

## STEUERRECHT

PROF. DR. STEFAN BENDLINGER\*

## Steuerrechtliche Aspekte des internationalen Anlagenbaus

### Die Rahmenbedingungen, Tipps und Handlungsempfehlungen

Das Thema „Steuern“ ist ein zentraler Aspekt, mit dem sich der deutsche Maschinen- und Anlagenbauer auseinandersetzen muss. Besonders wichtig ist die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen im Projektstaat eine Betriebsstätte begründet wird, was einen maßgeblichen Einfluss auf die Steuerbelastung eines Auslandsprojekts hat. Der folgende Beitrag fasst die wesentlichen Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs zusammen und bietet Tipps zur Vermeidung unerwarteter steuerlicher Risiken.

Taxes are a central aspect that the German machinery, engineering and construction enterprise has to address. The question of whether and under what circumstances a project constitutes a permanent has a significant impact on the foreign project's tax burden. The following article summarizes the concept of permanent establishments and makes recommendations on how to avoid unexpected tax risks.

\*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz und Wien. Er war viele Jahre Mitglied des steuerlichen Arbeitskreises der Arbeitsgemeinschaft „Großanlagenbau“ des VDMA.

## I. Kollidierende Besteuerungsansprüche zwischen Ansässigkeits- und Betriebsstättenstaat

[1] Grenzüberschreitende Maschinen- und Anlagenerrichtungen lösen in mindestens zwei Staaten steuerliche Folgen aus. Ertragsteuerlich erfasst Deutschland die in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen) natürlicher Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (§ 1 Abs. 1 KStG) bzw jene von Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland (§ 1 Abs. 1 EStG). Gleichzeitig greift der Staat, in dem die zur Projektrealisierung nötigen Arbeiten durchzuführen sind nach seinem nationalen Steuerrecht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht auf bestimmte Inlandseinkünfte zu. Unter anderem dann, wenn das deutsche Unternehmen im Tätigkeitsstaat nach nationalem Steuerrecht eine Betriebsstätte begründet oder die vom deutschen Unternehmen bezogenen Leistungsvergütungen in einem Katalog beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte genannt sind, die in manchen Staaten unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte durch die Erhebung von Quellensteuern erfasst werden.

[2] Die dadurch ausgelöste Doppelbesteuerung kann durch Regelungen im deutschen Steuerrecht (§ 34c EStG) und die von Deutschland mit mehr als 100 Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)<sup>1</sup> beseitigt werden, die inhaltlich weitestgehend dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA)<sup>2</sup> und fallweise dem UN-Musterabkommen<sup>3</sup> folgen.

## II. Die Betriebsstätte als zentrales Anknüpfungsmerkmal

### 1. Bauausführungen und Montagen

[3] Besteht mit dem Staat, in dem das deutsche Unternehmen Leistungen wie Bau, Montagen, eine Montageüberwachung, die Inbetriebnahme oder die Schulung von Kundenpersonal erbringt – auch als „Quellenstaat“ bezeichnet – ein DBA, dürfen Projektgewinne gemäß Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (anteilig) nur dann dort besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Der Quellenstaat darf dann jene Gewinne besteuern, die der Betriebsstätte nach Fremdverhaltensgrundsätzen zuzurechnen sind. Was als Betriebsstätte iSe DBA gilt, ist in Art. 5 OECD-MA definiert. Eine doppelte Besteuerung im Ansässigkeits- und Quellenstaat kann jedoch nur dann vermieden werden, wenn zwischen den beiden Staaten Einigkeit über die Auslegung dieses Begriffes besteht. Konflikte können grundsätzlich nur durch Verständigungs- und Schiedsverfahren iSd Art. 25 OECD-MA bereinigt werden. Rein nationale Regelungen sind deshalb nicht geeignet, ein bilateral einheitliches Verständnis des in einem DBA definierten Betriebsstättenbegriffes herbeizuführen. Vielmehr darf es einer bilateral anerkannten Auslegungshilfe, die im Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) bzw im Kommentar zum UN-MA (UN-MK), der im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung weitgehend dem OECD-MK entspricht, zu finden ist.

