ansässige Vertriebsstochtergesellschaft besteuern kann als auch eine – durch die Aktivitäten der Tochter begründete – Betriebsstätte der ausländischen Mutter- bzw Konzerngesellschaft („*two taxpayer approach*“). Eine unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaft und eine beschränkt steuerpflichtige Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft bestehen dann nebeneinander. Bereits aus den Ausführungen im OECD-Betriebsstättenbericht 2010<sup>19</sup> ergibt sich, dass das von der OECD auch so gewollt ist. Dort heißt es: „*In cases where a PE arises from the activities of a dependent agent, the host country will have taxing rights over two different legal entities – the dependent agent enterprise (which may be a resident of the host country) and the dependent agent PE (which is a PE of the non-resident enterprise).*“<sup>20</sup>

Um diese Zweigleisigkeit zu vermeiden, hat Österreich mit Deutschland eine vorbildliche Lösung gefunden, indem protokollarisch vereinbart worden ist, „[...] *dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns abgegolten werden.*“<sup>21</sup> Ein verbundenes Unternehmen soll also nicht als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens angesehen werden, wenn die sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden Aktivitäten angemessen entlohnt werden („*single taxpayer*“).

auf BEPS-Aktionspunkt 7, StAW 2017, 67 (67 ff); *Pleijssier*, The Agency Permanent Establishment in BEPS-Aktionspunkt 7, Intertax 2015, 147 (151 ff); *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPSt Österreich, TPI 2017, 36 (38); *Schmidt-Heß*, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 165 (167 ff); *Sennwald*, Steuerliche Risiken der Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, in *Lüdicke*, Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt (2018) 165 (172 ff); *Waldens/Sprenger*, BEPS 7: Hat der Kommissionär/Handelsvertreter im Konzern ausgedient? DB 2016, 2125 (2125 ff).

<sup>12</sup> *De Wilde*, Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing? Intertax 2017, 556 (559).

<sup>13</sup> Gemäß Art 5 Abs 8 OECD-MA ist eine „*enge Verbundenheit*“ bei einer mehr als 50%igen Verflechtung gegeben.

<sup>14</sup> Corte Suprema di Cassazione 7. 3. 2002, 3367/3368, *Philip Morris*.

<sup>15</sup> Tz 97 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*The mere fact, however, that a person has attended or even participated in negotiations in a State between an enterprise and a client will not be sufficient, by itself, to conclude that the person has exercised in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise.*“

<sup>16</sup> *Jirousek/Zöhner/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017, 393 (397); *Jirousek/Zöhner*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht? ÖStZ 2017, 2017 (220).

<sup>17</sup> ErlRV 1670 BgNR 25. GP, 6.

<sup>18</sup> BGBl III 2018/167.

<sup>19</sup> OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2010), im Folgenden: BS-Bericht 2010.

<sup>20</sup> OECD, BS-Bericht 2010, Rz 230.

<sup>21</sup> BGBl III 2002/182 idF BGBl II 2012/32, Schlussprotokoll, Abs 2 zu Art 5.

approach“).<sup>22</sup> Diese im weltweiten DBA-Netz – soweit erkennbar – einzigartige deutsch-österreichische Sonderregelung hat zur Folge, dass im tatbestandlich erfassten Fall der fremdvergleichskonformen Leistungsabgeltung – anders als das die OECD will – für das Prinzipalunternehmen im Staat des Vertreters keine Betriebsstätte unterstellt wird, sodass der sonst der Vertreterbetriebsstätte zurechenbare Gewinnanteil des Prinzipalunternehmens nicht als Betriebsstättengewinn, sondern im Rahmen der Leistungsvergütung der Vertriebsgesellschaft besteuert wird. Damit geht die Zuordnung des Besteuerungsrechts an diesem sonst der Vertreterbetriebsstätte zurechenbaren Gewinnanteil in der Frage der Fremdüblichkeit der Leistungsabgeltung für die Vertriebsgesellschaft auf. Verfahrensrechtlich hat das zur Folge, dass der Staat des Vertreters das Prinzipalunternehmen nicht als (beschränkt steuerpflichtigen) Steuerausländer erfassen muss.<sup>23</sup>

