

AUSLANDSGESCHÄFTE NACH BEPS, MLI UND COVID-19¹



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

G-20, OECD UND DIE EUROPÄISCHE UNION SIND DABEI, DIE WELTSTEUERORDNUNG NEU ZU GESTALTEN, UM DEN MARKTSTAATEN MEHR BESTEUERUNGSRECHTE EINZURÄUMEN, ALS DAS BISHER DER FALL WAR. GLEICHZEITIG HAT COVID-19 NEUE RAHMENBEDINGUNGEN GESCHAFFEN. DER UNTERNEHMER STEHT VOR VÖLLIG UNERWARTETEN HERAUSFORDERUNGEN, AUCH IM BEREICH DES STEUERRECHTS. STRUKTUREN SIND ZU ÜBERDENKEN, VERRECHNUNGSPREISE ANZUPASSEN. REISE- UND KONTAKTBSCHRÄNKUNGEN KÖNNEN NEUE BESTEUERUNGSTATBESTÄNDE AUSLÖSEN. DER VORLIEGENDE BEITRAG BESCHÄFTIGT SICH MIT EINER SELEKTIVEN AUSWAHL AKTUELLER STEUERLICHER SONDERFRAGEN INTERNATIONALER GESCHÄFTSTÄTIGKEIT UND ANALYSIERT, WAS GEGENWÄRTIG UND IN ZUKUNFT BEI DER BERATUNG GRENZÜBERSCHREITEND TÄTIGER UNTERNEHMEN ZU BEACHTEN SEIN WIRD, UM DEN KOSTENFAKTOR „STEUERN“ IN DEN GRIFF ZU BEKOMMEN.

1. AKTUELLE RICHTLINIENVORGABEN DER EU

Nachdem am 5.10.2015 die OECD ihren Abschlussbericht zu den 15

BEPS-Aktionspunkten präsentiert hatte, hat die EU-Kommission am 28.1.2016 ihre Empfehlung zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen² veröffentlicht, die Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.7.2016 (ATAD I)³ verabschiedet und ein Jahr später durch die RL (EU) 2017/952 (ATAD II)⁴ ergänzt. Der Inhalt der beiden Richtlinien und deren Umsetzung in Österreich ist der folgenden Tabelle zu entnehmen: (siehe Tabelle unterhalb).

In Art. 11 Abs. 6 ATAD I wurde den Mitgliedstaaten (MS), die bis zum 8.8.2016 über nationale gezielte Vorschriften zur Verhinderung von BEPS verfügten, die gleichermaßen *wirksam* sind, wie die in Art. 4 ATAD I vorgesehene Zinsschranke, bis zur Verabschiedung eines Mindeststandard der OECD in Bezug auf BEPS Action 4⁵, längstens aber bis 1.1.2024 eine Übergangsregelung eingeräumt.⁶ Während das BMF davon ausging, mit § 12 Abs. 1 Z 10 KStG (Niedrigbesteuerung von Zinszahlungen im Konzern) bzw. § 12 Abs. 1 Z 9 KStG (kein Zinsabzug für fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe im Konzern) über ein *gleichermaßen wirksames Zinsabzugsverbot* zu verfügen, hat die Kommission diese Vergleichbarkeit nicht gesehen.⁷ Am 25.7.2019 hat die

ATAD I	Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung	Umsetzung in Österreich	Umsetzungsfrist
Art. 4	Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen	OFFEN	31.12.2018 (1.1.2024)
Art. 5	Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung	§ 6 Z 6 EStG	31.12.2019
Art. 6	Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch	§ 22 BAO	31.12.2018
Art. 7, Art. 8	Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen	§ 10a KStG	31.12.2018
Art. 9	Hybride Gestaltungen iVz EU-Mitgliedstaaten	§ 14 KStG	31.12.2018
ATAD II	Hybride Gestaltung iVz Drittstaaten	§ 14 KStG	31.12.2019

EU-Kommission deshalb den ersten Schritt zur Einleitung eines förmlichen Vertragsverletzungsverfahrens gesetzt und am 27.11.2019 eine mit Gründen versehene Stellungnahme zugestellt, mit der Aufforderung, Art. 4 ATAD I in nationales Recht zu übernehmen. Es bleibt abzuwarten, ob Österreich im Zuge der anstehenden Legistik dieser Aufforderung folgen wird.

Um die Möglichkeiten der bilateralen Streitbeilegung auf der Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder dem EU-Schiedsübereinkommen⁸ zwischen den Mitgliedstaaten der EU (MS) zu verbessern wurde bereits im Oktober 2017 die *EU-Streitbeilegungsrichtlinie*⁹ verabschiedet, um einen wirksamen und effektiven Rechtsrahmen zur Beilegung, von Besteuerungstreitigkeiten zu schaffen und die MS unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, sich auf ein Ergebnis zu einigen. Die Richtlinie ist auf Steuerjahre anzuwenden, die nach dem 1.1.2018 begonnen haben und wurde in Österreich durch das EU-Besteuerungstreitbeilegungsgesetz¹⁰ in nationales Steuerrecht transformiert. Die derzeit wohl meistdiskutierte Richtlinienvorgabe der EU ist die sechste Fassung der EU-Amtshilferichtlinie¹¹, kurz „DAC 6“,¹² die durch das EU-Meldepflichtgesetz¹³ in österreichisches Recht transformiert worden ist.

