

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer,
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön,
Direktor am MPI für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Prof. Dr. Christian Kaeser,
Präsident der Deutschen IFA

IStR

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 9 · Seiten 329 – 372

30. Jahrgang · 6. Mai 2021

Herausgeber:
Prof. Dr. Roland Wacker,
Vorsitzender Richter am BFH a. D.
Prof. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAFStR
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dr. Daniel Fehling, LL.M., MR
Dr. Alexander Linn, MBR, StB
Dr. Ruben Martini, LL.B.,
Richter am Finanzgericht

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Gründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann, Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer Ständige Mitarbeiter: Andreas Benecke, LL.M., BMF, Berlin; Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M., RA in den VAE, Pakistan, Indien und Bangladesch, emltc, Abu Dhabi/Dubai; Dr. Stefan Greil, LL.M., BMF, Berlin; Dr. Wolfgang Haas, BASE, Ludwigshafen; Nils Olaf Harbeck, RA, Pestalozzi Rechtsanwälte AG, Zürich; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Prof. Dr. Georg Kofler, WU Wien; Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Dr. Stefan Pürner, RA, IRZ Bonn; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, WTS, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Amsterdam; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Jiří Zoubek, JUDr., RA, StB (Cz), Rödl & Partner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, LL.M., Stockholm

Herausgeberbeirat für betriebswirtschaftliche Beiträge: Prof. Dr. Holger Kahle, Prof. Dr. Wolfgang Kessler und Prof. Dr. Heinz Kußmaul

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Der Begriff der Bau- und Montagebetriebsstätte im Lichte von BEPS, des Multilateralen Instruments und COVID-19

Prof. Dr. Stefan Bendlinger*

Im Zuge des BEPS-Projektes hat die OECD in Aktionspunkt 7¹ eine Neufassung des Art. 5 OECD-MA präsentiert, um die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten zu verhindern und damit der Verschiebung von Steuersubstrat zu begegnen. Den Staaten wurde ua vorgeschlagen, die Ausnahmeregelung für Hilfsbetriebsstätten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA²) zu straffen und den Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 ff. OECD-MA) zu erweitern. Aber auch der Begriff der Bau- und Montagebetriebsstätte in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA wurde missbrauchsresistenter gestaltet. Das auf Grundlage von Aktionspunkt 15 geschaffene Multilaterale Instrument (MLI³) sollte eine rasche und effiziente Umsetzung der BEPS-Vorschläge in die DBA sicherstellen. Nachdem das MLI aber den Staaten große Flexibilität eingeräumt und viele Optionen und Auswahlmöglichkeiten offengelassen hat, hat sich Deutschland bei der Übernahme der MLI-Vorschläge sehr zurückgehalten. Nach-

dem aber die BEPS-bedingten abkommensrechtlichen Änderungsvorschläge in das Update 2017 von OECD-MA und den Kommentar dazu (OECD-MK) übernommen worden sind und manche Staaten im geänderten Wortlaut des Art. 5 OECD-MA keine Neukodifizierung, sondern eine Neuinterpretation sehen, muss sich der deutsche Maschinen- und Anlagenbauer dennoch mit den BEPS-bedingten Anpassungen des Betriebsstättenbegriffs auseinandersetzen. Zusätzlich stellt die COVID-19-Pandemie das internationale Projektgeschäft vor nicht vorhersehbar gewesene neue steuerliche Herausforderungen. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick zu den jüngsten Entwicklungen der Besteuerung des internationalen Anlagenbaus.

1. Der Anlagenbau im internationalen Steuerrecht

Der Begriff der Betriebsstätte ist für den deutschen Maschinen- und Anlagenbauer der zentrale Begriff, wenn es darum geht, festzustellen, ob Projektgewinne anteilig auch in anderen Staaten besteuert werden dürfen. Im Rahmen des BEPS-Projektes von G20 und OECD wurde auch im Bereich der Bau- und Montagebetriebsstätten Handlungsbedarf gesehen. Vor allem sollte einer missbräuchlichen, Betriebsstätten vermeidenden künstlichen Vertragsaufteilung begegnet werden: Einerseits durch ein für Bauausführungen und Montagen einschlägiges Beispiel zum „Principal Purpose Test“⁴ in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA⁵, der den Missbrauch von Steuerabkommen im

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

1 OECD (2018), Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing.

2 Soweit in dem Beitrag das OECD-MA oder der Kommentar dazu (OECD-MK) zitiert werden und sich kein anderer Hinweis findet, handelt es sich dabei um das OECD-MA und den OECD-MK idF des Update 2017. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).

3 OECD, Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Stand 16.5.2017.

4 Der PPT findet sich auch in Art. 7 Abs. 1 MLI und ist als „Mindeststandard“ ausgewiesen und wird deshalb auch von Deutschland in die vom MLI erfassten DBA („covered tax agreements“) übernommen.

5 Tz. 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA, Example J.

AUFsätze

Allgemeinen verhindern soll. Andererseits durch einen Vorschlag zur Ergänzung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA⁶, der es DBA-Staaten ermöglichen soll, bei der Ermittlung der für Bau- und Montagebetriebsstätten relevanten Zwölfmonatsfrist eine *steuersubjektübergreifende Fristberechnung* vorzunehmen. Wie alle anderen abkommensrechtlich relevanten BEPS-Empfehlungen ist auch dieser Vorschlag in Art. 14 MLI („Aufteilung von Verträgen“) übernommen worden. Deutschland ist bei der Übernahme einzelner Regelungen des MLI⁷ – insbesondere mangels Übereinstimmung mit der deutschen DBA-Politik – restriktiv vorgegangen und war nicht bereit, Art. 14 MLI in die zur MLI-bedingten Anpassung verbliebenen 14 deutschen DBA⁸ zu übernehmen.⁹ Nicht als „covered tax agreements“ notifizierte Abkommen sollen durch bilaterale Revisionen oder Änderungsprotokolle an den aktuellen OECD-Standard angepasst werden.¹⁰

2. Die Bau- und Montagebetriebsstätte

2.1 Die Baustelle als „feste Geschäftseinrichtung“

Gemäß Art. 5 Abs. 3 OECD-MA gelten *Bauausführungen und Montagen* „... nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet“. Die OECD geht davon aus, dass es sich bei diesem Tatbestand um keinen Sondertatbestand handelt, der den Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“ (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) ergänzen bzw. erweitern würde und eine Betriebsstätte fingiert, sondern vielmehr die *Unterart bzw. das beste Beispiel einer „festen Geschäftseinrichtung“*.¹² Das kommt auch im OECD-MK zur Auslegung des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zum Ausdruck¹³, worin es heißt, dass ein Unternehmen allein dadurch eine feste Geschäftseinrichtung im Quellenstaat unterhalten kann, weil es dazu berechtigt ist, über einen *bestimmten Ort rechtlich zu verfügen*, indem es den *Zugang zu diesem Ort („site) kontrollieren* kann, sei es aus *vertraglichen oder aus faktischen Gründen*. Und das soll selbst dann gelten, wenn der Generalunternehmer Subunternehmer mit den Arbeiten beauftragt hat, ohne dort selbst präsent zu sein.¹⁴

Bauausführungen oder Montagen iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA unterscheiden sich vom Generaltatbestand der

„festen Geschäftseinrichtung“ gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA demnach nur insofern, als in Art. 5 Abs. 3 OECD das für den Bestand einer Betriebsstätte notwendige *zeitliche Element* mit zwölf Monaten genau definiert ist, was in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA offengelassen worden ist. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA soll also nur dazu dienen, den Tatbestand der festen Geschäftseinrichtung iZm Bauausführungen und Montagen zu *konkretisieren*.¹⁵

