

VERTRETERBETRIEBSSTÄTTEN UND DEREN STEUERLICHE FOLGEN

...UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER ÖSTERREICHISCHEN VPR 2020



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

1. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht FÜR „STÄNDIGE“ VERTRETER

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG unterliegen Steuerausländer (beschränkt steuerpflichtige Personen) mit Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG, „...für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist...“ mit ihren Inlandseinkünften der beschränkten Steuerpflicht. Als „ständiger Vertreter“ gilt ein nicht nur vorübergehend für eine bestimmte Tätigkeit bestellter Vertreter, der sowohl auf selbständiger Basis oder als Arbeitnehmer für ein ausländisches Unternehmen tätig sein kann. Auch eine juristische Person kann ständiger Vertreter sein. Maßgeblich ist das Vorliegen eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses zwischen dem Vertretenen und dem ständigen Vertreter im Inland.¹ Nachdem die beschränkte Steuerpflicht allein an die Bestellung eines ständigen Vertreters im Inland anknüpft, können ausländische Unternehmen auch ohne Vorliegen einer festen östlichen Anlage oder Einrichtung (§ 29 BAO) zur Besteuerung herangezogen werden, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse im Wesentlichen die gleichen sind, wie bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte.

Der Begutachtungsentwurf der *Neufassung der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020* (VPR 2020)² verweist bezüglich der Auslegung des Begriffs des „ständigen Vertreters“ auf die in einem fast 50 Jahre alten Urteil des BFH dargestellte Entstehungsgeschichte der Gesetzesbestimmung im diesbezüglich vergleichbaren deutschen Steuerrecht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 dEStG).³ Durch eine Anpassung des dKStG 1922⁴ und des dEStG 1925⁵ sollten ausländische Unternehmen auch dann in Deutschland steuerpflichtig werden, „...wenn sie im Inland

durch einen selbständigen Gewerbetreibenden (General- oder sonstigen Agenten) oder durch einen zwar unselbständigen, aber regelmäßig im Inland sich aufhaltenden Vertreter Geschäfte... betreiben.“⁶ Nach dieser Gesetzesbestimmung galten Personen als ständige Vertreter, die ein Rechtsgeschäft für einen anderen und an dessen Stelle vornahm, unabhängig davon, ob diese Person nach außen hin *im eigenen Namen oder im Namen des Vertretenen* gehandelt haben. Als inländischer ständiger Vertreter sollte gelten, wer einer *sachlichen Weisungsbindung eines ausländischen Unternehmens unterliegt*, ohne dass es eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses bedurfte. Nach den historischen Gesetzesmaterialien könnte demnach ein Vertreter ein *selbständiger Gewerbetreibender* (Generalagent oder sonstiger Agent, Kommissionär oder Spediteur) aber auch ein sich regelmäßig im Inland aufhaltender *Prokurist, Handelsbevollmächtigter oder sonstiger Angestellter des ausländischen Unternehmens* sein. Die Anzahl der Auftraggeber des Vertreters wurde als nicht relevant angesehen, sehr wohl aber ein Tätigwerden über eine gewisse Dauer.

Der BFH leitete daraus ab, dass ein Handeln innerhalb seines eigenen Gewerbebetriebes also *innerhalb des Rahmens der ordentlichen Geschäftstätigkeit* des Vertreters – anders als in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorgesehen – die Eigenschaft als ständiger Vertreter nicht ausschließen könne.⁷ So schon der RFH, der in einer Entscheidung aus dem Jahr 1929⁸ festgehalten hatte, dass nicht einzusehen sei, dass ein ausländisches Unternehmen steuerpflichtig sein soll, wenn es in Deutschland durch einen Prokuristen tätig ist, das jedoch nicht der Fall sein soll, wenn das Unternehmen genau dieselben Geschäfte durch einen selbständigen deutschen Kaufmann

abschließen lasse, dem in gutem Vertrauen eine umfassende Vollmacht erteilt wird.

2. „ABHÄNGIGE“ UND „UNABHÄNGIGE“ VERTRETER IM OECD-MA VOR DEM UPDATE 2017

Der weit gefasste Begriff des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG erfährt durch die dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA)⁹ nachgebildeten österreichischen DBA jedoch eine Einschränkung. Der innerstaatliche Begriff des „ständigen Vertreters“ darf nicht auf die Auslegung des Begriffs des DBA-rechtlichen „abhängigen Vertreters“ ausstrahlen. Denn Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung „...sind das Ergebnis eines Verzichts auf innerstaatliche Steueransprüche im Wege gegenseitigen Nachgebens der vertragsschließenden Staaten. Ein solches Abkommen vermag über den Inhalt und die Reichweite der innerstaatlichen Steueransprüche, wie sie unabhängig von einem vertraglich wirksamen Verzicht bestehen, nichts auszusagen.“¹⁰ Der im OECD-MA verwendete Begriff des „abhängigen Vertreters“ ist enger gefasst als der innerstaatliche Begriff des „ständigen Vertreters“, sodass nach Ansicht des österreichischen BMF ein abkommensrechtlich zugeteiltes Besteuerungsrecht stehts im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wahrgenommen kann.¹¹

Der Begriff des „abhängigen Vertreters“ ist derzeit in den österreichischen DBA Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 nachgebildet. Demnach begründet eine (natürliche oder juristische) Person für ihren Geschäftsherrn eine „Personenbetriebsstätte“, wenn die folgenden Merkmale kumulativ erfüllt sind:¹²

- Die natürliche Person ist im *Quellenstaat* für ein Unternehmen tätig und
- besitzt eine *Vollmacht*, im Namen des Unternehmens *Verträge abzuschließen*,
- und übt diese Vollmacht *gewöhnlich* aus,
- ist *weder Makler* noch *Kommissionär* oder *ein anderer unabhängiger Vertreter* iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF vor dem Update 2017, der *im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt*, und
- *übt nicht ausschließlich vorbereitende und Hilfstätigkeiten* aus.

