

Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach den neuen Verrechnungspreisrichtlinien

Stefan Bendlinger

Der von der OECD zum Dogma erhobene „*authorized OECD approach*“ (AOA) hatte zur Folge, dass die für die Ergebnisabgrenzung zwischen rechtlich selbständigen Gesellschaften relevanten Verrechnungspreisgrundsätze auch auf Betriebsstättensachverhalte angewandt werden sollten. Es überrascht deshalb nicht, dass sich die im Entwurf vorliegende Neufassung der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020 auch ausführlich der Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte widmet. *Stefan Bendlinger* setzt sich in diesem Beitrag mit den Aussagen des BMF zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung auseinander.



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

1. Verrechnungspreise und Betriebsstättensachverhalte

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien in aktueller Fassung aus 2017¹ (OECD-VPL 2017) definieren den Begriff „*Verrechnungspreise*“ als jene Preise, „*zu denen ein Unternehmen physische Waren oder immaterielle Wirtschaftsgüter an verbundene Unternehmen liefert bzw Dienstleistungen für verbundene Unternehmen erbringt*“.² Unternehmen gelten dann als „*verbunden*“ iSd Art 9 Abs 1 lit a und b OECD-MA,³ wenn eines der Unternehmen an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist oder wenn dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital beider Unternehmen beteiligt sind, wenn also beide Unternehmen zusammen unter der Kontrolle eines Dritten stehen. Nach traditionellem Verständnis bezog sich der Begriff „*Verrechnungspreise*“ deshalb nur auf Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen iSd Art 9 OECD-MA, also rechtlich selbständigen Einheiten. Stammhaus und Betriebsstätte sind aber keine „*verbundenen*“ Unternehmen iSd Art 9 OECD-MA.

Die Ergebnisabgrenzung zwischen in verschiedenen Staaten gelegenen Betriebsstätten eines Unternehmens war bis zur Neufassung des Art 7 OECD-MA im Zuge des Updates 2010 nicht durch die Bepreisung von Geschäftsvorfällen vorzunehmen, sondern durch eine verursachungsgerechte (kausale) Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen,⁴ zumal schuldrechtliche Beziehungen im Einheitsun-

ternehmen als reine Innetransaktionen zivilrechtlich nicht möglich sind. Dieser in Art 7 OECD-MA vor dem Update 2010 verankerte Grundsatz hatte eine jahrzehntelange Bestandsdauer, war bereits in der vom Rat der OECD am 30. 7. 1963 verabschiedeten ersten Fassung des OECD-MA enthalten und wurde im OECD-MA vom 11. 4. 1977 angepasst. Im Zuge der Updates in den Jahren 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 wurden keine materiellen Änderungen der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne vorgenommen.⁵

Nach jahrzehntelangen Bemühungen des OECD-Steuerausschusses, eine international einheitliche Anwendung und Auslegung des Art 7 OECD-MA zu erreichen – ausgehend von Überlegungen zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei Bankbetriebsstätten im Jahr 1984⁶ –, wurde schließlich auf Grundlage des am 17. 7. 2008 veröffentlichten 263-seitigen „*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*“ (OECD-Betriebsstättenbericht 2008)⁷ versucht, einen praxistauglichen Ansatz für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung zu präsentieren. Um größtmögliche Zustimmung der Mitgliedstaaten zu bewirken, sollte – abweichend von den bis dahin angewandten Prinzipien – die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und ihren Betriebsstätten auf Grundlage der für die Ergebnisaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen relevanten OECD-VPL vorgenommen werden, die von der OECD auf Basis eines Berichts aus

¹ OECD-VPL 2017, Einf Tz 11.

² OECD-VPL 2017, Einf Tz 11.

³ Wenn sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Verweise auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den Kommentar dazu (OECD-MK) auf die Fassungen vom 21. 11. 2017; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

⁴ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 361 ff.

⁵ Die seit dem OECD-MA 1963 vorgenommenen Anpassungen des Art 7 OECD-MA können anhand der von der OECD veröffentlichten Vollversion des OECD-MA und des OECD-MK nachvollzogen werden. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017: Full Version (2019).

⁶ OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues (1984) 45 ff; Bendlinger, Ergebnisabgrenzung bei Betriebsstätten in der Krise, TPI 2020, 130 (131).

⁷ OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008).

1979⁸ erstmals im Jahr 1995 veröffentlicht wurden.⁹

Die Implementierung der als „*authorized OECD approach*“ (AOA) bezeichneten Arbeitshypothese sollte in zwei Schritten erfolgen. In einem ersten Schritt wurde im Zuge des Updates 2008 der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA insoweit geändert, als der OECD-Betriebsstättenbericht 2008 nicht in Widerspruch zur Altfassung des Art 7 OECD-MA stand, also mit dem Wortlaut vereinbar war („*AOA light*“).¹⁰ In einem zweiten Schritt wurde Art 7 OECD-MA völlig neu gefasst. Am 22. 7. 2010 wurde gleichzeitig mit dem Update 2010 von OECD-MA und OECD-MK auch eine Aktualisierung des OECD-Betriebsstättenberichts 2008 vorgenommen und der 240-seitige „*2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*“¹¹ (OECD-Betriebsstättenbericht 2010) veröffentlicht.¹² Gleichzeitig wurden auch die OECD-VPL¹³ neu herausgegeben. Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 folgt der Prämisse, dass nicht nur die Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen (Art 9 OECD-MA), sondern auch die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung uneingeschränkt den OECD-VPL in jeweils gültiger Fassung¹⁴ entsprechen müsse.¹⁵

⁸ OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs (1979).

⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (1995); OECD, *Report on the Attribution of Profits to PEs* (17. 7. 2018) Tz 3: „*In order to achieve a greater consensus in this area, the OECD's Committee on Fiscal Affairs (the Committee) decided to examine how the principles developed in the 1995 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (the Guidelines), which address the application of the arm's length principle to transactions between associated enterprises under Article 9 (Associated Enterprises), should apply in the context of the relationship between a permanent establishment and the rest of the enterprise to which it belongs.*“

¹⁰ Buriak/Holzinger, *Introduction to the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, in *Lang/Storck/Petruzzi, Attribution of Profits to Permanent Establishments* (2020) 3 (5).

¹¹ OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (2010).

