

Stefan Bendlinger / Thomas Wipfler*)

Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im Verhältnis zu Deutschland

ATTRIBUTING PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS IN RELATION TO GERMANY

Germany is by far the most important Austrian export market. One third of total domestic exports go to Germany. Half of that volume is attributable to the industrial sector, in particular the supply and construction of machinery. In this context, the automotive supply industry plays an important role. From a tax point of view, such long-term contracts may constitute a permanent establishment as per the provisions of the tax treaty between Austria and Germany, allowing the source state to tax the profits attributable to a permanent establishment. Although the tax treaty provision for allocation of business profits follows Art 7 OECD Model Tax Convention (OECD MC) as it read before the update 2010, Germany implemented the new version of Art 7 OECD MC as it read after the update 2010 into domestic German law and insists on applying the “*authorized OECD approach*” in relation to all its contracting states even if the tax treaty does not contain the new version. The Austrian Ministry of Finance in general expressed its view to use the previous version of Art 7 OECD MC and the related commentary that was included into the OECD MC before the 2010 update. The result is double taxation in relation to Germany. *Stefan Bendlinger* and *Thomas Wipfler* analyze the issue from a practical point of view and conclude that the appropriate allocation of business profits in the machinery and plant construction industry between the two states urgently needs to be untied from mutual agreement procedures, arbitration, and/or appeal procedures.

I. Maschinen- und Anlagenlieferungen nach Deutschland

Deutschland ist mit großem Abstand der wichtigste österreichische Exportmarkt. Ein Drittel der gesamten heimischen Ausfuhren gehen nach Deutschland und sind damit viermal so hoch wie jene an die zweitplatzierte USA. Anders betrachtet entsprechen die Lieferungen nach Deutschland insgesamt dem kumulierten österreichischen Exportvolumen nach Asien, Amerika, Afrika und in europäische Staaten, die nicht Mitglied der EU sind.¹⁾ Die Hälfte der österreichischen Exporte ist dem industriellen Sektor zuzurechnen, insbesondere dem Maschinen- und Anlagenbau, woran die Automobilzulieferindustrie, zB durch die Lieferung integrierter Automatisierungslösungen, Fertigungs- und Montagesystemen, unter Nutzung neuester Technologien einen wesentlichen Anteil hat.

Österreichische Unternehmen haben in vielen Branchen des Anlagenbaus Technologieführerschaft und liefern ihren Kunden maßgeschneiderte Lösungen, gestützt auf methodisches Wissen über verfahrenstechnische Prozesse. Kennzeichen des internationalen Industrieanlagenbaus sind eine hohe Forschungs- und Entwicklungintensität und ein Geflecht unterschiedlichster Gewerke, die im Inland, im Projektstaat und in Drittstaaten ua durch den Einsatz digitaler Technologien erbracht werden können. Dabei sind durch verschiedene Prozessschritte unterschiedliche Lieferungen und Leistungen zwecks Errichtung einer funktionstüchtigen Anlage zu koordinieren.²⁾ Das Anlagenbauunternehmen erbringt im Rahmen eines kontinuierlichen Herstellungsprozesses, der im Stammhaus beginnt und an der ausländischen Baustelle (durch die Übergabe einer vertragskonform errichteten Anlage) endet, ein für seinen Auftraggeber maßgeschneidertes Leistungsbündel.

*) Prof. Dr. *Stefan Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. *Thomas Wipfler* ist Steuerberater und Vice President Finance Europe der globalen VALIANT TMS Gruppe.

1) *WKO Außenwirtschaft Austria*, Wirtschaftsbericht Deutschland (2021) 10.

2) *VDMA, Arbeitsgemeinschaft Großanlagenbau*, Lagebericht 2020/2021, Pandemie und Klimawandel – Großanlagenbau beschleunigt Transformation – Beiträge zum Industrieanlagenbau (2021) Einführung.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist für den Unternehmer einzig und allein entscheidend, dass das Gesamtprojekt positive Ergebnisse erwirtschaftet, unabhängig davon, ob das Stammhaus oder die Baustelle dazu beigetragen hat. Die Begehrlichkeit nationaler Steuerbehörden macht es jedoch notwendig, die Projektgewinne oder -verluste auf den Stammhaus- und den Baustellen- bzw Projektstaat aufzuteilen, wenn die Tätigkeiten vor Ort eine Betriebsstätte iSd Art 5 des deutsch-österreichischen DBA (DBA Deutschland³⁾) begründen.

Aufgrund der Bedeutung des deutschen Marktes für anlagenerrichtende österreichische Unternehmen ist es auch nicht überraschend, dass die steuerlichen Beziehungen zu Deutschland von besonderer Relevanz sind. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung sind diese im DBA Deutschland geregelt, das bestimmt, welcher der beiden Staaten sein innerstaatliches Steuerrecht auf einen bilateralen Sachverhalt anwenden darf und wer ganz oder teilweise auf seinen innerstaatlichen Besteuerungsanspruch verzichten muss. Auch ein Blick auf die mehr als 3.400 vom BMF erlassenen Anfragebeantwortungen im Rahmen des 1991 eingeführten „Express-Antwort-Service“ (EAS),⁴⁾ das es ermöglicht, – rechtlich unverbindlich – in anonymisierter Form Fragen des internationalen Steuerrechts vom BMF beantwortet zu bekommen, zeigt eine besondere Deutschland-Lastigkeit. Auch die von der OECD regelmäßig veröffentlichten Statistiken zum Stand der eingeleiteten Verständigungsverfahren zwecks Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten belegen, dass Deutschland die Tabelle der von Österreich eingeleiteten Verfahren anführt. Die Verfahren betreffen dabei überwiegend Fragen iZm der Festlegung angemessener Verrechnungspreise bzw die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung.⁵⁾ Letzteres vor allem deshalb, weil iZm der Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte derzeit kein Konsens zwischen der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung besteht.

II. Grundlagen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten im Verhältnis zu Deutschland

1. Unternehmensgewinne im DBA Deutschland

Die von österreichischen Unternehmen im Bereich des Maschinen- und Anlagenbaus erwirtschafteten Einkünfte können in Deutschland beschränkte Steuerpflicht auslösen, wenn durch diese Tätigkeit eine Betriebsstätte iSd § 12 dAO begründet wird. Gemäß § 49 Nr 2 lit a dEStG sind die Einkünfte des österreichischen Unternehmens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, „für den in Deutschland die Betriebsstätte unterhalten wird“, beschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht gilt auch für die in § 49 dEStG genannten Inlandseinkünfte von Körperschaften. Gemäß § 12 Nr 8 dAO begründen „Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende eine Betriebsstätte, wenn

- a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder
- b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
- c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen

länger als sechs Monate dauern.“

Deutschland darf sein innerstaatliches Besteuerungsrecht an den Einkünften eines Unternehmens, das iSd Art 4 DBA Deutschland in Österreich ansässig ist, jedoch nur

³⁾ BGBl II 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

⁴⁾ Abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at> (Zugriff am 28. 3. 2022).

