

Die Judikatur stellt damit – in den Worten *Bernhard Renners* – „ausgesprochen strenge Anforderungen [...] an die Bestimmungen betreffend Vermögensverwendung bei Auflösung der Körperschaft bzw Wegfall ihres begünstigten Zwecks (vgl § 39 Z 5 BAO) auf und geht dabei weit über die seitens des BMF vorgesehenen Erfordernisse hinaus. Im Ergebnis führt jeder Formalfehler somit zur Versagung von Begünstigungen,<sup>[9]</sup> während hingegen das BMF idR – im Gegensatz zur Rechtsprechung – eine rückwirkende Sanierung zulässt.<sup>[10]</sup>“<sup>[11]</sup>)

---

### **i** Auf den Punkt gebracht

Im vorliegenden Fall hatte sich das BFG mit drei „Klassikern“ des Gemeinnützigkeitsrechts auseinanderzusetzen: dem Vorliegen begünstigungsfähiger Zwecke, der gemeinnützigkeitskonformen Ausgestaltung der Satzung (Vermögensbindung!) und der den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen und der Satzung entsprechenden tatsächlichen Geschäftsführung. Der beschwerdeführende Trägerverein kaschierte eigenwirtschaftliche Interessen der dahinterstehenden natürlichen Personen mit dem Mantel der Gemeinnützigkeit, der sich in allen drei Aspekten als löchrig erwies.

---

<sup>9)</sup> Vgl zB VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0137; 1. 9. 2015, Ra 2015/15/0039 bzw BFG 29. 9. 2017, RV/1100353/2013 (dazu *Mauthner*, Verlust von Steuerbegünstigungen bei Vorliegen formeller und materieller Satzungs-mängel, BFGjournal 2018, 28 [28 ff]).

<sup>10)</sup> Vgl Rz 111 VereinsR; einzige Ausnahme hiervon ist die Unsaniebarkeit einer fehlenden Regelung in der Rechtsgrundlage dahin gehend, dass kein Gewinnstreben vorliegt (dennoch Begünstigungen zu-lassend BFG 6. 9. 2017, RV/7103545/2010); vgl jedoch VwGH 1. 9. 2015, Ra 2015/15/0039, wonach „Satzungsänderungen keine Rückwirkung“ zukomme.

<sup>11)</sup> *Raab/Renner*, BFGjournal 2019, 437 (438).

---

## BFH-Rechtsprechung

### Ein Schließfach als Betriebsstätte

#### Der Betriebsstättenbegriff und die notwendige Verfügungsmacht

STEFAN BENDLINGER\*)



Als Richter am BFG Linz hat sich *Bernhard Renner* schwerpunktmäßig dem Ertragsteuerrecht gewidmet, wie die große Zahl der von ihm verfassten Buch- und Zeitschriftenbeiträge belegt. Dabei hat er auch vor grenzüberschreitenden Fragen nicht Halt gemacht und hatte auch den Mut, Entscheidungen von VwGH und BFG einer kritischen Betrachtung zu unterziehen.<sup>1)</sup> Wir haben mit ihm einen Experten verloren, der anderen stets zur Diskussion komplexer Steuerfälle als Sparringspartner zur Verfügung stand. Den folgenden Beitrag widme ich *Bernhard Renner*, einem sympathischen, stets freundlichen und lebenswerten Menschen.

#### 1. Der Fall

Bei dem vor dem BFH<sup>2)</sup> strittigen Sachverhalt ging es um einen (DBA-rechtlich) in Großbritannien ansässigen selbständig tätigen Flugzeugingenieur, der im Auftrag

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

1) So zB *Bendlinger/Renner*, Der unterhaltende Sportler – eine kritische Betrachtung aktueller VwGH-Rechtsprechung, SWI 2018, 355 (355 ff.)

2) BFH 9. 1. 2019, I B 138/2017, IStR 2019, 554.

eines ebenfalls in Großbritannien ansässigen Unternehmens, das wiederum für den deutschen Charterer und Betreiber von Flugzeugen tätig war, in den Jahren 2008 bis 2010 in einem Hangar auf dem Gelände eines deutschen Flughafens Frachtflugzeuge der Typen *Airbus A 300* und *Boeing 757* wartete. Sein Auftraggeber mietete in dem Hangar Räume an. In einem dieser Räume befanden sich Schließfächer, die mit dem Namen des Ingenieurs und dem seines Auftraggebers gekennzeichnet waren. Diese standen dem Ingenieur zur Verfügung, der darin die von ihm selbst zu gestellenden Werkzeuge aufbewahrte.