¹² Die OECD empfiehlt den DBA-Staaten, den OECD-Betriebsstättenbericht 2008 zur Auslegung jener DBA zu verwenden, die Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 folgen, und den OECD-Betriebsstättenbericht 2010 zur Auslegung des Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2010 zu verwenden. Da sich die „Altfassung“ noch in vielen DBA findet, ist die Kommentierung zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 nach wie vor (grau unterlegt) im OECD-MK zu Art 7 OECD-MA abgedruckt.

¹³ OECD, *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010* (2011).

¹⁴ Die aktuelle Fassung der OECD-VPL stammt aus Juli 2017: OECD, *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017* (2018).

¹⁵ OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to PEs*, Tz 10: „*Finally, this Report has been based upon the principle of applying by analogy the guidance found in the Guidelines for purposes of determining the profits attributable to a PE. To the extent the Guidelines are modified in the future, this Report should be applied by taking into account the guidance in the Guidelines as so modified from time to time.*“

Auch die OECD-VPL idF des Updates 2017 weisen darauf hin, dass die darin erörterten Fragen auch bei der Behandlung von Betriebsstätten relevant sind,¹⁶ ebenso wie der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2010, wonach die OECD-VPL in analoger Weise auch auf die zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bzw. Betriebsstätten untereinander zu fingierenden Geschäftsvorfälle (*dealings*) Anwendung finden sollen.¹⁷ Im Zuge der Updates in den Jahren 2014 und 2017 erfolgten keine weiteren Änderungen von OECD-MA und OECD-MK.

Die durch den AOA vorgegebene uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion mit der Notwendigkeit, zwecks Ergebnisabgrenzung zwischen den verschiedenen Betriebsstätten eines Unternehmens Geschäftsvorfälle (*dealings*) zu fingieren, hatte zur Folge, dass der Begriff „*Verrechnungspreise*“ auch iZm Betriebsstättensachverhalten Verwendung fand. So heißt es zB in § 1 Abs 5 des deutschen Außensteuergesetzes (dAStG), der mit Wirkung ab 1. 1. 2013 im Zuge des AmtshilfeRLUsG¹⁸ den AOA der OECD in deutsches Steuerrecht übernommen hat,¹⁹ dass die in § 1 Abs 1, 3 und 4 dAStG vorgesehenen Einkünftekorrekturnormen entsprechend anzuwenden sind, „*wenn für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2 die Bedingungen, insbesondere die Verrechnungspreise, die der Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte oder der Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens steuerlich zugrunde gelegt werden, nicht dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen [...]*“.

Auch iZm der Auslegung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPpG),²⁰ das in den §§ 5 und 6 EU-MPpG meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen definiert, geht das BMF davon aus, dass der Begriff „*Verrechnungspreise*“ sowohl auf Beziehungen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen als auch auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anzuwenden ist.²¹ Soweit allerdings der Be-

¹⁶ OECD-VPL 2017, Einf Tz 11.

¹⁷ Tz 22 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

¹⁸ dBGBI I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802.

¹⁹ *Rhefeld*, *Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte*, IWB 2013, 548 (548 ff); *Wassermeyer*, *Die BFH-Rechtsprechung zur Betriebsstättenbesteuerung vor dem Hintergrund des § 1 Abs 5 AStG und der BsGaV*, IStR 2015, 37 (37).

²⁰ BGBl I 2019/91 idF BGBl I 2020/96.

²¹ Das Informations Schreiben des BMF zur Anwendung des EU-MPpG führt aus, dass die gemäß § 5 Z 9 EU-MPpG eine Meldepflicht auslösenden „*Verrechnungspreisgestaltungen*“, bei denen eine konzerninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten stattfindet, auch Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte umfasst; Info des BMF vom 21. 10. 2020, Informations Schreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPpG), 2020-0.675.748, 16. Auch die Nutzung von „*Safe-Harbor-Regeln*“ iSd § 5 Z 7 EU-MPpG durch eine Betriebsstätte erfüllt dieses Merkmal. *Bendlinger/Hofmann*, *Betriebsstättensachverhalte nach dem EU-Meldepflichtgesetz*, ZSS 2020, 293 (299).

griff „verbundene Unternehmen“ verwendet wird (zB § 5 Z 8 EU-MPFG), sind Betriebsstättenverhältnisse nicht erfasst.²² Auch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG)²³ qualifiziert Betriebsstätten als „Geschäftseinheit“, die entsprechenden Dokumentationspflichten auslösen können. Die österreichische Finanzverwaltung hat dem Begriff „Verrechnungspreise“ stets ein weites Begriffsverständnis beigemessen und sowohl in der Erstfassung der VPR 2010²⁴ als auch im Entwurf der VPR 2020 im zweiten Teil multinationalen Betriebsstättenstrukturen im Allgemeinen und der Aufteilung von Betriebsstättengewinnen im Besonderen breiten Raum gewidmet.

2. Der „AOA Light“ österreichischer Prägung

2.1. Österreichischer Vorbehalt zum AOA

Im Zuge des Updates 2010 des OECD-MA²⁵ wurde auf Grundlage jahr(zehnt)elanger Vorarbeiten die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne in Art 7 OECD-MA völlig neu gefasst. Während sich weder im Update 2010 noch im Update 2014²⁶ ein österreichischer Vorbehalt (*reservation*) zu Art 7 OECD-MA findet, hat sich Österreich erst im Zuge des Updates 2017 vorbehalten, in neu abzuschließende DBA nur Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2017 zu übernehmen. So heißt es in Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA: „Austria [...] reserve[s] the right to use the previous version of Art 7, i.e. the version which was included in the Model Tax Convention immediately before the 2010 update of the Model Tax Convention. [Austria does] not, therefore endorse the changes to the Commentary on the Article made through that update.“

Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf bezeichnen diesen Ansatz als „AOA light“, der sich noch in allen derzeit wirksamen österreichischen DBA findet.²⁷ Eine vollinhaltliche Anwendung des AOA iSd Art 7 OECD-MA idF des Updates 2017 bedarf deshalb einer Übernahme der Neufassung des Art 7 OECD-MA in die österreichischen DBA. Die Neukommentierung der OECD und der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 haben deshalb für die Auslegung der österreichischen DBA nur insofern rechtliche Relevanz, als sie mit dem OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 nicht in

Widerspruch stehen. Deshalb beziehen sich die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf zur Frage der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung auch nur auf die Teile I bis IV des OECD-Betriebsstättenberichts 2008.²⁸