⁵⁾ Siehe <https://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-austria.pdf> (Zugriff am 28. 3. 2022).

insoweit wahrnehmen, als das im DBA Deutschland zugelassen wird. Gemäß Art 7 Abs 1 DBA Deutschland dürfen Gewinne eines in Österreich ansässigen Unternehmens nur in Österreich besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit in Deutschland durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. In diesem Fall dürfen die Gewinne des österreichischen Unternehmens nur insoweit besteuert werden, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können, und sind in Österreich gemäß Art 23 Abs 1 lit a DBA Deutschland (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei. Maßstab für die Gewinnzurechnung ist ein eingeschränkter (fiktiver) Fremdverhaltensgrundsatz (Art 7 Abs 2 DBA Deutschland), der auf dem Prinzip der Ertrags- und Aufwandszuordnung beruht (Art 7 Abs 3 DBA Deutschland). Bauausführungen oder Montagen gelten gemäß Art 5 Abs 3 DBA Deutschland jedoch nur dann als Betriebsstätten, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Das DBA Deutschland selbst enthält keine weiteren Aussagen dazu, wie bei der Gewinnabgrenzung vorzugehen ist, sondern weist in Art 7 Abs 4 DBA Deutschland nur darauf hin, dass auch eine indirekte Methode durch Aufteilung des Gesamtgewinns auf seine einzelnen Teile zulässig ist, sofern die gewählte Gewinnaufteilung mit den Grundsätzen des Art 7 DBA Deutschland übereinstimmt, aufgrund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet werden kann (Art 7 Abs 5 DBA Deutschland) und die Gewinnermittlung jedes Jahr auf dieselbe Art zu erfolgen hat, es sei denn, es bestehen ausreichende Gründe dafür, anders zu verfahren (Art 5 Abs 6 DBA Deutschland).

2. Bedeutung des OECD-MK zur Auslegung des DBA Deutschland

Im Protokoll zum DBA Deutschland⁶⁾ haben sich Österreich und Deutschland dazu bekannt, dass den Abkommensbestimmungen, die jenen des OECD-MA entsprechen, allgemein dieselbe Bedeutung zukommen soll, die im Kommentar dazu (OECD-MK) dargelegt wird, auch wenn dieser von Zeit zu Zeit überarbeitet wird (dynamischer Verweis). Etwas anderes gilt, soweit

- a) die Staaten Bemerkungen zum OECD-MA oder zum OECD-MK angebracht haben,
- b) sich die Staaten in dem Protokoll auf gegenteilige Auslegungen geeinigt haben,
- c) gegenteilige Auslegungen kundgetan wurden, die dem anderen Staat vor Inkrafttreten des DBA Deutschland in einer veröffentlichten Erklärung übermittelt worden sind oder
- d) gegenteilige Auslegungen existieren, auf die sich die DBA-Vertragsstaaten nach Inkrafttreten des Abkommens geeinigt haben.

Daraus ergibt sich, dass der OECD-MK zur Auslegung des DBA Deutschland herangezogen werden kann, soweit der Wortlaut des Art 7 OECD-MA mit jenem des Art 7 DBA Deutschland übereinstimmt. Da die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne im DBA Deutschland dem Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 entspricht, kann zur Auslegung des Art 7 DBA Deutschland auch nur der zur „Altfassung“ bestehende OECD-MK herangezogen werden, der sich in einem (grau unterlegten) Annex auch im OECD-MK idF des Updates 2017⁷⁾ findet.

Im Zuge des Updates 2017 von OECD-MA und OECD-MK wurde die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne völlig neu gefasst und an den für die Gewinnaufteilung zwi-

⁶⁾ Rz 16 Protokoll zum DBA Deutschland.

⁷⁾ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017 (2017) 199 ff. In der Überschrift des „Annex – Previous Version of Article 7 and Its Commentary“ wird ausdrücklich auf die nach wie vor bestehende Relevanz des OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 verwiesen: „The following is the text of Article 7 and its Commentary as they read before 22 July 2010. That previous version of the Article and Commentary is provided below for historical reference as it will continue to be relevant for the application and interpretation of bilateral tax conventions concluded before that date.“

schen verbundenen Unternehmen relevanten Art 9 OECD-MA angepasst, um die Verrechnungspreisleitlinien der OECD (OECD-VPL 2022)⁸⁾ in analoger Weise auch auf die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung anwenden zu können.⁹⁾ Dieser Ansatz, der einem uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatz folgt, wird von der OECD als „*authorized OECD approach*“ – kurz „AOA“ – bezeichnet. Da im DBA Deutschland jedoch nach wie vor der Wortlaut des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 enthalten ist, kann auch nur der für diese Fassung relevante OECD-MK zur Auslegung des Art 7 DBA Deutschland herangezogen werden.

Zur Ergebnisabgrenzung zwischen dem Stammhaus und einer Bau- und Montagebetriebsstätte enthält der OECD-MK jedoch nur wenige Aussagen. Es wird nur darauf hingewiesen, dass diese Art von Betriebsstätte besondere Schwierigkeiten bei der Einkünftezurechnung nach Maßgabe des Art 7 OECD-MA auslösen kann,¹⁰⁾ einer Bau- und Montagebetriebsstätte nur jene Einkünfte zugerechnet werden dürfen, die Ergebnis der durch die Betriebsstätte wahrgenommenen Tätigkeiten sind,¹¹⁾ dass demnach eine Liefergewinnbesteuerung unzulässig ist und die außerhalb des Betriebsstättenstaates erbrachten Planungs-, Engineeringleistungen und technischen Assistenzleistungen der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vorbehalten sind.¹²⁾ Konkrete Aussagen zur Methodik der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten sind dem OECD-MK jedoch nicht zu entnehmen.

3. Verwaltungspraxis in Österreich

Anders als in Deutschland gibt es in Österreich keine gesetzlichen Anordnungen, wie bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung iZm Bau- und Montagebetriebsstätten vorzugehen ist. Die derzeitige österreichische Verwaltungspraxis zusammenfassende Ausführungen dazu finden sich allerdings im zweiten Teil der neuen österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021),¹³⁾ der sich mit multinationalen Betriebsstättenstrukturen beschäftigt. Bezüglich der Betriebsstätten-Gewinnzurechnung weist das BMF ausdrücklich darauf hin, dass der Anwendung des uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes im Sinne des im Update 2010 des OECD-MA enthaltenen AOA nicht vollinhaltlich gefolgt werden kann, weil das eine Übernahme des Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 des OECD-MA in die österreichischen DBA voraussetzen würde. Außerdem hat sich Österreich im Zuge des Updates 2017 in einer „*reservation*“ zu Art 7 OECD-MA¹⁴⁾ vorbehalten, sich weiterhin an Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 zu orientieren, also nur einen „*AOA light*“ anzuwenden. Betriebsstättenergebnisse werden deshalb anhand einer verursachungsgerechten (kausalen) Zuordnung von Erlösen und

⁸⁾ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022).

⁹⁾ Tz 6 und 18 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010; Tz 20, 22 und 44 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2010. Auch im Vorwort der OECD-VPL 2022 findet sich der Hinweis, dass diese auf die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung in gleicher Weise angewandt werden können. Tz 11 OECD-VPL 2022: „*The issues discussed in these Guidelines also arise in the treatment of permanent establishments as discussed in the Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments [...]*“

¹⁰⁾ Tz 23 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010.

¹¹⁾ Tz 24 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010.

¹²⁾ Tz 25 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010.

¹³⁾ Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, 2021-0586-616.

¹⁴⁾ Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Updates 2017: „*Austria reserve[s] the right to use the previous version of Art 7, i.e. the version that was included in the Model Tax Convention immediately before the 2010 update of the Model Tax Convention. They do not, therefore, endorse the changes to the Commentary on the Article made through that update.*“ Weshalb Österreich diesen Vorbehalt erst im Zuge des Updates 2017 des OECD-MA angebracht hat und nicht schon anlässlich des Updates 2010 des OECD-MA, als Art 7 OECD-MA neu gefasst wurde, ist nicht bekannt. Die verspätete Erkenntnis dürfte aber auf die Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung eines uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes auf die Gewinnaufteilung im Einheitsunternehmen und der Unmöglichkeit schuldrechtlicher Vereinbarungen (es kann nur „Innentransaktionen“ geben) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zurückzuführen sein.