2.2 Qualifikation der Projektstätigkeit als „Bauausführung oder Montage“

Der Ausdruck „*Bauausführung*“ ist weit gefasst. Er steht für die Errichtung von Bauwerken jeder Art, von Anlagen oder Teilen einer Anlage, den Bau von Straßen, Bahn- und Brückenanlagen, von Kanälen, ebenso wie für Renovierungsarbeiten, das Verlegen von Leitungen, Erd-, Bagger- und Bohrarbeiten (Tiefbohrungen, Probebohrungen), soweit es sich dabei *nicht um bloße Instandhaltungsarbeiten oder Renovierungen* handelt.¹⁶ Der Begriff umfasst auch die Installation von Komponenten in ein Bauwerk wie den Einbau von Fenstern und Türen, Heizungsanlagen, elektrischen oder sanitären Anlagen, das Verlegen von Estrichen und Fußböden, ebenso wie Maler- und Fliesenlegerarbeiten oder Elektro- und Haustechnikinstallationen. Die *bloße Lieferung von Ausrüstungsteilen*, ohne dass es dabei physischer Leistungen im Quellenstaat bedarf, begründet keine Betriebsstätte. Als „*Montage*“ gilt das Zusammenfügen von Einzelteilen zu einem Produkt sowie der Um- oder Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen.¹⁷ In der Praxis ist es meist irrelevant, ob ein Sachverhalt als „Bauausführung“ oder „Montage“ qualifiziert wird, weil in beiden Fällen die *zwölfmonatige Schonfrist* zur Anwendung kommt, wenn die Betriebsstättendefinition Art. 5 Abs. 3 OECD-MA folgt.

2.3 Planungs- und Überwachungsleistungen

Auch im Quellenstaat erbrachte *Planungs- und Überwachungsleistungen (Supervision)* sind Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zuzuordnen und gelten als Mitwirkung an einer Bauausführung.¹⁸ Damit ist Art. 5 Abs. 3 OECD-MA auch auf Planungs- und Überwachungstätigkeiten eines *Bauplanungsingenieurs* oder *Architekten* anzuwenden, wenn dessen Einkünfte als Unternehmensgewinne iSd Art. 7 OECD-MA zu qualifizieren sind und nicht unter die Verteilungsnorm für selbständige Arbeit iSd Art. 14 OECD-MA (vor dem Update 2000) fallen. Denn die Ausführungen des OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA können nicht zur Auslegung des Art. 14 OECD-MA (vor dem Update 2000) herangezogen werden, der sich nach wie vor in vielen deutschen DBA findet.¹⁹ Überraschen-

6 Tz. 52 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

7 Deutschland hat mit vierjähriger Verspätung mit dem Ratifikationsprozess des von 95 Staaten (Stand 18.2.2021, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>) unterzeichneten MLI begonnen, die gesetzliche Transformation ist im Gange. Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen v. 24.11.2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Der Bundestag hat das Gesetz am 8.10.2020 beschlossen und der Bundesrat hat am 6.11.2020 seine Zustimmung erteilt.

8 Das sind die DBA mit den folgenden Staaten: Frankreich, Griechenland, Island, Italien, Japan, Kroatien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Tschechien, Ungarn, Slowakei, Spanien und der Türkei.

9 Ditz DB 2020, 2208 (2208). Hinny/Kaiser/Balzerkiewicz/Lang IStR 2020, 317 (317 ff.).

10 Nürnberg IWB 2020, 566 (567).

11 Art. 5 Abs. 3 OECD-MA in der (authentischen) englischen Sprachfassung ist weiter gefasst und lautet wie folgt: „A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.“

12 Bendlinger SWI 2005, 109 (113); Pijl Intertax 2005, 189 (193).

13 Tz. 12 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

14 Tz. 40 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

15 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4. Aufl. 2021, 201 ff.

16 Tz. 50 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

17 Tz. 50 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983, BeckRS 1990, 22009500.

18 Tz. 50 dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

19 EAS 2802 v. 10.1.2007; EAS 3046 v. 24.3.2009. „EAS“ steht für „Express Antwort Service“. Es handelt sich dabei um (nicht rechtverbindliche) Einzelerledigungen des österreichischen BMF zur Auslegung des internationalen Steuerrechts, die unter www.findok.bmf.gv.at abgerufen werden können.

AUFsätze

derweise hat Deutschland im Zuge des Updates 2014 des OECD-MK²⁰ in einer „*Observation*“ zu Tz. 50 dritter Satz OECD-MK angemerkt, sich vorzubehalten, davon auszugehen, dass Tätigkeiten eines Anlagenerrichters, die sich auf die *reine Planung- und Überwachung* einer Bauausführung oder Montage beschränken, nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn diese Tätigkeiten die *Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllen*.²¹ Das bedeutet, dass reine Überwachungsleistungen aus deutscher Sicht *nur bzw. bereits dann eine Betriebsstätte* begründen, wenn das zeitliche Element von sechs Monaten erfüllt ist und die übrigen Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung gegeben sind. Es drängt sich der Verdacht auf, dass die deutsche Finanzverwaltung damit bewirken wollte, es deutschen Unternehmen zu erschweren, Projektgewinne, die auf Planungs- und Überwachungsleistungen in DBA-Staaten entfallen, in Deutschland steuerlich zu entlasten. Angesichts der weiten Auslegung der für feste Geschäftseinrichtungen nötigen Verfügungsmacht durch die OECD bewirkt der deutsche Vorbehalt aber gerade das Gegenteil, weil Planungs- und Überwachungsleistungen im Quellenstaat bei Subsumption unter Art. 5 Abs. 1 OECD-MA *bereits nach sechs und nicht erst nach zwölfmonatiger Dauer eine Betriebsstätte* begründen würden. Praktische Erfahrungen belegen jedoch, dass ein Großteil der deutschen DBA-Vertragsstaaten „*on-site planning and supervision over a construction project*“ sehr wohl Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zuordnet. Besteuerungskonflikte sind durch diese „*Observation*“ vorprogrammiert.

2.4 Die Berechnung der Zwölfmonatsfrist

2.4.1 Fristauslösende Ereignisse

Die für Bau- und Montagebetriebsstätten relevante Frist beginnt an dem Tag zu laufen, an dem mit den Arbeiten an der Baustelle begonnen wird, wobei *vorbereitende Arbeiten* im Projektstaat, zB die Einrichtung eines Planungsbüros für Zwecke der Bauausführung oder Montage, mitberücksichtigt werden sollen.²² Für den Beginn des Fristenlaufs ist es unbeachtlich, ob der Unternehmer durch *eigene Arbeitnehmer*, durch *Werkvertragsnehmer*, durch *Personal von Subunternehmern* oder durch *Leiharbeitskräfte* vor Ort tätig wird. Der OECD-MK führt dazu aus, dass dann, wenn ein Generalunternehmer mit der Ausführung eines großen Projektes beauftragt worden ist und dieser das *gesamte Projekt oder Teile davon* an Subunternehmer vergibt („... *all or parts of such a project* ...“), die Anwesenheitszeit der Subunternehmer, die an der Baustelle arbeiten, für Zwecke der Berechnung der Zwölfmonatsfrist dem Generalunternehmer zuzurechnen ist.²³ Dh, dass selbst dann, wenn der Generalunternehmer den *gesamten Auftrag* an Subunternehmer vergibt (*Totalvergabe*), ohne selbst vor Ort tätig zu werden, der Generalunternehmer im Projektstaat eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründet. Nach den Ausführungen des OECD-MK setzt das allerdings voraus, dass sich aus den konkreten Umständen ergibt, dass der Generalunternehmer während der Anwesenheitsdauer des

Subunternehmers *über die Baustelle verfügen kann*, weil er diese *rechtlich besitzt*, den *Zugang* und die Nutzung der Baustelle *kontrollieren kann* und die *Gesamtverantwortung* dafür zu tragen hat, was an der Baustelle während dieser Zeit passiert. Das ist in der Praxis meistens der Fall. Der *Danish National Tax Board*²⁴ hat die Argumentation der OECD übernommen und im Fall der Totaldelegation eines Auftrages dem Generalunternehmer eine Betriebsstätte unterstellt. Der *Subunternehmer selbst* begründet nur dann eine Betriebsstätte, wenn seine eigene Tätigkeit die im jeweils anzuwendenden DBA vorgesehene Schonfrist überschreitet.²⁵

Die in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA vorgesehene Zwölfmonatsfrist ist „*von Tag zu Tag*“ zu berechnen.²⁶ Wenn die Baustellentätigkeit am 5.3.01 beginnt, dann endet die Frist am 5.3.02. Die Betriebsstätteneigenschaft einer Bauausführung oder Montage kann deshalb von einigen wenigen Tagen oder sogar *nur von einem einzigen Tag bestimmt werden*. Dabei ist zu beachten, dass bei Fristüberschreitung die Betriebsstätte (rückwirkend) mit dem Beginn der Arbeiten an Ort und Stelle entstanden ist und bereits zu diesem Zeitpunkt entsprechende *Compliance-Pflichten* entstehen und nicht erst dann, wenn die Betriebsstättenfrist überschritten ist. Eine vorausschauende Planung ist daher besonders wichtig.