2.2. Eingeschränkter Fremdverhaltensgrundsatz

Stammhaus und Betriebsstätte bilden eine rechtliche und tatsächliche Einheit. Zwischen den verschiedenen Betrieben bzw Betriebsstätten eines Rechtsträgers kann es keine schuldrechtlichen Vereinbarungen geben. Deshalb kann auch nach dem AOA iSd Art 7 OECD-MA idF des Updates 2017 eine uneingeschränkte Selbständigkeit für steuerliche Zwecke *nur fingiert* werden. Eine solche Fiktion kann auch nur auf jene unternehmensinternen Beziehungen Anwendung finden, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der jeweils leistenden Unternehmenseinheit (Stammhaus oder Betriebsstätte) sind, die sonach zu den Kernaufgaben der leistenden Unternehmenseinheit zählen und die auch Fremden gegenüber erbracht werden. So ist zB der Zweigniederlassung eines Unternehmensberaters, die Beratungsleistungen erbringt, ein anteiliger Gewinn zu überlassen. Allerdings können unternehmensinterne Darlehens-, Miet-, Lizenzverträge oder die Überlassung von Arbeitskräften als reine Innentransaktionen weder steuerlich wirksame Betriebsausgaben noch -einnahmen auslösen. Gemäß Art 7 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2010 dürfen einer Betriebsstätte nur Aufwendungen zugeordnet werden, die gegenüber Dritten erwachsen sind.²⁹ Sollte ein österreichischer DBA-Vertragsstaat der Ergebnisabgrenzung ein anderes Verständnis beimessen und den AOA vollinhaltlich anwenden (zB Deutschland in § 1 Abs 5 dAStG), können daraus resultierende Besteuerungskonflikte nur im Wege von Verständigungs- oder Schiedsverfahren gelöst werden,³⁰ die aktuell in mehreren strittigen Fällen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bereits geführt werden müssen.

2.3. Zwei Schritte der Ergebnisabgrenzung

2.3.1. Funktions- und Risikoanalyse

Die Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses hat in zwei Schritten zu erfolgen:³¹

- Durch eine Funktionsanalyse sind die der Betriebsstätte zuzuordnenden Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken zu identifizieren.
- In einem zweiten Schritt ist der fremdübliche Gewinn durch den Ansatz (fiktiver) fremdüblicher Entgelte zu ermitteln, die zum Ansatz gekommen wären, wenn die Be-

²² Info des BMF vom 21. 10. 2020, 2020-0.675.748, 14.

²³ BGBl I 2016/77.

²⁴ Rz 179 ff VPR 2010.

²⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (2010).

²⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (2014).

²⁷ Nur in Abs 2 lit b des Protokolls zu dem seit 2019 wirksamen neuen DBA mit Japan (BGBl III 2018/167) findet sich der Hinweis, dass ab dem Zeitpunkt, auf den sich die Regierungen der beiden Vertragsstaaten durch einen diplomatischen Notenwechsel darauf verständigen, die Abs 1 bis 6 des Art 7 OECD-MA durch Art 7 OECD-MA idF des Updates 2017 ersetzt werden. Ein solcher Notenwechsel ist bislang noch nicht erfolgt.

²⁸ Rz 232 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

²⁹ Rz 233 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

³⁰ Rz 236 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

³¹ Rz 235 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

etriebsstätte ein rechtlich selbständiges, von ihrem Stammhaus unabhängiges Unternehmen wäre, sofern der AOA light bei unternehmensinternen Leistungen nicht nur die Zuordnung von Erlösen und Aufwendungen erlaubt.

Im Zuge der Funktionsanalyse ist der Begriff der „*significant people functions*“ von zentraler Bedeutung. Die „*wesentlichen Mitarbeiterfunktionen*“ sollen darüber entscheiden, welche Risiken und Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, die wiederum für das notwendige Dotationskapital ausschlaggebend sind.³² Wendet Österreich zur Entlastung von Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode an, soll den wesentlichen Mitarbeiterfunktionen besondere Bedeutung beigemessen werden. Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf weisen diesbezüglich auf Finanzierungsbetriebsstätten hin, denen – wenn überhaupt – nur ein geringer Gewinn zugeordnet werden soll, wenn die Entscheidungsfindung über Veranlagung und Kreditvergabe faktisch im Stammhaus erfolgt und an der Betriebsstätte nur die formalen Beschlüsse gefasst werden.³³

Bei der Ergebnisabgrenzung von „*Freiberufler-Betriebsstätten*“ iSd Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 sollen die Grundsätze des AOA light analog zur Anwendung kommen, wobei die Besonderheit zu berücksichtigen sei, dass ein freier Beruf oder eine sonstige selbständige Tätigkeit unter Einsatz besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird. Eine Ergebniszuordnung zu einer „*festen Einrichtung*“ iSd Art 14 OECD-MA erfordere, dass die für das jeweilige Berufsbild typische Kerntätigkeit im Quellenstaat ausgeübt wird.³⁴ Dabei verweisen die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf auf ein Erkenntnis des VwGH,³⁵ der unter Hinweis auf den OECD-Betriebsstättenbericht 2010³⁶ festhält, dass es für die Frage der Zurechnung von Einkünften nicht maßgeblich sein kann, „*wo einzelne Hilfsaufgaben wie das Ausfüllen von Formularen oder das Erstellen von Steuererklärungen oder Jahresabschlüssen wahrgenommen werden, sondern wo der Kerninhalt des freiberuflichen Tätigkeitfeldes verwirklicht wird und das wesentliche Unternehmerrisiko liegt*“. Indem der VwGH und darauf aufbauend die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf die Führung von Buchhaltung, Lohnverrechnungen, das Erstellen von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen als „*untergeordnete[n] Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers*“ qualifizieren, verkennt das

Gericht, dass solche Leistungen Kernbestandteile des in § 2 WTBG definierten Berechtigungsumfangs eines Steuerberaters sind und bei der Ergebnisabgrenzung nicht allein darauf abgestellt werden darf, vor welchen Behörden der Steuerberater seine Klienten vertritt.³⁷ Für viele Kanzleien zählen die genannten Leistungen zu den wesentlichen wertschöpfenden Funktionen. Das Erstellen von Steuererklärungen oder Jahresabschlüssen dem „*Ausfüllen von Formularen*“ gleichzusetzen und als „*untergeordneten Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines Steuerberaters*“ bzw. als reine „*Hilfsaufgabe*“ zu qualifizieren, widerspricht klar dem Berufsbild eines Steuerberaters. Mit diesen Aktivitäten sind stets *significant people functions* verbunden, sodass solchen, durch eine Betriebsstätte bzw. eine feste Einrichtung erbrachten Tätigkeiten – auch auf Grundlage des AOA light – sehr wohl fremdübliche Gewinne zugerechnet werden müssen.