2. BESTEUERUNG DER DIGITALEN WIRTSCHAFT

2.1. DIE ARBEITEN DER OECD

Die Digitalisierung der Wirtschaft hat die Formen internationaler Geschäftstätigkeit verändert. Traditionelle, an physischer Präsenz orientierte Besteuerungskonzepte scheitern. Deshalb arbeitet die OECD – beginnend mit BEPS Action 1¹⁴ – im Rahmen des aus 137 Staaten bestehenden „*Inclusive Framework*“ seit Oktober 2015 intensiv daran, einen *gemeinsamen internationalen Konsens* zu finden, um die weltweite Verteilung von Besteuerungssubstrat neu zu ordnen. Es entstand ein 2-Säulen-Modell mit konkreten Vorstellungen zur steuerlichen Erfassung (nicht nur) digitaler Unternehmen. In „*Pillar I*“ wird einerseits ein – von Präsenzansforderungen losgelöst – an Umsätzen orientierter *neuer Nexus* vorgeschlagen, andererseits neue Regeln der Gewinnallokation. „*Pillar II*“ schlägt vor, den internationalen Steuerwettbewerb generell durch eine globale Mindestbesteuerung zu begrenzen.¹⁵ Anlässlich einer am 12.10.2020 stattgefundenen Pressekonferenz hat die OECD „*Blueprints*“ für die Säule I (232 Seiten)¹⁶ und die Säule II¹⁷ (248 Seiten) präsentiert, ergänzt um ein „*Public Consultation Document*“¹⁸, in dem die interessierte Öffentlichkeit gebeten wird, Fragen zu dem Zwei-Säulen-Konzept zu beantworten. In einem Communiqué vom 14.10.2020 wurden die Pläne der OECD von den Finanzministern der G20 und den Zentralbankgouverneuren ausdrücklich unterstützt.¹⁹ Im Jänner 2021 soll eine *öffentliche Anhörung* in Paris erfolgen, mit dem Ziel, bis Mitte 2021 eine „*consensus based solution*“ präsentieren zu können. Gleichzeitig wurde eine 283-seitige Folgenabschätzung („*Economic Impact Assessment*“) über die weltweiten wirtschaftlichen und steuerlichen Auswirkungen der Zwei-Säulen-Lösung veröffentlicht und am 20.10.2020 von der OECD präsentiert.²⁰ Nach den Schätzungen der OECD könnte die Umsetzung von Säule I und Säule II ergänzend

zu dem US-amerikanischen „*GILTI-Regime*“ das weltweite Körperschaftsteueraufkommen um 2,3 bis 4% bzw. um US\$ 56 bis 102 Mrd. erhöhen. Dabei würde ein Großteil auf Säule II entfallen, weil Säule I im Wesentlichen nur bestehendes Steuersubstrat zugunsten der Marktstaaten neu verteilen würde.

2.2. RICHTLINIENVORSCHLÄGE DER EUROPÄISCHEN UNION

Nachdem Vorschläge der OECD *keine unmittelbare rechtliche Wirkung* entfalten, hatte die EU bereits im März 2018 Maßnahmen präsentiert, bestehend aus einem Richtlinienvorschlag zur Implementierung einer „*digitalen*“ („*virtuellen*“) Betriebsstätte als neuen steuerlicher Nexus²¹ und jenem einer *Ausgleichsteuer*, die auf Online-Werbung, digitale Vermittlungsleistungen und den Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden, erhoben werden sollte.²² Um das Konzept auch gegenüber Drittstaaten umsetzen zu können, wurden die Vorschläge um eine *Empfehlung der Kommission* ergänzt, die bereits Textvorschläge für einen abkommensrechtlichen Nexus aufgrund „*signifikanter digitaler Präsenz*“ und Vorschriften für die Gewinnzuordnung zu einer dadurch begründeten „*virtuellen Betriebsstätte*“ enthielt.²³ Keiner der beiden Richtlinienvorschläge wurde von den MS angenommen. Auch der Vorschlag aus März 2019 zur Einführung einer Digitalsteuer mit deutlich engerem Anwendungsbereich durch Einschränkung auf digitale Werbeleistungen²⁴ scheiterte an der für steuerliche Maßnahmen notwendigen Einstimmigkeit im ECOFIN. Mit der Folge, dass inzwischen Staaten wie Frankreich, Italien, Spanien, aber auch Österreich, nationale Maßnahmen gesetzt haben.²⁵ So hat Österreich (als Bestandteil des AbgÄG 2020) das mit 1. 1. 2020 wirksam gewordene Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020) eingeführt.²⁶ Der nächste Vorstoß der EU-Kommission wird erst zu erwarten sein, nachdem die OECD ihre finalen Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft präsentiert haben wird, was aus heutiger Sicht nicht vor Mitte 2021 zu erwarten ist. Im Raum steht auch eine Richtlinie, die Unternehmen der „*Sharing Economy*“ zur Berichterstattung verpflichten soll, wie etwa die Betreiber digitaler Plattformen in Bereichen wie der Beherbergung (z.B. Airbnb), des Transports (z.B. Uber), des Online-Caterings (z.B. Lieferando) und ähnlicher Vermittlungsleistungen.