Der deutsch-österreichische Lösungsansatz, der von ehemaligen Vertretern der Finanzverwaltung nur als „administrative Erleichterung“ gesehen wird,<sup>24</sup> ist sinnvoll und zweckmäßig, zumal dann, wenn die Vertriebstochtergesellschaft für ihre Leistungen fremdüblich vergütet wird, einer Vertreterbetriebsstätte wohl kein Gewinn zugerechnet werden kann.<sup>25</sup> Eine konsistente und aufeinander abgestimmte Anwendung des Art 7 Abs 2 OECD-MA und der infolge der BEPS-Aktionspunkte 8–10<sup>26</sup> neu gefassten OECD-VPL 2017<sup>27</sup> zur Auslegung des Art 9 OECD-MA sollte in den meisten Fällen zu einem Betriebsstättenergebnis von null führen („Nullsummentheorie“).<sup>28</sup> Denn der zu erfassende Ertrag in Höhe einer fremdüblichen Vertreterprovision ist gleichzeitig Aufwand in Höhe der an die Vertriebsgesellschaft zu leistenden Vergütung.<sup>29</sup> Das ist auch sachgerecht, als bei fremdüblichem Verhalten zwischen Vertriebsgesellschaft und Geschäftsherrn die durch den Vertreter geschaffene Wertschöpfung im Marktstaat ohnehin im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der Vertriebsgesellschaft besteuert wird.<sup>30</sup>

<sup>22</sup> Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht I/2, DBA BRD 22/18.

<sup>23</sup> Schuch/Haslinger in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung: OECD-Musterabkommen. DBA Österreich–Deutschland. Kommentar (2004) Österreich Art 6 Rz 2.

<sup>24</sup> Loukota, Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekannte Wesen, SWI 2017, 70 (70 ff).

<sup>25</sup> Ditz, Die Fehlentwicklungen bei der Vertreterbetriebsstätte, SWI 2017, 282 (285).

<sup>26</sup> Siehe FN 7.

<sup>27</sup> OECD, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (2018).

<sup>28</sup> Kroppen/Van der Ham, Neue OECD-Richtlinien zur Gewinnaufteilung bei Vertreterbetriebsstätten, IWB 2017, 257 (264).

<sup>29</sup> Van der Ham/Retzer, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749 (753).

<sup>30</sup> Ditz, SWI 2017, 282 (287).

## 2.2. Der Weg zur Liefergewinnbesteuerung

Gegen die Nullsummentheorie wird vorgebracht, dass damit der Anwendungsbereich der Vertreterbetriebsstätte stark eingeschränkt würde und nur noch in Fällen anwendbar wäre, in denen der Vertreter als unselbständig tätiger Angestellter des Prinzipals tätig wird. Art 5 Abs 5 OECD-MA sei damit überflüssig.<sup>31</sup> Im Verhältnis zwischen verbundenen Unternehmen wären unter Umständen bestimmte Risiken (zB Lagerrisiko, Delkredererisiko) rechtlich zwar dem Prinzipal zuzuordnen, steuerlich aufgrund der dort ausgeübten *significant people functions* jedoch der Vertreterbetriebsstätte. Der *single taxpayer approach* würde es nicht zulassen, diese Risiken der Betriebsstätte zuzuordnen.<sup>32</sup> Außerdem würde zwischen Vertreterbetriebsstätten und anderen Betriebsstättenformen unterschieden, weil letzteren nach dem AOA Funktionen und letztlich Gewinne aufgrund dort ausgeübter Tätigkeiten zugeordnet werden können, ungeachtet dessen, dass die Vermögensgegenstände und Risiken rechtlich dem Unternehmensträger zuzuordnen sind. Der *single taxpayer approach* würde das bei Vertreterbetriebsstätten nicht zulassen.<sup>33</sup>

Die Neufassung des Art 5 Abs 5 ff OECD-MA bezweckt letztlich, durch die Aufweichung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte dem Bestimmungsland von Waren und Dienstleistungen ein (zumindest anteiliges) Besteuerungsrecht an Vertriebsgewinnen zu überlassen, also eine „Liefergewinnbesteuerung“ zu ermöglichen. Die Staaten, in denen Produkte und Dienstleistungen vertrieben werden, sollen auf die Gewinne des ausländischen Unternehmens zugreifen können und nicht nur auf jene der dort ansässigen Vertriebsgesellschaft.