Projektbezogene Tätigkeiten *außerhalb des Quellenstaates* sind in die Fristberechnung nicht einzubeziehen. *Rechtsakte*, wie der Vertragsabschluss mit Auftraggebern oder Subunternehmern²⁷, umsatzsteuerliche, handels- oder gewerberechtliche Registrierungen²⁸, der Beginn von Planung und Engineering im Stammhaus, Verschiffungstermine oder der Zeitpunkt der Anlieferung der zu montierenden Komponenten an die Baustelle lösen den Fristenlauf nicht aus, solange *kein* mit den Arbeiten vor Ort vertrautes *Personal* dort *anwesend* ist. Auch Tätigkeiten im Quellenstaat, die nichts mit der Bauausführung oder Montage zu tun haben, sind für den Fristenlauf irrelevant. Das gilt zB für notwendige Besprechungen oder Verhandlungen mit Subunternehmern vor Ort. Ebenso wenig relevant ist der Eingang von Anzahlungen oder das Leisten von Vorauszahlungen.²⁹

2.4.2 Fertigungsüberwachung im Projektstaat

Inwieweit eine abseits der Baustelle durchgeführte *Fertigungsüberwachung*, die eine Anwesenheit von Personal des deutschen Anlagenbauers bei dessen Subunternehmern im Projektstaat (Quellenstaat) erfordert, den Fristenlauf auslösen kann, ist umstritten. Für eine *Fristauslösung* durch Fertigungsüberwachung könnte der OECD-MK³⁰ sprechen, worin es heißt, dass die Zwölfmonatsfrist an dem Tag zu laufen beginnt, an dem der Anlagenbauer seine Arbeiten – *einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten* – in dem Staat, in dem die Anlage errichtet werden soll, beginnt. Auch das Beispiel der Fer-

24 Decision of the National Tax Board dated 27 June 2017, SKM2017.509.SR; *Schmidt Intertax* 2018, 172 (172 ff.).

25 Tz. 54 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

26 EAS 2832 v. 13.2.2007.

27 EAS 1865 v. 2.7.2001.

28 EAS 0341 v. 2.12.1993.

29 VwGH v. 22.4.2009 – 2004/15/0001; dazu: *Weninger SWI* 2009, 414 (414 ff.).

30 Tz. 54 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

20 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 15 July 2014).

21 Tz. 172 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

22 Tz. 54 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

23 Tz. 54 zweiter und dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

AUFSÄTZE

tigung einer *Offshore-Plattform*³¹, die an verschiedenen Orten innerhalb eines Staates zusammengebaut wird, könnte für die Auslösung der Frist sprechen, zumal der OECD-MK davon ausgeht, dass die an verschiedenen Orten innerhalb eines Landes durchgeführten Arbeiten in diesem Fall *Teil eines einzigen Projektes* sind und das *Projekt als solches deshalb als Betriebsstätte* gelten soll, wenn diese Arbeiten insgesamt die Zwölfmonatsfrist überschreiten. Gegen die Fristauslösung durch Fertigungsüberwachung könnte allerdings sprechen, dass es sich bei der Überwachung der Komponentenfertigung durch Subunternehmer im Projektstaat aus der Sicht des Anlagenbauers eigentlich um eine *einkaufsseitige Aktivität* handelt, die den Tatbestand des Art. 5 Abs. 4 Buchst. d OECD-MA (Einkaufsbetriebsstätte) erfüllen könnte, so dass der *Beginn der eigentlichen Bau- oder Montagetätigkeiten* das fristauslösende Ereignis ist, nicht jedoch der Beginn Fertigungsüberwachung an einem von der Baustelle verschiedenen Ort.

2.4.3 Hemmungen und Unterbrechungen

Eine Bauausführung oder Montage gilt nicht als beendet, wenn die Arbeiten vorübergehend unterbrochen worden sind.³² *Temporäre Unterbrechungen*, wie solche aufgrund klimatischer Bedingungen, wegen Materialmangels oder Streiks bedingte Unterbrechungen, sind in die Fristberechnung einzubeziehen und führen weder zu einem Neubeginn noch zu einer Hemmung des Fristenlaufs.³³ Wenn zB ein Anlagenbauer seine Arbeiten am 1.5.00 begonnen hat, am 1.11.00 wegen Schlechtwetter oder Materialmangel einstellen muss, die Arbeiten am 1.2.01 wieder aufnimmt und am 1.6.01 fertigstellt, wird eine Betriebsstätte begründet, weil zwischen dem Beginn der Arbeiten (1.5.00) und deren Finalisierung (1.6.01) insgesamt 13 Monate vergangen sind.³⁴

Die ältere deutsche Rechtsprechung³⁵ hat zur Frage einer allfälligen Fristhemmung oder -unterbrechung zwischen Unterbrechungen unterschieden, die *im Betriebsablauf bedingt* sind (zB bautechnische Gründe) und solchen, die *nicht im Betriebsablauf bedingt* sind. Erstere sollen unabhängig von deren Dauer in den Fristenlauf einbezogen werden, nicht im Betriebsablauf bedingte Unterbrechungen (zB Verweigerungen der Anlagenabnahme durch den Kunden trotz vertragskonformer Erfüllung) sollen hingegen den Fristlauf *hemmen*. Bei nicht im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen würde bei einer Wiederaufnahme der Arbeiten die ursprüngliche Frist weiterlaufen. Die luxemburgische Finanzverwaltung ist in einer Einzelerledigung davon ausgegangen, dass bei Bauausführungen und Montagen Unterbrechungen, die länger als *drei Monate* dauern und nicht im normalen Geschäftsablauf des ausländischen Unternehmens begründet sind, nicht in Betracht gezogen werden müssen.³⁶ Der *Danish Tax Board* kam in einem verbindlichen Ruling³⁷ zu dem Schluss, dass selbst eine *fünf-*

monatige zeitliche Arbeitsunterbrechung einer Bau- und Montageausführung den Fristenlauf weder hemmen noch unterbrechen würde. Mit einzelnen DBA-Partnern (zB Österreich) hat Deutschland vereinbart, dass bei der *Arbeitsvergabe in Baulosen nur die tatsächlichen Arbeitszeiten* in die Fristberechnung einzubeziehen, die zwischen den Arbeitsphasen liegenden Nichtleistungszeiten jedoch nicht zu berücksichtigen sind.³⁸