Bei der Ergebnisabgrenzung von Banken und Versicherungsunternehmen soll nicht auf die *significant people functions* abgestellt werden, sondern auf die *key entrepreneurial risk-taking functions* (KERT), um der in diesen Branchen besonderen Bedeutung des Kapitals bzw. dem Eingehen von Versicherungsrisiken gerecht zu werden.³⁸

2.3.2. Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Kapital

Mangels rechtlicher Zuordnungsmöglichkeit sind Wirtschaftsgüter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jenem Unternehmensteil zuzuordnen, bei dem sie zum Einsatz kommen, der sie also nutzt. Das BMF geht davon aus, dass einer ausländischen Betriebsstätte nur „*notwendiges*“, nicht jedoch „*gewillkürtes*“ Betriebsvermögen zugeordnet werden könne, was zumindest unionsrechtlich bedenklich ist. Auch wirtschaftliches Miteigentum verschiedener Unternehmensteile sei möglich.³⁹ Die Zuordnungsfrage hat insbesondere iZm Beteiligungen an Kapitalgesellschaften eine wesentliche Bedeutung. Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf verweisen diesbezüglich auf die KStR,⁴⁰ wonach die Zuordnung einer Beteiligung zum Vermögen einer Betriebsstätte einen funktionalen Zusammenhang dieser Beteiligung mit dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte voraussetzt. Die Kapitalbeteiligung muss Grundlage wesentlicher Mitarbeiterfunktionen sein, wozu auch das Risikomanagement zählt. Der VwGH geht davon aus, dass selbst dann,

³² Rz 236 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

³³ Rz 237 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

³⁴ Rz 238 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf, unter Hinweis auf EAS 3299 vom 23. 10. 2012; EAS 3371 vom 13. 7. 2016.

³⁵ VwGH 4. 9. 2014, 2012/15/0226.

³⁶ OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to PEs, Tz 62.

³⁷ Kritisch zu VwGH 4. 9. 2014, 2012/15/0226: Lang, Die jüngste Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein, ÖStZ 2015, 96 (99); Bendlinger, Zurechnung von Einkünften zu einer „festen Einrichtung“ in Liechtenstein; ÖStZ 2015, 96 (99).

³⁸ Rz 239 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf. Ausführlich dazu OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to PEs, Teil II.B.1 iii).

³⁹ Rz 240 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁴⁰ Rz 1487 KStR.

wenn eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen zählt, ein hinreichend starker wirtschaftlicher und funktionaler Zusammenhang zwischen der ausländischen (Personengesellschafts-)Betriebsstätte und der Beteiligung bestehen muss.⁴¹ Unter Verweis auf EAS-Anfragebeantwortungen des BMF⁴² und die Rechtsprechung des VwGH⁴³ zur Notwendigkeit der „tatsächlichen“ Zugehörigkeit einer Beteiligung zur Betriebsstätte verweisen die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf darauf, dass eine solche dann gegeben ist, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördert und zwischen Betriebsstätte und Kapitalgesellschaft ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Allein der buchmäßige Ausweis genügt nicht.⁴⁴

Bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter (IWG) stellen die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf auf die DEMPE-Funktionen⁴⁵ ab, wonach entscheidend ist, wo die für Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung maßgeblichen wesentlichen Mitarbeiterfunktionen ausgeübt werden, die qualitativen Entscheidungen getroffen und das operative Management ausgeübt wird, wobei auch fiktives wirtschaftliches Miteigentum begründet werden kann.⁴⁶ Allein die Nutzung eines IWG durch die Betriebsstätte löst noch kein wirtschaftliches Eigentum der Betriebsstätte aus.⁴⁷ Wirtschaftlicher Eigentümer eines IWG ist, wer die Chance von Wertsteuerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt,⁴⁸ wobei auch der Sachverhaltsbeurteilung des Betriebsstaates eine Bedeutung beigemessen werden soll.⁴⁹

Firmenwerte und Kundenstock sind jenem Unternehmensteil zuzuordnen, bei dem die wesentlichen Personalfunktionen iZm der Kundenakquisition und der laufenden Kundenbearbeitung ausgeübt worden sind und die entsprechenden Aufwendungen getragen wurden. Es ist

nicht ausgeschlossen, dass der Kundenstock bei einem gemeinsamen Aufbau auch im wirtschaftlichen Miteigentum von Stammhaus und Betriebsstätte stehen kann.⁵⁰

Werden Wirtschaftsgüter überführt und sind diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch tatsächlich der Betriebsstätte zuzuordnen,⁵¹ ist auf Grundlage des § 6 Z 6 EStG eine steuerliche Entstrickung,⁵² bzw bei der Überführung vom Ausland in das Inland gemäß § 6 Z 6 lit f EStG eine Aufwertung auf den fremdüblichen Wert vorzunehmen. Bei bloß vorübergehender Verwendung von Wirtschaftsgütern im Ausland, zB Baugeräte, die zu einer Bau- und Montagebetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA verbracht werden, ist von keinem Überführen auszugehen,⁵³ ebenso wenn durch Umgründungsvorgänge eine Auslandstochtergesellschaft in eine Auslandsbetriebsstätte umgewandelt wird.⁵⁴

Wenngleich aufgrund der Einheit von Stammhaus und Betriebsstätte Risiken stets vom Gesamtunternehmen zu tragen sind, muss aus rein steuerlicher Sicht auf Grundlage der „zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise geltenden ökonomische Prinzipien“⁵⁵ auch eine Risikoanordnung vorgenommen werden, die Grundlage für die Bestimmung des einer Betriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals ist, wenn die Risiken wesentlich sind und nach einer Eigenkapitalunterlegung verlangen.⁵⁶

Als Dotationskapital (freies Kapital, fiktives Eigenkapital) gilt jener Anteil an den Eigenmitteln des Gesamtunternehmens, der anhand der einer Betriebsstätte zugeordneten Wirtschaftsgüter und Risiken nach Fremdverhaltensgrundsätzen für deren Unternehmenstätigkeit notwendig ist. Für diese (fiktive) Kapitalverteilung können die folgenden vier in den VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf näher beschriebenen und von der OECD als zulässig angesehenen Methoden zur Anwendung kommen: die Kapitalaufteilungsmethode,⁵⁷ die Mindestkapitalisierungsmethode,⁵⁸ die nur für den Bankenbereich relevanten Methoden der wirtschaftlichen Kapitalaufteilung und die aufsichtsrechtliche Mindestkapitalisierungsmethode.⁵⁹

Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf gehen davon aus, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Methode, nach der die Betriebsstatenergebnisse ermittelt werden, frei ist, diese jedoch in Betriebsstätten- und Stammhausstaat einheitlich angewandt werden muss.⁶⁰

⁴¹ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007; Lang, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642 (642 ff); Loukota, Aktuelle BEPS-konforme VwGH-Judikatur zu hybriden Personengesellschaften, SWI 2021, 181 (181 ff); Schmidjell-Dommes, VwGH zur Zurechnung einer österreichischen GmbH-Beteiligung zu einer slowakischen, hybriden K.S., SWI 2021, 291 (291 ff).