[4] Selbst wenn ein DBA-Vertragsstaat nicht Mitglied der OECD ist, spricht vieles dafür, bei der Auslegung eines DBA den OECD-MK heranzuziehen, wenn der Wortlaut des deutschen DBA jenem des OECD-MA entspricht. In manchen deutschen DBA ist ausdrücklich festgehalten, dass Abkommensbestimmungen anhand des OECD-MK zu interpretieren sind.<sup>4</sup> Deshalb werden in der Folge die

für deutsche Maschinen- und Anlagenbauer relevanten Aussagen, die sich im OECD-MK zur Betriebsstättenbesteuerung finden, zusammengefasst, um damit deutschen Unternehmen eine Leitplanke zur Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft ihrer Auslandsprojekte zur Verfügung zu stellen.

[5] Nach dem Generalatbestand des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA „... bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Art. 5 Abs. 2 OECD-MA enthält eine demonstrative Aufzählung Betriebsstätten begründender Einrichtungen. Eine Bauausführung oder Montage soll gemäß Art. 5 Abs. 3 OECD-MA jedoch nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Das bedeutet, dass selbst bei Bestand einer festen Geschäftseinrichtung an der Baustelle (zB ein Baustellencontainer), die Bauausführung oder Montage nur bei Überschreiten der 12-monatigen Schonfrist eine Betriebsstätte begründet.<sup>5</sup> Sollte das deutsche Unternehmen von einer festen Geschäftseinrichtung aus – etwa einem Baustellen-Koordinationsbüro – mehrere Baustellen betreuen, und sollten die einzelnen Bauausführungen oder Montagen die 12-Monatsfrist nicht überschreiten, würde nur das Koordinationsbüro eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen.<sup>6</sup> Dieser dürfen jedoch nur jene Gewinne zugerechnet werden, die auf Funktionen entfallen, die von dieser Geschäftseinrichtung erbracht worden sind, nicht jedoch jene, die den eigentlichen Bau- und Montagetätigkeiten zuzuordnen sind.<sup>7</sup>

[6] Der Begriff „Bauausführung“ umfasst neben der Errichtung von Gebäuden, auch den Bau von Straßen, Brücken, Kanälen oder Renovierungsarbeiten, soweit diese über reine Wartungs- oder Instandhaltungsarbeiten hinausgehen. Auch die Errichtung von Rohrleitungen, Aushub- und Baggararbeiten fallen darunter.<sup>8</sup> Der Begriff „Montage“ umfasst unter anderem die Installation von Geräten oder Maschinen innerhalb oder außerhalb eines Gebäudes.<sup>9</sup> Auch Planungsleistungen vor Ort und die „supervision of the erection of a building“ sind von Art. 5 Abs. 3 OECD-MA erfasst.<sup>10</sup> Deutschland hat allerdings in einer „Observation“ zu dieser Kommentarstelle im OECD-MK festgehalten, dass aus deutscher Sicht vor Ort erbrachte Planungs- und Überwachungsleistungen nur bei Bestand einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs 1 OECD-MA eine Betriebsstätte begründen können.<sup>11</sup> Dieses einseitige Begriffsverständnis Deutschlands hat in der Praxis bereits Besteuerungskonflikte ausgelöst.

[7] In Art. 5 Abs. 3 UN-MA findet sich eine erweiterte Betriebsstättendefinition, die auch Überwachungsleistungen umfasst

1) BMF IV B 2 – S 1301/21/10048 :003, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2024 (15.1.2024).

2) OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).

3) United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2021).

4) So z. B. die Protokollbestimmung zu Art. 7 des deutsch-chinesischen DBA v. 28.3.2014, BGBl II 35/2015, 1647.

5) Tz 49 Satz 2 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

6) Tz 49 Satz 4 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

7) Tz 49 Satz 5 und 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

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

9) Tz 50 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

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

11) Tz 172 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

(Art. 5 Abs. 3 lit a UN-MA), eine nur sechsmonatige Schonfrist vorsieht und auch Dienstleistungen (Art. 5 Abs. 3 lit b UN-MA) zur Betriebsstätte werden lässt, wenn diese innerhalb eines Zwölfmonatszeitraumes mehr als 183 Tage andauern.