2.4.4 Krisenbedingter „Lockdown“

Im Zuge der COVID-19-Krise mussten viele Baustellen geschlossen oder zumindest temporär eingestellt werden. Die OECD hat in ihrer ersten Analyse der Auswirkung der COVID-19-Pandemie auf das Abkommensrecht aus April 2020³⁹ und der aktualisierten Fassung („*Updated Guidance*“) aus Jänner 2021⁴⁰ die Rechtsansicht vertreten, dass auch COVID-19-bedingte Baustellen-Stopps den Lauf der Zwölfmonatsfrist weder hemmen noch unterbrechen. Die OECD verweist diesbezüglich auf die Tz. 55 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA⁴¹, wonach *temporäre Baustellenunterbrechungen* den Lauf der Zwölfmonatsfrist weder hemmen noch unterbrechen. Allerdings weist die OECD in ihrer „*Updated Guidance*“ darauf hin, dass einzelne Staaten der Frage, welche Unterbrechung noch als „*temporär*“ anzusehen ist, ein unterschiedliches Verständnis beimessen und die COVID-19-bedingten Baustellen-Stopps nicht in die Berechnung der Baustellenfrist einbeziehen. Unterschiedliche Auslegungen dürften aber keine doppelte Nicht-Besteuerung bewirken.⁴² Wenngleich die OECD ihre Aussagen in Tz. 55 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA auch auf COVID-19-bedingte Arbeitsunterbrechungen angewandt wissen will, wird es DBA-Staaten freigestellt, einer anderen Auslegung zu folgen.⁴³ Die von *Australien, Deutschland, Griechenland, Großbritannien, Irland, Kanada, Neuseeland, Österreich* und den *USA* dazu vertretene Rechtsansicht wird in der „*Updated Guidance*“ beispielhaft zusammengefasst.⁴⁴

Das deutsche BMF vertritt in einem *Info-Schreiben „FAQ ‚Corona‘ (Steuern)“* eine von der Grundaussage der OECD abweichende Meinung.⁴⁵ Werden Bau- und Montagearbeiten *ausländischer (Bau-)Unternehmen* vor deren Abschluss aus Gründen unterbrochen, die *nicht im Betriebsablauf liegen* (zB Grenzschiebungen oder Arbeitseinstellungen aufgrund der COVID-19-Krise), sollen sich durch die Überschreitung der steuerlichen Schonfristen gemäß § 12 AO bzw. auf Grundlage der jeweils anzuwendenden DBA für Unternehmer und deren Beschäftigte *keine nachteiligen Folgen ergeben*. COVID-19-bedingte Unterbrechungszeiten der Bau- und Montagearbeiten

31 Tz. 57 dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

32 Tz. 55 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

33 Tz. 55 sechster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

34 Tz. 55 siebter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

35 BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694, IStR 1999, 601.

36 Le Gouvernement du grand-duché de Luxembourg, Administration des contributions directes, Einzelerledigung, 3.3.2009; Bendlinger (Fn. 15), 221.

37 SKM2017.584.SR v. 26.9.2017, veröffentlicht am 12.10.2017.

38 Österreichisch-deutsche Verständigung v. 7.9.1991, Z 7, AÖF 1993/143. Das österreichische BMF geht davon aus, dass diese Verständigung auch in Bezug auf das seit 2003 wirksame neue deutsch-österreichische DBA (BGBl. II 12/2002, 734) Anwendung findet. So auch EAS 3133 v. 17.2.2010.

39 OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (Secretariat Analysis), Pkt. 13, 3.

40 OECD, Updated Guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21 January 2021 (Updated Guidance), Tz. 25 ff.

41 Tz. 55 fünfter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

42 OECD, Updated Guidance, Tz. 26.

43 OECD, Updated Guidance, Tz. 27.

44 OECD, Updated Guidance, Tz. 13.

45 BMF, FAQ „Corona“ (Steuern), Stand 24.9.2020, Pkt. IX/21, 20.

AUFsätze

sollen demnach den *Fristlauf hemmen*. Allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die *Unterbrechung im konkreten Fall mindestens zwei Wochen* beträgt, das gesamte *Personal* (auch das Personal von Subunternehmern) vom Montageort *abgezogen* wird bzw. dieser verlassen wird. Außerdem muss sichergestellt sein, dass die *Einkünfte im Ansässigkeitsstaat* des Unternehmens bzw. der Arbeitnehmer *besteuert werden*, wenn aufgrund der Fristhemmung keine Betriebsstätte in Deutschland begründet wird bzw. Besteuerungsrecht an den Einkünften der Arbeitnehmer besteht. Das BMF weist in dem Info-Schreiben auch darauf hin, dass zur Sicherstellung der Einmalbesteuerung *Spontanauskünfte* an die Steuerverwaltung des anderen DBA-Staates übermittelt werden können. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut soll diese Auslegung jedoch *nur für den Inbound-Fall* gelten. Sollte Deutschland diese Rechtsansicht allerdings *auch im Outbound-Fall vertreten* und ein anderer Staat, wie zB Österreich⁴⁶, entsprechend der *OECD Secretariat Analysis*⁴⁷ den COVID-19-bedingten Baustellenunterbrechungen keine fristhemmende Wirkung beimessen und Deutschland deshalb die *Freistellung* der Betriebsstätteneinkünfte oder die Steueranrechnung verweigern, werden solche Fälle nur durch Verständigungs- oder Schiedsverfahren zu lösen sein.

2.4.5 Baustellenende

Eine Bauausführung oder Montage besteht so lange, bis die Arbeiten abgeschlossen oder auf Dauer eingestellt worden sind („until the work is completed or permanently abandoned“).⁴⁸ *Testläufe vor Anlagenübergabe* sind in die Frist einzubeziehen⁴⁹, ebenso die unverzügliche Beseitigung der im Zuge der Abnahme festgestellten Mängel, *ohne deren Behebung die Anlage nicht funktionstüchtig wäre*.⁵⁰ Gleiches gilt, wenn maßgebliche *Nacharbeiten* erforderlich sind oder *mangelhafte Ausrüstungsteile ausgetauscht* werden müssen und ohne diese Arbeiten ein Betrieb der Anlage nicht möglich wäre.⁵¹ Ein *zeitlich begrenzter Test- und Probetrieb* bewirkt dann keine Fristverlängerung, wenn er nicht der übergabereifen und vertragskonformen Fertigstellung der Anlage dient, sondern beispielsweise im Rahmen der *Gewährleistungsphase* stattfindet. Sind die Testläufe aber für die *Betriebsbereitschaft* einer Anlage unabdingbar, gehören sie zum Herstellungsvorgang und sind fristrelevant.⁵²

Im Allgemeinen endet die Frist mit der Übergabe der Anlage an den Kunden („*delivery of the building or facilities to the client*“), solange weder General- noch Subunternehmer zum Zweck der Fertigstellung der Anlage an der Baustelle

arbeiten.⁵³ Hat der Unternehmer eine Anlage betriebsbereit übergeben, gelten die Arbeiten als abgeschlossen und der Fristlauf als beendet.⁵⁴ Formalakte wie das Ausstellen eines „*Provisional Acceptance Certificates*“ (*PAC*) können zwar Indiz für das Projektende sein, werden von den Finanzverwaltungen aber nicht zwingend als das entscheidende Kriterium anerkannt. Verzögert der Auftraggeber die Unterzeichnung des Übergabeprotokolls (um etwa die Zahlung des Haftrücklasses hinauszuschieben), ist die Bau- oder Montageausführung jedenfalls mit der *Betriebsbereitschaft* der Anlage zu Ende. Es kann nämlich nicht im Ermessen des Auftraggebers liegen, durch die Verzögerung einer Unterschrift den Auftragnehmer in eine Betriebsstätte zu drängen.⁵⁵

Folgearbeiten (zB *iZm Garantieleistungen*), die Reparaturen erforderlich machen, sind nicht in die Fristberechnung einzubeziehen. Im Einzelfall können solche Arbeiten längerer Dauer – neben einer allfälligen Bau- und Montagebetriebsstätte – eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen.⁵⁶ Wenn beispielsweise nach Übergabe einer technologisch neuen Anlage an den Auftraggeber Personal des Anlagenbauers oder dessen Subunternehmer für eine Dauer von vier Wochen vor Ort verbleiben, um *Kundenpersonal an der Anlage zu schulen*, bleibt diese Zeit bei der Fristberechnung außen vor.⁵⁷ Auch der Betrieb der Anlage nach deren Fertigstellung und die dabei vorgenommenen *Reparaturen* und *Nachbesserungen* zählen ebenso wenig zur Frist der eigentlichen Bau- oder Montageausführung wie die nach der Anlagenübergabe erbrachte *technische Assistenz*, *Personalschulung* oder *Betriebsführung*. Aber auch diese Leistungen können zur Betriebsstätte werden, wenn dadurch eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründet wird.⁵⁸