⁴² EAS 3403 vom 8. 6. 2018; EAS 3010 vom 18. 12. 2008; EAS 3018 vom 18. 11. 2008; EAS 3317 vom 15. 1. 2010; EAS 3371 vom 13. 6. 2016.

⁴³ VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014; Dziurdz, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, SWI 2020, 521 (523).

⁴⁴ Rz 243 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁴⁵ „DEMPE“ steht für *development, enhancement, maintenance, protection, exploitation*.

⁴⁶ Rz 245 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁴⁷ Rz 246 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁴⁸ VwGH 13. 9. 2018, Ra 2018/15/0055; 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162-3; Knechtel, Abspaltung von Markenrechten und das daran bestehende wirtschaftliche Eigentum, BFGjournal 2021, 173 (173 ff); Schmidjell-Dommes, Keine Anerkennung von Lizenzzahlungen nach Malta, SWI 2021, 387 (387 ff).

⁴⁹ Rz 247 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵⁰ Rz 248 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵¹ Rz 2508 EStR.

⁵² Rz 274 ff VPR 2000.

⁵³ Rz 244 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf, unter Verweis auf EAS 3251 vom 25. 11. 2011; Rz 278 VPR 2000.

⁵⁴ Rz 279 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵⁵ Rz 249 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵⁶ Rz 250 f VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵⁷ Rz 254 ff VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵⁸ Rz 259 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁵⁹ Rz 260 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶⁰ Rz 261 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

1	Direkte Methode	Kausale Zuordnung von Erlösen und Aufwendungen; Betriebsstätten-Buchführung, Jahresabschluss
2	Gewinnschätzungen	Prozentsatz, in der Regel am Umsatz bemessen
3	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung	Schlüsselung des Ergebnisses bei enger Verzahnung von den in Stammhaus und Betriebsstätte erbrachten Tätigkeiten (Beispiel: Kostenschlüsselermethode)
4	Kostenaufschlagsmethode	Auf Basis Plan- oder Istkosten; Routinebetriebsstätten, Bau- und Montagebetriebsstätten
5	Indirekte Methode	In der Praxis selten
6	Mischmethode	Direkte Methode mit indirekten Elementen, zB durch Aufteilung nicht zuordenbarer Restgrößen (zB Kosten der Geschäftsleitung) ⁶¹

2.3.3. Ermittlung des Betriebsstätten-ergebnisses und Methodik

Der dem eingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatz folgende AOA light erfordert eine kausale Ertrags- und Aufwandszuordnung. Fiktive Liefer- und Leistungsbeziehungen im Einheitsunternehmen werden nur sehr eingeschränkt anerkannt. Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf weisen darauf hin, dass trotz des eingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes einer Betriebsstätte auch dann Gewinne zugerechnet werden können, wenn das *Gesamtunternehmen Verluste erzielt* hat.⁶²

Bezüglich der Methodik der Gewinn- bzw. Verlustaufteilung lässt das BMF alle in den OECD-VPL vorgesehenen (direkten oder indirekten) Methoden zu,⁶³ wobei einer „*direkten Methode*“ auf Grundlage einer gesonderten Betriebsstättenbuchhaltung (samt Jahresabschluss) Vorrang eingeräumt wird. Zulässig und in der Praxis üblich sind die in obiger Tabelle dargestellten Methoden.

Die gemäß Art 7 Abs 4 OECD-MA idF vor dem Update 2010 noch zulässige „*indirekte Methode*“ (Schätzmethode) teilt den Gesamtgewinn oder -verlust eines Unternehmens in der Regel nach einem Umsatzschlüssel auf, unter der Annahme, dass alle Teile eines Unternehmens entsprechend dem angewandten Schlüssel in gleicher Weise zur Rentabilität des Gesamtunternehmens beitragen.⁶⁴ Voraussetzung ist, dass die Methode im DBA-Anwendungsstaat „*üblich*“ ist und den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA entspricht.

Österreich legt das Üblichkeitskriterium weit aus und sieht einen Anwendungsfall der indirekten Methode dann, wenn die Tätigkeiten von Stammhaus und Betriebsstätte so eng miteinander verflochten sind, dass es nicht möglich ist, sie durch eine Betriebsstättenbuchhaltung auseinanderzuhalten, wie zB bei Auslandsbauvorhaben.⁶⁵ In Art 7 Abs 5 DBA Schweiz⁶⁶ ist

eine Ergebnisaufteilung nach einer indirekten Methode für Versicherungsunternehmen auf Basis der Rohprämieinnahmen ausdrücklich vorgesehen.⁶⁷

Die indirekte Methode soll nicht zulässig sein, wenn in einem der beiden DBA-Staaten der Betriebsstättengewinn anhand einer direkten Methode auf Grundlage einer Betriebsstättenbuchhaltung ermittelt wird.⁶⁸ Wenden beide DBA-Staaten die indirekte Methode an, muss der Aufteilungsschlüssel, der DBA-rechtlich nicht vorgegeben ist und sich zB an Umsatz, Lohnaufwand oder Vermögen orientieren kann,⁶⁹ in beiden Staaten korrespondierend angewandt werden. Der abkommenskonform aufgeteilte Gewinn ist allerdings nach den innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften der jeweiligen DBA-Staaten zu berechnen. Art 7 Abs 6 OECD-MA ordnet eine Kontinuität der angewandten Methode an, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.⁷⁰

Zwecks Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses für steuerliche Zwecke in Österreich werden dem Steuerpflichtigen allerdings keine überspitzten Anforderungen auferlegt. Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf halten es für zulässig, den steuerlichen Gewinn auch durch eine Mehr-Weniger-Rechnung aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtunternehmens, die auch die Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten enthalten muss,⁷¹ abzuleiten.⁷² Andererseits soll bei einer Adaptierung bzw Umrechnung nach ausländischem Recht ermittelter Ergebnisse auf österreichische Gewinnermittlungsvorschriften⁷³ die Verhältnismäßigkeit der bei Auslandssachverhalten gebotenen erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs 1 Satz 2 BAO) beachtet werden.⁷⁴ Vereinfacht können in ausländischen Währungen bezogene Einkünfte zu dem am jeweiligen Bilanzstichtag gültigen Kurs umgerechnet werden.