## 2.3. Leitlinien der OECD zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung

BEPS-Aktionspunkt 7 setzt sich nur mit Fragen rund um die künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus auseinander und unterbreitet Vorschläge zur Neufassung bzw Neuauslegung der Tatbestandsmerkmale des Art 5 OECD-MA, nicht jedoch mit den Auswirkungen, die sich daraus für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung ergeben. Wenngleich die OECD meint, dass die Änderungen des Betriebsstättenbegriffs keiner wesentlichen Anpassungen bestehender Regeln und Leitlinien bezüglich der Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte nach Art 7 OECD-MA bedürfe, wird erkannt, dass eine zusätzliche Orientierung erforderlich sei, wie Art 7 OECD-MA auf Betriebsstätten anzuwenden ist, die sich aus den BEPS-bedingten Änderungen des Betriebsstättenbegriffs – insbesondere im Fall von Betriebsstätten außerhalb

<sup>31</sup> OECD, BS-Bericht 2010, Rz 239.

<sup>32</sup> OECD, BS-Bericht 2010, Rz 235.

<sup>33</sup> OECD, BS-Bericht 2010, Rz 236 ff.

des Finanzsektors – ergeben.<sup>34</sup> Dabei seien auch die Ergebnisse aus den BEPS-Aktionspunkten 8–10 mit zu berücksichtigen. Nach einem ersten Entwurf von Leitlinien zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung aus September 2016,<sup>35</sup> der im Rahmen der Begutachtung von Vertretern der Wirtschaft, Interessenvertretung und Wissenschaft auf mehr als 400 Seiten (!) kommentiert (und kritisiert) worden ist,<sup>36</sup> wurde im Juni 2017 von der OECD eine völlige Neufassung des Berichts<sup>37</sup> zur Begutachtung bereitgestellt, der wiederum 320 Seiten umfassende Reaktionen<sup>38</sup> auslöste. Der Endbericht wurde schließlich im März 2018 veröffentlicht.<sup>39</sup>

Im „Executive Summary“ der Additional Guidance 2018 heißt es: „The guidance contained in this report [...] sets out high level general principles [...] for the attribution of profits to permanent establishments in the circumstances addressed by the Report on BEPS Action 7.“<sup>40</sup> Anders als die Erstfassung verzichtet dieser Endbericht in den insgesamt vier Beispielen auf eine Zahlenunterlegung, um keine präjudizielle Wirkung zu schaffen.<sup>41</sup> Der Ergebnisabgrenzung zwischen Prinzipal und Vertreterbetriebsstätte, deren Bestand aufgrund der Tätigkeit einer vom Prinzipal abhängigen Vertriebstochtergesellschaft („related intermediary“) angenommen wird, sind die Beispiele 2 (Vertrieb von Geräten),<sup>42</sup> 3 (Vertrieb von Online-Werbung in Anlehnung an den Fall Google)<sup>43</sup> und 4 (Vertreterbetriebsstätte durch Wareneinkauf)<sup>44</sup> gewidmet.<sup>45</sup> Nach den Beispielen 2 und 3 soll der Gewinn der Vertreterbetriebsstätte ermittelt werden, indem der Außenumsatz der Vertreterbetriebsstätte zugeordnet wird, davon ein an den Prinzipal zu leistender fremdüblicher Einkaufspreis abgezogen wird sowie die im Marktstaat anfallenden Kosten inklusive der an die Vertriebstochtergesellschaft geleistete Kommission. In Fall 4 wird der Gewinn des (Einkaufs-)Vertreters ermittelt, indem ein von der Betriebsstätte dem Stammhaus fremdüblich „abzurechnender“ Außenumsatz

dem Einkaufspreis gegenübergestellt wird, abzüglich der im Bestimmungsland der Waren und Dienstleistungen anfallenden Kosten inklusive der an die Einkaufstochtergesellschaft geleisteten Einkaufskommission. Vorbild der Gewinnermittlung soll demnach ein fiktives Eigenhändlermodell sein. Spinnt man diesen Gedanken weiter, könnte das zur Folge haben, dass durch die (rein steuerliche) Zuordnung des Außenumsatzes an die Vertreterbetriebsstätte auch eine steuerliche Entstrickung iSd § 6 Z 6 EStG ausgelöst werden könnte (zB Kundenstamm, Marketing Intangibles).<sup>46</sup>

