



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten und deren
Verhinderung – Neuerungen durch BEPS-Aktionspunkt 7“

verfasst von / submitted by

Arnold Bader, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 914

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Internationale Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

o. Univ.-Prof. Mag. Dr. Dr. Eduard Lechner

Mitbetreut von / Co-Supervisor:

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	4
1. Einleitung	6
1.1. Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht	6
1.2. Die Problematik der Betriebsstätte	7
2. Das OECD Musterabkommen	10
2.1. Die Grundlagen der Doppelbesteuerung	10
2.2. Der Aufbau und Inhalt des OECD-MA	11
3. Die Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA idF 2014	14
3.1. Der Aufbau des Betriebsstättenbegriff im OECD-MA idF 2014	14
3.2. Die vorbereitenden- und Hilfstätigkeiten gem Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2014....	17
3.3. Die Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014	19
3.3.1. Die Grundlagen der Vertreterbetriebsstätte.....	19
3.3.2. Die Abhängigkeit	20
3.3.3. Die Vollmacht	21
3.3.4. Die Nachhaltigkeit.....	23
3.3.5. Tätigwerden im Namen eines Unternehmens	23
3.4. Der unabhängige Vertreter gem Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2014.....	25
3.4.1. Die Merkmale des unabhängigen Vertreters	25
3.4.2. Der Kommissionär	26
3.5. Die Anti-Organ-Klausel gem Art 5 Abs 7 OECD-MA idF 2014.....	27
3.6. Der nationale und internationale Betriebsstättenbegriff.....	28
4. BEPS und der Aktionsplan 7.....	32
4.1. Das BEPS-Programm	32

4.1.1.	Die Grundlagen und Entwicklung des BEPS-Programms	32
4.1.2.	Der Aufbau und Inhalt des BEPS-Programms	34
4.2.	Der BEPS-Aktionspunkt 7 – Verhinderung der künstlichen Vermeidung des Status als Betriebsstätte	37
4.2.1.	Grundlagen des BEPS-Aktionspunkts 7	37
4.2.2.	Die Maßnahmen des BEPS-Aktionspunkt 7	38
4.3.	Der BEPS-Aktionspunkt 15 – Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen.....	40
4.3.1.	Die Grundlagen des MLIs	40
4.3.2.	Der Inhalt und Aufbau des MLIs	41
4.3.3.	Die Wirkungs- und Funktionsweise des MLIs.....	44
4.3.4.	Die Umsetzung des MLIs.....	45
4.4.	Die Maßnahmen der EU zur Bekämpfung von Steuervermeidung	48
5.	Die Neuerungen der Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA idF 2017	51
5.1.	Das OECD-MA idF 2017	51
5.1.1.	Die Grundlagen des OECD-MA idF 2017	51
5.1.2.	Die allgemeinen Neuerungen im OECD-MA idF 2017	52
5.2.	Die Neuerungen in Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017	54
5.2.1.	Die Hilfsbetriebsstätte	54
5.2.2.	Die Anti-Fragmentierungs-Regel.....	56
5.3.	Die Neuerungen in Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017	58
5.3.1.	Der abhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017	58
5.3.2.	„Gewöhnlich Verträge im Namen des Geschäftsherrn abschließen“.....	60
5.3.3.	„Gewöhnlich die wesentliche Rolle am Abschluss von Verträgen spielen“	60
5.4.	Die Neuerungen in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017	63

5.4.1.	Der unabhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017	63
5.4.2.	Die Unabhängigkeit iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017	64
5.4.3.	Die Ausschließlichkeit iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017	65
5.4.4.	Die enge Verbundenheit iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017.....	66
5.5.	Die Neuerungen in Art 5 Abs 7 OECD-MA idF 2017	66
5.6.	Die Neuerungen in Art 5 Abs 8 OECD-MA idF 2017	67
5.7.	Die Auswirkungen der Neuerungen auf spezielle Sachverhalte	68
5.7.1.	Die Kommissionärsstrukturen.....	68
5.7.2.	Die Vertriebstochtergesellschaften	69
5.7.3.	Der Low-Risk Distributor	70
6.	Zusammenfassung und Ausblick	72
6.1.	Conclusio	72
6.2.	Implikationen für die Praxis	74
6.3.	Ausblick.....	76
7.	Literaturverzeichnis.....	78
8.	Anhang	84
8.1.	Abstract.....	84

Abkürzungsverzeichnis

Abs	.....	Absatz
Art	.....	Artikel
BEPS	.....	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting
BFH	.....	Bundesfinanzhof
BGBI	.....	Bundesgesetzblatt
BMF	.....	Bundesministerium für Finanzen
bzw	.....	beziehungsweise
DBA	.....	Doppelbesteuerungsabkommen
EU	.....	Europäische Union
EuGH	.....	Europäischer Gerichtshof
gem	.....	gemäß
idF	.....	in der Fassung
idR	.....	in der Regel
iSd	.....	im Sinne des
iVm	.....	in Verbindung mit
lit	.....	Litera
LoB	.....	Limitation on Benefits
MA	.....	Musterabkommen
MK	.....	Musterkommentar
MLI	.....	Multilaterales Instrument