Aufwendungen ermittelt und nicht durch die Fiktion von Geschäftsvorfällen, die als reine Innentransaktionen zivilrechtlich gar nicht möglich sind.¹⁵⁾ Deshalb hat der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Updates 2017 für die Auslegung der österreichischen DBA bzw die Anwendung der Doppelbesteuerungsverordnung¹⁶⁾ auch nur insoweit Relevanz, als er mit dem OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 nicht im Widerspruch steht.¹⁷⁾

Bezüglich der Methoden der Gewinnaufteilung sind aus österreichischer Sicht alle in den OECD-VPL 2022 vorgesehenen Methoden zulässig, wobei das Funktions- und Risiko-profil der Betriebsstätte zu beachten ist. In Frage kommen die Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price method*),¹⁸⁾ die Wiederverkaufspreismethode (*resale price method*),¹⁹⁾ die Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method*),²⁰⁾ geschäftsvorfall-bezogene Gewinnaufteilungsmethoden (*transactional profit split methods*)²¹⁾ in Form der Nettomargenmethode (*transactional net margin method*)²²⁾ und die Gewinnaufteilungsmethode (*transactional profit split method*).²³⁾ Die VPR 2021 lassen die Gewinnzurechnung nach einer direkten oder indirekten Methode zu, mit einer Präferenz für die direkte Methode, wobei eine Ableitung des Betriebsstättenergebnisses aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens in Form einer Mehr-Weniger-Rechnung akzeptiert wird.²⁴⁾ Da in den DBA nur die Ergebnisaufteilung dem Grunde nach, nicht jedoch der Höhe nach geregelt wird, sind zwecks Steuerfreistellung von Auslandseinkünften bzw Anrechnung ausländischer Steuern die Auslandseinkünfte gemäß § 2 Abs 8 Z 1 EStG bzw § 7 Abs 2 KStG stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Nach ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften berechnete Bemessungsgrundlagen sind an österreichisches Recht anzupassen, wobei das BMF keine überspitzten Anforderungen stellt und die Verhältnismäßigkeit der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (§ 115 BAO) betont.²⁵⁾

Die VPR 2021 widmen der Ergebnisabgrenzung iZm Bauausführungen und Montagen ein eigenes Kapitel. Darin heißt es einleitend, dass die „Subunternehmerfiktion“, also die Annahme, es handle sich beim Stammhaus um den General- und bei der Betriebsstätte um einen Subunternehmer, ein brauchbarer Ansatz für eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Gewinnabgrenzung sei.²⁶⁾

Haben die an der Bau- oder Montagebetriebsstätte durchgeführten Tätigkeiten Routinecharakter, soll die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden, wobei die Kostenbasis die direkten und indirekten Herstellkosten, also die Einzel- und Gemeinkosten der Bau- und Montageleistung, beinhalten soll. Das BMF geht davon aus, dass „Routinebetriebsstätten“ dadurch gekennzeichnet sind, dass vor Ort nur die eigentlichen Bau- oder Montagearbeiten erbracht werden, während das Unternehmerrisiko durch die Funktionen im Stammhaus bestimmt ist.²⁷⁾

Bei komplexen Projekten (zB Errichtung von Erst- oder Pilotanlagen, Einsatz neuer Technologien) geht das BMF jedoch davon aus, dass ein kombiniertes direktes/indirektes

¹⁵⁾ Bendlinger, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach den neuen Verrechnungspreisrichtlinien, TPI 2021, 175 (175).

¹⁶⁾ BGBl II 2002/474.

¹⁷⁾ Rz 280 VPR 2021.

¹⁸⁾ OECD-VPL, Kapitel II, Tz 2.14. ff.

¹⁹⁾ OECD-VPL, Kapitel II, Tz 2.27. ff.

²⁰⁾ OECD-VPL, Kapitel II, Tz 2.45. ff.

²¹⁾ OECD-VPL, Kapitel II, Tz 2.62. f.

²²⁾ OECD-VPL, Kapitel II, Tz 2.62. ff.

²³⁾ OECD-VPL, Kapitel II, Tz 2.114.

²⁴⁾ Rz 312 VPR 2021.

²⁵⁾ Rz 314 VPR 2021 unter Verweis auf EAS 1893 vom 8. 8. 2001 und EAS 2114 vom 1. 10. 2002.

²⁶⁾ Rz 358 VPR 2021 unter Verweis auf BFG 1. 8. 2017, RV/4100134/2012.

²⁷⁾ Rz 359 VPR 2021 unter Verweis auf EAS 3253 vom 31. 10. 2011.

Verfahren in Form der Kostenschlüsselmethode zu einem sachgerechteren Ergebnis führt als die Kostenaufschlagsmethode. Bei Anwendung der Kostenschlüsselmethode wird in einem ersten Schritt der Betriebsstättenanteil (bzw der Betriebsstättenschlüssel) durch eine verursachungsgerechte Aufteilung der Gesamtkosten ermittelt. In einem zweiten Schritt wird dieser Schlüssel auf das realisierte Projektergebnis angewandt.²⁸⁾ Es handelt sich dabei letztlich um eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode mit einem Aufteilungsschlüssel auf Kostenbasis.

Nach den OECD-VPL 2022 sind geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden insbesondere in Fällen geeignet, „*where both parties to a transaction make unique and valuable contributions [...] to the transaction*“.²⁹⁾ In diesem Fall kann das Projektergebnis auf Basis der von den einzelnen Unternehmensteilen geleisteten Beiträge zum Gesamterfolg aufgeteilt werden, unter Berücksichtigung der jeweils übernommenen Funktionen, der zum Einsatz kommenden Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken.

Insbesondere für eng miteinander verflochtene Tätigkeiten (*highly integrated operations*) werden Gewinnaufteilungsmethoden als zweckmäßig angesehen.³⁰⁾ Nach den OECD-VPL 2022 bedeutet ein hohes Maß an Verflechtung, dass die Art und Weise, in der ein an dem Geschäftsvorfall beteiligter Unternehmensteil Wirtschaftsgüter einsetzt und Risiken übernimmt, so eng mit dem Einsatz von Vermögenswerten und der Übernahme von Risiken durch den anderen Unternehmensteil verzahnt ist, dass die Beiträge der einzelnen Unternehmensteile isoliert betrachtet nicht verlässlich bewertet werden können.³¹⁾ Dies deshalb, weil aufgrund des hohen Maßes von gegenseitiger Abhängigkeit und Verflechtung Funktionen gemeinsam ausgeübt, Wirtschaftsgüter gemeinsam genutzt und Risiken gemeinsam getragen werden.³²⁾ So heißt es in den OECD-VPL 2022: „*For instance, profit split approaches may be used by independent enterprises engaged in long-term arrangements where each party has made a significant contribution [...] whose value depends on the counterparty to an arrangement.*“³³⁾