2.4.6 Wirtschaftliche und geografische Zusammengehörigkeit

Für die Bestimmung der für die Begründung von Betriebsstätten relevanten Zeitdauer ist im Sinne einer *projektorientierten Einzelbetrachtung* jedes einzelne Anlagenbauprojekt für sich im Hinblick auf seine Betriebsstätteneigenschaft zu beurteilen. Der Zeitraum von zwölf Monaten bezieht sich auf das *einzelne Projekt*.⁵⁹ Die vom Anlagenbauer an anderen Baustellen oder Projekten im gleichen Staat verbrachten Zeiten sind bei der Fristberechnung nicht zu berücksichtigen, wenn die Projekte nicht miteinander verbunden sind.⁶⁰ Allerdings sind Bauausführungen und Montagen dann als eine Einheit zu betrachten, wenn sie wirtschaftlich *und* geografisch zusammengehören, selbst wenn die Aufträge von verschiedenen Personen erteilt worden sind. Die beiden Merkmale müssen kumulativ erfüllt sein. Damit soll ein *rechtsmissbräuchliches Auftei-*

46 BMF v. 29.1.2021, 2021-0.065.761, Pkt. 4: „Kommt es aufgrund der COVID-19-Pandemie zu vorübergehenden Unterbrechungen einer Bauausführung oder Montage, führt dies – vorbehaltlich einer allfälligen abweichenden bilateralen Vereinbarung – grundsätzlich zu keiner Hemmung des Fristenlaufs.“ (OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis v. 3.4.2020, 3). Daran vermag im Übrigen auch nichts zu ändern, wenn für das jeweilige Abkommen eine getrennte Fristberechnung bei Auftragsvergabe in Form von „Baulosen“ vereinbart wurde, *Mitterlehner SWI* 2020, 210 (212 f.).

47 OECD Secretariat Analysis, Pkt. 13, 3. OECD, Updated Guidance, Tz. 25 ff.

48 Tz. 55 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

49 Tz. 55 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

50 EAS 3063 v. 22.5.2009.

51 EAS 2583 v. 25.2.2005.

52 *Bendlinger* (Fn. 15), 225.

53 Tz. 55 dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

54 *Görl* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Tz. 65 zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA.

55 *Bendlinger* (Fn. 15), 225.

56 Tz. 55 achter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

57 Tz. 55 zehnter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

58 Tz. 55 neunter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

59 Tz. 51 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „The twelve month test applies to each individual site or project.“

60 Tz. 51 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

AUFsätze

len eines wirtschaftlich betrachtet einheitlichen Projektes zwecks Vermeidung einer Bau- oder Montagebetriebsstätte verhindert werden.⁶¹ Zweifelsfreie Aussagen dazu sind dem OECD-MK allerdings nicht zu entnehmen. Einerseits soll bei der Errichtung von Reihenhäusern für verschiedene Auftraggeber sehr wohl ein wirtschaftlicher und geografischer Zusammenhang gegeben sein⁶², andererseits soll kein „single place of business“ gegeben sein, wenn zB ein Anstreicher aufgrund einer Reihe nicht miteinander verbundener Verträge kontinuierlich für eine Mehrzahl voneinander unabhängiger Kunden in einem großen Bürogebäude arbeiten würde.⁶³

Wirtschaftliche Zusammengehörigkeit ist dann gegeben, wenn es sich bei den (zB auf verschiedenen Verträgen beruhenden) Einzelprojekten um ein einziges – ggf. fortschreitendes – Projekt handelt.⁶⁴ Im Regelfall sprechen verschiedene Auftraggeber für eine isolierte Betrachtung der einzelnen Bau- oder Montageausführung, solange keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorgenommen worden ist.⁶⁵ Dabei ist auch die technische Verflechtung zwischen den einzelnen Projekten von Bedeutung. Ein geografischer Zusammenhang ist nicht schon allein deshalb gegeben, weil die Arbeiten innerhalb eines begrenzten geografischen Gebietes stattfinden.⁶⁶ Demnach soll ein Anstreicher, der innerhalb eines Bürogebäudes über einen längeren Zeitraum für mehrere Auftraggeber Malerarbeiten durchführt, keine Betriebsstätte begründen, sehr wohl jedoch, wenn der Anstreicher nur für einen einzigen Auftraggeber arbeitet.⁶⁷ Fehlt hingegen der geografische Zusammenhang, kann auch bei wirtschaftlich zusammengehörenden Tätigkeiten keine Betriebsstätte unterstellt werden, zB im Fall eines Unternehmensberaters, der auf Grundlage eines einzigen Vertrages in verschiedenen Filialen einer Bank seine Beratungstätigkeiten durchführt.⁶⁸ Selbst wenn Arbeiten innerhalb eines Stadtgebietes durchgeführt werden, jedoch mehrere Kilometer voneinander entfernt, liegt nicht eine einzige, sondern mehrere Bauausführungen vor.⁶⁹ Das gesamte Einsatzgebiet als solches kann nicht als Betriebsstätte gesehen werden. Anderenfalls bestünden bei Arbeiten in ausgedehnten Hoheitsgebieten Betriebsstätten, was dem Gedanken der Lokalisierung auf eine bestimmte Einrichtung nicht mehr entsprechen würde.⁷⁰ Bei fortschreitenden Bauausführungen (Straßenbau, Verlegen von Schienen oder Rohrleitungen, Beschilderung einer Autobahn) ist jedoch von einer einheitlichen Bauausführung auszugehen.⁷¹

61 Tz. 52 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

62 Tz. 51 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „A building site should be regarded as a single unit, even if it is based on several contracts, provided that it forms a coherent whole commercially and geographically. Subject to this provision, a building site forms a single unit even if the orders have been placed by several persons (eg for a row of houses).“

63 Tz. 24 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

64 Tz. 57 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

65 Bendlinger (Fn. 15), 232 ff.

66 Tz. 24 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

67 Tz. 24 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

68 Tz. 25 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

69 BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00, BStBl. II 2002, 846, ISrR 2001, 564.

70 BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932, ISrR 2004, 201.

71 Tz. 57 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

2.5 Verhinderung künstlicher Vertragstrennung

Die in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA für Bauausführungen und Montagen vorgesehene zwölfmonatige Schonfrist kann zur Folge haben, dass Unternehmen versuchen, durch die künstliche Trennung von Verträgen das Überschreiten dieser Frist zu verhindern. Ungeachtet dessen, dass solchen Gestaltungen auch durch nationale Maßnahmen gegen den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten entgegengetreten werden kann⁷², ermöglicht es auch der im Zuge des Updates 2017 in das OECD-MA in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA übernommene „Principal Purpose Test“ (PPT) den DBA-Staaten, bei künstlichen Vertragstrennungen die Anwendung eines DBA zu versagen. Im MLI ist der PPT in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA als „Mindeststandard“ eines DBA ausgewiesen und sollte von den MLI-willigen Staaten in deren DBA übernommen werden. Ein für den Anlagenbau relevantes Beispiel missbräuchlicher künstlicher Vertragstrennung findet sich im OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA.⁷³

Beispiel:

Der im Staat R ansässige Anlagenbauer (RCO) wird von einem im Staat S ansässigen Auftraggeber (SCO) mit der Errichtung eines Kraftwerkes beauftragt. Es wird erwartet, dass die Arbeiten in Staat S insgesamt 22 Monate in Anspruch nehmen werden. Noch vor Vertragsabschluss wird der Vertrag in zwei Teile zerlegt, wobei die Durchführung jedes einzelnen Vertrages jeweils nur elf Monate in Anspruch nehmen soll. Der erste Vertrag wird zwischen RCO und SCO, der zweite zwischen SUBCO und SCO abgeschlossen. SUBCO ist eine zeitnah gegründete Tochtergesellschaft der RCO, die ebenfalls im Staat R ansässig ist. RCO und SUBCO haften gesamtschuldnerisch für die Vertragserfüllung. In diesem Fall spricht die widerlegbare Vermutung dafür, dass der oder einer der wesentlichen Gründe für den Abschluss von zwei Verträgen die Unterschreitung der in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA für Bauausführungen und Montagen vorgesehenen Zwölfmonatsfrist durch RCO und SUBCO war. Es würde dem Sinn und Zweck des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA widersprechen, von der Begründung einer Betriebsstätte durch die beiden Gesellschaften Abstand zu nehmen.