Die Absenkung der Betriebsstättenschwelle, die Auslegungsergebnisse der OECD und die Tendenz einzelner Staaten – darunter Österreich – auch Art 5 und 6 OECD-MA idF vor dem Update 2017 im Sinne von BEPS-Aktionspunkt 7 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu interpretieren, wird Staaten dazu veranlassen, einen größeren Teil des Steuerkuchens für sich zu beanspruchen, als das nach traditionellen Regeln der Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung möglich war. Einer bislang nicht zulässigen „Liefergewinnbesteuerung“ wird damit Tür und Tor geöffnet.<sup>47</sup> Denn letztlich handelt es sich bei der Vertreterbetriebsstätte um eine Fiktion (Art 5 Abs 5 OECD-MA: „[...] als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte [...]“).<sup>48</sup> An dieser Fiktion scheitert auch der vom Steuerausschuss der OECD zum Dogma erhobene AOA und lässt den Bestimmungsländern (Quellenstaaten) umfassende Interpretationsspielräume offen.

#### 2.4. Rechtsprechung zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung

Die Auslegung des Art 5 OECD-MA idF des Updates 2017 gibt DBA-Staaten einen breiten Interpretationsspielraum. Dieser ist jedoch im Bereich der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung noch viel größer. Nach mehr als 15-jährigem Anlauf hat die OECD den AOA entwickelt, der den Fremdverhaltensgrundsatz für Zwecke der Gewinnabgrenzung im Einheitsunternehmen an dessen Auslegung bei zivilrechtlich selbständigen Unternehmen angleichen sollte, um so die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD auch auf die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung anwenden zu können.<sup>49</sup> Die am 22. 7. 2010 verabschiedete endgültige Fassung des 241 Seiten umfassenden OECD-Betriebsstättenberichts 2010<sup>50</sup> gilt als integrierender Bestandteil des OECD-MK zu Art 7 OECD-MA,<sup>51</sup> bietet aber

<sup>34</sup> OECD, BEPS-Aktionspunkt 7, 39.

<sup>35</sup> OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2016); Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte, IStR 2016, 914 (914 ff).

<sup>36</sup> OECD, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I and II (2016).

<sup>37</sup> OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2017).

<sup>38</sup> OECD, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2017).

<sup>39</sup> OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7 (März 2018), im Folgenden: Additional Guidance 2018.

<sup>40</sup> OECD, Additional Guidance 2018, 7.

<sup>41</sup> Bendlinger, „Additional Guidance“ der OECD zur Gewinnabgrenzung neuer Betriebsstätten nach BEPS-Aktionspunkt 7, TPI 2018, 53 (61).

<sup>42</sup> OECD, Additional Guidance 2018, 17 ff.

<sup>43</sup> OECD, Additional Guidance 2018, 19 f.

<sup>44</sup> OECD, Additional Guidance 2018, 11 ff.

<sup>45</sup> Ausführliche Darstellung und Erörterung der Beispiele: Bendlinger, TPI 2018, 53 (59 ff).

<sup>46</sup> Rehfeld, Vertreter- und Logistikbetriebsstätten post BEPS 7, IWB 2017, 209 (212).

<sup>47</sup> De Wilde, Intertax 2017, 556 (566).

<sup>48</sup> Ditz, SWI 2017, 282 (283).

<sup>49</sup> Bendlinger, Betriebsstätte<sup>3</sup>, 321 f.

<sup>50</sup> Siehe FN 19.

<sup>51</sup> Tz 9 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA: „The current version of the Article therefore reflects the approach developed in the Report and must be interpreted in light of the guidance contained in it.“

dem Praktiker nur wenige konkrete Anhaltspunkte.