## 2. Projektbezogene Betrachtungsweise

[8] Die zwölfmonatige Schonfrist ist auf jedes einzelne Projekt anzuwenden. Allerdings sollen verschiedene Bauausführungen oder Montagen für Zwecke der Fristberechnung dann als eine Einheit gelten, wenn sie wirtschaftlich und geographisch zusammengehören, selbst wenn die Aufträge von verschiedenen Auftraggebern erteilt worden sind (zB iZm dem Bau von Reihenhäusern).<sup>12</sup>

[9] Zur Verhinderung einer künstlichen Vertragsaufteilung mit dem Zweck, die Zwölfmonatsfrist nicht zu überschreiten, hat das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS in Aktionspunkt 7<sup>13</sup> den DBA-Vertragsstaaten eine Ergänzung zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA<sup>14</sup> vorgeschlagen, die – unabhängig von nationalen und zwischenstaatlichen Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr – sicherstellen soll, dass durch „contract split“ zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften die Begründung einer Betriebsstätte nicht vermieden werden kann. Bei der Berechnung der Zwölfmonatsfrist sollen in einer steuersubjektübergreifenden Betrachtungsweise die 30 Tage überschreitenden Anwesenheitszeiten verschiedener Konzerngesellschaften an einer Baustelle, die an ein- und demselben Projekt arbeiten, zusammengerechnet werden.

[10] Beispiel:<sup>15</sup>

Die in Deutschland ansässige RCo hat von der SCo den Zuschlag über die Errichtung eines Wasserkraftwerkes im Staat S bekommen. RCo soll im Staat S 22 Monate anwesend sein. Deshalb wird der Anlagenerrichtungsvertrag in zwei Teile zerlegt. Ein Vertrag wird zwischen der RCo und der SCo abgeschlossen, ein zweiter Vertrag zwischen der SCo und der RCo 1, einer Tochtergesellschaft der RCo, die ebenfalls in Deutschland ansässig ist. Die Erfüllung der beiden Verträge erfordert jeweils eine Anwesenheit der mit den vor Ort-Tätigkeiten beschäftigten Personen von nur 11 Monaten. Staat S kann – sollte die in BEPS Aktionspunkt 7 vorgesehene Ergänzung im DBA vorgesehen sein – davon ausgehen, dass sowohl die RCo als auch die RCo1 im Staat S eine Bau- bzw. Montagebetriebsstätte begründen. Auch wenn RCo 1 in einem anderen Staat – inklusive des Projektstaates – ansässig sein sollte, ergeben sich die gleichen Folgen.

[11] Selbst wenn sich diese Ergänzung in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nicht findet, kann Staat S unter Berufung auf den in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA vorgesehenen „Principal Purpose-Test“ oder in Anwendung innerstaatlicher Missbrauchstatbestände<sup>16</sup> das gleiche Ergebnis erwirken.

## 3. Berechnung der zwölfmonatigen Schonfrist

[12] Bei der Feststellung, ob die 12-monatige Schonfrist überschritten wird, ist zu beachten, dass der Fristlauf mit der Aufnahme der Arbeiten (auch vorbereitender Arbeiten) an der Baustelle beginnt.<sup>17</sup> Anwesenheitszeiten von Subunternehmern sind dem Generalunternehmer zuzurechnen.<sup>18</sup> Denn es wird davon ausgegangen, dass diesem aufgrund vertraglicher Vereinbarungen der Bauplatz zur Verfügung steht.<sup>19</sup> Der Subunternehmer selbst begründet aber nur dann eine Betriebsstätte, wenn dessen Anwesenheitsdauer die Zwölfmonatsfrist überschreitet.<sup>20</sup> Die Bauausführung

oder Montage besteht so lange, bis die Arbeiten fertig sind oder endgültig eingestellt wurden, wobei Tests und Probebetriebe bei der Fristberechnung mit zu berücksichtigen sind. Die Baustellendauer endet mit der Übergabe der Anlage an den Auftraggeber („delivery of the plant“), solange sich weder der Generalunternehmer noch deren Subunternehmer zwecks Fertigstellung des Werks an der Baustelle aufhalten.<sup>21</sup> Saisonale (zB Schlechtwetter) oder andere temporäre Unterbrechungen (zB Materialmangel, Streiks) sind in den Fristenlauf einzubeziehen.<sup>22</sup>

[13] Beispiel:<sup>23</sup>

Ein deutsches Bauunternehmen beginnt Straßenbauarbeiten in einem DBA-Staat am 1.5.2001, stellt aus witterungsbedingten Gründen oder wegen fehlender Ausrüstungsgegenstände die Arbeiten zwischen 1.11.2001 und 31.1.2002 ein und beginnt wieder am 1.2.2002. Die Bauarbeiten werden am 1.6.2002 fertiggestellt. Die Straßenbauarbeiten begründen eine Betriebsstätte, weil zwischen deren Beginn (1.5.2001) und deren Ende (1.6.2002) 13 Monate vergangen sind.