2.3. AUTOMATISIERTE DIGITALE LEISTUNGEN IM UN-MUSTERABKOMMEN

Inzwischen hat auch das *Expertenkomitee der Vereinten Nationen* angesichts der Komplexität des Zwei-Säulen-Ansatzes der OECD den Entwurf einer neuen Verteilungsnorm für *automatisierte digitale Dienstleistungen* präsentiert und vorgeschlagen, einen neuen Art. 12B in das Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA) aufzunehmen. Demnach sollen automatisierte digitale Dienstleistungen künftig auch im Staat des Nutzers besteuert werden, ohne dass es einer physischen Präsenz des Leistenden bedarf. Die Steuer soll in Form einer Quellensteuer erhoben werden oder im Ausmaß von 30% der „*profitability ratio*“ des Leistenden.²⁷ Wenngleich es sich dabei nur um einen Vorschlag handelt, der im Zuge der nächsten Revision in das UN-MA aufgenommen werden könnte, ist nicht auszuschließen,

dass vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer bei DBA-Neuverhandlungen und Revisionen darauf bestehen werden, eine solche Regelungen in ihre DBA aufzunehmen.

3. DIE ÖSTERREICHISCHEN DBA

3.1. AUSWIRKUNGEN VON BEPS UND MLI

Um die im Rahmen des BEPS-Projektes von G20/OECD vorgeschlagenen DBA-rechtlich relevanten Anpassungen zügig in die Abkommen übernehmen zu können, hat es die OECD den Staaten freigestellt, ein multilaterales Abkommen zu unterzeichnen. Dieses „Multilaterale Instrument“ (MLI) sollte es ohne langwierige DBA-Neuverhandlungen ermöglichen, einzelne abkommensrechtliche Regelungen mit einem Aufwischen zu verändern ohne langwierige Verhandlungen mit jedem einzelnen Vertragsstaat führen zu müssen.²⁸ Österreich hat zwar das MLI sehr rasch in nationales Recht transformiert²⁹ und als weltweit erster Staat ratifiziert, die „covered tax agreements“ der OECD gemeldet und Optionen bzw. Alternativen gewählt. Die schnelle Umsetzung ist allerdings dem Umstand geschuldet, dass Österreich *völkerrechtliche Verträge unmittelbar anwenden* kann und Veränderungen der DBA durch das MLI keiner parlamentarischen Handlungen bedürfen (*monistisches System*). In Deutschland hingegen ist jedes einzelne DBA dem Gesetzgebungsprozess zu unterziehen (*dualistisches System*), weshalb in Deutschland das MLI bislang noch nicht wirksam geworden ist.³⁰ Bei der Übernahme der dem BEPS-Projekt entstammenden Änderungsvorschläge hat Österreich jedoch große Zurückhaltung geübt und im Wesentlichen nur die von der OECD als „*Mindeststandard*“ ausgewiesenen Bestandteile übernommen.³¹ Die folgende Tabelle zeigt, im Verhältnis zu welchem österreichischen Vertragsstaat welche Bestimmung aus

dem MLI inzwischen wirksam geworden ist. Die durch das MLI infizierten DBA sind auf der Website des BMF als „*synthesised Text*“ abrufbar.³²

3.2. BETRIEBSSTÄTTEN, MLI UND COVID-19

Im Rahmen des BEPS-Projektes kam die OECD zum Ergebnis, dass es auch einer Neufassung des Betriebsstättenbegriffs in den DBA bedarf, um Steuerumgehungsstrategien zu verhindern. Im Fokus standen *Kommissionsgeschäfte* unter Nutzung ausländischer Tochtergesellschaften, wodurch Gewinne aus Marktstaaten wegverlagert werden können, die Inanspruchnahme der für Hilfsbetriebsstätten vorgesehenen Ausnahmen und Betriebsstätten vermeidende Steuergestaltung in Zusammenhang mit *Bauausführungen und Montagen*.³⁴ Folglich wurde in BEPS Action 7³⁵ und Art. 12 bis 15 MLI (*keine Mindeststandards*) den Staaten vorgeschlagen, in ihren DBA die Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (*Bauausführungen und Montagen*), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (*Hilfsbetriebsstätten*) und Art. 5 Abs. 5 ff. (*Vertreterbetriebsstätten*) anzupassen. Österreich hat zwar aus dem „MLI-Cafeteria-System“ nur wenige Vorschläge übernommen³⁶ und iZm Art. 5 OECD-MA nur jenen zur Anpassung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA übernommen, steht aber z.B. in Bezug auf die Änderungen im Bereich der Vertreterbetriebsstätte auf dem Standpunkt, dass es sich dabei um keine Neuregelung sondern lediglich um „Klarstellungen“ in Bezug auf Österreichs bestehende Auslegung der jeweiligen Abkommensbestimmung in Altfassung handelt.³⁷ Die Nichtübernahme der Regelung zur Verhinderung künstlicher Vertragstrennungen iZm Bauausführungen und Montagen wurde damit begründet, dass solchen Gestaltungen ohnehin durch den als Mindeststandard ausgestalteten und deshalb von Österreich übernommenen „*Principal Purpose Test*“ begegnet