Diese Voraussetzungen treffen auf den internationalen Maschinen- und Anlagenbau in besonderem Maße zu. Aufgrund der engen Verzahnung der im Stammhaus und an der Betriebsstätte durchzuführenden Arbeiten und des zwecks vertragskonformer Erfüllung eines Werklieferungsvertrags komplexen Beziehungsnetzwerks ist es kaum möglich, Wirtschaftsgüter, Funktionen und Risiken einem Unternehmensteil eindeutig und zweifelsfrei zuzuordnen. Bei einer Anlagenerrichtung handelt es sich vielmehr um eine einheitliche, unteilbare wirtschaftliche Tätigkeit (die Errichtung einer funktionsfähigen Anlage), die an mindestens zwei Standorten durchzuführen ist und nur zur Wahrung der steuerlichen Begehrlichkeiten von Ansässigkeits- und Quellenstaat auf die beteiligten Staaten aufzuteilen ist. Deshalb scheidet in der Praxis sehr häufig eine Ergebnisaufteilung nach einer „direkten Methode“, die eine eindeutige Zuordnung von Erlösen und Aufwendungen zu Stammhaus und Betriebsstätte erfordern würde. Im internationalen Anlagenbau ist vielmehr eine Ergebnisaufteilung anhand einer Kombination zwischen direkter und indirekter Methode gerechtfertigt, wenn nicht sogar geboten.³⁴⁾ Auch der OECD-MK weist auf die Zulässigkeit solcher Methoden hin, wenn die Tätigkeiten der Betriebsstätte so eng mit jenen des Stammhauses verflochten sind, dass es unmöglich

²⁸⁾ Rz 360 f VPR 2021 unter Verweis auf EAS 3185 vom 21. 10. 2010. Eine mit Beispielen belegte ausführliche Darlegung der Kostenschlüsselmethode findet sich bei *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 474 ff.

²⁹⁾ OECD-VPL 2022, Kapitel II, Tz 2.119.

³⁰⁾ OECD-VPL 2022, Kapitel II, Tz 2.120.

³¹⁾ OECD-VPL 2022, Kapitel II, Tz 2.133.

³²⁾ OECD-VPL 2022, Kapitel II, Tz 2.134.

³³⁾ OECD-VPL 2022, Kapitel II, Tz 2.135.

³⁴⁾ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung – Montagen und Anlagenerrichtungen im Ausland, VDMA (2009).

ist, diese nach einem strengen buchhalterischen Korsett voneinander zu trennen. Das gilt selbst dann, wenn eine solche Methode nicht den einer gesonderten Betriebsstätten-Buchführung entsprechenden Grad an Genauigkeit aufweist.³⁵⁾

4. Gesetzliche Regelung in Deutschland

Deutschland hat im Zuge des AmtshilfeRLUmG³⁶⁾ den AOA mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2012 begonnen haben, im Form des Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2010 durch eine Änderung des § 1 Abs 5 dAStG im deutschen (Missbrauchsabwehr-)Steuerrecht verankert und hat damit einen Paradigmenwechsel der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung in Deutschland ausgelöst.³⁷⁾ Zielsetzung sollte es sein, die uneinheitliche Praxis der internationalen Ergebnisabgrenzung auf Grundlage eines international anerkannten Standards, sei es iZm Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften oder Betriebsstätten einheitlich zu regeln, indem ua im Sinne eines uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Geschäftsvorfälle (*dealings*) fingiert werden sollen. Die dazu ergangene Verordnung (BsGaV)³⁸⁾ ist mit 1. 1. 2014 wirksam geworden und wurde Ende 2016 durch 100-seitige (!) Verwaltungsgrundsätze (VWG BsGa)³⁹⁾ konkretisiert.

Durch § 1 Abs 5 dAStG soll deutsches Besteuerungssubstrat geschützt und der deutschen Finanzverwaltung ermöglicht werden, Betriebsstättenergebnisse mit DBA-überschreibender Wirkung (*treaty override*) zu korrigieren, wenn inländische Einkünfte eines beschränkt steuerpflichtigen gemindert werden (Inbound-Fall) oder ausländische Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden (Outbound-Fall). Nach Ansicht des deutschen BMF sollen die Regelungen im Sinne einer dynamischen DBA-Auslegung auch auf jene DBA angewandt werden können, deren Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne noch dem Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 folgt, wengleich sich dieser bislang nur in wenigen deutschen DBA findet, und auch nicht in jenem mit Österreich.⁴⁰⁾

³⁵⁾ Tz 51 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2017: „*There may, too, be other cases where the affairs of the permanent establishment are so closely bound up with those of the head office that it would be impossible to disentangle them on any strict basis of branch accounts. Where it has been customary in such cases to estimate the arm's length profit of a permanent establishment by reference to suitable criteria, it may well be reasonable that that method should continue to be followed, notwithstanding that the estimate thus made may not achieve as high a degree of accurate measurement of the profit as adequate accounts. Even where such a course has not been customary, it may, exceptionally, be necessary for practical reasons to estimate the arm's length profits based on other methods.*“

³⁶⁾ BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802; *Rehfeld/Goldner*, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, IWB 2013, 548 (548 ff); *Nientimp/Ludwig*, Der Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IWB 2013, 638 (638 ff); *Barig*, Abgrenzung der Betriebsstätteneinkünfte nach dem AOA, IWB 2013, 801; *Wassermeyer*, Die BFH-Rechtsprechung zur Betriebsstättenbesteuerung vor dem Hintergrund des § 1 Abs 5 AStG und der BsGaV, IStR 2015, 37 (37); *Neumann-Tomm*, Die bloße Einkünftekorrekturfunktion des § 1 Abs 5 AStG, IStR 2015, 907 (907 ff); *Melhelm/Dombrowski*, Die unbestimmten Grenzen der Selbständigkeitsfiktion des AOA, IStR 2015, 912 (912 ff); *Ditz/Luckhaupt*, Germany Adopts New Regulations Governing Allocation of Income to Permanent Establishments, *Inter-tax* 2015, 508 (508 ff).

³⁷⁾ *Andresen in Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch² (2018) Rz 4.1.

³⁸⁾ BStBl I 2014, 1378; *KuBmaul/Delarber/Müller*, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnungs-Entwurf – Ein allgemeiner Überblick, IStR 2014, 466 (466 ff); *Blumers*, DBA-Betriebsstätte und Personalfunktion, DB 2021, 1159 (1159 ff); *Klein*, Betriebsstättenbesteuerung ausländischer Unternehmen in Deutschland, IWB 2021, 46 (46 ff); *Neumann-Tomm*, Der Gewinn von Bau- und Montagebetriebsstätten nach der BsGaV, IWB 2015, 166 (166 ff).

³⁹⁾ BStBl I 2017, 182; *Busch*, Der Entwurf der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, DB 2016, 910 (910 ff); *Schoppe*, Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa), IStR 2016, 615 (615 ff); *Heinsen*, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWGBsGa) – Zehn wichtige Neuerungen, DB 2017, 85 (85 ff); *Sennewald/Gerberth*, BMF veröffentlicht Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, DB 2017, 321 (321 ff).

⁴⁰⁾ Rz 282 VPR 2021.

Die BsGaV⁴¹⁾ und die VWG BsGa⁴²⁾ widmen den Besonderheiten von Bau- und Montagebetriebsstätten eigene Abschnitte. § 31 BsGaV regelt die Zuordnung von materiellen, immateriellen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vermögenswerten zu Stammhaus oder Betriebsstätte.⁴³⁾ § 32 Abs 1 BsGaV geht grundsätzlich davon aus, dass die Mitwirkung der Bau- und Montagebetriebsstätte an der Vertragserfüllung als (fiktive) Routinedienstleistung der Betriebsstätte an das Stammhaus zu qualifizieren ist. Von einer Routinedienstleistung soll auch dann ausgegangen werden, wenn die Bau- und Montagearbeiten technisch schwierig und anspruchsvoll sind.⁴⁴⁾ Gemäß § 32 Abs 1 BsGaV soll der „Verrechnungspreis“ für diese (fiktive) Dienstleistung nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode (Kostenaufschlagsmethode, *cost-plus*) ermittelt werden. Welche Kosten in diese Kostenbasis einzurechnen sind, wird in den VWG BsGa⁴⁵⁾ ausführlich geregelt. Fehlmaßnahmen, die durch die Personalfunktionen der Betriebsstätte verursacht sind, sollen nicht zur Kostenbasis zählen. In solchen Fällen kann es also sein, dass trotz Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einer Bau- und Montagebetriebsstätte Verluste zugeordnet werden können.⁴⁶⁾ Auch dann, wenn nach einer Cost-Plus-Methode der Aufschlagsatz an den Plankosten bemessen wird, was eigentlich fremdüblichem Verhalten entsprechen würde, kann sich bei Gegenüberstellung der tatsächlich angefallenen Kosten zu der nach Cost-Plus-Methode errechneten Vergütung ein Verlust ergeben.