[14] Garantie- oder Reparaturarbeiten, die nach Fertigstellung der Bau- oder Montagearbeiten durchzuführen sind, sind bei der Berechnung der 12-Monatsfrist nicht zu berücksichtigen, ebenso wie die Schulung von Kundenpersonal nach Anlagenübergabe. Solche Tätigkeiten können jedoch eine Betriebsstätte begründen, wenn die Voraussetzungen einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt sind.<sup>24</sup>

## 4. Bauausführungen und Montagen durch Mitunternehmenschaften

[15] Werden Bauausführungen oder Montagen durch steuerlich transparente Mitunternehmenschaften (zB Arbeitsgemeinschaften, ARGE) durchgeführt, ist bei der Fristberechnung auf die Anwesenheitsdauer der Mitunternehmenschaft als solche abzustellen.<sup>25</sup>

[16] Beispiel:<sup>26</sup>

Die in Deutschland (Staat A) ansässige ACo und die im Staat B ansässige BCo sind Partner einer ARGE, die im Staat C für die CCo

12) Tz 51 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

13) OECD (2018), Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Tz 16 ff.; Schmidt-Heß, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 165 (170).

14) Tz 51 vierter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

15) In Anlehnung an Tz 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA, Example J. Wagemann, Verschärfung des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14 (22 f.); Bendlinger, Übernahme des Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (12 f.); Ham/Retzer, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749 (756); Sennewald, Steuerliche Risiken bei der Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs in Lüdike (Hrsg) Internationale Geschäftstätigkeit in der Nach-BEPS-Welt (2018), 163 (189 ff.); Wilde; Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?, INTERTAX 2017, 556 (561 f.);

16) Tz 79 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA.

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

18) Tz 54 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

19) Tz 54 dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

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

21) Tz 55 erster bis dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

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

23) In Anlehnung an Tz 55 siebter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

24) Tz 55 achter bis zehnter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

25) Tz 56 erster bis dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

26) In Anlehnung an Tz 56 vierter bis siebter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

ein Gebäude errichten soll. Die Bauarbeiten im Staat C erfordern eine 10-monatige Anwesenheitsdauer des Baustellenpersonals. Das DBA zwischen den Staaten A und C sieht für Bauausführungen und Montagen eine Schonfrist von 12 Monaten vor, jenes zwischen den Staaten B und C eine solche von nur 6 Monaten. Die Dauer der Bauausführung ist auf Ebene der ARGE zu bestimmen, das sind 10 Monate. Ob die Partner A und B im Staat C eine Betriebsstätte begründen, ist allerdings anhand der zwischen den Staaten A und C und B und C abgeschlossenen DBA festzustellen. Das bedeutet, dass Staat C nur die Betriebsstättengewinne des ARGE-Partners B besteuern darf, nicht jedoch jene des ARGE-Partners A.

[17] Die im internationalen Maschinen- und Anlagenbau gängige Auftragsabwicklung im Rahmen von Konsortien begründet für die einzelnen Konsortialpartner keine Mitunternehmerschaft. In solchen Fällen ist – anders als bei einer ARGE – die eine Betriebsstätte begründende Frist anhand der Anwesenheit der einzelnen Partner und nicht des Konsortiums als solches zu bestimmen.<sup>27</sup>

### 5. Örtlich fortschreitende Projektaktivitäten

[18] Bau- oder Montagearbeiten können sich innerhalb eines Staates an verschiedenen Orten verlagern (zB Straßenbau, Bau von Kanälen, Wasserstraßen, Pipelines). Es kann auch sein, dass Großanlagen, wie zB eine Offshore-Plattform an verschiedenen Orten montiert werden, bevor diese an ihren finalen Standort verbracht werden. Zwecks Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft iSd Art. 5 Abs 3 OECD-MA ist von einem einzigen Projekt auszugehen, das bei Überschreiten der Zwölfmonatsfrist eine Betriebsstätte begründet, ungeachtet dessen, dass die Arbeiten an geografisch verschiedenen Orten durchgeführt werden.<sup>28</sup>