Gemäß Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF vor dem Update 2017 sollen *Makler, Kommissionäre* oder *andere unabhängig Vertreter*, sofern diese Personen *im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit* handeln, keine Vertreterbetriebsstätte begründen. Die in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA vorgesehene „*Anti-Organ-Klausel*“, die im Zuge des letzten Update des OECD-MA im November 2017 nicht verändert worden ist, stellt klar, dass allein aufgrund eines bestehenden *Beherrschungsverhältnisses* zwischen zwei in den jeweiligen DBA-Staaten ansässigen Gesellschaften keine Betriebsstätte begründet werden soll. Dadurch ist aber nicht ausgeschlossen, dass auch ein verbundenes Unternehmen, wenn es die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 oder 5 OECD-MA erfüllt, für das jeweils andere Unternehmen eine Betriebsstätte begründen kann.¹³

Das österreichische BMF will den Tatbestand des „abhängigen Vertreters“ *in einem sehr weiten Sinne* verstanden wissen und verweist in den VPR 2020 unzulässigerweise auf den Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) zu Art. 5 OECD-MA idF des Update 2017¹⁴, obwohl sich Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA idF des Update 2017 bislang nur in Art. 5 Abs. 5 des seit 2019 wirksamen *neuen DBA mit Japan*¹⁵ findet. Beispielsweise soll eine von der Konzernmutter ihrer Tochtergesellschaft zugesicherte rechtliche Unabhängigkeit ein Abhängigkeitsverhältnis iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht ausschließen, wenn *wirtschaftliche Unabhängigkeit fehlt*. Das soll idR dann der Fall sein, wenn langfristig *nur für einen Auftraggeber* Vertriebsaktivitäten erbracht werden oder Konzernprodukte kommissionsweise für die Muttergesellschaft vertrieben werden.

Dabei wird sowohl auf den OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017 verwiesen, als auch auf Tz 38.6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA vor dem Update 2017, der Tz 109 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017 entspricht. Allerdings heißt es darin nur: „*Independent status is less likely if the activities of the agent are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise over the lifetime of the business or a long period of time.*“ Im nächsten Satz wird klargestellt, dass dieser Umstand jedoch nicht allein entscheidend sein kann, sondern alle Umstände des Einzelfalles berücksichtigt werden müssen, um in solchen Fällen eine Vertreterbetriebsstätte unterstellen zu können.¹⁶

Die in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 vorgesehene Notwendigkeit, in einem Vertragsstaat eine *Vollmacht zu besitzen, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen* und diese *gewöhnlich auszuüben*, wird vom BMF im Sinne einer „*faktischen Abschlussvollmacht*“ verstanden.¹⁷ Demnach genüge es, dass der Vertreter berechtigt ist, alle Einzelheiten eines Vertrages in einer Weise auszuhandeln, dass daraus eine Bindung des Vertretenen abzuleiten ist¹⁸ oder Bestellungen in einem *standardisierten Bestellverfahren* entgegengenommen werden.¹⁹ Außerdem verlange das Vorliegen einer Abschlussvollmacht nicht, dass der Vertreter den Vertrag ausschließlich im Namen des vertretenen Unternehmens abschließe. Es genüge ein *Abschluss im eigenen Namen, wenn sich daraus eine Leistungsverpflichtung für das vertretene Unternehmen* ergäbe.²⁰

Damit kann auch ein *Kommissionär*, der gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF vor dem Update 2017 eigentlich als unabhängiger Vertreter gelten sollte, zum abhängigen Vertreter werden. Denn es liege im Wesen eines Kommissionsvertrages, dass sich der Kommittent seinem Kommissionär gegenüber verpflichtet, ein vom Kommissionär geschlossenes Verkaufsgeschäft auch tatsächlich zu erfüllen, sodass im Fall des Einsatzes eines *wirtschaftlich abhängigen Kommissionärs* regelmäßig eine Verkaufsvollmacht iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 gegeben sei.²¹

3. DIE VERTRETERBETRIEBSSTÄTTE IM OECD-MA 2017

3.1. DER „ABHÄNGIGE VERTRETERS“

Wenngleich die österreichische Finanzverwaltung Art. 5 Abs.

5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise interpretiert, hat es die OECD für notwendig erachtet, die Definition des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte im OECD-MA zu verändern. In BEPS Action 7²² wird das damit begründet, dass sich Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 eben auf den *formellen Abschluss* von Verträgen im Namen des ausländischen Unternehmens bezieht.

Das ermögliche es, die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Kommissionärsstrukturen – ohne wesentliche Änderung der im Quellenstaat ausgeübten Funktionen – zu umgehen. In den vor Gericht entschiedenen Fällen (wie z.B.: in den Rechtssachen „Zimmer“ in Frankreich „Dell“ in Norwegen²³) seien die auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhenden Argumente der Steuerverwaltung *zurückgewiesen* worden.