Welche Auswirkungen eine weite Auslegung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte haben kann, zeigt jedoch die internationale Rechtsprechung. In der vom Obersten Gericht Norwegens<sup>52</sup> letztlich zu Gunsten des irischen Prinzipals *Dell Products Ltd.* entschiedenen Rechtssache wollte die dänische Finanzbehörde aufgrund der signifikanten Vertriebsfunktion des norwegischen Kommissionärs (*Dell AS*) 60 % des Gewinns der dänischen Vertreterbetriebsstätte von *Dell Products Ltd.* zuordnen und für sich beanspruchen, anstelle der von *Dell AS* in Norwegen versteuerten 1%igen Umsatzprovision.<sup>53</sup> Anders als die norwegischen Richter kam das spanische Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC),<sup>54</sup> bestätigt durch das spanische Höchstgericht,<sup>55</sup> bei faktisch gleich gelagertem Sachverhalt zu dem Ergebnis, dass die spanische Tochtergesellschaft der *Dell*-Gruppe (*Dell Spain*) sehr wohl zugleich eine Betriebsstätte der irischen Vertriebsgesellschaft (*Dell Products*) begründen würde.<sup>56</sup> Den gleichen Schluss zog das spanische Höchstgericht in dem schweizerisch-spanischen Steuerfall *Roche Vitamins Europe Ltd.*, in dem eine schweizerische Prinzipalgesellschaft ihre spanische Konzerngesellschaft gegen eine 2%ige Umsatzprovision als Handelsvertreter beauftragt hatte,<sup>57</sup> die von der Finanzverwaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als abhängiger Vertreter qualifiziert wurde.

In einem Fall, bei dem die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte iSd § 13 dAO aufgrund der Deutschland-Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft strittig war, beanspruchte das deutsche Finanzamt immerhin 50 % der durch den Handel mit Dental-Altgold durch das luxemburgische Unternehmen erwirtschafteten Gewinne.<sup>58</sup>

Ein beängstigendes Ausmaß nimmt die Gewinnallokation zu Vertreterbetriebsstätten in Entwicklungs- und Schellenländern an. In der vom High Court Delhi (Indien) entschiedenen

Rechtssache *Rolls Royce* ging es um Turbinen und Ersatzteile, die von der in Großbritannien ansässigen *Rolls Royce Private Ltd. (UK)* an die indische Luftwaffe geliefert worden sind.<sup>59</sup> Die indische Finanzverwaltung stellte fest, dass *Rolls Royce India Ltd.*, die lokale Vertriebsgesellschaft des britischen Turbinenherstellers, als Betriebsstätte von *Rolls Royce Private Ltd.* zu qualifizieren sei, zumal die von *Rolls Royce India Ltd.* wahrgenommenen Aktivitäten über das hinausgehen würden, was in der Dienstleistungsvereinbarung zwischen den beiden Gesellschaften geregelt war. Denn die indische Vertriebsgesellschaft sei die „customer facing business unit“ gewesen, und sei – beginnend mit der Identifikation möglicher Kunden über Vertragsverhandlungen, den Abschluss eines *letter of intent* und der Auftragsannahme – maßgeblich in das Zustandekommen des Geschäfts involviert gewesen und damit als abhängiger Vertreter von *Rolls Royce Private Ltd. (UK)* zu qualifizieren. In einem ersten Schritt versuchte die indische Finanzverwaltung, 100 % und später 75 % der Liefergewinne dieser Betriebsstätte zuzuordnen. Das Tax Appellate Tribunal in Delhi zog allerdings den vom Delhi High Court bestätigten Schluss, dass 50 % des Gewinns den außerhalb Indiens stattfindenden Produktions- und 15 % den Forschungsaktivitäten zugeordnet werden müssten, sodass letztlich 35 % der Gewinne der indischen Vertreterbetriebsstätte zu belassen waren. In anderen Fällen, bei denen indische Gerichte ebenso Tochtergesellschaften als Vertreterbetriebsstätten qualifizierten, wurden zB folgende Anteile am Liefergewinn der *dependent agent PE* (DAPE) zugeordnet: 25 % (*Rolls Royce Singapore*),<sup>60</sup> 26 % (*GE Energy Parts Inc.*),<sup>61</sup> 30 % (*Nipro Asia Pte Ltd, Singapore*),<sup>62</sup> 35 % (*ZTE Corporation*),<sup>63</sup> *Daikin Industries Ltd.*,<sup>64</sup> 50 % (*Nortel Networks India International Inc.*,<sup>65</sup> *Linmark International [Hong Kong] Ltd.*<sup>66</sup>). Nachdem für die DAPE keine Bücher und Aufzeichnungen geführt worden sind, hat die indische Finanzverwaltung in diesen Fällen einen geschätzten Gewinn in Höhe von 10 % des Umsatzes angenommen.

### 3. Ergebnis

Die Überarbeitung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte und die Absenkung der steuertatbestandlichen Anforderungen an das Entstehen einer Betriebsstätte wird eine *Umverteilung von Besteuerungssubstrat* zur Folge haben. Gesellschaften, die bislang exklusiv als Handelsvertre-

<sup>52</sup> Noregs Hogsterett 2. 12. 2011, HR-2011-2245-A, *Dell*.