⁶¹ Rz 308 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶² Rz 262 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶³ VwGH 20. 10. 2009, 2006/13/0116.

⁶⁴ Rz 300 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶⁵ Rz 301 f VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶⁶ BGBl 1975/64 idF BGBl 1995/161, BGBl III 2001/204, BGBl III 2007/22, BGBl III 2011/27, BGBl III 2012/169.

⁶⁷ Rz 303 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶⁸ Rz 305 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁶⁹ Rz 307 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷⁰ Rz 309 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷¹ Rz 265 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷² Rz 264 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷³ Rz 191 EStR.

⁷⁴ Rz 266 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

Auslandsverluste können gemäß § 2 Abs 8 EStG im Inland berücksichtigt werden.⁷⁵ Auch Auslandsbetriebsstätten sind gemäß § 10a Abs 6 Z 2 KStG in abkommensüberschreibender Weise (*treaty override*) von der Hinzurechnungsbesteuerung betroffen.⁷⁶

Der AOA light bewirkt, dass bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung unternehmensinterne Leistungsbeziehungen nur dann mit dem (zB nach einer Cost-Plus-Methode zu ermittelnden)⁷⁷ Fremdvergleichspreis anzusetzen sind, wenn die Erbringung solcher Dienstleistungen zur Haupttätigkeit der betreffenden Unternehmenseinheit zählt (zB Dolmetscher-Dienst durch eine Zweigniederlassung einer Übersetzungs-GmbH).⁷⁸ So können zB für die unternehmensinterne Finanzierung der Betriebsstätte – geld- und kreditwirtschaftliche Unternehmen ausgenommen⁷⁹ – dieser keine fiktiven Zinsen angelastet werden,⁸⁰ sondern dem Kausalitätsprinzip entsprechend nur der Finanzierungsaufwand für Kredite, die nachweislich für Zwecke der Betriebsstätte am Kapitalmarkt aufgenommen worden sind.⁸¹ Gleiches gilt für die Nutzungsüberlassung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern, wofür keine fiktiven Mieten oder Lizenzgebühren zum Ansatz gebracht werden können, es sei denn es entsteht ein neues Wirtschaftsgut, das im (Mit-)Eigentum der Betriebsstätte steht.⁸² Unternehmenseinterne Nebenleistungen und die interne „Überlassung“ von Arbeitskräften sind auf Kostenbasis (ohne Gewinnaufschlag) Stammhaus oder Betriebsstätte zuzuordnen.⁸³ Ebenso wenig kann das Stammhaus ihre Betriebsstätte mit fiktiven Gebühren für Garantieleistungen belasten.

2.3.4. Vor- und Nachlaufkosten

Die iZm der Gründung einer Betriebsstätte (vor deren Existenz) anfallenden Aufwendungen stellen Funktionen des Stammhauses dar, sodass es sachgerecht sein sollte, die entsprechenden Aufwendungen im Jahr ihres Anfalls bei der Gewinnermittlung des Stammhauses anzusetzen. Aufwendungen iZm einer gescheiterten Betriebsstättenbegründung sind vom Stammhaus zu tragen.⁸⁴ Die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf gehen offenbar davon aus, dass es die Fremdverhaltensfiktion bei Entstehen der Betriebsstätte notwendig macht, den Gründungsaufwand nachträglich der Betriebsstätte zuzuordnen, zumal auch ein fremder Dritter (das Stammhaus) diesen nur übernehmen würde, wenn ihm eine entsprechend hohe Beteiligung an den Erträgen der Betriebsstätte versprochen

werden würde.⁸⁵ Deshalb könnten negative Betriebsstätteneinkünfte die Folge sein.⁸⁶ Diese Auslegung widerspricht allerdings den Grundsätzen des AOA light, zumal einer Betriebsstätte vor ihrem Entstehen mangels Personalfunktionen keine Erlöse und Aufwendungen zugeordnet werden können. In diesem Sinne könnte der vierte Satz der Rz 296 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf interpretiert werden, worin es heißt, dass die Gründungsaufwendungen „*ab Entstehen der Betriebsstätte zu Lasten des Betriebsstättenergebnisses*“ anzusetzen sind.

Positive und negative Einkünfte aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit sind dem Betriebsstättenstaat zuzuordnen (zB Auflösung von Rückstellungen). Zinskomponenten iZm der Veräußerung einer Betriebsstätte gelten innerstaatlich gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG als nachträgliche betriebliche Einkünfte und sind aus der Sicht des BMF auch abkommensrechtlich Art 7 OECD-MA zuzuordnen. Etwas anderes gilt im Verhältnis zur Schweiz, da in einem Ergebnisprotokoll zu Auslegungsfragen zum DBA Schweiz⁸⁷ festgehalten worden ist, dass Zinsen aus einer Kaufpreisforderung, die mit der Veräußerung einer Betriebsstätte in Zusammenhang stehen, nicht unter Art 7 OECD-MA, sondern unter Art 11 OECD-MA zu subsumieren sind und daher nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden dürfen.⁸⁸

2.3.5. Vertreterbetriebsstätten

Die österreichische Finanzverwaltung sieht in der Neufassung des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte, wie er auf Grundlage von BEPS-Aktionspunkt 7⁸⁹ in Art 5 Abs 5 ff OECD-MA idF des Updates 2017 bzw Art 12 MLI⁹⁰ zum Ausdruck kommt, lediglich eine Klarstellung der schon bislang praktizierten Verwaltungspraxis. Das BMF folgt deshalb dem „*two taxpayers approach*“, wonach eine von der österreichischen Muttergesellschaft beherrschte und wirtschaftlich abhängige ausländische Vertriebs-tochter sowohl neben ihrer eigenständigen Steuersubjekteigenschaft auch eine Vertreterbetriebsstätte ihrer Mutter begründen kann.