In § 1 Abs 5 letzter Satz dAStG ist eine „Escape-Klausel“ vorgesehen, die abweichend vom nationalen deutschen Steuerrecht abkommensrechtlichen Regelungen Vorrang einräumt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem jeweiligen DBA ausübt und deshalb die Anwendung der deutschen Vorschriften zu einer Doppelbesteuerung führen würde.

Anders als nach österreichischer Verwaltungspraxis lässt die deutsche Finanzverwaltung bei der Besteuerung von Bau- und Montagebetriebsstätten gemäß § 33 BsGaV eine Gewinnaufteilungsmethode wie die Kostenschlüsselermittlung nur ausnahmsweise zu und wird im Zuge von Betriebsprüfungen nur selten anerkannt.⁴⁷⁾ Voraussetzung für deren Anwendung ist stets, dass die von Stammhaus und Betriebsstätte im Hinblick auf die Auftragserfüllung erbrachten Personalfunktionen keine Routinedienstleistung darstellen und deshalb Stammhaus und Betriebsstätte jeweils vergleichbare Chancen und Risiken zuzuordnen sind,⁴⁸⁾ auch wenn von Betriebsstätte und Stammhaus gemeinsam einzigartige immaterielle Werte selbst entwickelt oder erworben werden.⁴⁹⁾ Das kann bei komplexen Projekten der Fall sein, wenn zB wesentliche Planungs- und Ingenieursarbeiten vor Ort durchzuführen sind⁵⁰⁾ oder Erst- und Pilotanlagen errichtet oder Anlagen auf Grundlage völlig neuer Technologien entwickelt werden. Weitere Indizien für die Komplexität eines Anlagenbauprojekts, die eine Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode rechtfertigen könnten, sind ua:⁵¹⁾

- **Projektmerkmale:** sehr hohes Projektvolumen, lange Dauer, geringer Wiederholungsfaktor, Pilot-, Erstanlage, besonders schwierige Rahmenbedingungen vor Ort, regelmäßige Plananpassungen.

⁴¹⁾ §§ 30 bis 34 BsGaV.

⁴²⁾ Rz 341 bis 385 VWG BsGa.

⁴³⁾ Reiser/Klumpp/Estevés de Cunha, Gewinnermittlung bei Montageüberwachungsbetriebsstätten nach dem AOA, IStR 2019, 544 (544 ff).

⁴⁴⁾ Rz 356 VWG BsGa.

⁴⁵⁾ Rz 359 ff VWG BsGa.

⁴⁶⁾ Rz 360 VWG BsGa.

⁴⁷⁾ § 33 BsGaV; Greier/Friedrich, Betriebsstätten und kostenbasierte Verrechnungspreismethoden, IStR 2020, 158 ff (Teil 1) und 206 ff (Teil 2).

⁴⁸⁾ § 33 Z 1 BsGaV.

⁴⁹⁾ § 33 Z 2 BsGaV.

⁵⁰⁾ Rz 356 VWG BsGa.

⁵¹⁾ Bendlinger, Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstädtengewinnaufteilung, TPI 2017, 1 (7).

- *Hohe Wertschöpfung vor Ort*: breite Palette der zu montierenden Anlagenteile, viele unterschiedliche Gewerke, technisch anspruchsvolle Feinabstimmung vor Ort, enge Verschränkung der an der Baustelle und im Stammhaus oder Drittstaaten durchzuführenden Arbeiten, Verantwortung der Teams vor Ort für das Erreichen der Leistungsparameter.
- *Baustellenpersonal*: hohe Qualifikation, einzigartiges Know-how, Detailplanung und -engineering werden an der Baustelle durchgeführt, viele Subunternehmer an der Baustelle mit hohem Koordinationsbedarf.
- *Komplexe Vertragsbeziehung mit dem Kunden*: großer Abstimmungsbedarf mit dem Auftraggeber durch das Baustellenpersonal, Koordinationsbedarf mit Lieferanten, die vom Auftraggeber selbst beauftragt worden sind, intensive Zusammenarbeit mit Behörden.

Der Aufteilungsschlüssel ist gemäß § 33 Abs 2 BsGaV anhand der Beiträge, die von Stammhaus und Betriebsstätte geleistet werden, zu ermitteln. Diese „Beiträge“ bemessen sich an den Kosten der maßgeblichen Personalfunktionen, die jeweils von der Betriebsstätte bzw vom Stammhaus für das Projekt ausgeübt werden. Dem Stammhaus muss dabei ein Anteil an den Forschungs- und Entwicklungskosten der eingesetzten immateriellen Werte sowie an den vergeblichen Akquisitionskosten für nicht zustande gekommene Bau- und Montageverträge zugeordnet werden. Ein anderer Aufteilungsschlüssel ist gemäß § 33 Abs 2 letzter Satz BsGaV anzuwenden, wenn dieser im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.⁵²⁾

III. Doppelbesteuerung durch unterschiedliche Auslegung des DBA Deutschland

Wenngleich geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden nach den deutschen Regelungen grundsätzlich zulässig sind, lässt die deutsche Betriebsprüfungspraxis meist undifferenziert nur die Kostenaufschlagsmethode als die allein zulässige Methode der Ergebnisabgrenzung gelten. Selbst bei Projekten, die insgesamt Verluste ausweisen, soll unter Ansatz eines 5%igen bis 15%igen Aufschlags der Betriebsstätte ein Gewinn zugerechnet werden. Die deutsche Betriebsprüfungspraxis ignoriert dabei regelmäßig, dass auch die Kostenaufschlagsmethode zu Betriebsstättenverlusten führen kann. Etwa dann, wenn Plankosten als Bemessungsgrundlage für den Gewinnaufschlag zum Ansatz kommen – was eigentlich fremdüblich wäre – und die Ist-Kosten die Plankosten samt Gewinnaufschlag übersteigen oder wenn zusätzliche (nicht geplante) Aufwendungen, die zweifelsfrei durch die Tätigkeit der Betriebsstätte verursacht worden sind und folglich auch von einem unabhängigen Dritten selbst getragen werden müssten, aus der Bemessungsgrundlage für den Gewinnaufschlag zu eliminieren sind.⁵³⁾ Auch nach den Ausführungen des VWG BsGa zählen Kosten, die dadurch entstehen, dass es aufgrund von eigenen Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte zu Fehlmaßnahmen kommt oder diese eigene Fehler beseitigt, nicht zur Kostenbasis für den Gewinnaufschlag. In solchen Fällen, oder wenn allen Beteiligten bewusst ist, dass durch einen zB aus strategischen Gründen abgeschlossenen Vertrag kein Gewinn erwirtschaftet werden kann,⁵⁴⁾ müssen auch einer „Routinebetriebsstätte“ Verluste zugeordnet werden.⁵⁵⁾

Die VPR 2021 führen aus, dass dem Betriebsstättenstaat nach Fremdverhaltensgrundsätzen selbst dann ein Gewinn zustehen kann, wenn das Gesamtunternehmen Verluste erzielt⁵⁶⁾ und damit der in Österreich ausgleichs- bzw vortragsfähige Verlust erhöht

⁵²⁾ § 33 Abs 2 BsGaV.