Deshalb schlägt der OECD-MK vor⁷⁴, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zu ergänzen und in Fällen eines konzerninternen „Contract Split“ eine steuersubjektübergreifende Fristberechnung zuzulassen. Der Ergänzungsvorschlag hat den folgenden Wortlaut:

„Für den alleinigen Zweck der Feststellung, ob die Frist von zwölf Monaten, auf die in Abs. 3 Bezug genommen wird, überschritten worden ist, gilt,

- dass dann, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat an einem Ort tätig ist, der eine Bauausführung oder Montage ist und diese Tätigkeiten während eines oder mehrerer Zeiträume insgesamt 30 Tage überschreiten, ohne 12 Monate zu überschreiten und
- an der gleichen Bauausführung oder Montage damit zusammenhängende Tätigkeiten zu anderen Zeiträumen durch ein oder mehrere mit dem erstgenannten Unternehmen eng verbundene Unternehmen⁷⁵ durchgeführt werden, die jeweils 30 Tage überschreiten,

72 Tz. 52 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

73 Tz. 182 zu Art. 29 OECD-MA, Example J.

74 Tz. 52 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

75 Der Begriff des „eng verbundenen Unternehmens“ („closely related enterprise“) ist in Art. 5 Abs. 8 OECD-MA definiert und im OECD-MK erläutert (Tz. 119 bis 121 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA).

AUFsätze

diese verschiedenen Anwesenheitsdauern der Zeitdauer der vom erst genannten Unternehmen durchgeführten Bauausführung oder Montage zuzurechnen sind.“

Deutschland hat diesen – auch in Art. 14 MLI – enthaltenen Vorschlag, in ihren „covered tax agreements“ den Betriebsstättentatbestand für Bauausführungen und Montagen entsprechend zu ergänzen, *nicht angenommen*. Dies wird damit begründet, dass deutsche Unternehmen die Möglichkeit haben müssen, die wirtschaftlichen Gründe für eine Vertragstrennung zwischen verschiedenen Konzernunternehmen darzulegen, die durchaus außersteuerlich motiviert sein können; sei es wegen Diversifikationen in der Unternehmensgruppe, der Notwendigkeit, bestimmte Arbeiten an Konzerngesellschaften auszulagern, oder aufgrund der Vorgabe des Auftraggebers, einen Anteil der Wertschöpfung im Projektstaat zu belassen. Auch staatlich geförderte oder garantierte Projektfinanzierungen können eine Aufteilung von Verträgen im Konzern notwendig machen. Art. 14 MLI stellt aber *nicht nur auf steuerlich motivierte Gestaltungen* bzw. den *Gestaltungswillen* der Beteiligten ab, sondern *allein auf die Ausübung miteinander zusammenhängender Tätigkeiten* auf einer Baustelle durch mehrere miteinander eng verbundene Unternehmen. Deshalb könnte auf Grundlage des Art. 14 MLI diese *Steuersubjekte übergreifende Betrachtungsweise* auch dann angewandt werden, wenn der Auftragnehmer keinen Einfluss auf die einzelnen Gewerke bzw. deren Vergabe hat, beispielsweise bei der öffentlichen Ausschreibung im Losverfahren.⁷⁶ Insofern hat die Entscheidung des deutschen BMF, diese Regelung abzulehnen, gute Gründe. Außerdem könnte den von Art. 14 MLI ins Visier genommenen künstlichen Vertragstrennungen ohnehin durch den PPT (Art. 7 Abs. 1 MLI) begegnet werden.⁷⁷ Das ändert aber nichts daran, dass der eine oder andere deutsche Abkommenspartner diesen im MLI und im OECD-MA angebotenen Vorschlag *bloß als „Klarstellung“ ansieht* und selbst bei unverändertem DBA-Wortlaut das Abkommen im Lichte dieser Empfehlung zur Verhinderung künstlicher Vertragstrennung interpretiert.

3. Projektstätigkeiten durch eine „feste Geschäftseinrichtung“

Falls eine projektbezogene Tätigkeit *nicht als „Bauausführung oder Montage“* unter Art. 5 Abs. 3 OECD-MA subsumiert werden kann, ist zu prüfen, ob die Tätigkeit nach dem Generaltatbestand des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine *„feste Geschäftseinrichtung“* begründet. Reine *Instandhaltungs-, Wartungsarbeiten* oder *Reparaturen* gelten zB nicht als „Bauausführung oder Montage“ iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA.⁷⁸

Eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfordert den Bestand einer *festen Einrichtung* („fixed place of business“), durch die das Unternehmen seine *Geschäftstätigkeit* ganz oder teilweise ausübt und über die das Unternehmen *verfügen*

kann. Erst wenn das Engagement eines Unternehmens im Quellenstaat diese *Intensitätsschwelle* überschreitet, soll diesem ein anteiliges Besteuerungsrecht eingeräumt werden.⁷⁹ Es ist unerheblich, ob Räumlichkeiten, Einrichtungen oder Anlagen dem Unternehmen gehören, von ihm gemietet sind oder ihm *sonstwie zur Verfügung stehen*.⁸⁰ Sowohl die OECD⁸¹ als auch die deutsche Rechtsprechung⁸² gehen von einem sehr *weiten Verständnis* des Begriffs der „Verfügungsmacht“ aus⁸³, die zB schon dann gegeben sein soll, wenn ein Auftraggeber dem Auftragnehmer die Möglichkeit einräumt, das Objekt der Tätigkeit (Geschäftsräume, Grundstück, Bauplatz) zu betreten bzw. für Zwecke der Auftragsausführung nutzen zu dürfen.⁸⁴ Auch das im OECD-MK zur Auslegung der notwendigen Verfügungsmacht über Einrichtungen enthaltene Beispiel eines *Anstreichers*, der für einen Auftraggeber regelmäßig in einem großen Bürogebäude tätig ist und deshalb dort eine Betriebsstätte begründen soll⁸⁵, belegt dieses weite Verständnis.

Nachdem die Einrichtung auch „fest“ sein muss, sind eine *örtliche Verfestigung* in Form einer gewissen *Verbindung* zwischen der Geschäftseinrichtung und *einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche* und eine *zeitliche Mindestbestandsdauer*⁸⁶ notwendig. Zum zeitlichen Element heißt es im OECD-MK, dass von den Staaten erfahrungsgemäß dann von einer ausreichenden Bestandsdauer ausgegangen wird, wenn eine Geschäftseinrichtung *mehr als sechs Monate* besteht, bzw. bei einer kürzeren Bestandsdauer im Allgemeinen eine Betriebsstätte nicht unterstellt wird.⁸⁷ Diese Ansage wird allerdings vom OECD-MK selbst relativiert, als es darin heißt, dass eine feste Geschäftseinrichtung auch dann eine Betriebsstätte begründen kann, wenn diese *nur für einen sehr kurzen Zeitraum* besteht, weil sich die Kurzfristigkeit aus der Art der Geschäftstätigkeit ergibt.⁸⁸ Der indische Supreme Court hat sich in seiner „*Formula I*“-Entscheidung dieser Ansage bedient und eine Betriebsstätte bereits nach einer etwa dreiwöchigen Indien-Präsenz eines britischen Unternehmens (mit vertraglich ausbedingener jährlicher Wiederholungsmöglichkeit) angenommen.⁸⁹ Um die Zwölfmonatsfrist in Anspruch nehmen zu können, sollten deutsche Anlagenbauer deshalb anstreben, eine Subsumption projektspezifischer Tätigkeiten unter Art. 5 Abs. 3 OECD-MA durchzusetzen.