Das deutsche Finanzamt behandelte die vom britischen Ingenieur bezogenen Vergütungen als unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit, denn der Kläger unterhielt einen Wohnsitz iSd § 1 Abs 1 dEStG iVm § 2 Abs 1 dEStG in Deutschland, hatte aber seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen iSd Art II Abs 1 lit h ii) des deutsch-britischen DBA<sup>3)</sup> in Großbritannien. Die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte iSd § 12 Abs 1 Satz 1 dAO wurden als erfüllt angesehen. Ebenso jene, die für den Bestand einer Betriebsstätte iSd Art XI Abs 1 Satz 1 DBA Deutschland – Großbritannien notwendig waren. Denn das Schließfach sei eine feste Anlage oder Einrichtung, die fest mit der Erdoberfläche verbunden sei, und der Ingenieur konnte über das Schließfach, das sich in diesen Räumlichkeiten befand, nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft verfügen. Das Schließfach diene seiner unternehmerischen Tätigkeit, weil darin die für die Unternehmenstätigkeit notwendigen Werkzeuge aufbewahrt werden konnten.

## 2. Die Entscheidung

### 2.1. Betriebsstätte und Verfügungsmacht

Nach dem Steuerrecht vieler Staaten dürfen Unternehmensgewinne im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dann besteuert werden, wenn im jeweiligen Territorium eine Betriebsstätte unterhalten wird (in Österreich zB § 98 Abs 1 Z 3 EStG iVm § 29 BAO). Auch in den DBA, die in der Regel dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA)<sup>4)</sup> nachgebildet sind, ist in Art 7 OECD-MA die Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA Anknüpfungspunkt für die Aufteilung von Besteuerungsrechten. Nach dem „*Betriebsstätten-Generalatbestand*“ in Art 5 Abs 1 OECD-MA bedeutet der Ausdruck „*Betriebsstätte*“ eine „*feste Geschäftseinrichtung*“, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.<sup>5)</sup>

Eines der zentralen Elemente dieses Tatbestandsmerkmals ist die notwendige „*Verfügungsmacht*“ („*disposal*“),<sup>6)</sup> die von der deutschen Rechtsprechung in der Vergangenheit unter engen Voraussetzungen als gegeben angesehen worden ist.<sup>7)</sup> Ein Urteil des FG Sachsen,<sup>8)</sup> das – trotz Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde – dem Grunde nach vom BFH bestätigt wurde, hat allerdings die Diskussion zur Frage des notwendigen Ausmaßes dieser „*Verfügungsmacht*“ neu entzündet.

### 2.2. Der BFH-Beschluss vom 9. 1. 2019, I B 138/17

Der BFH führt in der angefochtenen Entscheidung aus, dass die für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht bei der bloßen Berechtigung zur Nut-

<sup>3)</sup> dBGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730, i dF des Revisionsprotokolls dBGBl II 1971, 46.

<sup>4)</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017). Die folgenden Verweise beziehen sich auf OECD-MA und den OECD-MK i dF des Updates 2017.

<sup>5)</sup> Tz 6 und 12 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>6)</sup> Tz 10 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>7)</sup> Deutschland hat die im Vergleich zum OECD-MK engere Auslegung des Betriebsstättenbegriffs auch in „*observations*“ zum OECD-MK zum Ausdruck gebracht, so zB in den Tz 172, 178, 179, 180 und 185 zu Art 5 OECD-MA.