### III. Gewinnzuordnung zu Bau- und Montagebetriebsstätten

[19] Wird im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründet, ist zu klären, welcher Anteil am Gewinn (oder Verlust) eines Bau- oder Montageprojektes dieser zugerechnet werden kann. Art. 7 OECD-MA fingiert dass das jener Gewinn ist, den die Bau- und Montagebetriebsstätte erzielt hätte, wenn sie als selbständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, wobei die jeweils ausgeübten Funktionen, die zum Einsatz gebrachten Wirtschaftsgüter und die von der Betriebsstätte übernommenen Risiken berücksichtigt werden müssen. Im Zuge des Update 2010 des OECD-MA wurde Art. 7 OECD-MA neu gefasst, indem darin fingiert wird, dass der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung ein uneingeschränkter Fremdverhaltensgrundsatz zugrunde zu legen ist („authorized OECD-approach“).<sup>29</sup>

[20] Zur Betriebsstätten-Ergebnisaufteilung iZm Bau- oder Montagebetriebsstätten enthält der OECD-MK zu Art. 7 OECD- nur wenige konkrete Aussagen, wenngleich bei Bau- und Montagebetriebsstätten die Ergebnisabgrenzung besondere Probleme bereiten kann.<sup>30</sup> Wichtig ist, dass es – von Sonderbestimmungen in wenigen deutschen DBA abgesehen<sup>31</sup> – keine „Attraktivkraft der Betriebsstätte“ gibt, die es Quellenstaaten erlauben würde, bei Bestand einer solchen auch Gewinne anderer, nicht einer konkreten Betriebsstätte zuzuordnende unternehmerische Tätigkeiten zu besteuern. Gewinne aus der Lieferung von Anlagenteilen, oder der Erbringung projektspezifischer Dienstleistungen (zB Planung, De-

sign, Engineering, technische Beratung), die durch das Stammhaus erbracht werden, dürfen nicht der Betriebsstätte zugeordnet werden,<sup>32</sup> weil die darauf entfallenden Gewinne nicht auf wesentliche, an der Baustelle wahrgenommene, Personalfunktionen zurückzuführen sind („significant people functions“), sondern auf jene des Stammhauses.<sup>33</sup> In manchen deutschen DBA ist das protokollarisch ausdrücklich vereinbart.<sup>34</sup>

[21] Fehlende international akkordierte Leitlinien zur Gewinnaufteilung im internationalen Projektgeschäft haben zur Folge, dass einzelne Staaten Fragen der Gewinnaufteilung iZm Bauausführungen und Montagen innerstaatlich geregelt haben, so auch Deutschland. Der von der OECD vorgeschlagene AOA wurde für Wirtschaftsjahre die nach dem 31.12.2012 begonnen haben im Rahmen des AmtshilfeRLUMsG<sup>35</sup> in § 1 Abs. 5 AStG idF übernommen. Die Bestimmung ist ungeachtet dessen anzuwenden, ob sich in einem deutschen DBA eine Art. 7 OECD-MA idF des Update 2010 entsprechende Verteilungsnorm findet oder nicht.<sup>36</sup> Konkretisiert wurde die Regelung durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)<sup>37</sup>, die sich in §§ 30 ff. BsGaV mit den Besonderheiten von Bau- und Montagebetriebsstätten auseinandersetzt und die um die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWGBsGa ergänzt worden ist.<sup>38</sup> In der Praxis sind die innerstaatlichen deutschen Regelungen auf Kritik gestoßen.<sup>39</sup> Denn wenn die Vertragsstaaten eines DBA eine allein bilateral zu klärende Frage rein innerstaatlich zu regeln versuchen, ist Doppelbesteuerung vorprogrammiert.<sup>40</sup> Die Praxis zeigt, dass der AOA

27) OECD, Issues in International Taxation, No. 6 – The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships Example 11, Tz 81 letzter Satz.

28) Tz 57 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

29) Kahle/Möding, Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Rahmen der Aktualisierung des OECD-MA, IStR 2010, 757 (757 ff.); Melhem/Dombrowski, Die unbestimmten Grenzen der Selbstständigkeitsfiktion des AOA, IStR 2015, 912 (912 ff.);

30) Tz 35 dritter Satz OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA.