MLI	Abkommensrechtliche Regelung	DBA-Staat ³³
Art. 6 Abs. 1	Präambel: ...ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen.	BE, CA, CZ, FR, FI, IL, IN, IE, LT, LU, LV, MT, NL, PL, RS, SK, SI, SG
Art. 13 Abs. 2	Hilfsbetriebsstätte: ...sofern diese Tätigkeit oder im Fall des Buchstabens c die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.	IN, IL, NL, RS, SK, SI
Art. 5 Abs. 2 (Option A)	Qualifikationskonflikte: Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode bei Qualifikationskonflikten, die sich durch die Anwendung des DBA ergeben	IN, LU, NL, PL, SK, SI
Art. 5 Abs. 6 (Option C)	Switch over von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode	PL, SK (einseitig)
Art. 19 Abs. 1 bis 10 und 12	Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren	BE, CA, FR, FI, IE, LUX, M, NL, SI, SG
Art. 10 Abs. 1 bis 3	Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegenen Betriebsstätten	BE, IND, IL, NL, SK, SI
Art. 7 MLI	Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Principal Purpose Test)	BE, CA, CZ, F, FI, IL, IN, IE, LT, LU, LV, MT, NL, PL, RS, SK, SI, SG
Art. 17 Abs. 1	Gegenberichtigung bei Verrechnungspreiskorrekturen	BE, F, IL, IE, LT, LU, MA, NL, SK, SG
Art. 16 Abs. 3	Verbesserung der Streitbeilegung – Verständigungsverfahren	BE, CA, FR, IE, LU, NL

werden könnte.³⁸ In das Update 2017 des OECD-MA wurden jedoch alle DBA-rechtlich relevanten Vorschläge aus dem BEPS-Projekt übernommen und sind deshalb die Ausgangsbasis für den Neuabschluss bzw. die Neuverhandlung von DBA. So findet sich z.B. BEPS- bzw. MLI-infizierte Anpassungen in dem seit 2019 wirksamen neuen DBA mit Japan.³⁹

Anfang April hat die OECD zu den *Auswirkungen der COVID-19-Pandemie* auf die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs Stellung genommen.⁴⁰ Darin wird unter anderen ausgeführt, dass allein durch die Notwendigkeit von *Home-Office-Tätigkeiten*, die von Arbeitnehmern außerhalb ihres üblichen Tätigkeitsstaates ausgeübt werden, oder Vertriebsaktivitäten aufgrund der (noch im April 2020) angenommenen Kurzfristigkeit der Krise, keine Betriebsstätte begründet wird.⁴¹ Allerdings geht die OECD unter Bezugnahme auf den OECD-MK⁴² davon aus dass, COVID-19-bedingte Baustellenunterbrechungen den Lauf der in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA *vorgesehenen 12-Monatsfrist weder unterbrechen noch hemmen*. Das österreichische BMF hat sich in Bezug auf COVID-19 bedingte Baustellenunterbrechungen – vorbehaltlich abweichender bilateraler Vereinbarungen⁴³ – der Rechtsansicht der OECD angeschlossen.⁴⁴ Das deutsche BMF⁴⁵ geht hingegen davon aus, dass die krisenbedingte zeitliche Unterbrechung von Bau- und Montagearbeiten für ausländische Unternehmen in Deutschland eine *Hemmung des Fristlaufs bewirkt*, wenn die Unterbrechung mindestens 2 Wochen beträgt, das Personal den Montageort verlassen hat und die Einkünfte *im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert* werden, wenn durch die Fristhemmung in Deutschland keine Betriebsstätte begründet wird. Die ersten praktischen Erfahrungen zeigen bereits, dass die unterschiedliche Auslegung des Betriebsstättenbegriffs durch verschiedene Staaten für Unternehmen unerwartete Steuerrisiken und bilaterale Konflikte auslöst.