<sup>53</sup> *Bendlinger*, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall *Dell*, SWI 2012, 101 (101 ff); *Bramo-Hackel/Dorfer*, *Dell* gewinnt im Betriebsstättenstreit, taxlex 2012, 155 (155 ff); *Zielke*, Norwegen: Oberstes Gericht entscheidet am 2. 12. 2011 für *DELL* in der Rechtssache einer Betriebsstätte des Kommittenten eines Kommissionsgeschäfts, IStR 2012, 80 (80 ff); *Zielke*, *Commissionaire Structure as an Agency Permanent Establishment (PE): Low Risk for Foreign Principals Constituting a PE in Norway*, Intertax 2012, 494 (494 ff).

<sup>54</sup> Tribunal Económico-Administrativo Central 15. 3. 2012, 00/2107/2007, *Dell*.

<sup>55</sup> Tribunal Supremo 20. 6. 2016, 1475/2016, *Dell*.

<sup>56</sup> *Martínez-Matosas/Calderón*, The Spanish Substantialist Approach to Fragmented Structures of Business, Spanish Tax Alert 9/2012, 1 (1 ff).

<sup>57</sup> Tribunal Supremo 12. 1.2012, 1626/2008, *Roche*.

<sup>58</sup> FG Rheinland-Pfalz 15. 6. 2015, 1 K1685/14, und BFH 23. 10. 2018, IR 54/16.

<sup>59</sup> *Rolls Royce PLC vs DIT*, 339 ITR 147 (Del).

<sup>60</sup> *Rolls Royce Singapore vs ADIT*, (2011) 202 Taxman 45 (Del).

<sup>61</sup> *GE Energy Parts Inc. vs ADIT*, TS-34-ITAT-2017 (Del).

<sup>62</sup> *DDIT vs Nipro Asia Pte Ltd.*, TS-66-ITAT-2017 (Del).

<sup>63</sup> *ZTE Corporation vs ADIT*, (2016) 159 ITD 696 (Del).

<sup>64</sup> *Daikin Industries Ltd.*, TS-274-ITAT-2018 (Del).

<sup>65</sup> *Nortel Networks India International Inc.*, TS-355-ITAT-2014 (Del).

<sup>66</sup> *Linmark International (Hong Kong) Ltd. vs DDIT*, (2011) TS-5853-ITAT-2010 (Del)-O.

ter für andere konzerninterne Gesellschaften agiert haben und bislang als „unabhängig“ angesehen worden sind, werden im Lichte von Art 5 Abs 5 ff OECD-MA idF Update 2017 diesen Status nicht mehr bewahren können.<sup>67</sup> Bislang im Ursprungsland besteuerte Gewinne werden künftig, zumindest teilweise, den Marktstaaten zuzuordnen und dort zu versteuern sein. Wie die höchstgerichtliche Rechtsprechung aus aller Welt belegt, bewegt sich die Höhe der einer Vertreterbetriebsstätte zuzuordnenden Gewinne – den Umständen des Einzelfalles entsprechend – in einer großen Bandbreite.

Die Additional Guidance der OECD gibt nur grobe Leitlinien vor und keinen sicheren Halt. Dieser Umstand hat dazu geführt, dass einzelne Staaten inzwischen rein innerstaatlich geregelt haben, wie in ihrem Hoheitsgebiet steuerpflichtige Unternehmen Betriebsstätten-Ergebnisse zu ermitteln haben. So hat Deutschland mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>68</sup> den AOA in das deutsche Außensteuergesetz übernommen, durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung<sup>69</sup> ergänzt und durch Verwaltungsgrundsätze<sup>70</sup> konkretisiert.<sup>71</sup> Aber auch die deutschen Regelungen räumen der Ergebnisabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten in § 39 BsGaV bzw Tz 418 ff VWGBsGa nur wenig Raum ein und verweisen auf allgemeine Grundsätze. Indien hat im April 2019 einen Vorschlag zur Änderung der Grundsätze der Gewinnzuordnung bei Betriebsstätten zur Begutachtung veröffentlicht. Demnach soll die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten anhand einer komplexen Formel durch Aufteilung des weltweiten Unternehmensgewinns erfolgen.<sup>72</sup>

Nationale Alleingänge bei der Regelung bilateraler Problemstellungen haben idR Doppelbe-

steuerung zur Folge. Dies gilt vor allem dann, wenn einem „Geburtsfehler des Art 5 OECD-MA“<sup>673</sup> Gewinne zugeordnet werden müssen.