Eine Ausnahme besteht im Verhältnis zu Deutschland, da im DBA Deutschland (im DBA-Recht leider einzigartig) ausdrücklich der „*one taxpayer approach*“ festgeschrieben ist⁹¹ und auch in den Leitlinien der OECD zu Son-

⁷⁵ Rz 268 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷⁶ Rz 267 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷⁷ Rz 283 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷⁸ Rz 282 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁷⁹ Rz 273 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸⁰ Rz 270 ff VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸¹ Rz 272 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸² Rz 280 f VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸³ Rz 284 ff VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸⁴ Rz 295 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸⁵ EAS 3045 vom 24. 3. 2009.

⁸⁶ Rz 296 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸⁷ Auslegungsfragen zum DBA Schweiz; Ergebnisprotokoll vom 10. 12. 1999, Abs 3, AÖF 2000/34.

⁸⁸ Rz 299 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁸⁹ OECD, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015 (2018) 13 ff.

⁹⁰ Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument – MLI), BGBl III 2018/93 idGF.

⁹¹ Abs 2 des Schlussprotokolls zu Art 5 DBA Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

derfragen der Betriebsstätten-Gewinnzuordnung⁹² als möglicher Ansatz erwähnt ist. Deshalb widmen sich die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf auch der sachgerechten Ergebniszuordnung zu Vertreterbetriebsstätten. Es wird vermutet, dass bei der „Abschmelzung“ von bislang auf Eigenhandelsbasis in Österreich tätigen Vertriebsgesellschaften zu einer Kommissionärs-Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft vom Bestand einer Vertreterbetriebsstätte auszugehen ist; in diesem Zusammenhang wird auch auf die notwendige Gewinnrealisierung (§ 6 Z 6 EStG iVm Art 9 OECD-MA) hingewiesen.⁹³ Werbe- und Markterschließungsmaßnahmen sind von jenen Betriebsteilen zu tragen, die sich aus diesen Vorleistungen spätere Gewinne erwarten. Haben Werbe- und Marketingaufwendungen nicht nur eine zeitlich kurze Auswirkung, ist ein daraus resultierender oder sich erhöhender Firmenwert nach den Grundsätzen des AOA light jenem Unternehmensteil zuzuordnen, der die Aufwendungen getragen und die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen ausgeübt hat.⁹⁴ Auch in diesem Fall können gemeinsame Anstrengungen von Stammhaus und Betriebsstätte zu (fiktivem) wirtschaftlichem Miteigentum führen.⁹⁵

2.3.6. Bauausführungen und Montagen

Die iZm Bau- oder Montagebetriebsstätten notwendige Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung stellt die im internationalen Projektgeschäft tätigen Unternehmen aufgrund der meist engen Verflechtungen der an verschiedenen Orten der Welt durchzuführenden Vorarbeiten zwecks Errichtung eines funktionsfähigen (Bau-)Werks oder einer Anlage vor ganz besondere Herausforderungen.⁹⁶ Deshalb führt auch der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA aus: „*In these circumstances, it is necessary to pay close attention to the general principle that income is attributable to a permanent establishment only when it results from activities carried on by the enterprise through that permanent establishment.*“ Unter Verweis auf einen durch das BFG⁹⁷ auf Grundlage einer falschen Sachverhaltswürdigung leider nicht richtig entschiedenen Steuerfall⁹⁸ führen die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf aus, dass die Fiktion, dass es sich beim Stammhaus um den General- und bei der Betriebsstätte um einen fiktiven Subunternehmer („*Subunternehmerfiktion*“) handle, ein brauchbarer Ansatz für den Fremdvergleich sei.⁹⁹ Da der Gewinn einer Bau- oder Montagebetriebsstätte in Österreich

erst mit der Abnahme des Vorhabens zu realisieren ist,¹⁰⁰ ist auch erst zu diesem Zeitpunkt eine steuerliche Entlastung durch Ergebnisfreistellung (Art 23A OECD-MA) oder Steueranrechnung (Art 23B OECD-MA) vorzunehmen.

Für „Routinebaustellen“ wird die Ergebnisabgrenzung nach der Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung von Einzel- und Gemeinkosten als sachgerecht angesehen,¹⁰¹ bei komplexen Leistungsbeziehungen ein kombiniertes direktes/indirektes Verfahren, wie zB die Kostenschlüsselmethod als eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode,¹⁰² die in den VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf anhand eines Beispiels dargestellt wird.¹⁰³ Sind zB Planungs- und Engineeringleistungen an der Baustelle durchzuführen, werden Erst- oder Pilotanlagen errichtet oder Anlagen auf Grundlage völlig neuer Technologien gebaut, handelt es sich um ein großes Projektvolumen mit langer Projektdauer, ist das Projekt einzigartig, müssen viele Sublieferanten vor Ort koordiniert werden und besteht hoher Abstimmungsbedarf mit dem Auftraggeber, kann nicht mehr vom Routinecharakter einer Bau- oder Montageausführung ausgegangen werden.

Werden Subunternehmer beauftragt, soll ein aus Subvergaben dem Generalunternehmer verbleibender Gewinn stets dem Stammhaus zugeordnet werden, wenn die Auftragsvergabe durch das Stammhaus und nicht durch die Bauleitung vor Ort erfolgt.¹⁰⁴ Wenn jedoch das Baustellenpersonal des Generalunternehmers den Einsatz von Subunternehmern an der Baustelle zu überwachen und zu koordinieren hat – was in der Praxis aufgrund der Generalunternehmerhaftung regelmäßig der Fall ist –, wird es aber wohl gerechtfertigt sein, einen sich aus der Subvergabe ergebenden Gewinn der Betriebsstätte zuzuordnen. Dies insbesondere dann, wenn die Bedeutung der Überwachung und Koordinierung von Subunternehmern an der Baustelle die Bedeutung der Auswahl und Beauftragung von Subunternehmern durch das Stammhaus eindeutig überwiegt.

Zu einzelnen Leistungsteilen, die im Zuge von Bau- und Montageausführungen zu erbringen sind, führen die VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf entsprechend den Ausführungen im OECD-MK¹⁰⁵ aus, dass Liefergewinne (es sei denn, diese sind durch Baustellenzukäufe bewirkt)¹⁰⁶ sowie Gewinne aus Planungsleistungen¹⁰⁷ grundsätzlich dem Stammhaus zuzuordnen sind, ebenso wie solche iZm der Ausbildung von Kundenpersonal.¹⁰⁸ Die Finanzierung ist in der Regel Aufgabe des Stammhauses, sodass Fi-

⁹² OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7 (2018), Tz 44 und 57.

⁹³ Rz 287 ff VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁹⁴ Rz 293 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁹⁵ Rz 294 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

⁹⁶ Bendlinger, Die Betriebsstätte⁴, 468 ff.