4. DIE INTERNATIONALE GEWINNABGRENZUNG

4.1. ERGEBNISABGRENZUNG ZWISCHEN STAMMHAUS UND BETRIEBSSTÄTTE

4.1.1. Die Grundsätze

Für die internationale Ergebnisabgrenzung ist im innerstaatlichen Steuerrecht § 6 Z 6 EStG bzw. § 102 Abs. 2 EStG relevant, andererseits Art. 7 OECD-MA. Die in Art. 7 OECD-MA enthaltene Verteilungsnorm gibt es *in zwei Fassungen*. Und zwar die Fassung aus dem OECD-MA vor dem Update 2010,

wonach die Ergebnisaufteilung zwischen den verschiedenen Betriebsstätten eines Unternehmens nach einem *eingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatz* erfolgen soll und jene nach dem Update 2010 (entspricht auch der aktuellen Fassung des OECD-MA idF des Update 2017), die Betriebsstätten fiktiv rechtlich selbständigen Unternehmen gleichstellen will (*uneingeschränkter Fremdverhaltensgrundsatz*). Dieser Ansatz wird auch als *„authorized OECD approach“* (AOA) bezeichnet (siehe Tabelle unterhalb).

Nachdem sich Österreich im Update 2017 des OECD-MA vorbehalten hat, in ihren DBA *die Version des Art. 7 idF des OECD-MA 2008 zu verwenden* (Altfassung)⁴⁶, findet sich derzeit der AOA in keinem einzigen österreichischen DBA. Nur im neuen DBA mit Japan (DBA-JP) ist im Schlussprotokoll vorgesehen, dass zu dem Zeitpunkt, auf den sich die beiden DBA-Staaten durch einen diplomatischen Notenwechsel darauf verständigen, Art. 7 des DBA-Japan durch die neue Version idF des Update 2017 ersetzt wird.⁴⁷

Einer der in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA enthaltenen Grundprinzipien der Ergebnisaufteilung ist, dass Gewinne nur insoweit im Tätigkeits(=Quellen)staat besteuert werden dürfen, als diese (der durch diese Tätigkeit begründeten) Betriebsstätte zugerechnet werden dürfen. Es gibt also keine *„Attraktivkraft“* der Betriebsstätte, sofern eine solche in einem DBA nicht ausdrücklich vorgesehen ist.⁴⁸ Die Feststellung der einer Betriebsstätte *dem Grunde nach zuzuordnenden Gewinne* (Verluste) bedarf im ersten Schritt einer Funktions- und Risikoanalyse. Im zweiten Schritt ist den an der Betriebsstätte erbrachten *„significant people functions“* die zuzuordnende fremdübliche Vergütung unter Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁴⁹ zu ermitteln, wobei die OECD davon ausgeht, dass dabei *„Dealings“* (*Geschäftsvorfälle*) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte *zu fingieren* sind, die aber rechtlich gar nicht möglich sind. Dabei unterscheiden sich die Alt- und Neufassung des Art. 7 OECD-MA insofern, als die Altfassung nur Erlöse und Aufwendungen Stammhaus oder Betriebsstätte zuordnet, während die Neufassung, also der AOA diese *„Dealings“* unter Berücksichtigung von Gewinnaufschlägen abgehandelt wissen will. Bezüglich der Methodik der Gewinnabgrenzung enthält Art. 7 OECD-MA keine konkreten Aussagen. In der Praxis üblich sind die sog. *„direkte Methode“*, also die Gewinnermittlung nach buchhalterischen

Art 7	Altfassung OECD-MA 2008 und früher	Neufassung OECD-MA 2010 (=OECD-MA 2017)
1	„relevant business activity approach“	„Functionally Separate entity approach“
2	Eingeschränkter FV-Grundsatz	Uneingeschränkter FV-Grundsatz
3	Aufwandszuordnung	Korrespondierende Gegenberichtigung
4	Indirekte Methode	Entfallen
5	Keine Einkünftezurechnung bei Wareneinkauf	Entfallen
6	Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart	Entfallen
7	Isolierende Betrachtungsweise	Abs. 4

Grundsätzen, *Gewinnschätzungen* (bevorzugte Methodik in manchen Entwicklungs- und Schwellenländern), *transaktions-(geschäftsvorfall-)bezogene Gewinnaufteilungsmethoden* (z.B. die *Kostenschlüsselmethode*) und die *Kostenaufschlagsmethode („Cost Plus“)*. Letztere ist in der Praxis bei Routinebetriebsstätten die Standardmethode, wozu aus deutscher Sicht auch Bau- und Montagebetriebsstätten zählen. Die *indirekte Methode* (Aufteilung des gesamten Unternehmensgewinns nach Schlüsseln) wurde aus der Neufassung des Art. 7 OECD-MA eliminiert, hatte aber auch in der Vergangenheit nur einen sehr begrenzten Anwendungsbereich.⁵⁰

DBA regeln nur die Gewinnaufteilung *dem Grunde nach*. Wie der Betriebsstättengewinn der Höhe nach zu berechnen ist, ergibt sich nach innerstaatlichem Steuerrecht der jeweiligen DBA-Staaten.⁵¹ Insofern unterscheidet sich das im Betriebsstättenstaat zu versteuernde Ergebnis immer von jenem, das von der österreichischen Besteuerung freizustellen ist (Art. 23A OECD-MA) bzw. jenem, worauf ausländische Steuern angerechnet werden können (Art. 23B OECD-MA).