<sup>8)</sup> FG Sachsen 30. 11. 2017, 1 K 123/17.

zung eines Raumes im Interesse eines anderen, dh bei einer rein tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit, nicht gegeben ist. Vielmehr müssen bei einem Tätigwerden in fremden Räumen ohne einen entsprechenden rechtlichen Anspruch zusätzliche Umstände hinzukommen, die auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen, in der sich eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt.<sup>9)</sup>

Von dem Erkenntnis zur Flugzeugreinigung durch niederländische Subunternehmer auf einem deutschen NATO-Flughafen, bei dem der BFH<sup>10)</sup> das Vorliegen einer DBA-rechtlichen Betriebsstätte verneint hatte, unterscheidet sich der Sachverhalt insofern, als der britische Ingenieur die für die Wartungsarbeiten erforderlichen Werkzeuge selbst zu stellen hatte und ihm das Schließfach zur alleinigen, ausschließlichen und eigenständigen Nutzung zur Verfügung gestellt wurde.<sup>11)</sup> Darin konnte er entsprechend der vertraglichen Vereinbarungen mit seiner Auftraggeberin die selbst bereitzustellenden Werkzeuge aufbewahren.<sup>12)</sup>

Das Argument des Klägers, dass der Bezug des Schließfaches zu seiner unternehmerischen Tätigkeit nicht gegeben war, weil er die Werkzeuge nur dann dort aufbewahrt hatte, wenn er sie nicht unmittelbar für seine Arbeit benötigte, wurde vom BFH mit der Begründung verworfen, dass auch die sichere Aufbewahrung von Arbeitsmitteln während der Zeiträume, in denen nicht mit ihnen gearbeitet wird, der unternehmerischen Betätigung dient. Im Übrigen sei durch die Rechtsprechung geklärt, dass die Nutzung einer Einrichtung weder einen größeren Umfang noch eine besondere Bedeutung für das Unternehmen haben muss.<sup>13)</sup> Eine Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung bedürfe auch keiner ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarungen, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen nicht bestritten wird.<sup>14)</sup>

### 3. Praxishinweise

#### 3.1. Kritische Anmerkungen

Weder FG noch BFH haben sich in diesem Fall damit auseinandergesetzt, ob das Schließfach selbst die „feste Geschäftseinrichtung“ ist oder nur ein starkes Indiz dafür, dass der Kläger in den Räumen des Kunden eine solche unterhielt. Die Ausführungen von FG und BFH sprechen jedoch dafür, dass das Schließfach selbst als die feste Einrichtung begründend angesehen wurde und nicht die Räume, in denen der Kläger seine Tätigkeit für den Kunden ausgeübt hat.<sup>15)</sup>

Dann stellt sich aber die Frage, ob „durch diese Einrichtung“ (das Schließfach) eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werden kann. Der BFH selbst hatte in seinem Urteil aus 2008<sup>16)</sup> festgehalten, dass „[...] für die Begründung einer Betriebsstätte [...] letztlich entscheidend [ist], ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in dieser Bindung eine gewisse ‚Verwurzelung‘ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt“. Von einer unternehmerischen Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung (im Schließfach) kann aber keine Rede sein. Anders als bei Betriebsstätten be-

---

<sup>9)</sup> BFH 9. 1. 2019, I B 138/17, Rz 9, IStR 2019, 554.

<sup>10)</sup> BFH 4. 6. 2008, I R 30/07, IStR 2008, 702.

<sup>11)</sup> BFH 9. 1. 2019, I B 138/17, Rz 10, IStR 2019, 554.

<sup>12)</sup> BFH 9. 1. 2019, I B 138/17, Rz 13, IStR 2019, 554 f.

<sup>13)</sup> BFH 9. 1. 2019, I B 138/17, Rz 14, IStR 2019, 555, unter Verweis auf BFH 30. 8. 1960, I B 148/59 U, dBStBl III 1960, 468; BFH 16. 12. 2009, I R 56/08, dBStBl II 2010, 492.

<sup>14)</sup> BFH 9. 1. 2019, I B 138/17, Rz 17, IStR 2019, 555.

<sup>15)</sup> Kudert/Porebski, Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs: Das Schließfach als inländische feste Einrichtung? PISb 2019, 338 (341).