⁵³⁾ Rz 72 VPR 2021.

⁵⁴⁾ *Mechtler/Wenzl*, SWI-Jahrestagung: Gewinnzurechnung zu deutschen Baubetriebsstätten, Anpassungen im Zuge von Betriebsprüfungen und verfahrensrechtlichen Auswirkungen, SWI 2015, 468 (470).

⁵⁵⁾ Rz 360 VWG BsGa.

⁵⁶⁾ Rz 310 VPR 2021.

wird.⁵⁷⁾ Deshalb wird von deutscher Seite die von der österreichischen Finanzverwaltung akzeptierte Kostenschlüsselermethode kritisiert, weil bei positivem Gesamtergebnis eben nur Gewinne und bei negativem Gesamtergebnis nur Verluste verteilt werden. Dabei wird aber übersehen, dass es Gewinnaufteilungsmethoden immanent ist, ein Gesamtergebnis auf verschiedene Geschäftseinheiten zu verteilen, weil aufgrund der engen Verzahnung der Aktivitäten eine Gewinnaufteilung nach Standardmethoden ungeeignet ist, Fremdvergleichsdaten nicht verfügbar sind, weil alle Unternehmensteile zur Gewinn- bzw. Verlustzielung gemeinschaftlich beitragen und deshalb auch nicht feststellbar ist, welcher Teil im Gesamtunternehmen dafür kausal verantwortlich ist. Diese Rahmenbedingungen sind im internationalen Maschinen- und Anlagenbau in besonderem Maße gegeben, weshalb Gewinnaufteilungsmethoden nicht nur von der österreichischen Finanzverwaltung als plausibel und sachgerecht akzeptiert worden sind.⁵⁸⁾

Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ist regelmäßig neben der Frage, welche Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, auch die Höhe des Aufschlagssatzes strittig. Die deutsche Finanzverwaltung fordert nach ständiger Verwaltungspraxis Gewinnaufschläge zwischen 5 % bis 15 %; so auch Österreich für Besteuerungszeiträume bis 31. 12. 2021. Ab 1. 1. 2022 akzeptiert die österreichische Finanzverwaltung – auf Basis des vom *EU-Joint Transfer Pricing Forum* veröffentlichten Berichts – auch ohne Vorliegen einer Datenbankstudie – bei Dienstleistungen mit Routinecharakter einen Nettogewinnaufschlag zwischen 3 % und 10 % (häufig 5 %).⁵⁹⁾ Der Aufschlagssatz muss jedenfalls im Einzelfall einem Fremdvergleich standhalten, der anhand der von der Betriebsstätte wahrgenommenen Funktionen und Risiken beurteilt werden muss.⁶⁰⁾ Der Aufschlagssatz kann damit auch von den von der Finanzverwaltung vorgegebenen *safe harbours* abweichen und für verschiedene Kostenkomponenten (Eigen-/Fremdleistungen) unterschiedlich sein.

IV. Möglichkeiten der Konfliktbereinigung

Österreich orientiert sich bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung am DBA Deutschland. Auch der zweite Teil der VPR 2021, der sich mit der Betriebsstättengewinnzuordnung in Form des AOA light beschäftigt, hält sich sehr streng an den OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010. Insofern ist der Spielraum in Österreich deutlich größer, um die von einem Anlagenbauunternehmen tatsächlich vorliegenden Sachverhalte fremdüblich abbilden zu können.⁶¹⁾

Die deutsche Betriebsprüfung geht hingegen in typisierender Betrachtungsweise, gestützt auf § 1 Abs 5 dAStG, §§ 30 ff BsGaV und Rz 350 ff VWG BsGa, davon aus, dass deutschen Bau- und Montagebetriebsstätten auf Grundlage einer „kostenorientierten Verrechnungspreismethode“ mit Aufschlagssätzen zwischen 5 % und 15 %⁶²⁾ auch dann ein Gewinn zugerechnet werden muss, wenn das Gesamtprojekt einen Verlust erwirtschaftet hat – ein Ansatz, dem die österreichische Finanzverwaltung regelmäßig nicht zu folgen bereit ist. In der Praxis ist das Bemühen beider Finanzverwaltungen zu erkennen, solche Besteuerungskonflikte bereits während des Betriebsprüfungsverfahrens zu beseitigen, wenngleich es diesbezüglich an einer eindeutigen Rechtsgrundlage nach

⁵⁷⁾ Rz 371 VPR 2021.

⁵⁸⁾ *Bendlinger*, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Auslandsbetriebsstätten im Steuerrecht, in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 522.

⁵⁹⁾ Rz 90 VPR 2021.

⁶⁰⁾ *Hummer*, Der Gewinnaufschlag auf allgemeine Dienstleistungen auf Basis der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021, TPI 2021, 73 (75 f).

⁶¹⁾ *Girlich/Müller/Macho*, Die neuen Regelungen zur Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten, TPI 2017, 174 (174 ff).

⁶²⁾ KOM(2011) 16 endgültig (25. 1. 2011), Rz 65.

wie vor mangelt.⁶³⁾ In Einzelfällen wurde die Rechtsgrundlage für einen unmittelbaren Kontakt zwischen den deutschen und den österreichischen Finanzämtern in einem aus dem Jahr 1954 (!) stammenden Rechtshilfevertrag gesehen.⁶⁴⁾

Vielfach gelingt es aber nicht, solche Konflikte „auf kurzem Wege“ auf Finanzamtsebene zu beseitigen, sodass die Einleitung eines Verständigungsverfahrens iSd Art 25 Abs 1 und 2 DBA Deutschland notwendig ist. Bei Ergebnislosigkeit könnte auch innerhalb einer Frist von drei Jahren ab Verfahrenseinleitung der Fall im Rahmen eines Schiedsverfahrens entsprechend Art 273 AEUV (ex Art 239 EGV) vor den EuGH gebracht werden.⁶⁵⁾ Die in Teil IV des MLI vorgesehene Möglichkeit, ein obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren einzuführen, ist im deutsch-österreichischen Verhältnis nicht vorgesehen.⁶⁶⁾ Eine Verfahrenseinleitung wäre auch nach dem EU-Schiedsübereinkommen⁶⁷⁾ möglich, das Doppelbesteuerung in Fällen von abgabenbehördlichen Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten innerhalb der EU vermeiden soll und im Anschluss an ein Verständigungsverfahren eine für die DBA-Staaten verpflichtende Einigung im Rahmen eines Schiedsverfahrens ermöglicht.⁶⁸⁾ Zweckmäßiger ist jedoch eine Verfahrenseinleitung nach dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG) vorzunehmen, das auf der Streitbeilegungsrichtlinie der EU⁶⁹⁾ beruht, auf Besteuerungszeiträume anzuwenden ist, die am oder nach dem 1. 1. 2018 beginnen, und dem Steuerpflichtigen die Durchsetzung einer endgültigen Lösung einer DBA-rechtlichen Streitfrage ermöglicht.⁷⁰⁾

Die Finanzverwaltung und die Steuerpraktiker wissen jedoch, dass das Erzielen einer finalen Einigung im Zuge bilateraler Verständigungs- und Schiedsverfahren mühsam und aufwändig ist und sehr lange dauern kann.⁷¹⁾ Außerdem ist es meist notwendig und zweckmäßig, – parallel zu diesem Verfahren – die im nationalen Recht der beiden Staaten möglichen Rechtsmittel zu ergreifen. Selbst im Verhältnis zu unserem Nachbarstaat Deutschland, das Österreich mit einer gemeinsamen Rechtstradition verbindet und zu dem keine sprachlichen Barrieren bestehen, dauern Verständigungsverfahren viel zu lange. Da deren Ergebnis auch präjudizielle Auswirkungen auf laufende und künftige Steuerfälle hat und Verständigungslösungen stets auf den Einzelfall zugeschnitten sind, leidet die Rechtssicherheit. Insofern wäre es mehr als notwendig, wenn Deutschland und Österreich ihre – sich ohnehin nur auf Teilaspekte der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung beschränkenden – Auffassungsunterschiede zur sachgerechten Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten (zB im Rahmen einer Konsultationsver-

⁶³⁾ *Rosenberger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Kap XIX Rz 18.