31) Abs. 2 lit c des Protokolls zu Art. 7 des deutsch-indonesischen DBA v. 30.10.1990, BStBl II 1991, 1086.

32) Tz 36 dritter Satz OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA und Tz 37 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA.

33) FG München 10.7.2023 – 7 K 1938/22, anhängig beim BFH unter I R 49/23; Blumers, DBA-Betriebsstätte und Personalfunktionen, DB 2021, 1159 (1159 ff.).

34) So zB Abs. 1 des Protokolls zu Art. 7 des deutsch-indischen DBA v. 19.6.1995, BGBl II 20/1996. Ebenso Abs. 2 lit a und b des Protokolls zu Art. 7 des deutsch-indonesischen DBA v. 30.10.1990, BGBl II 1991, 1086.

35) BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802.

36) Barig, Abgrenzung der Betriebsstätteneinkünfte nach dem AOA, IWB 2013, 801 (801 ff.); Neumann-Tomm, Die bloße Einkünftekorrekturfunktion des § 1 Abs. 5 AStG, IStR 2015, 907 (907 ff.); Rehfeld/Goldner, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, IWB 2013, 548 (552).

37) BGBl I 47/2014, 1603; Ditz/Lickhaupt, Germany Adopts New Regulations Governing Allocation of Income to Permanent Establishments, INTERTAX 2015, 508 (508 ff.); Kußmaul/Delarber/Müller, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung-Entwurf – Ein allgemeiner Überblick, IStR 2014, 446 (446 ff.); Neumann-Tomm, Der Gewinn von Bau- und Montagebetriebsstätten nach den BsGaV, IWB 2015, 166 (166 ff.); Nientimp/Ludwig, Der Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IWB 2013, 638 (638 ff.).

38) BMF IV B 5 – S 1341/12/10001-0e (22.12.2016), BStBl I 2017, 255 ff.; Gierlich/Müller/Macho, Die neuen Regelungen zur Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten, TPI 2017, 174 (174 ff.); Heinsen, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) – Zehn wichtige Neuerungen, DB 2017, 85 (85 ff.); Sennewald/Geberth, BMF veröffentlicht Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, DB 2017, 31 (31 ff.); Tenberge, Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, IWB 2017, 99 (99 ff.).

39) Seeleitner/Sennewald/Müller, Praktische Fragestellungen bei der Anwendung des AOA auf Bau- und Montagebetriebsstätten, IStR 2017, 1013 (1020).

40) Tenberge, Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, IWB 2017, 99 (99 ff.); Seeleitner/Sennewald/Müller, IStR 2017, 1013 (1020).

deutscher Prägung bereits bilaterale Besteuerungskonflikte aufgelöst hat, die nur durch zeitraubende und aufwändige Verständigungsverfahren gelöst werden können.<sup>41</sup>

#### IV. Steuerliche Risikominimierung im internationalen Projektgeschäft

[22] Um die iZm Maschinen- und Anlagelieferungen ins Ausland anfallende Steuerbelastung zu optimieren, Steuerrisiken zu minimieren und böse Überraschungen zu vermeiden, sollten deutsche Unternehmen jedenfalls die folgenden Empfehlungen berücksichtigen:

1. Fachlicher Rat muss zwingend vor Vertragsunterzeichnung eingeholt werden, unter Berücksichtigung des deutschen, des zwischenstaatlichen und des ausländischen Steuerrechts. Die steuerliche Sanierung ausverhandelter Verträge ist aufwändig und wird meist vom Kunden auch nicht mehr zugelassen. Durch verspätetes Handeln begibt sich das Unternehmen außerdem jeglicher Gestaltungsmöglichkeiten.
2. Nachdem im Ausland erhobene Steuern nur selten eine korrespondierende Entlastung in Deutschland zur Folge haben, weil sich die in Deutschland und im Ausland der Steuererhebung zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen nicht decken, ist zumindest die „Überbesteuerung“ im Rahmen der Angebotskalkulation zu berücksichtigen. Gleiches gilt für „Compliance“-Kosten, die sogar den Steueraufwand übersteigen.
3. Die mit dem Auftraggeber abgeschlossenen Verträge sind unter Bedachtnahme auf landesspezifische Besonderheiten zu verfassen. Im Verhältnis zu manchen Staaten ist dringend anzuraten, einzelne Leistungskomponenten mit einem eigenen Preis zu versehen, um die Besteuerung von „Offshore-Gewinnen“ zu vermeiden.
4. Beim Hinweis auf den Transfer von deutschem „Know How“ an den Auftraggeber sollte insbesondere im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern Zurückhaltung geübt werden, weil Vergütungen für „Know How“ häufig als „Lizenzgebühren“ iSd Art. 12 OED-MA qualifiziert werden, die idR einen Quellensteuerabzug auslösen. Jedenfalls sollte genau definiert werden, was die Vertragsparteien unter dem Begriff verstehen.
5. Steuerklauseln sind notwendiger Bestandteil von Anlagenbauverträgen und schon allein deshalb erforderlich, um darin festzuschreiben, dass der Vertragspreis keine Umsatz- oder sonstige Verbrauchssteuern enthält. Andere Steuern (zB ausländische Körperschaftsteuer) können offen oder verdeckt überwältigt werden. „Offene Steuerüberwälzung“ bedeutet, dass der Auftraggeber die im Quellen- bzw Projektstaat anfallenden Abgaben übernimmt, was idR eine steuerliche Mitwirkung

des Auftraggebers bedingt, die vom deutschen Auftragnehmer meist nicht gewünscht ist. Außerdem ändert eine Steuerüberwälzungsklausel nichts daran, dass ertragsteuerlich stets der deutsche Auftragnehmer gegenüber den ausländischen Finanzbehörden Steuerschuldner bleibt. Steuerklauseln müssen fall- und landesspezifisch formuliert werden und sind einer Standardisierung nicht zugänglich.

6. Der steuerliche Status bzw die steuerliche Vorgangsweise des Auftragnehmers im Projektstaat muss mit Auftraggeber, ARGE-, Konsortialpartnern und Subunternehmern abgestimmt werden (Registrierung, Quellensteuern, umsatzsteuergerechte Fakturierung etc.).
7. Wenn verfahrensrechtlich möglich, sollte die steuerliche Projektentwicklung mit der vor Ort zuständigen Steuerbehörde vorweg abgestimmt werden, insbesondere dann, wenn die Betriebsstättenbesteuerung auf Grundlage einer Gewinnschätzung („deemed profit“) erfolgt.
8. DBA haben keinen Einfluss auf das nationale Verfahrensrecht. Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass im Quellenstaat keine ertragsteuerliche Betriebsstätte begründet wird, können zB umsatz- oder lohnsteuerliche Registrierungen erforderlich sein. Wird die 12-monatige Schonfrist unerwartet überschritten und wurden Compliance-Verpflichtungen nicht erfüllt, sind Säumnisfolgen die unangenehme Konsequenz.
9. Werden vom Vertragspreis oder Bestandteilen des Vertragspreises Quellensteuern einbehalten, muss vertraglich sichergestellt werden, dass der Auftraggeber verpflichtet ist Steuerquittungen zur Verfügung zu stellen, die für steuerliche Zweck in Deutschland erforderlich sein können.
10. Sofern gestalterische Maßnahmen gesetzt werden, um die ausländische Steuerbelastung zu reduzieren („Contract Split“, Umwandlung von Betriebsstätten begründenden „Aktiveinkünften“ in „Passiveinkünfte“, zB durch Arbeitskräfteüberlassung), muss sichergestellt werden, dass alle an der Projektentwicklung beteiligten Personen die dazu notwendigen Maßnahmen auch richtig umsetzen.

[23] Generell ist zu empfehlen, bei internationalen Bauausführungen und Anlagenerichtungen steueroptimierende Gestaltungen mit großer Vorsicht einzusetzen. Die Erfahrung zeigt, dass der mit der Vermeidung von Auslandsbetriebsstätten verbundene Aufwand häufig in keinem Verhältnis zu der damit bewirkten Steuerersparnis steht. Betriebswirtschaftlich und organisatorisch sinnvolle Abläufe sollten keinesfalls durch rein steuerrechtlich motivierte Konstrukte torpediert werden, die von den an einem Auslandsprojekt beteiligten Personen nicht vernünftig umgesetzt werden können.

41) Bendlinger/Wipfler, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im Verhältnis zu Deutschland, SWI 2022, 166 ff.