<sup>16)</sup> BFH 4. 6. 2008, I R 30/07, IStR 2008, 702.

gründenden Windkraftträdern<sup>17)</sup> und Pipelines,<sup>18)</sup> die Strom erzeugen bzw dem Transport von Flüssigkeiten oder Gasen dienen, die am Markt vertrieben werden, erfolgt durch ein Schließfach keine unternehmerische Leistungserstellung und es wird keine Wertschöpfung geschaffen. Auch eine Betriebsstätten-Attraktivkraft ist dem deutschen (auch dem österreichischen<sup>19)</sup>) DBA-Recht fremd und wird auch von der OECD abgelehnt.<sup>20)</sup> Fraglich ist auch, wie die Gerichte entschieden hätten, wenn der Ingenieur seine Werkzeuge nicht in dem Schließfach im Hangar, sondern extern oder zuhause aufbewahrt hätte.<sup>21)</sup>

Auf die Frage der Betriebsstättenergebnisabgrenzung sind weder FG noch BFH eingegangen. Folgt man dem „*authorized OECD approach*“ (AOA), den Deutschland in § 1 Abs 5 dAStG umgesetzt und in der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung<sup>22)</sup> iVm den Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstättengewinnaufteilung<sup>23)</sup> konkretisiert hat, wonach dafür die in der festen Einrichtung ausgeübten „*significant people functions*“ relevant sein sollen, und begründet das Schließfach selbst diese Einrichtung, wäre dieser Betriebsstätte nach dem AOA wohl kein Gewinn zuzuordnen. Hätten die Gerichte in dem Hangar selbst, in dem die Wartungsarbeiten erbracht worden sind, die feste Einrichtung gesehen, ließe der AOA sehr wohl eine Ergebniszuordnung zu.<sup>24)</sup>

### 3.2. Enger Betriebsstättenbegriff aus deutscher Sicht

Deutsche Gerichte haben sich in den letzten Jahren regelmäßig mit der Auslegung der für die Begründung von Betriebsstätten relevanten „*Verfügbarmacht*“ beschäftigt. Wie die folgende Tabelle zeigt, ergibt sich daraus jedoch kein roter Faden:

Entscheidung/Urteil	Sachverhalt	Betriebsstätte	
		ja	nein
BFH 14. 7. 2004, I R 106/03	Betrieb eines Kampf-Simulationssystems durch eine US-Kapitalgesellschaft auf einem deutschen US-Armeestützpunkt	x	
BFH 28. 6. 2006, I R 92/05	Tätigkeit eines selbständigen Unternehmensberaters		x
BFH 4. 6. 2008, I R 30/07	Flugzeugreinigung durch niederländische Subunternehmer auf einem deutschen NATO-Flughafen		x
VG Köln 7. 3. 2013, 1 K 4031/12	Tätigkeit eines Wachunternehmens auf einem Betriebsgelände		x
FG Thüringen 7. 7. 2015, 2 K 646/12	Fleischerlegungsarbeiten durch eine ungarische Kapitalgesellschaft in den Räumen eines deutschen Auftraggebers	x	
FG Düsseldorf 19. 1. 2016, 13 K 952/14 E	IT-Leistungen in den Räumen des Auftraggebers		x
VG Düsseldorf 27. 4. 2016, 20 K 1831/15	Fertigung von Rohrleitungssystemen auf dem Betriebsgelände des Auftraggebers	x	
FG Münster 22. 6. 2016, 7 K 2297/14 E	Inbetriebnahme von Zementfabriken durch einen deutschen Elektroingenieur in Turkmenistan		x
BFH 9. 1. 2019, I B 138/17	Schließfach iZm Wartungsarbeiten in einem deutschen Hangar	x	

<sup>17)</sup> BFH 30. 10. 1996, II R 12/92, dBStBl II 1997, 12; FG Münster 5. 9. 2013, 5 K 1768/10.

<sup>18)</sup> Tz 64 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>19)</sup> EAS 3404 vom 8. 6. 2018.

<sup>20)</sup> Tz 12 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

<sup>21)</sup> Kudert/Porebski, PStB 2019, 338 (342).

<sup>22)</sup> BsGAV, dBStBl I 2014, 1378.

<sup>23)</sup> VWG BsGA, dBStBl I 2017, 182.

<sup>24)</sup> Kudert/Porebski, PStB 2019, 338 (343).