Auch Strategien, die darauf abzielen würden, Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 zu umgehen, indem Verträge in einem Staat ausgehandelt, jedoch im Ansässigkeitsstaat finalisiert oder genehmigt werden, sollten durch BEPS Action 7 verhindert werden. Ebenso standen Strukturen im Fokus der OECD, bei denen von Person, die gewöhnlich die Vollmacht zum Abschluss von Verträgen ausüben, auf die Eigenschaft als „unabhängiger Vertreter“ iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF vor dem Update 2017 Bezug genommen wird, obwohl diese Personen mit dem ausländischen Unternehmen in dessen Auftrag sie arbeiten, eng verbunden sind.

Die im Rahmen von BEPS Action 7 vorgeschlagenen *Änderungen des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte*, die im Zuge des Update 2017 in Art. 5 Abs. 5 ff OECD-MA aufgenommen worden sind und im OECD-MK interpretiert wurden, sollten *„...Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien [begegnen], indem sie gewährleisten [sollen], dass der Wortlaut dieser Bestimmung diesem Grundsatz besser gerecht wird.“*²⁴

Gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017 reicht es für die Annahme eines „abhängigen Vertreters“ aus, dass

- Eine Person in einem DBA-Staat *für ein Unternehmen tätig* ist und
- diese Person hierbei *gewöhnlich Verträge abschließt* oder
- die Person gewöhnlich die *führende Rolle*, die zum *Abschluss von Verträgen führt* spielt,
- welche *regelmäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen* (den Geschäftsherrn) *abgeschlossen* werden.

Einer *Abschlussvollmacht* bedarf es nicht mehr. Die Verträge können im Namen des Unternehmens als *Vertreter* (Art. 5 Abs. 5 lit. a OECD-MA 2017) oder im eigenen Namen und auf fremde Rechnung als *Kommissionär* (Art. 5 Abs. 5 lit. b OECD-MA 2017) für Waren oder Dienstleistungen (Art. 5 Abs. 5 lit. c OECD-MA 2017) abgeschlossen werden. Ausgenommen sind nur Tätigkeiten, die als *Hilfstätigkeiten* iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 qualifiziert werden können, sofern nicht die neue Anti-Fragmentierungsregel des Art. 5 Abs. 4.1. OECD-MA 2017

anzuwenden ist.

3.2. DER „UNABHÄNGIGE“ VERRETER

Die Definition des „*unabhängigen Vertreters*“ wurde in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2017 insofern angepasst, als eine Person, die *ausschließlich* oder *nahezu ausschließlich* für eine oder mehrere *eng verbundene Gesellschaften* tätig ist, im Hinblick auf derartige Gesellschaften nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes betrachtet wird. Der Begriff der „*engen Verbundenheit*“ ist in Art. 5 Abs. 8 OECD-MA 2017 definiert. Nach den Ausführungen im OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2017 ist eine Person dann „*ausschließlich oder nahezu ausschließlich*“ für ein oder mehrere eng verbundene Gesellschaften tätig, wenn der Vertreter *weniger als 10% seines Gesamtumsatzes mit unabhängigen Dritten* tätigt.²⁵

Um eine rasche Übernahme in die DBA zu ermöglichen wurden die BEPS-bedingte Neufassung des Art. 5 Abs. 5 f. OECD-MA in Art. 12 des Multilateralen Instruments (MLI)²⁶ aufgenommen, *allerdings nicht als Mindeststandard sondern nur als mögliche Option.*²⁷ Österreich hat von der Übernahme dieser Bestimmung abgesehen, da bereits nach der *bisherigen Verwaltungspraxis* gestützt auf Tz 32.1. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bei einem Vertreter, der im eigenen Namen Verträge abschließt, welche allerdings wirtschaftlich das Unternehmen binden, eine Vertreterbetriebsstätte angenommen werden könne. Allerdings werde in Aussicht genommen, den neuen Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA in bilateralen DBA-Verhandlungen umzusetzen.²⁸ Auch die VPR 2020 verweisen darauf, dass durch die Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA 2017 nur *klargestellt* wurde, dass für die Annahme der Verkaufsvollmacht eine *wirtschaftliche Betrachtungsweise* heranzuziehen ist²⁹ und es sich dabei um *keine Neukodifizierung* handelt. Ebenso der Entwurf eines Schlussprotokolls zur Revision eines österreichischen DBA, in das der Begriff der Vertreterbetriebsstätte nach dem Vorbild des Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA 2017 übernommen werden soll.³⁰ Darin heißt es, dass es in Übereinstimmung mit Tz 32.1. OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 immer die Auffassung und Verwaltungspraxis Österreichs gewesen sei, dass ein abhängiger Vertreter eine Betriebsstätte begründen könne, wenn eine Person eine Vollmacht besitzt, im wirtschaftlichen Sinne Verträge abzuschließen und diese Vollmacht im anderen Vertragsstaat ausübt. Eine Anpassung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte an Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA sei deshalb *nur eine Klarstellung* in Bezug auf Österreichs bestehende Auslegung.

Die Rechtsansicht des BMF ist angesichts der umfassenden Änderung des Wortlautes des Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA jedoch abzulehnen. Die weite Interpretation des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte kann nur dann Wirksamkeit entfalten, wenn ein DBA auch den Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA idF des Updates 2017 enthält. Auch die Aussage in den VPR 2020³¹, wonach allein aufgrund der Herabstufung eines Eigenhändlers zum Kommissionär die Begründung einer österreichischen Vertreterbetriebsstätte vermutet werden soll, entbehrt einer DBA-rechtlichen Grundlage.