79 BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694, ISrR 1999, 601.

80 Tz. 10 drittes Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

81 Tz. 11 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „... the mere fact that an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business.“

82 Zuletzt BFH v. 9.1.2019 – I B 138/17, ISrR 2019, 553; Kudert/Po-rebski PISrB 2019, 338 (338 f.); Beduhn/Staudler ISrR 2019, 561 (561 ff.).

83 Bendlinger SWK 2020, 434 (438).

84 Tz. 10 sechster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA. Bendlinger SWK 2020, 434 (434 ff.).

85 Tz. 17 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, Tz. 24 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

86 Tz. 21 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

87 Tz. 28 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

88 Tz. 28 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

89 Tz. 28 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

90 Kobus IWB 2020, 400 (400 ff.).

76 Denkschrift Teil 2 (Begründung MLI-Positionen), BR-Drs. 294/20 v. 4.6.2020, 146 f.

77 Denkschrift Teil 2 (Begründung MLI-Positionen), BR-Drs. 294/20 v. 4.6.2020, 147.

78 Bendlinger (Fn. 15), 213.

AUFsätze

Dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA entsprechend bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, „durch die“ die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird („... through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on“). Der Begriff „through which“ wird im OECD-MK *sehr weit gefasst*. Beispielsweise wird davon ausgegangen, dass ein Unternehmen, das eine Straße pflastert, seine Tätigkeit „durch“ den Ort ausübt, an dem diese Arbeiten durchgeführt werden. Demnach soll die Straße selbst – also das Tätigkeitsobjekt – die feste Geschäftseinrichtung sein, *durch die das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit teilweise ausübt*.⁹¹

4. Wiederkehrende Tätigkeiten

Eine Ausnahme von der für feste Geschäftseinrichtungen grundsätzlich relevanten Sechsmonatsfrist gilt für *wiederkehrende Tätigkeiten*, die auch über einen Zeitraum von mehreren Jahren erbracht werden können. Bei solchen „activities of a recurrent nature“, wie zB in Zusammenhang mit der *Instandhaltung, der Wartung von Anlagen, der Schulung von Kundenpersonal* oder regelmäßiger *technischer Assistenz*, soll jede Zeitspanne, über die eine Einrichtung genutzt werden kann, iVm der Zahl der Nutzungen in Betracht gezogen werden.⁹² Als Beispiel nennt der OECD-MK *Bohrarbeiten* auf einer arktischen Insel, die aufgrund klimatischer Bedingungen in einem Jahr jeweils nur an drei Monaten durchgeführt werden können, wobei davon ausgegangen werden kann, dass sich damit die Arbeiten über fünf Jahre erstrecken. Aufgrund des wiederkehrenden Charakters der Arbeiten soll das mit den Bohrarbeiten beauftragte Unternehmen im Tätigkeitsstaat eine Betriebsstätte begründen, obwohl das Unternehmen kontinuierlich nicht länger als sechs Monate vor Ort tätig ist.⁹³

Der OECD-MK enthält keine Aussagen dazu, *wie lange der einzelne Zeitabschnitt sein muss*, über welche Dauer ein Unternehmen also „am Stück“ präsent sein muss, um einzelne Aktivitäten in die Fristberechnung für wiederkehrende Tätigkeiten einbeziehen zu müssen. Für den Praktiker ließe sich aus dem „Bohrinselbeispiel“ ableiten, dass das zumindest *drei Monate* sein müssen. Allerdings schließt der OECD-MK das Beispiel mit der Aussage, dass das zeitliche Element *auch bei kürzeren wiederkehrenden Zeitabschnitten* erfüllt sein könne, wenn sich das aus der spezifischen Art des betreffenden Geschäfts ergibt.⁹⁴ Deutschland hat in einer „Observation“ zum OECD-MK allerdings die Rechtsansicht kundgetan, dass es im einzelnen Jahr jedenfalls einer *zeitlichen Mindestpräsenz* des Unternehmens bedarf, um eine feste Geschäftseinrichtung unterstellen zu können und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um wiederkehrende Leistungen handelt.⁹⁵

91 Tz. 20 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

92 Tz. 28 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

93 Tz. 29 dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

94 Tz. 29 letzter Halbsatz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „... the time requirement could similarly be met in the case of shorter recurring periods of time that would be dictated by the specific nature of the relevant business.“

95 Tz. 179 erster Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „... the necessary degree of permanency requires a certain minimum period of presence during the year concerned, irrespective of the recurrent or other nature of an activity“.

5. Dienstleistungsbetriebsstätten

5.1 Die „unechte“ Dienstleistungsbetriebsstätte

Wenngleich sich im OECD-MA selbst kein Tatbestand einer Dienstleistungsbetriebsstätte findet, hat die weite Auslegung des Kriteriums der Verfügungsmacht zur Folge, dass auch im Quellenstaat erbrachte Dienstleistungen von ausreichend langer Dauer eine Betriebsstätte begründen können, ohne dass es dort einer festen eigenen Einrichtung des dienstleistenden Unternehmens bedarf. Allein der Platz, durch den („through which“) das Unternehmen seine Tätigkeit ausübt, soll dafür ausreichend sein. Als Beispiel nennt der OECD-MK einen *Unternehmensberater, der innerhalb einer Bankfiliale* seine Beratungsleistungen erbringt⁹⁶, und einen *Bauunternehmer, der eine Straße pflastert*.⁹⁷ Damit wird der Leistungsort selbst zur festen Geschäftseinrichtung, wie auch das oben erwähnte Anstreicherbeispiel⁹⁸ vor Augen führt. Das Objekt der Tätigkeit, an dem der Anstreicher tätig ist, soll die Geschäftseinrichtung sein „... durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Damit findet die Dienstleistungsbetriebsstätte „durch die Hintertüre“ auch Eingang in jene DBA, die für Dienstleistungen keinen eigenen steuerlichen Anknüpfungspunkt vorsehen.

5.2 Die „echte“ Dienstleistungsbetriebsstätte

Im Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA) findet sich in Art. 5 Abs. 3 Buchst. b für Dienstleistungen ein Sondertatbestand („echte“ Dienstleistungsbetriebsstätte). Demnach kann das Erbringen von Dienstleistungen durch ein Unternehmen, durch dessen Arbeitnehmer oder anderes Personal, das vom Unternehmen für diese Zwecke beschäftigt wird, eine Betriebsstätte begründen. Das aber nur dann, wenn diese Tätigkeiten innerhalb eines Vertragsstaates über einen Zeitraum von insgesamt *mehr als 183 Tagen innerhalb eines Zwölfmonatszeitraumes* erbracht werden. Für die Begründung einer Betriebsstätte ist also nur eine mehr als 183-tägige Präsenz innerhalb eines (vom Kalenderjahr) unabhängigen Zwölfmonatszeitraumes relevant, ohne dass es einer festen Geschäftseinrichtung bedarf. Vor allem in den von Deutschland mit Entwicklungs- und Schwellenländern abgeschlossenen DBA findet sich ein dem Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA nachgebildeter Tatbestand. Auch der OECD-MK enthält im Kapitel „The taxation of services“ einen Textvorschlag für den Tatbestand einer Dienstleistungsbetriebsstätte.⁹⁹

Für den deutschen Anlagenbauer bedeutet das, dass dann, wenn ein Sachverhalt *nicht als „Bauausführung und Montage“* unter Art. 5 Abs. 3 OECD-MA subsumiert werden kann und sich in einem DBA eine Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA nachgebildete Bestimmung findet, Beratungsleistungen, technische Assistenz, die Betriebsführung, Wartungs-

96 Tz. 25 dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

97 Tz. 20 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

98 Tz. 17 und 24 zweiter und dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

99 Tz. 144 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

AUFsätze

arbeiten, Personalschulung und ähnliche Aktivitäten, die mit der eigentlichen Bauausführung oder Montage nicht (mehr) in Zusammenhang stehen, unter den oben genannten zeitlichen Voraussetzungen eine Betriebsstätte begründen können, ohne die Frage des Bestandes einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA prüfen zu müssen.