## Auf den Punkt gebracht

Wengleich durch die Einführung des AOA im Zuge des Updates 2010 des OECD-MA und des OECD-MK sowohl Art 7 OECD-MA als auch Art 9 OECD-MA von einem weitgehend deckungsgleichen funktions- und faktenbasierten Fremdüblichkeitsverständnis getragen werden sollen,<sup>74</sup> bieten Art 9 OECD-MA und die OECD-VPL 2017<sup>75</sup> deutlich mehr Rechtssicherheit als Art 7 OECD-MA und die seit 2008 dazu ergangenen OECD-Berichte. Insofern täten auch die DBA-Staaten selbst gut daran, den *single taxpayer approach* bzw die Nullsummentheorie aus ihrem Dornröschenschlaf zu wecken. Ansätze dafür finden sich bereits im OECD-Betriebsstättenbericht 2010<sup>76</sup> und in der diesen ergänzenden Additional Guidance 2018. Darin wird unter der Überschrift „Administrative approaches to enhance simplification“ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die administrativen Belastungen eines ausländischen Unternehmens infolge der Unterstellung einer Vertreterbetriebsstätte nicht außer Acht gelassen werden sollten. Deshalb seien Quellenstaaten nicht daran gehindert, (innerstaatlich) ein administrativ einfacheres Prozedere der Steuererhebung anzuwenden. So würden einige Staaten schon heute – trotz Annahme einer Vertreterbetriebsstätte – Steuern nur von der im Bestimmungsland von Waren und Dienstleistungen ansässigen Vertriebsgesellschaft erheben. Das ändere nichts daran, dass die Steuerschuld auf Grundlage der von Tochtergesellschaft und (unterstellter) Vertreterbetriebsstätte (Art 5 Abs 5 OECD-MA) wahrgenommenen Funktionen zu berechnen sei.<sup>77</sup> Ein weiser Rat, der Finanzverwaltungen und Steuerpflichtigen Rechtsunsicherheit und administrativen Aufwand ersparen würde.

<sup>67</sup> Wagemann, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14 (19).

<sup>68</sup> Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26. 6. 2013, dBGBl I 2013, 1809. Wassermeyer, Die BFH-Rechtsprechung zur Betriebsstättenbesteuerung vor dem Hintergrund des § 1 Abs 5 AStG und der BsGaV, IStR 2015, 37 (37).

<sup>69</sup> Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs 5 des AStG (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) vom 13. 10. 2014, dBGBl I 2014, 1603.

<sup>70</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 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGA) vom 22. 12. 2016, IV B 5 – S 1341/12/19991-03.

<sup>71</sup> Bendlinger, Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, TPI 2017, 58 (58 ff); Girlich/Müller/Macho, Die neuen Regelungen zur Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten, TPI 2017, 174 (174 ff).

<sup>72</sup> Government of India, Public Consultation on the proposal for amendment of Rules for Profit attribution to Permanent Establishments (2019) F.No. 500/33/2017-FTDI.

<sup>73</sup> Görl, Die Vertreterbetriebsstätte der Doppelbesteuerungsabkommen – ein Geburtsfehler des Art 5 OECD-Musterabkommen, in Strunk/Wassermeyer/Kaminski, Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht (2006) 113 ff.

<sup>74</sup> Andorfer/Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei Einkaufsbetriebsstätten post BEPS, TPI 2019, 77 (79).

<sup>75</sup> Siehe FN 27.

<sup>76</sup> OECD, BS-Bericht 2010, Part I FN 12 und Rz 246.

<sup>77</sup> OECD, Additional Guidance 2018, Tz 43: “It is also important to note that the potential burden on a non-resident enterprise of having to comply with host country tax and reporting obligations in the event it is determined to have a Art 5(5) PE cannot be dismissed as inconsequential, and nothing in this guidance should be interpreted as preventing host countries from continuing or adopting the kind of administratively convenient procedure mentioned above. For instance a number of countries actually collect tax only from the intermediary even though the amount of tax is calculated by reference to activities of both the intermediary and the Article 5(5) PE.”