4. GEWINNZURECHNUNG ZU VERTRETERBETRIEBSSTÄTTEN UND „AOA LIGHT“

4.1. DER „AOA LIGHT“

Rechtsgrundlage für die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind im innerstaatlichen Recht einerseits § 6 Z 6 EStG bzw. für *beschränkt Steuerpflichtige mit inländischen Betriebsstätten* § 102 Abs. 2 EStG, wonach Betriebsausgaben nur insoweit berücksichtigt werden dürfen, als sie mit *inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang* stehen und Sonderausgaben nur abzugsfähig sind, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Abkommensrechtlich ist Art. 7 OECD-MA relevant, den es in zwei Fassungen gibt, nämlich in jener vor dem Update 2010 des OECD-MA und jene in aktueller Fassung.³² Die aktuelle Fassung wird auch als „*authorized OECD-approach*“ (AOA) bezeichnet.

Ziel des AOA ist es, die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte an den für die Ergebnisabgrenzung zwischen rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen geltenden Grundsätzen zu orientieren, um auch zwecks Ergebnisabgrenzung im Einheitsunternehmen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 (OECD-VPL 2017)³³ anwenden zu können. Nachdem sich Österreich im Zuge des Update 2017 des OECD-MA vorbehalten hat, in ihren DBA die Altversion des Art. 7 OECD-MA zu verwenden, das heißt jene Fassung, die sich vor dem Update 2010 im OECD-MA fand³⁴, ist Art. 7 OECD-MA idF des Update 2017 derzeit in keinem österreichischem DBA enthalten. Nur im Protokoll zum neuen DBA mit Japan wird darauf hingewiesen, dass nach entsprechender bilateraler Verständigung Art. 7 DBA-Japan durch Art. 7 idF OECD-MA 2017 ersetzt werden kann.³⁵ Österreich wendet daher lediglich einen „*AOA light*“ an, was bedeutet, dass der von der OECD im AOA postulierte uneingeschränkte Fremdverhaltensgrundsatz nur insoweit Relevanz hat, als er mit dem OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 in Einklang zu bringen ist.³⁶ Demnach können *unternehmensinterne Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge* oder eine Arbeitskräftegestellung vom Stammhaus zur Betriebsstätte als reine *Innentransaktionen* bei keiner Unternehmenseinheit zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen führen. Es gilt vielmehr das Prinzip der Ertrags- und Aufwandszuordnung.³⁷

Aber auch der „*AOA light*“ geht von einer *zweistufigen Methodik* aus. In einem ersten Schritt sind anhand einer *Funktionsanalyse* die von Unternehmensmitarbeitern an der Betriebsstätte durchzuführen „*significant people functions*“ festzustellen auf deren Grundlage Risiken, Wirtschaftsgüter und Dotationskapital zuzuordnen sind.³⁸ In einem zweiten Schritt ist der fremdübliche Gewinn durch *Ansatz fremdüblicher Entgelte* – analog zur Vorgangsweise bei verbundenen Unternehmen – festzustellen,

sofern nicht bei unternehmensinternen Leistungen *lediglich eine Aufwandszuordnung zulässig* ist, wie z.B. bei unternehmensinternen Darlehen, Lizenzen, Mieten oder Arbeitskräfteüberlassungen.³⁹

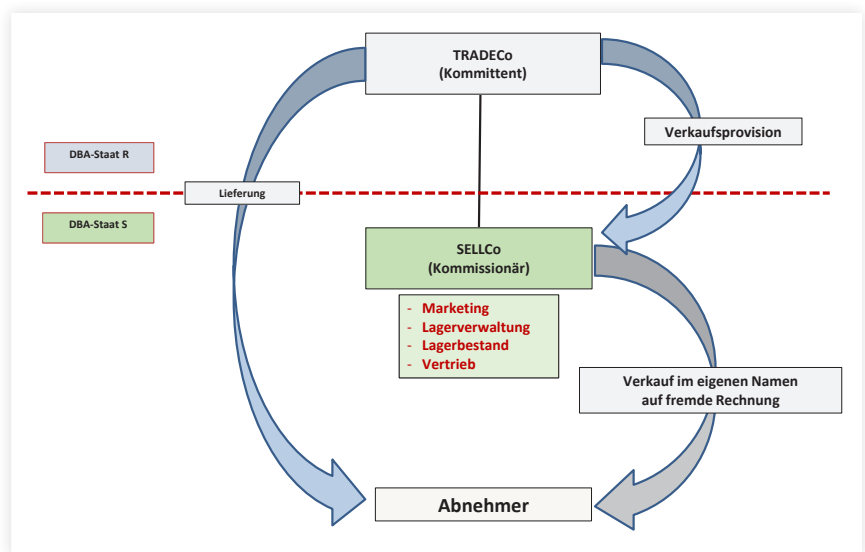
4.2. LEITLINIEN DER OECD ZUR GEWINNABGRENZUNG BEI VERTRETERBETRIEBSSTÄTTEN

BEPS Action 7 hat nur den Betriebsstättenbegriff im Fokus, beschäftigt sich jedoch nicht mit Fragen der Ergebnisabgrenzung. Im letzten Kapitel (Abschnitt D) von BEPS Action 7⁴⁰ zieht die OECD allerdings den Schluss, dass die Modifikation des Betriebsstättenbegriffs zwar keine wesentlichen Änderungen der bestehenden Regeln und Leitlinien der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten erfordert, dass es allerdings einer zusätzlichen Orientierung bedarf, wie Art. 7 OECD-MA auf BEPS-bedingte neue Betriebsstätten anzuwenden ist. Diese *zusätzliche Orientierung* wurde in Form der am 22.3.2018 durch die OECD veröffentlichten „*Additional Guidance*“⁴¹ präsentiert, die sich anhand eines (abstrakten) Beispiels auch mit der Ergebnisuordnung zu einer „*fiktiven*“ *Vertreterbetriebsstätte* beschäftigt⁴²