⁶⁴⁾ BGBl 1955/249. In Art 4 Abs 2 des Vertrags zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen heißt es, dass die Finanzämter Zustellungsersuchen, Mitteilungen über den Vollzug von Rechthilfeersuchen und über ihre Rücknahme oder Einschränkung unmittelbar an das ersuchte Finanzamt übersenden können. Entsprechendes soll „[...] in dringenden Fällen auch für andere Rechtshilfeersuchen der Finanzämter [...]“ gelten.

⁶⁵⁾ Auf dieser Grundlage hat der EuGH bereits einen Fall zur Frage der abkommensrechtlichen Einordnung von Vergütungen aus der Begebung von Genurrechten entschieden. EuGH 12. 9. 2017, *Österreich/Deutschland*, C-648/15.

⁶⁶⁾ OECD MLI Matching Database (beta): <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> (Zugriff am 28. 3. 2022).

⁶⁷⁾ Übereinkommen vom 23. 7. 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90/436/EWG, ABl L 225 vom 20. 8. 1990, S 10.

⁶⁸⁾ Ausführlich zu Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und dem EU-Schiedsübereinkommen siehe Info des BMF vom 24. 7. 2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019.

⁶⁹⁾ Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. 10. 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl L 265 vom 14. 10. 2017, S 1; *Hochreiter/Steiner*, Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU und der OECD, TPI 2018, 198 (198 ff).

⁷⁰⁾ *Kubik*, Das neue Verfahren zur Beilegung von grenzüberschreitenden Steuerstreitigkeiten innerhalb der EU, SWK 25/2019, 1018 (1018 ff); *Spanblöchl/Turcan*, Das neue EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG), SWI 2019, 187 (187 ff).

⁷¹⁾ *Hummer*, OECD-Statistik 2020 zu Verständigungsverfahren, AVR 2022, 32 (32 ff).

einbarung) dem Grunde nach bilateral klären könnten, um österreichischen Unternehmen den steinigten Weg von Verständigungs- und Schiedsverfahren zu ersparen.

V. Aktuelle Entwicklungen aus der Praxis

Als Ergebnis der obigen Ausführungen sind aus Sicht des Steuerpraktikers abseits der gegebenenfalls dogmatischen Fragestellung, welche Gewinnaufteilungsmethode nun sachgerecht sei, vor allem zwei Probleme in den Vordergrund zu stellen:

1. die tendenzielle Versagung von Verlustzuordnungen an die Betriebsstätte;
2. die vorgegebene Bandbreite der anzuwendenden Gewinnaufschlagssätze der „risikolosen“ Betriebsstätte im angespannten wirtschaftlichen Umfeld des industriellen Anlagenbaus.

Allerdings gibt nun ein aktueller Fall aus dem automobilen Anlagenbau, bei dem im Dezember 2021 grundsätzlich zwischen dem österreichischen Unternehmen und der deutschen Finanzverwaltung eine für beide Seiten wohl akzeptable Einigung gefunden werden konnte, möglicherweise Grund zur Hoffnung. Der Sachverhalt kann als Paradebeispiel der oben skizzierten Entwicklungen bezeichnet werden, in dem in mehreren Betriebsprüfungen über den Zeitraum von 2008 bis 2019 sämtliche Stadien durchlaufen wurden.

So wurde als Ergebnis der Betriebsprüfung über die Jahre 2008 bis 2012 im Rahmen einer umfangreichen Schlussbesprechung, in der die an der Montagebetriebsstätte durchgeführten Tätigkeiten im Einzelnen dargelegt und beschrieben wurden, auch dezidiert im Prüfbericht der deutschen Finanzverwaltung festgehalten, dass es sich bei den Tätigkeiten der Betriebsstätte um keine Routinefunktionen handelt, und somit die Kostenschlüsselmethode als sachgerecht für die Ergebnisaufteilung anzusehen ist.

Trotz unveränderter realer Gegebenheiten und zwischenstaatlicher Rechtslage wurde entsprechend der Neuinterpretation der deutschen Finanzverwaltung in der folgenden Betriebsprüfung über die Jahre 2013 bis 2015 dieser Ansatz nicht mehr akzeptiert. Vielmehr wurde die Tätigkeit der Betriebsstätte als reine Routinefunktion definiert und die Kostenaufschlagsmethode als einzig möglicher Ansatz zementiert. Zusätzlich zur Versagung des Ansatzes anteiliger Projektverluste wurden die Argumentation und die vorgebrachten Beweise der komplexen und hochwertigen Leistungen der Betriebsstätte dazu verwendet, die Gewinnaufschlagssätze nicht am unteren Ende der Bandbreite festzulegen. Da das wirtschaftliche Umfeld des automobilen Anlagenbaus seit mehreren Jahren als sehr angespannt bezeichnet werden muss, wobei vielfach auf Unternehmens-ebene (also unter Einbeziehung des risikotragenden Stammhauses) Verluste oder bestenfalls magere Umsatzmargen von 1 % erzielt werden konnten, führte dieser Ansatz zu dem Ergebnis, dass das österreichische Unternehmen, welches zwischen 60 % und 80 % seiner Projekte in Deutschland abwickelt, den Großteil seiner Unternehmensgewinne in Form von Steuern an das deutsche Finanzamt hätte abführen müssen. Dementsprechend war man gezwungen, ein Verständigungsverfahren einzuleiten.

Da das Verständigungsverfahren – wohl auch COVID-19-bedingt – über einen längeren Zeitraum nicht abgeschlossen werden konnte, wurde noch vor einer zwischenstaatlichen Einigung über den alten Fall die nächste deutsche Betriebsprüfung über die Jahre 2016 bis 2019 angesetzt. Entsprechend dem Verlauf der vorherigen Betriebsprüfung war das Unternehmen ab dem Veranlagungsjahr 2017 nunmehr dazu übergegangen, die deutschen Betriebsstattenergebnisse anhand der Kostenaufschlagsmethode zu berechnen. Gestützt auf die klare Aussage in Rz 360 VWG BsGa wurden insbesondere auch für zwei gesamthaft mit einem negativen Ergebnis abgeschlossene Projekte klar der Betriebsstätte zordenbare Verluste in der deutschen Steuererklärung angesetzt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung stießen die oben skizzierten Problemfelder jedoch auf deutlich mehr Verständnis bei der deutschen Finanzverwaltung. Zwar zeigte sich die deutsche Betriebsprüfung nach wie vor unnachgiebig in ihrer Ansicht, dass die Kosten-

aufschlagsmethode der einzig gangbare Weg sei. Dennoch kam es zu einer bemerkenswerten Angleichung der Standpunkte im Hinblick auf die Angemessenheit der Höhe der Gewinnaufschläge der Routinebetriebsstätte im Kontext der beschränkten Gewinnmargen in diesem Geschäftssegment. Weiters konnte auf Basis einer tiefgehenden Funktions- und Risikoanalyse der Zuständigkeiten und Verantwortungen der Betriebsstätte gepaart mit einer detaillierten Beschreibung und Dokumentation der Fehlerquellen und Kostenverursachung zwar nicht vollumfänglich der Höhe nach, jedoch zumindest dem Grunde nach eine Einigung darüber erzielt werden, dass trotz Kostenaufschlagsmethode gewisse Verluste in Form ungeplanter Mehrkosten der deutschen Betriebsstätte zugeordnet werden können.