4.1.2. Auswirkungen von COVID-19

Bislang haben weder der nationale Gesetzgeber noch die OECD zu den Auswirkungen von COVID-19 auf die internationale Ergebnisabgrenzung Stellung genommen. Es gilt also auch in der Krise das Prinzip des *„dealing at arm's length“*, der sich am Verhalten eines fremden Dritten, der unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen zu handeln hat, orientiert. So kann es bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode COVID-19 bedingt notwendig sein, bei Routinebetriebsstätten den *Kostenaufschlagssatz bis auf Null* zu reduzieren und/oder auf eine *Vollkostendeckung zu verzichten* und nur die *Teilkosten als Bemessungsgrundlage* anzusetzen. Denn auch fremde Dritte würden zur Überbrückung temporärer Unterbeschäftigung vorübergehend Preise akzeptieren, die nur die Einzelkosten abdecken.⁵² Wenngleich von manchen Finanzverwaltungen unterstellt, muss die *„Cost-Plus-Methode“* nicht bedeuten, dass der Betriebsstättenstaat stets einen Ausweis von Gewinnen erwarten darf. Geht man davon aus, dass fremdübliches Verhalten einer Bemessung des Gewinnaufschlags auf Basis von Plankosten entspricht, können sich auch nach der *Cost-Plus-Methode Betriebsstättenverluste* ergeben, wenn z.B. die *Istkosten die Plankosten plus Gewinnaufschlag überschreiten*. Im Projektgeschäft ist auch zu überlegen, ob nicht eine Umstellung auf eine *transaktions-(geschäftsvorfall-)bezogene Gewinnaufteilungsmethode („Profit-Split-Methode“)* zweckmäßig wäre.⁵³ Ein COVID-19 bedingtes Abgehen von einer einmal gewählten Methode ist auch abkommensrechtlich zulässig, zumal von dem in Art. 7 Abs. 6 OECD-MA idF vor dem Update 2010 vorgesehenen Grundsatz der *Methodenkontinuität* abgewichen werden kann, wenn ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren. Diese Voraussetzung ist durch COVID-19 Krise zweifellos gegeben.

5. COVID-19 UND VERRECHNUNGSPREISE

Die Ausbreitung von COVID-19 stellt multinationale Unternehmen

vor die Herausforderung zu klären, wie entlang konzerninterner Wertschöpfungsketten mit *krisenbedingten Verlusten* umzugehen ist. Wenngleich die für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung dargestellten Grundsätze jenen entsprechen, die für Geschäftsbeziehungen zwischen *verbundenen Unternehmen* gelten, stellen sich im Konzernverbund besondere Fragen. Die in der Regel zwei Jahre alten *Benchmarks* aus Datenbanken sind aufgrund ihres Vergangenheitsbezugs nur bedingt verwertbar⁵⁴, sodass allenfalls aus dem erkennbaren derzeitigen Verhalten unabhängiger Unternehmen bzw. dem *Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers* Rückschlüsse auf fremdübliches Verhalten gezogen werden können. In der Praxis geht es aktuell darum, die folgenden Fragen zu lösen:

- 1) Wie sind COVID-19 bedingte Sonder-/Projektkosten zu verteilen? Solche können iZm Lieferverzögerungen oder Pönale-Forderungen entstehen, durch zusätzlichen administrativen Aufwand (z.B. Investitionen in IT und Home-Office-Lösungen) und nötige Umstrukturierungen.⁵⁵
- 2) Bedarf es einer Anpassung der Finanzierungsstruktur? Konditionen bestehender Kredit- und Darlehensverträge sind zu überprüfen, ebenso wie der Einsatz von Garantien, Patronatserklärungen und Eigenkapital ersetzenden Instrumenten. Auch Forderungsverzichte können notwendig sein.⁵⁶
- 3) Wie sind Fördermittel zu verteilen? In diesem Zusammenhang ist eine Entscheidung des französischen Höchstgerichts von Interesse, das zu dem Schluss gekommen ist, dass kein fremdunüblicher Gewinntransfer ins Ausland gegeben ist, wenn eine französische Gesellschaft einen staatlichen Zuschuss für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Rahmen einer Konzernumlage von der *Cost-plus-Bemessungsgrundlage* in Abzug bringt.⁵⁷
- 4) Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus Betriebsschließungen, Funktionsverlagerungen und dem *„Down-Sizing“* einzelner Gesellschaften? Soweit in diesem Zusammenhang materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter grenzüberschreitend übertragen werden, ist fremdübliches Verhalten iSd § 6 Z 6 lit a EStG iVm Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gefordert.