Beispiel:⁴³

Die im Staat R ansässige TRADECo handelt mit elektronischen Geräten. Die im Staat S ansässige 100%ige Tochtergesellschaft SELCo ist im Staat S für Marketing, die Lagerung und die Lagerbewirtschaftung und als Kommissionär für den Vertrieb zuständig. Das Eigentum an den Geräten verbleibt bei TRADECo (Kommittent), die nach Vertragsabschluss durch den Kommissionär die Produkte direkt an die im Staat S ansässigen Kunden liefert und den Kaufpreis vereinnahmt. SELCo erhält von TRADECo eine umsatzabhängige Verkaufsprovision. SELCo tätigt keinerlei Drittgeschäfte und arbeitet nur für TRADECo. Der Begriff der Vertreterbetriebsstätte im DBA zwischen den Staaten R und S entspricht Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2017, die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne folgt Art. 7 OECD-MA idF des Update 2017.

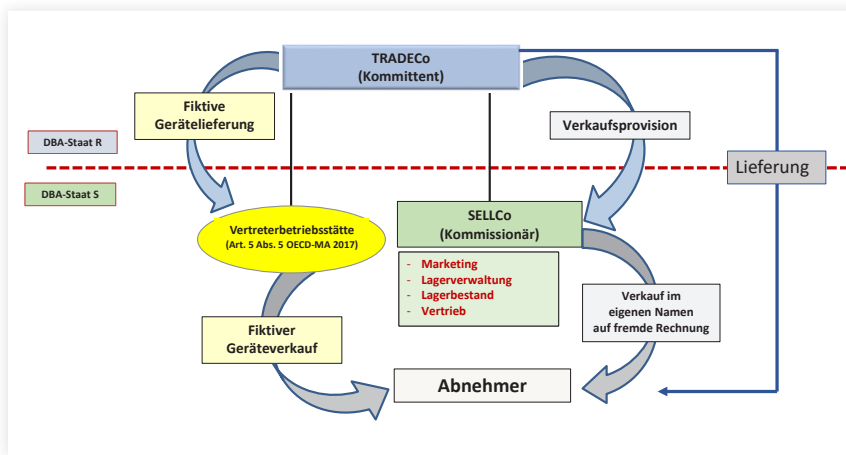
ABBILDUNG 1 (AUSGANGSLAGE)



Es sei davon ausgegangen, dass TRADECo als Kommittent aus dem Verkauf der elektronischen Geräte an die im Staat S ansässigen Abnehmer einen Umsatz von EUR 1.000.000 und einen (Konzern)gesamtgewinn vor Steuern von insgesamt EUR 200.000 erwirtschaftet. Die Leistungen der SELCo werden durch eine 8%ige Verkaufsprovision (EWUR 80.000) abgegolten, der Kosten für Marketing die Warenbewirtschaftung und Vertrieb von EUR 60.000 gegenübersteht, sodass SELCo im Staat S einen Gewinn vor Steuern von EUR 20.000 ausweist. Der Residualgewinn von EUR 180.000 wird im Ansässigkeitsstaat des Geschäftsherrn besteuert. Mit anderen Worten: 90% der Gewinns aus dem Vertrieb der elektronischen Geräte verbleiben beim Kommittenten, 10% beim Kommissionär.

Die OECD hat sich durch die Ausweitung des Tatbestandsmerkmals der Vertreterbetriebsstätte in BEPS Action 7, Art. 12 MLI bzw Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA 2017 zum Ziel gesetzt, dieser „Schieflage“ entgegenzutreten und Marktstaaten künftig einen größeren Anteil am Steuerkuchen zu sichern, indem in Fällen wie dem oben dargestellten *fingiert* wird, dass TRADECo im Staat S eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017 begründet, weil SELCo im Staat S für TRADECo tätig ist und hierbei gewöhnlich Verträge abschließt ohne dabei die Merkmale eines unabhängigen Vertreters iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2017 zu erfüllen, weil SELCo ausschließlich für TRADECo tätig ist, und die beiden Gesellschaften iSd Art. 5 Abs. 8 OECD-MA 2017 eng verbunden sind.

ABBILDUNG 2 (FIKTION EINER VERTRETERBETRIEBSSTÄTTE)



(Außenumsatz)	EUR 1.000.000
Warenzukauf	EUR 850.000
Verkaufsprovision SELCo	EUR 80.000
Betriebsstättengewinn	EUR 70.000

Im Ergebnis wird vom Gesamtgewinn aus dem Geräteverkauf in Höhe von EUR 200.000 dem Marktstaat (Staat S) ein Anteil von EUR 90.000 zugeordnet (45%), 10% als Vertriebsprovision an SELCo und 35% als Betriebsstättengewinn.