Es lassen sich in diesen Entscheidungen dennoch einige Anhaltspunkte dafür finden, was aus deutscher Sicht die für die Begründung einer Betriebsstätte nötige Verfügungsmacht ausmacht:<sup>25)</sup>

- Der Unternehmer muss eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen werden kann. Eine temporäre Zurverfügungstellung von Räumen ist nicht ausreichend, es bedarf einer selbständigen Zutrittsberechtigung. Die Geschäftseinrichtung muss dem Unternehmer – auch in seiner Abwesenheit – zur ständigen Nutzung zur Verfügung stehen.
- Die Mitbenutzung von Einrichtungen reicht zur Begründung einer Betriebsstätte nicht aus.
- Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen, also die bloße Zutrittsmöglichkeit, genügt nicht. Verfügungsmacht ist jedoch dann gegeben, wenn aus tatsächlichen Gründen davon auszugehen ist, dass diese besteht und nicht bestritten wird.
- Bloßes Tätigwerden in den Räumlichkeiten eines Vertragspartners ist für sich genommen nicht ausreichend. Es bedarf zusätzlicher Umstände, die auf eine örtliche Verfestigung des Unternehmers schließen lassen.
- Die Unternehmenstätigkeit muss in einer Geschäftseinrichtung mit fester örtlicher Bindung ausgeübt werden, wobei sich darin eine gewisse „*Verwurzelung*“ des Unternehmens mit dem Ort der Tätigkeit ausdrücken muss, die vor allem dann gegeben ist, wenn der Unternehmer die Geschäftseinrichtung mit den für die Auftragsdurchführung notwendigen Betriebsmitteln ausstattet.
- Vertragliche Obliegenheiten, die keinen selbständigen Anspruch auf Zutritt zu einer Geschäftseinrichtung begründen, vermitteln keine Verfügungsmacht. Es bedarf eines ausschließlichen und eigenständigen Anspruchs auf Zutritt zu Räumen oder Teilen eines Werksgeländes, die zur eigenverantwortlichen Leistungserbringung an den Auftraggeber genutzt werden können („*Schlüsselgewalt*“).
- Bei Dienstleistungsunternehmen, die in den Räumen ihrer Kunden nur einen Auftrag ausführen, kommt es darauf an, „[...] *ob der Unternehmer bei Betrachtung der Gesamtumstände als Gast im Unternehmen des Auftraggebers anzusehen ist oder ob dieser vielmehr in diesen Räumlichkeiten tatsächlich sein eigenes Unternehmen betreibt*“.<sup>26)</sup> Letzteres ist der Fall, wenn der Dienstleister von den Räumen des Kunden aus gegenüber Dritten tätig werden kann oder dort seinen eigenen Angelegenheiten nachgehen darf.
- Das Objekt der Tätigkeit selbst gilt nicht als Geschäftseinrichtung des Unternehmens.

### 3.3. OECD-MK 2017 und österreichische Verwaltungspraxis zur „Verfügungsmacht“

Es ist zu erkennen, dass – nicht nur BEPS-bedingt – auf OECD-Ebene der Begriff der Betriebsstätte ständig aufgeweicht wird. Der OECD-MK geht dabei von einem sehr weiten Begriffsverständnis aus.<sup>27)</sup> Demnach kann sich eine Betriebsstätte auch in fremden Räumen befinden,<sup>28)</sup> zB in Einrichtungen einer Tochtergesellschaft;<sup>29)</sup> auch Mitbenutzungsrechte sollen ausreichend sein.<sup>30)</sup> Sind für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit keine Einrichtungen vorhanden oder notwendig, genügt aus OECD-

<sup>25)</sup> Die deutsche Finanzverwaltung geht davon aus, dass für die Anwendung von § 12 dAO und Art 5 OECD-MA dieselbe Betriebsstättenschwelle gilt. *OFD Karlsruhe*, Betriebsstättenbegriff nach § 12 dAO und Art 5 OECD-MA; keine Anerkennung einer Dienstleistungsbetriebsstätte, IStR 2015, 887 (zu VfG 19. 6. 2014, S 130.1/316 – St 222).

<sup>26)</sup> *OFD Karlsruhe*, IStR 2015, 887 (888).

<sup>27)</sup> *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 68 ff.