⁹⁷ BFG 1. 8. 2017, RV/4100134/2012.

⁹⁸ Bendlinger, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im internationalen Projektgeschäft, TPI 2018, 23 (23 ff).

⁹⁹ Rz 310 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰⁰ Rz 310 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰¹ Rz 311 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰² Rz 312 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf, unter Verweis auf EAS 3185 vom 22. 10. 2010.

¹⁰³ Rz 313 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰⁴ Rz 314 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰⁵ Tz 25 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010.

¹⁰⁶ Rz 318 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰⁷ Rz 315 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰⁸ Rz 316 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

nanzierungsergebnisse dem Stammhaus zuzuordnen sind.¹⁰⁹ Auch die auf Auftragsakquisition, Angebotsbearbeitung, Vertragsverhandlungen, Organisation der Bauabwicklung und im Stammhaus durchgeführte vorbereitende Arbeiten entfallenden Gewinnanteile sind dem Stammhaus zuzuordnen.¹¹⁰

Wird durch eine Bauausführung oder Montageausführung insgesamt ein Verlust erwirtschaftet, kann es dennoch geboten sein, dass auf Grundlage der Subunternehmerfiktion der Betriebsstätte ein Gewinn zugeordnet werden muss, wenn auch ein fremder Dritter durch seine Arbeit einen Gewinn erwirtschaftet hätte. In diesem Fall erhöht der im Ausland erfassbare Ergebnisanteil den in Österreich ausgleichs- bzw. vortagsfähigen Verlust.¹¹¹

Schließen sich Unternehmen zur Abwicklung von Auslandsbauvorhaben in einer Arbeitsgemeinschaft (ARGE) zusammen, die als Mitunternehmenschaft zu qualifizieren ist, gelten abkommensrechtlich die Betriebsstätten dieser Mitunternehmenschaft als anteilige Betriebsstätten der Gesellschafter, unabhängig davon, ob gemäß § 2 Abs 4 EStG¹¹² ein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen ist. Allerdings ist die Frage, ob die einzelnen ARGE-Partner eine Betriebsstätte begründen, einheitlich für die ARGE zu beurteilen. Überschreitet deshalb die Anwesenheitsdauer der ARGE als solche bzw. ihrer Arbeitnehmer die für die Begründung einer Bau- und Montagebetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA maßgebliche Frist, begründet jedes ARGE-Mitglied – ungeachtet seiner tatsächlichen Anwesenheitsdauer vor Ort – eine Betriebsstätte.¹¹³ Beteiligen sich Freiberufler an einer gewerblich tätigen ARGE, sind auch deren Einkünfte der Zuteilungsregel des Art 7 OECD-MA und nicht jener des Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 zuzuordnen. Allerdings erlaubt Art 7 OECD-MA nur dann die Besteuerung des einzelnen ARGE-Partners, wenn die von ihm erbrachten Leistungen seiner ARGE-bedingt begründeten Betriebsstätte zuzuordnen sind, was bei Partnern, die nur Planungsleistungen erbringen oder sich auf die Lieferung von Komponenten beschränken, nicht der Fall ist.

3. VPR 2020, VPR 2021 oder vielleicht VPR 2022?

Die Neufassung der am 4. 12. 2020 auf der Website des BMF veröffentlichten VPR ist angesichts der in den letzten zehn Jahren eingetretenen Entwicklungen zu begrüßen. Gleiches gilt für der Umstand, dass die VPR keinen österreichischen Alleingang vorsehen, sondern überwiegend auf die Arbeiten der OECD im Bereich der Verrechnungspreise (insbesondere die OECD-VPL 2017 und die BEPS-bedingten Ergänzungen) Bezug

nehmen und damit, neben aktueller Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Form von EAS-Anfragebeantwortungen, auch die in den letzten zehn Jahren eingetretenen internationalen Entwicklungen berücksichtigen.¹¹⁴ Neben den OECD-VPL 2017 der OECD sind die VPR eine wesentliche Auslegungshilfe zur Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes. Der Umstand, dass sich die VPR in umfassender Weise auch Betriebsstättensachverhalten widmen, ist der Tatsache geschuldet, dass die Grundsätze der Ergebnisabgrenzung zwischen den verschiedenen Teilen ein und desselben Unternehmens auf Grundlage des von der OECD zum Standard erhobenen AOA jenen entsprechen sollten, die für die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen entwickelt worden sind, wenngleich sich Österreich gegenüber der OECD die Anwendung des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 vorbehalten hat. Wann die finale Version der österreichischen VPR zur Verfügung stehen wird, ist offen. Möglicherweise müssen diese Leitlinien als VPR 2022 verabschiedet werden.

Auf den Punkt gebracht

Bereits Anfang Dezember 2020 hat das BMF den Begutachtungsentwurf der neu gefassten österreichischen VPR auf der Website des BMF veröffentlicht. Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wurden eingearbeitet, einzelne Erlässe wurden aufgehoben und in die VPR integriert. Auch die OECD-VPL 2017 und die seither im Bereich der Verrechnungspreise von der OECD veröffentlichten Leitlinien wurden berücksichtigt. Die OECD hat den AOA zum Dogma erhoben, den die österreichische Finanzverwaltung allerdings nur in eingeschränkter Form – bezeichnet als „AOA light“ – anwendet. Da die Prinzipien der Gewinnaufteilung zwischen rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen, wie sie ua in den OECD-VPL 2017 zum Ausdruck kommen, auch auf die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung angewandt werden sollen, widmen sich die VPR in umfassender Weise auch der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung.

Zum Zeitpunkt der Drucklegung war die Endfassung der VPR noch nicht veröffentlicht. Das dürfte dem Umstand geschuldet sein, dass angesichts der Bedeutung der VPR für die internationale Ergebnisabgrenzung Interessenvertretungen, wie zB die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, im Rahmen des Begutachtungsverfahrens umfangreiche Stellungnahmen abgegeben haben. Angesichts der erfahrungsgemäß langen Bestandsdauer von Richtlinien und Erlässen mit internationalem Bezug ist eine sorgfältige Bearbeitung der VPR (möglicherweise der VPR 2022) jedenfalls gerechtfertigt.

¹⁰⁹ Rz 317 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹¹⁰ Rz 320 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹¹¹ Rz 323 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹¹² Rz 324 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹¹³ Rz 325 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf, unter Verweis auf Tz 56 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹¹⁴ Rosar/Rosenberger, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien 2020 (VPR 2020) im Entwurf, SWK 36/2020, 1663.