- Deshalb wird fingiert, dass die Vertreterbetriebsstätte einerseits die Verpflichtungen übernommen hat, die sich aus den Geschäftsbeziehungen zwischen TRADECo und seinen Kunden im Staat S ergeben, aber auch jene aus der Geschäftsbeziehung zwischen TRADECo und SELCo⁴⁴
- Die Sachverhalts- und Funktionsanalyse ergibt außerdem, dass die wesentlichen Personalfunktionen („significant people functions“) iZm der Lagerhaltung und Disposition der Geräte von Personal der SELCo im Namen der TRADECo wahrgenommen worden sind, sodass die (fingierte) Vertreterbetriebsstätte als *wirtschaftlicher Eigentümer* des Lagers bzw der darin gelagerten elektronischen Geräte zu qualifizieren ist, die auch die Lagerrisiken zu tragen hat.⁴⁵ Folglich sind die Umsätze der Vertreterbetriebsstätte der TRADECo zuzuordnen. Es sei angenommen, dass dieser Umsatz EUR 1.000.000 beträgt.
- Der zwecks Ergebnisabgrenzung zu fingierende Geschäftsvorfall („Dealing“) zwischen den eng verbundenen Unternehmen entspricht einem Geräteverkauf der TRADECo an ihre Vertreterbetriebsstätte.⁴⁶
- Im zweiten Schritt ist anhand der Vorgaben der OECD-VPL 2017 für diesen internen Geräteverkauf ein *fremdüblicher Verrechnungspreis* anzusetzen.⁴⁷ Es sei angenommen, dass TRADECo beim Verkauf ihrer Geräte an ein nicht verbundenes Unternehmen, das die gleichen oder ähnlichen Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen wie SELCo wahrgenommen hätte, einen Verkaufspreis von EUR 850.000 erzielen hätte können.

- Das der Vertreterbetriebsstätte der TRADECo im Staat S zuzurechnende *Betriebsstättenergebnis* ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Außenumsatz, dem Wareneinsatz und der an SELCo geleisteten Vertreterprovision:⁴⁸

Durch die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte wird es dem Quellenstaat (Staat S) ermöglicht, originär auf die von TRADECo erwirtschafteten Gewinne zuzugreifen. Nach der *Additional Guidance* der OECD ist der aus dem Geräteverkauf erwirtschaftete Gewinn wie folgt auf TRADECo (Staat R), TRADECo und die Vertreterbetriebsstätte (Staat S) aufzuteilen:

- Die in einem *ersten Schritt* vorzunehmende Sachverhalts- und Funktionsanalyse ergibt, dass Personal der TRADECo für den Zukauf der Geräte von fremden Dritten zuständig ist. Für den Weiterverkauf ist Personal der SELCo (Kommissionär) in Auftrag der TRADECo (Kommittent) verantwortlich.

Der Ansatz, wonach einerseits eine Tochtergesellschaft (SELCo) mit den ihr nach Fremdverhaltensgrundsätzen iSd Art. 9 OECD-MA 2017 zuzuordnenden Gewinnen der *unbeschränkten Steuerpflicht* unterliegen soll, andererseits für die ausländische Muttergesellschaft (TRADECo) *kraft inländischer Vertreterbetriebsstätte* auf Grundlage von Art. 7 OECD-MA und nationaler Regelungen beschränkte Steuerpflicht hinsichtlich der Gewinne aus dem Verkaufsgeschäft bestehen soll, wird von der OECD⁴⁹ und vom österreichischen BMF unter der Bezeichnung „two taxpayer approach“ favorisiert.⁵⁰ Bei *Funktionsabschmelzungen* (ein Eigenhändler wird zum

Kommissionär) und sich zu Lasten Österreichs verändernder Ergebnissituation⁵¹ geht das BMF von der Vermutung aus, dass die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische Vertreterbetriebsstätte begründet.⁵² Sieht sich das ausländische Unternehmen als Eigentümer der Rechte an einem durch den österreichischen Kommissionär aufgebauten Kundenstock, wird außerdem auf die in diesem Fall notwendige *Gewinnrealisierung hingewiesen*.⁵³

Nur im DBA mit Deutschland ist im Protokoll zu Art. 7 DBA-DE⁵⁴ der „*single (one) taxpayer approach*“ festgeschrieben, der es zulassen würde, auf die Unterstellung einer Vertreterbetriebsstätte zu verzichten, wenn eine im Quellenstaat nötige Ergebniskorrektur auch durch den Ansatz angemessener Verrechnungspreise bewirkt werden kann. Dem „*single taxpayer approach*“, der vom BMF im Allgemeinen verworfen wird, liegt der Gedanke zugrunde, dass eine *fremdübliche Abgeltung der von einer Vertriebs Tochter zugunsten ihrer Mutter erbrachten Leistungen dem Staat der Tochter* bereits eine ausreichende Gewinnbesteuerungsgrundlage verschafft, sodass eine zusätzliche Besteuerung der Muttergesellschaft entbehrlich ist.⁵⁵ Mit anderen Worten, die Tochtergesellschaft hat die anderenfalls bei Bestand einer Vertreterbetriebsstätte anfallenden Gewinne zusammen mit ihrer Vertreterprovision zu versteuern.