Dies führt letztlich dazu, dass bei entsprechend guter Dokumentation auch unter Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ein ähnliches Ergebnis erzielt werden kann wie bei Anwendung der Kostenschlüsselermethode; aufgrund der zwingenden genaueren Verlustursachenanalyse vielleicht sogar mit einem sachgerechteren Ergebnis als bei einer rein pauschalen Aufteilung.

Ungeachtet dessen ist zu hoffen, dass angesichts der intensiven wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Österreich und Deutschland und der enormen praktischen Bedeutung der Betriebsstättenbesteuerung die beiden Staaten ihre Standpunkte und Sichtweisen austauschen, abstimmen und sich im Sinne der Rechtssicherheit für Unternehmen und Finanzverwaltung auf eine einheitliche Vorgangsweise einigen, um in Zukunft langwierige Verständigungsverfahren zu vermeiden.

VI. Schlussfolgerung

Trotz der Technologieführerschaft vieler im Anlagenbau tätiger österreichischer Unternehmen ist die Branche weltpolitischen Verwerfungen, wie dem Krieg in der Ukraine, der COVID-19-Pandemie, einer abkühlenden Weltkonjunktur, einem strukturellen Wandel aufgrund der energie- und klimapolitischen Rahmenbedingungen, sich verändernden Geschäftsmodellen durch die Digitalisierung und einem zunehmenden Wettbewerbsdruck und insbesondere der überwiegend asiatischen Konkurrenz ausgesetzt.

Zusätzlich bestehen ertragsteuerliche Stolpersteine und Fallen aufgrund bilateraler Auffassungsunterschiede bei der Auslegung von DBA. Leider scheint es so zu sein, dass die OECD und die Staaten der Welt derzeit nur auf die Implementierung der durch das *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* und die EU vorgegebenen neuen Weltsteuerordnung konzentriert sind und die offenen Fragen des „traditionellen“ internationalen Steuerrechts vernachlässigen. Im internationalen Projektgeschäft geht es jedoch nicht darum, Steuerschlupflöcher zu nutzen. Vielmehr muss sichergestellt sein, dass Einkünfte nur einmal und nicht doppelt besteuert werden. Gerade im deutsch-österreichischen Verhältnis mit einer (nahezu) gleich hohen Unternehmenssteuerbelastung wird kein Unternehmen seine Energien darauf verwenden, Gewinne in den einen oder anderen Staat zu verschieben, sondern sich bemühen, möglichst nur einmal besteuert zu werden und schon gar nicht belastet zu werden, wenn mit dem Geschäft – aus welchen Gründen immer – Verluste erwirtschaftet werden.

Leider ist das im Verhältnis zu Deutschland aber derzeit der Fall. Das ließe sich vermeiden, wenn beide Staaten die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach einer dem DBA Deutschland entsprechenden und dem relevanten OECD-MK folgenden, auf den jeweiligen Sachverhalt abgestimmten Methodik vornehmen würden. Dieser Ansicht sind auch Experten namhafter deutscher Anlagenbauunternehmen, die keine Notwendigkeit einer rein innerdeutschen Regelung gesehen haben.⁷²⁾ Deutschland hat als einer der wenigen

⁷²⁾ Seeleitner/Sennwald/Müller, Praktischer Fragestellungen bei der Anwendung des AOA auf Bau- und Montagebetriebsstätten, IStR 2017, 1013 (1020).

Staaten weltweit den AOA in Form des Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2010 – ungeachtet dessen, ob sich dieser tatsächlich in einem DBA findet – in deutsches Steuerrecht transformiert. In den Erläuterungen zur BsGaV heißt es, dass durch § 1 Abs 5 dAStG den „*innerstaatlichen Bemühungen [gefolgt werden soll], die bisher weitgehend uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung auf Grundlage eines international anerkannten Standards (Fremdvergleichsgrundsatz) zu vereinheitlichen*“.⁷³⁾ Wenn aber ein Staat die in einem völkerrechtlichen Steuervertrag festgelegte und bilateral zu klärende Frage der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung – noch dazu in hohem Detaillierungsgrad – in einem nationalen Alleingang gesetzlich regelt, sind Doppel- und Überbesteuerung nicht zu vermeiden, sondern vorprogrammiert.⁷⁴⁾ Es leidet die Rechtssicherheit, wenn ein Staat versucht, eine international uneinheitliche Praxis unilateral gesetzlich zu regeln. Die Praxis zeigt, dass deutsche DBA-Vertragspartner – und nicht nur Österreich – den AOA in der von der deutschen Finanzverwaltung vorgesehenen Interpretation nicht akzeptieren, zumal dafür auch die bilaterale Rechtsgrundlage fehlt.

Abkommens- und unionsrechtliche Maßnahmen, die meist von nationalen Rechtsmitteln begleitet werden müssen, sind keine Lösung. Die DBA-Vertragsstaaten sollten sich vielmehr bemühen, ihre Auffassungsunterschiede zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung auf einer belastbaren Grundlage, wozu das OECD-MA und der OECD-MK zählen, bilateral zu klären. Auf Basis des oben skizzierten Falls bleibt abzuwarten, ob die österreichische und deutsche Finanzverwaltung hier einen ersten Schritt in die richtige Richtung setzen werden.

⁷³⁾ Bundesrat, Verordnung des Bundesministeriums der Finanzen, Drs 401/14 vom 28. 8. 2014; Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV), 1.

⁷⁴⁾ Tenberge, Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, IWB 2017, 99 (99 ff); Seeleitner/Sennewald/Müller, IStR 2017, 1013 (1020).

Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger

Entscheidung: EuGH 24. 3. 2022, W.G., C-697/20.

Normen: Art 9, 295 und 296 MwStSyst-RL.

Die Art 9, 295 und 296 MwStSyst-RL sind dahin auszulegen, dass

- sie der Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach Ehegatten, die eine landwirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen desselben Betriebs unter Verwendung von Vermögensgegenständen ausüben, die zum Gesamtgut ihrer ehelichen Gütergemeinschaft gehören, nicht als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige angesehen werden können, wenn jeder der Ehegatten eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt;
- sie dem nicht entgegenstehen, dass in den Fällen, in denen die Ehegatten diese landwirtschaftliche Tätigkeit unter der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger ausüben, die Entscheidung des einen Ehegatten, seine Tätigkeit nach der normalen Mehrwertsteuerregelung besteuern zu lassen, für den anderen Ehegatten den Verlust seines Status eines Pauschallandwirts nach sich zieht, wenn sich diese Wirkung nach Prüfung der konkreten Situation als erforderlich erweist, um den Gefahren von Missbrauch und Betrug entgegenzuwirken, die nicht durch die Vorlage geeigneter Beweise seitens der Ehegatten beseitigt werden können, oder wenn die Ausübung dieser Tätigkeit durch die Ehegatten, selbständig und jeder im Rahmen der normalen Mehrwertsteuerregelung, keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten im Vergleich zu derjenigen Situation mit sich bringt, in der hinsichtlich der Ehegatten gleichzeitig zwei verschiedene Status bestehen.