<sup>28)</sup> Tz 12 und 15 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>29)</sup> Tz 14 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>30)</sup> Tz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

Sicht die Verfügung über einen bestimmten Platz.<sup>31)</sup> Allein der Umstand, dass ein Unternehmen über eine „*amount of space*“ zwecks Ausübung seiner Geschäftstätigkeit verfügen kann, soll für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA ausreichend sein.<sup>32)</sup> Auch ein Homeoffice kann unter gewissen Voraussetzungen zur Betriebsstätte werden.<sup>33)</sup> Im Gegenzug dazu soll die bloße Präsenz<sup>34)</sup> in den Räumen eines anderen Unternehmens keine Verfügungsmacht über dessen Einrichtungen begründen (zB regelmäßige Kundenbesuche durch Vertriebspersonal<sup>35)</sup>), ebenso wenig wie deren nur sehr untergeordnete, fallweise und kurzfristige Nutzung (zB Laderampe).<sup>36)</sup> Aus dem „*Anstreicherbeispiel*“ lässt sich ableiten, dass es genügen soll, wenn der Unternehmer seine Haupttätigkeit beim Auftraggeber ausübt und das Objekt der Tätigkeit, an dem die wichtigsten unternehmerischen Funktionen ausgeübt werden, Verfügungsmacht vermitteln kann.<sup>37)</sup> Das gilt auch für wiederkehrende Leistungen an einem bestimmten Ort.<sup>38)</sup>

Während Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Deutschland strenge Anforderungen an den Begriff der „*Verfügungsmacht*“ stellen, folgt Österreich diesbezüglich dem weiteren Ansatz der OECD. Dabei sollen – Hilfsbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA ausgenommen – § 29 BAO und Art 5 Abs 1 OECD-MA nach den gleichen Kriterien beurteilt werden.<sup>39)</sup> So geht das BMF davon aus, dass durch Homeoffice-Tätigkeiten eines Arbeitnehmers dem Arbeitgeber eine Verfügungsmacht über dessen Wohnung eingeräumt werden kann,<sup>40)</sup> wiederkehrende Leistungen<sup>41)</sup> eine Betriebsstätte begründen können, ebenso die Möglichkeit, über automatisch betriebenes Equipment zu verfügen.<sup>42)</sup> Die faktische Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung ist dabei ausreichend.<sup>43)</sup>

Die Praxis zeigt, dass selbst zwischen den Nachbarstaaten Österreich und Deutschland das Tatbestandsmerkmal der festen Geschäftseinrichtung des OECD-konformen Art 5 Abs 1 DBA Deutschland<sup>44)</sup> unterschiedlich ausgelegt wird, wozu Entscheidungen der Höchstgerichte maßgeblich beitragen. Insofern wäre es wünschenswert, wenn sich auch diese – ohne daran gebunden zu sein – an den im OECD-MK zum Ausdruck kommenden Auslegungsgrundsätzen orientieren.

---

---

### **i** Auf den Punkt gebracht

In seinem Beschluss vom 9. 1. 2019, I B 138/17, führte der BFH – entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung – aus, dass die für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht schon bei der bloßen Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen, dh bei einer rein tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit, gegeben ist. Deutsche Gerichte haben sich in den letzten Jahren regelmäßig mit der Auslegung der für Betriebsstätten relevanten „*Verfügungsmacht*“ beschäftigt. Während Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Deutschland bislang strenge Anforderungen an den Begriff der „*Verfügungsmacht*“ stellten, folgt Österreich diesbezüglich dem weiteren Ansatz der OECD.

---

---

<sup>31)</sup> Tz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>32)</sup> Tz 11 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>33)</sup> Tz 18 und 19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>34)</sup> Tz 12 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>35)</sup> Tz 14 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>36)</sup> Tz 16 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>37)</sup> Tz 17, 20 und 24 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>38)</sup> Tz 29 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>39)</sup> EAS 3399 vom 8. 6. 2018.

<sup>40)</sup> EAS 3392 vom 6. 11. 2017; EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

<sup>41)</sup> EAS 3413 vom 4. 4. 2019.

<sup>42)</sup> EAS 3401 vom 30. 4. 2018.

<sup>43)</sup> EAS 3405 vom 22. 5. 2018.

<sup>44)</sup> BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.