Inzwischen hat auch die OECD erkannt, dass der „*two taxpayer approach*“ für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen (unnötigen) administrativen Aufwand verursacht und neben ertragsteuerlichen unter anderem auch lohn-, umsatzsteuerliche und unternehmensrechtliche Folgen haben kann. Deshalb weist die OECD in ihrer *Additional Guidance* darauf hin, dass es aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Quellenstaaten freigestellt werden soll, *Steuern nur von der Vertriebsgesellschaft zu erheben* (SELLCo), wengleich sich die gesamte Steuerbelastung aus jener der Vertriebsgesellschaft und jener der Betriebsstätte (der TRADECo) zusammensetzt.⁵⁶

5. NEUE BESTEUERUNGSRECHTE FÜR ABSATZMÄRKTE

Beispiele aus der internationalen Rechtsprechung belegen, *in welchem Ausmaß* bei unterstellter Vertreterbetriebsstätte Marktstaaten auf den Steuerkuchen ausländischer Unternehmer zugreifen wollen. So ist der BFH in dem oben zitierten Urteil aus 1972,⁵⁷ das eine international tätige Reederei betroffen hat, davon ausgegangen, dass eine Aufteilung des Gewinns zwischen dem Geschäftsherrn und der Vertreterbetriebsstätte *im Verhältnis 50:50* aus der Sicht des Quellenstaates eher zu niedrig als zu hoch sei. Im dänischen Verfahren in der Rechtssache „*Dell*“ ging das Berufungsgericht, (erster Instanz) davon aus, dass die Vertriebsfunktion für die Gewinnentstehung signifikant sei sodass 60% der mit dem Computer-Verkauf erzielten Gewinne der dänischen Vertreterbetriebsstätte zugeordnet werden sollten.⁵⁸ Im Fall „*Nortel Networks India International Inc.*“⁵⁹ beanspruchte Indien 50% des Gewinns an den nach Indien gelieferten Produkten für sich. Im der Rechtssache „*Rolls Royce*“⁶⁰ ging das Income Tax Appellate Tribunal New Delhi von

einer 35%igen Gewinnzurechnung aus und im Fall „*General Electric*“⁶¹ ordnete der indische High Court 26% der mit Indien-Geschäften erzielten Gewinne der Vertreterbetriebsstätte zu.

Der leider auch von der österreichischen Finanzverwaltung verfolgte Trend, von traditionellen Besteuerungskonzepten abzuweichen und durch eine weite Auslegung des DBA-rechtlichen Begriffs des „abhängigen Vertreters“ eine anteilige Besteuerung von Liefergewinnen in den Marktstaaten zuzulassen, steht im Einklang mit den Reformkonzepten der OECD, die Aufteilung von Besteuerungssubstrat international neu zu ordnen. Nach dem „*Blueprint*“ zu *Pillar I*⁶², dessen Wirkungskreis inzwischen weit über Digitalunternehmen hinausgeht⁶³, sollen Besteuerungsrechte durch die Schaffung eines an Umsätzen orientierten Nexus umverteilt werden. Die Grundfesten der bestehenden Weltsteuerordnung werden damit erschüttern.⁶⁴ Parallel dazu wird aber auch der Betriebsstättenbegriff klassischer Prägung als steuerlicher Nexus weiterhin bestehen bleiben, sodass sich der Unternehmer und sein Steuerberater weiterhin auch damit befassen muss. ■



Die internationalen Entwicklungen im Bereich der Besteuerung von Betriebsstätten, die BEPS-bedingten Anpassungen des DBA-Rechts und die Bemühungen von G20, OECD und EU einen neuen steuerlichen Nexus zu schaffen und die Aufteilung von Besteuerungsrechten neu zu ordnen, haben es notwendig gemacht, die dritte Auflage des Handbuchs zur Betriebsstättenbesteuerung einer Gesamtrevision zu unterziehen. Die COVID-19-bedingte Einschränkung der Freizeitgestaltung haben die dafür nötigen Kapazitäten geschaffen.

Verlag: LexisNexis ARD ORAC
4. neu bearbeitete Auflage (2021), 804 Seiten
ISBN: 978-3-7007-7463-1
EUR 86,00 inkl. MWSt