Im UN-MA¹⁰⁰, das die Grundlage für Abkommensverhandlungen zwischen Industriestaaten und Entwicklungs- bzw. Schwellenländern ist, wurde im Zuge des Updates 2017 in Art. 12A UN-MA den Quellenstaaten ein Besteuerungsrecht an *Vergütungen für technische Dienstleistungen* eingeräumt, ohne dass es im Staat des Leistungsempfängers einer physischen Präsenz des Leistenden bedarf.¹⁰¹ Und jüngst wurde von den Steuerexperten der Vereinten Nationen der Entwurf einer neuen abkommensrechtlichen Verteilungsnorm für *automatisierte digitale Dienstleistungen* präsentiert und vorgeschlagen, einen neuen Art. 12B in das UN-MA zu übernehmen¹⁰², wonach solche Leistungen im Staat des Nutzers besteuert werden sollen, ohne dass es im Quellenstaat einer physischen Präsenz des Leistenden bedarf.¹⁰³ Auch der von der OECD unter dem Titel „Pillar One“¹⁰⁴ erarbeitete Vorschlag zur Besteuerung der *digitalen Wirtschaft* und des „Consumer Facing Business“ machen deutlich, dass in Zukunft – ungeachtet notwendiger physischer Präsenz – mehr Besteuerungssubstrat in Marktstaaten verschoben werden soll.

6. Die steuerliche Zukunft des internationalen Anlagenbaus

Der internationale Maschinen- und Anlagenbau ist einer der Säulen der deutschen Investitionsgüterindustrie und steht für eine weltweit geschätzte Innovationskraft. Das Leistungsspektrum umfasst alle Lebensbereiche und Branchen, sei es im Bereich infrastruktureller Maßnahmen oder der Mobilität von Morgen, über Energieeffizienz und Ressourcenschutz, hin zu Nahrungsmittel- und Recyclinganlagen oder medizintechnischen Lösungen. Im Kraftwerksbau, iZm der Errichtung verfahrenstechnischer Chemieanlagen, bei Hütten- und Walzwerken, Papier- und Zellstoffanlagen zählen deutsche Anlagenbauer zu den *Marktführern*. Preis- und Wettbewerbsdruck erfordern eine exakte Kalkulation, in die auch ausländische Steuern einbezogen werden müssen, die aufgrund *unzureichender Entlastungsmöglichkeiten in Deutschland* als Kostenfaktor zu berücksichtigen sind. Die durch das BEPS-Projekt ausgelöste *Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs* und die damit bewirkte *Verlagerung von Steuer-*

substrat in die Marktstaaten wird den Kostendruck zusätzlich verschärfen.

Deutschland hat sich deshalb bei der Übernahme der OECD-Vorschläge zur Anpassung der deutschen DBA zu Recht zurückgehalten. Entwicklungs- und Schwellenländer, die auch im *Inclusive Framework on BEPS*¹⁰⁵ Wort und Stimme haben, sehen in der Absenkung der Betriebsstätten-schwelle natürlich eine Chance, zusätzliche und neue Besteuerungsrechte zu generieren. Diese Entwicklungen haben dazu geführt, dass das internationale Steuerrecht im Allgemeinen und die Betriebsstättenbesteuerung im Besonderen inzwischen einen Komplexitätsgrad erreicht haben, der in der Praxis kaum noch zu bewerkstelligen ist.¹⁰⁶ Zusätzlich zwingt COVID-19 die Staaten dazu, die Kassen wieder zu füllen. Die *Notwendigkeit der Vermeidung von Doppelbesteuerung* tritt dabei in den Hintergrund. Und das selbst innerhalb der EU, zumal es nach ständiger Rechtsprechung des EuGH Sache der Mitgliedstaaten ist, die erforderlichen Maßnahme zu treffen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Gleichzeitig bekennt sich der EuGH aber dazu, dass es „nicht abwegig“¹⁰⁷ bzw. „naheliegend“¹⁰⁸ sei, die Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und am OECD-MA zu orientieren.¹⁰⁹

Inzwischen spielt auch der Einsatz *digitaler Technologien* im Anlagenbau eine wichtige Rolle und ist ein Hebel zur Steigerung von Prozesseffizienz und Kundennutzen. Anwenderspezifisches Engineering, die Lieferung von Steuerungssoftware, die vorausschauende Wartung und Instandhaltung, Datenanalysen oder digitale Assistenzsysteme auf Grundlage gesammelter Nutzerdaten sind nur einige Beispiele dafür. Insofern wird sich auch der deutsche Maschinen- und Anlagenbau in Zukunft nicht nur „klassischen“ *Betriebsstättenfragen* widmen müssen, sondern auch den durch die OECD in Entwicklung befindlichen Vorschlägen zur Besteuerung sog. „Automated Digital Services“ und der damit einhergehenden Schaffung einer (mit Unsicherheiten behafteten) neuen „Weltsteuerordnung“.¹¹⁰

¹⁰⁵ Das aus inzwischen 139 Staaten (Februar 2021) bestehende „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ befasst sich mit der Fortentwicklung des BEPS-Projektes, derzeit ua mit der Entwicklung von Pillar One und Pillar Two, und überprüft die Umsetzung der BEPS-Mindeststandards mit dem Ziel, ein „Level Playing Field“ im steuerlichen Standortwettbewerb zu erreichen. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2019-July 2020, 18 July 2020, 2 ff.

¹⁰⁶ Ditz DB 2020, 2208 (2213).

¹⁰⁷ EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, *Gilly*, IStR 1998, 336 Rn. 24 und 30; v. 30.4.2020 – C-168/19, C-169/19, *Institutio nazionale della previdenza sociale*, BeckRS 2020, 7112 Rn. 18.

¹⁰⁸ EuGH v. 24.10.2018 – C-602/17, *Sauvage und Lejeune*, BeckRS 2018, 25989.

¹⁰⁹ Die Verletzungen abkommensrechtlicher Vereinbarungen oder das Verhältnis zwischen nationalen Maßnahmen und Abkommensrecht fallen nicht in die Kompetenz des EuGH und gehören nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts. Nur wenn der EuGH auf Grundlage eines Schiedsvertrages nach Art. 273 AEUV von einem Mitgliedstaat, der zugleich Vertragsstaat eines DBA ist, zum Schiedsrichter bestellt wurde – wie zB in Art. 25 Abs. 5 des deutsch-österreichischen DBA –, kann der EuGH auch über den Inhalt eines DBA entscheiden, so zB EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, *Österreich/Deutschland*, IStR 2017, 866; *Schmidt* IWB 2020, 826 (832 f.).

¹¹⁰ *Burger/Kälberer* IStR 2020, 411 (417); *Treidler/Kunz* IWB 2021, 6 (6 ff.).

¹⁰⁰ United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017 Update.

¹⁰¹ *Mitterlehner* SWI 2017, 180 (180 ff.).

¹⁰² Der Originaltext findet sich in den Umschlagseiten II und III in IStR 21/2020, II f.; IStR-LB 2020, 73.

¹⁰³ *Bendlinger/Mitterlehner* SWI 2020, 510 (510 ff.).

¹⁰⁴ 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.