In einem ersten Schritt sollten bestehende Verrechnungspreisvereinbarungen im Hinblick auf die vertragsrechtlichen Anpassungsmöglichkeiten untersucht werden. Je weniger Funktionen von einem verbundenen Unternehmen wahrgenommen werden, desto geringer wird dessen Verlustanteil sein können.⁵⁸ Residualverluste müssen dann vom *Strategieträger* übernommen werden. Der Eingriff in Verrechnungspreise kann auch im Sinne eines Vorteilsausgleichs argumentiert werden, indem z.B. ein Unternehmen temporär auf Gewinnmargen zugunsten künftiger höherer Margen verzichtet.⁵⁹ Bei der Preisgestaltung iVz *Routineunternehmen*, die über keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter verfügen und durch ein nur wenig komplexes Funktions- und Risikoprofil gekennzeichnet sind (z.B. Dienstleistungsunternehmen, Lohnfertiger), kommen bevorzugt *kostenbasierte Verrechnungspreismethoden* zur Anwendung.⁶⁰ In solchen Fällen

kann in Erwägung gezogen werden, z.B. wegen krisenbedingt gesunkener Nachfrage den Kostenaufschlag zeitlich begrenzt *bis auf Null zu reduzieren*. Ein krisenbedingtes Abweichen von bestehenden Verrechnungspreisvereinbarungen muss jedoch in Master-Files und Local-Files sorgfältig dokumentiert werden und es muss sichergestellt werden, dass die vertraglichen Beziehungen angepasst und auch tatsächlich umgesetzt werden.⁶¹

6. AUSBLICK

Während EU und OECD dabei waren, das Steuerrecht neu zu ordnen, hat Mitte März 2020 die COVID-19 Pandemie die Wirtschaft vor neue und unerwartete Herausforderungen gestellt. Organisationsstrukturen werden hinterfragt, Funktionen und Risiken im Unternehmensverbund neu überdacht, Geschäftsmodelle vereinfacht oder gestrafft.

Im schlimmsten Fall werden Tätigkeiten eingestellt oder Betriebe geschlossen. All das hat Auswirkungen auf die internationale Verteilung von Besteuerungssubstrat. Reise- und Kontaktbeschränkungen, Shut-Downs und die dadurch bewirkten Störungen des regulären Geschäftsablaufs können unerwartete Besteuerungstatbestände auslösen. Der vorliegende Beitrag (bzw. der in Seefeld gehaltene Vortrag) sollte nur eine selektive Auswahl der für die internationale Unternehmenssteuerberatung relevanten Themen wiedergeben. ■

- 1 Zusammenfassung des Vortrages anlässlich der 42. Seefelder Fachtagung der WVT am 9.10.2020.
- 2 Empfehlung der Kommission v. 28.2.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.
- 3 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl L 193/1 v. 19.7.2016.
- 4 Richtlinie (EU) 2017/952 v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl L 144/1 v. 7.6.2017.
- 5 *OECD (2015)*, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris.
- 6 *Knesl/Luka*, Umsetzung der Zinsschranke nach Art. 4 ATAD in den EU-Mitgliedstaaten, ÖStZ 2019, 90 (92); *Mayer*, Die Zinsschranke – wie geht es weiter?, SWI 2019, 115 (115 ff.); *Mitterlehner/Panholzer*, Zinsschranke – vorzeitige Umsetzung auch in Österreich?, SWK 2020, 108 (108 ff.).
- 7 Mitteilung der Kommission – Maßnahmen, die gleichermaßen wirksam wie Art. 4 der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken angesehen werden (2018/C 441/01), ABl C 441/1 v. 7.12.2018.
- 8 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90/436/EWG, ABl Nr. L 225/10 v. 20.8.1990.
- 9 Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates v. 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl L 265/1 v. 14.10.2017.
- 10 Bundesgesetz über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union (EU-Besteuerungstreitbeilegungsgesetz – EU-BStbG), Artikel 1 EU-FinAnpG 2019, BGBl I 62/2019.
- 11 Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 64 v. 11.3.2011, 1.
- 12 Richtlinie 2018/822/EU des Rates v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139 v. 5.6.2018, 1.
- 13 Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPPG), Artikel 2 AbgÄG 2020, BGBl I 91/2019.
- 14 *OECD (2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris.
- 15 *Keuper*, Die (Re-)volution der internationalen Unternehmensbesteuerung?, IStR 2020, 685 (686).
- 16 *OECD (2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- 17 *OECD (2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- 18 *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints, questions for public comment, 12 October 2020 bis 14 December 2020.
- 19 Communiqué G20 Finance Ministers & Central Bank Governors Meeting 14 October 2020 [Virtual], 2.
- 20 *OECD (2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris.
- 21 *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, 21. 3. 2018, COM(2018) 147 final; *Bendlinger*, (Un-)sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy, SWI 2018, 268 (268 ff.).
- 22 *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, 21. 3. 2018, COM(2018) 148 final.
- 23 *Europäische Kommission*, Empfehlung der Kommission vom 21. 3. 2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 1650 final.
- 24 *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalwerbesteuer auf Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen, 2018/0073 (CNS).
- 25 *Appel/Barth*, Überblick zu unilateralen Maßnahmen einzelner Staaten als Folge von BEPS Aktionspunkt 1, IWB 2020, 212 (212 ff.).
- 26 BGBl I 2019/91.
- 27 *Bendlinger/Mitterlehner*, Vorschlag der Vereinten Nationen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, SWI 2020, 510 (510 ff.); *Rawal*, United Nations – Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution, APTB 2020, No. 3.
- 28 *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 10 (10 ff.).
- 29 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 93/2018.
- 30 *Jirousek*, Die legistische Umsetzung des MLI in Österreich, SWI 2017, 633 (633 ff.).
- 31 *Bendlinger*, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (2 ff.).
- 32 <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html>.
- 33 Länderkürzel nach „ISO 3166-1 Alpha 2“: BE=Belgien, CA=Kanada, CZ=Tschechien, FR=Frankreich, FI=Finnland, IL=Israel, IN=Indien, IE=Irland, LT=Litauen, LU=Luxemburg, LV=Lettland, MT=Malta, NL=Niederland, PL=Polen, RS=Serbien, SK=Slowakei, SI=Slowenien, SG=Singapur.
- 34 *OECD (2018)*, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, 7 f.
- 35 *OECD (2018)*, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.
- 36 *Bendlinger*, Das MLI – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (2 ff.).
- 37 1670 der Beilagen XXV. GP – Staatsvertrag – Erläuterungen zu Art. 12 MLI, 6.
- 38 1670 der Beilagen XXV. GP – Staatsvertrag – Erläuterungen zu Art. 14 MLI, 6 f.
- 39 BGBl III 167/2018.
- 40 OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020. *Mitterlehner*, OECD zu abkommensrechtlichen

- Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210 (210 ff.); *Scherba/Winkelmann*, Die Analyse der OECD zu den Auswirkungen der COVID-19-Krise auf die DBA, IWB 2020, 372 (372 ff.).
- 41 OECD Secretariat Analysis, Rz 8 f.
- 42 Rz 55 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.
- 43 Österreich und Deutschland haben zwar eine solche Konsultationsvereinbarung abgeschlossen, die sich allerdings nur mit der Wirkungsweise der DBA-rechtlichen Verteilungsnorm für Arbeitnehmer (Art. 15 Abs. 1 DBA-DE) beschäftigt und mit der Grenzängerregel (Art. 15 Abs. 6 DBA-DE) iZm Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie beschäftigt. BMF-IV/8,-AV Nr. 55/2010 v. 15.4.2020.
- 44 BMF-IV/8 v. 20.7.2020, 2020-0.459.612, Pkt. 4. Mit Italien besteht eine vergleichbare Konsultationsvereinbarung zur Grenzängerregelung iSd Art. 15 Abs. 4 DBA-Italien. Kritisch dazu: *Lang*, Homeoffice nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland – Österreich, SWI 2020, 331. Raab, Homeoffice im Lichte aktueller Entwicklungen, BGF 2020, 198 (200 ff.). *Scherba/Winkelmann*, die Analyse der OECD
- 45 dBMF, FAQ „Corona“ Steuern, Stand 24.9.2020, Pkt XI „Betriebsstätten“.
- 46 Tz 96 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA.
- 47 Absatz 2 lit b des Schlussprotokolls zum DBA-JP (BGBl III 2018/167).
- 48 Tz 10 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010.
- 49 *OECD 2018*, OECD-Verrrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, OECD Publishing, Paris.
- 50 *Vogel/Lehner*, DBA6 (2015), Rz 104 zu Art. 7.
- 51 Rz 15 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010.
- 52 *Ditz/Puls*, Internationale Verrechnungspreise in der COVID-19-Krise, IWB 2020, 501 (502).
- 53 *Ditz/Puls*, IWB 2020, 501 (509).
- 54 *Boller mann/Cröbmann/Tusche*, Die Gewinnaussteuerung von Routineunternehmen in der Wirtschaftskrise, IWB 2020, 525 (532).
- 55 *Persch/Heuer*, Krisenbezogenes Verrechnungspreismanagement für Kreditinstitute, IWB 2020, 278 (280).
- 56 *Ditz/Puls*, IWB 2020, 501 (506 f.).
- 57 *Conseil d'État* No 405779 v. 19.9.2028, ECLI:FR:CECHR:2018:405779.20180919.
- 58 *Lachnit/Spensberger*, Verrechnungspreise in schwierigen Zeiten, TPI 2020, 203 (205).
- 59 *Endert/Ritter*, Herausforderungen im Bereich Verrechnungspreise durch Corona, IWB 2020, 358 (359).
- 60 *Braun/Hoffmann/Esser*, Arm's length losses? – Verrechnungspreisimplikationen des „Great Lockdown“, IStR 2020, 705 (708).
- 61 *Rosenberger*, COVID-19-Fitness für Verrechnungspreissysteme, IWB 2020, 232 (240); *Ditz/Puls*, IWB 2020, 501 (512); *Ditz/Quilitzsch*, Auswirkungen der Corona-Krise für die Bestimmung, Prüfung und Dokumentation internationaler Verrechnungspreise, DB 2020, 971 (971 ff.).