- 1 EStR 2000, Rz 7932.
- 2 Verrechnungspreisrichtlinien 2020 (Begutachtungsentwurf), veröffentlicht am 3.12.2020 (VPR 2020).
- 3 BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl II 1972, 785. Die jüngere Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte und des BFH nimmt allerdings nach wie vor auf die Entscheidung aus 1972 Bezug, z.B. BFH 18.9.2019, III R 3/19, BB 2020, 981.
- 4 RGBl I 1922, 351.
- 5 RGBl I 1925, 189.
- 6 BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl II 1972, 785.
- 7 BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl II 1972, 785.
- 8 RFH v. 13.9.1929, I Aa 263/1929
- 9 Aktuelle Fassung: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017), idF als OECD-MA 2017 zitiert.
- 10 BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl II 1972, 785.
- 11 VPR 2020, Rz 225.
- 12 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021), 289.
- 13 Tz 41 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 bzw Tz 116 OECD-MA 2017.
- 14 VPR 2020, Rz 226 unter Verweis auf Tz 86, 104, 105, 109 und 113.
- 15 BGBl III 2018/167.
- 16 Tz 38.6. OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 und Rz 109 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017: „*All the facts and circumstances must be taken into account to determine whether the agent's activities constitute an autonomous business conducted by him in which he bears risk and receives reward through the use of his entrepreneurial skills and knowledge.*“
- 17 VPR 2020, Rz 228 unter Verweis auf EAS 3232 v. 19.8.2011; EAS 3270 v. 20.2.2012 und EAS 3408 v. 3.9.2018.
- 18 VPR 2020, Rz 228 unter Verweis auf Tz 33 Satz 3 und 4 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017.
- 19 VPR 2020, Rz 228 unter Verweis auf EAS 887 v. 29.5.1996, EAS 1051 v. 14.4.1997; EAS 1682 v. 10.7.2000; EAS 1866 v. 5.6.2001 und EAS 1884 v. 24.7.2001.
- 20 VPR 2020, Rz 228 unter Verweis auf Tz 32.1. OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017.
- 21 VPR 2020, Rz 228 unter Verweis auf EAS 2681 v. 14.12.2005.
- 22 *OECD (2018)*, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris (BEPS Action 7), 8.
- 23 Eine ausführliche Kommentierung der beiden Entscheidungen findet sich bei *Bendlinger*, Die Betriebsstätte⁴ (2021), 300 ff.
- 24 BEPS Action 7, 8.
- 25 Rz 112 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.
- 26 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 93/2018.
- 27 *Hummer*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg)*, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018), 82 (82 ff.).
- 28 1670 der Beilagen XXV. GP – Staatsvertrag – Erläuterungen, 6.
- 29 VPR 2020, Tz 229.
- 30 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte⁴ (2021), 330.
- 31 VPR 2020, Tz 230.
- 32 *Bendlinger*, Auslandsgeschäfte nach BEPS, MLI und COVID-19, WT 5-6/2020, 332 (335).
- 33 OECD (2018), OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, OECD Publishing Paris (OECD-VPL 2017).
- 34 Tz 96 OECD-MK zu Art. z OECD-MK 2017.
- 35 Abs. 2 lit b des Schlussprotokolls zum DBA-Japan (BGBl III 2018/167).
- 36 VPR 2020, Rz 232.
- 37 VPR 2020, Rz 233.
- 38 VPR 2020, Rz 236.
- 39 VPR 2020, Tz 235.
- 40 BEPS Action 7, 39
- 41 OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, Inclusive Framework on BEPS (OECD, Additional Guidance). *Bendlinger*, "Additional Guidance" der OECD zur Gewinnabgrenzung neuer Betriebsstätten nach BEPS-Aktionspunkt 7, TPI 2018, 53 (54 ff.)
- 42 OECD, Additional Guidance, 46.
- 43 In Anlehnung an OECD, Additional Guidance, Example 2: Commissionaire structure (related intermediary), 47 ff.
- 44 OECD, Additional Guidance, Tz 52
- 45 OECD, Additional Guidance, Tz 53.
- 46 OECD, Additional Guidance, Tz 54.
- 47 OECD Additional Guidance, Tz 55.
- 48 OECD Additional Guidance, Tz 56.
- 49 OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010, Rz 230; *Bendlinger*, Ergebniszuordnung zu Vertreterbetriebsstätten, TPI 2019, 116 (118).
- 50 VPR 2020, Rz 288.
- 51 VPR 2020, Rz 230.
- 52 VPR 2020, Rz 230 und 290.
- 53 VPR 2020, Rz 290.
- 54 Absatz 2 des Protokolls zu Art. 5 DBA-Deutschland, BGBl III 2008/182 idF BGBl II 2012/32.
- 55 VPR 2020, Rz 289.
- 56 OECD Additional Guidance, Tz 44 und 57.
- 57 BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl II 1972, 785.
- 58 *Borgaring Langmannsrett*, Urteil v. 2.3.2011, LB-2100-32855. *Zielke*, Norwegen: Oberstes Gericht entscheidet am 2.12.2011 für DELL in der Rechtssache einer Betriebsstätte des Kommittenten eines Kommissionsgeschäfts, IStR-LB 2012, 80 (80 ff.).
- 59 Nortel Networks India International Inc. V. DDIT (ITA Nos. 1119, 1120 & 1121 of 2010; *Bendlinger*, Die Vertreterbetriebsstätte – Paradigmenwechsel bei der internationalen Aufteilung von Besteuerungsrechten, Global Taxes, TLE-020-2019.
- 60 Delhi Income Tax Appellate Tribunal, 26 October 2007, Rolls Royce Plc v. Deputy Director of Income Tax, ITAT Nos. 1496 to 1501/DEL of 2007. 5. Supreme Court, 7 March 2002. *Shoueri/Günther*, The Subsidiary as a Permanent Establishment, IBFD BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION 2011, 69 (71).
- 61 IBFD, Indian High Court Upholds PE Constitution for GE Group Entities, Affirms 26% Profit-Attribution, News item offered by TaxSutra, 9 January 2019, abrufbar unter: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Indian-High-Court-Upholds-PE-Constitution-for-GE-Group-Entities-Affirms-26-Profit-Attribution.pdf>.
- 62 *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. *Becker/van der Ham*, OECD veröffentlicht neue Gewinnverteilungsregelungen für digitale und konsumentenorientierte Unternehmen, IStR 2020, 920 (920 ff.).
- 63 *Treidler/Kunz*, Die neue Weltsteuerordnung als Rube-Goldberg-Maschine, IWB 2021, 6 (8).
- 64 *Bauer/Keuper*, Die (R)evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung?, IStR 2020, 685 (685 ff.).