OECD

Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit
und Entwicklung

Rz

Randziffer

VwGH

Verwaltungsgerichtshof

Z

Ziffer

1. Einleitung

1.1. Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht

Die voranschreitende Internationalisierung der Märkte sowie die Integration der Volkswirtschaften belasten das seit Jahrzehnten bestehende Steuerregelwerk. Früher richtete sich der Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf die Verhinderung von Doppel- und Mehrfachbesteuerung bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten.¹ Aufgrund der rasanten Globalisierung und wirtschaftlichen Entwicklung entstanden jedoch immer mehr – früher nicht denkbare – Möglichkeiten für eine legale Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.² Vor allem die aggressive Steuerplanung von multinationalen Unternehmen ist den politischen Entscheidungsträgern ein Dorn im Auge. Um die vielseitigen Handlungen zur Steuervermeidung von Unternehmen zu bekämpfen, beschlossen die Staats- und Regierungschefs der G20 die Entwicklung des „Base Erosion und Profit Shifting Projekts (BEPS).“³ Mehr als 60 Staaten beteiligten sich zwei Jahre lang an der Ausarbeitung des 15 Maßnahmen umfassenden BEPS-Aktionsplans. Im November 2015 wurde das von der OECD – in Zusammenarbeit mit anderen internationalen Organisationen, Steueragenturen und Entwicklungsländern – ausgearbeitete BEPS-Maßnahmenpaket verabschiedet.⁴ Die darin enthaltenen Maßnahmen und vorgeschlagenen Neuerungen sollen gewährleisten, dass Gewinne wieder dort besteuert werden, wo auch die Wertschöpfung erfolgt und die wirtschaftliche Aktivität tatsächlich ausgeübt wird.⁵

Die Zielsetzung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) hat sich durch die Ausarbeitung des BEPS-Programmes erweitert. Die DBAs – basierend auf dem OECD-MA – sollen nicht nur der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, sondern auch der Verhinderung der Steuerumgehung.⁶ Dieses Ziel soll unter anderem durch eine Änderung des Betriebsstättenbegriffs erreicht werden. Die Maßnahmen des BEPS-Aktionspunkt 7, welche die umfangreichsten Änderungen durch das BEPS-Programm darstellen,⁷ umfassen Änderungen

¹ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 153.

² OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 1.

³ Kofler, GES 2016, 1.

⁴ Bendlinger, SWI 2017, 2.

⁵ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 1.

⁶ Bendlinger, SWI 2017, 450.

⁷ Bendlinger, ÖStZ 2017, 10.

bzw Neufassungen der Hilfsbetriebsstätte in Art 5 Abs 4, der Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 und des unabhängigen Vertreters in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017.⁸

Der Grund für diese umfassenden Änderungen im Bereich der Betriebsstätte liegt darin, dass dem Begriff der Betriebsstätte eine wesentliche Bedeutung im internationalen Steuerrecht zukommt. Aufgrund der Betriebsstätte wird beurteilt, welchem Staat – entweder dem Quellenstaat oder dem Ansässigkeitsstaat – das Besteuerungsrecht, der in einer Geschäftseinrichtung erzielten Gewinne, zukommt.⁹ Trotz bzw aufgrund dieser wesentlichen Bedeutung, kann die Frage, ab wann ein ausländisches Unternehmen im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründet, oft nicht eindeutig beurteilt werden.

Das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung ist der primäre Anknüpfungspunkt einer Betriebsstätte. Daneben gibt es gewisse Sachverhalte, die von der Begründung einer Betriebsstätte ausgenommen sind. Unter bestimmten Voraussetzungen wird auch durch das Handeln eines Vertreters, aufgrund dessen ein Unternehmen ohne feste Geschäftseinrichtung dennoch in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr eines Staates teilnehmen kann, eine Betriebsstätte begründet. Diese Möglichkeit einer Vertreterbetriebsstätte steht jedoch nur den abhängigen Vertretern zu, nicht den unabhängigen Vertretern.¹⁰ Es ist somit evident, dass erst nach einer näheren Betrachtung aller Umstände eine fundierte Aussage über die Begründung einer Betriebsstätte getroffen werden kann.

1.2. Die Problematik der Betriebsstätte

Multinationale Unternehmen machen sich diese schwierige rechtliche Beurteilung und den großen Raum für Interpretationsmöglichkeiten bei der Betriebsstättenbegründung zu Nutze, um einer Besteuerung zu entgehen. Die Rechtssache *Zimmer Ltd.*¹¹ zeigt, wie Unternehmen bei der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten vorgehen können, und dass sich selbst die internationale Rechtsprechung bei dem Thema der Betriebsstätte nicht einig ist. Der Fall *Zimmer Ltd.* verdeutlicht so die Problematik, die mit der Betriebsstätte und deren Vermeidung einhergeht.

⁸ Bendlinger, RdW 2017, 361.

⁹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 140.

¹⁰ Mitterlehner, SWI 2013, 492.

¹¹ Conseil d'Etat 31.3.2010, *Zimmer Ltd.*

Die *Zimmer Ltd.* aus Großbritannien vertrieb mit der als Eigenhändler tätigen Konzerngesellschaft *Zimmer SAS* in Frankreich orthopädische Produkte. Nach einigen Jahren wurde die *Zimmer SAS* aufgrund einer Reorganisation von einem Eigenhändler in einen Kommissionär umstrukturiert. Trotz dieser Umstrukturierung bewertete die französische Finanzverwaltung die *Zimmer SAS* als abhängigen Vertreter der *Zimmer Ltd.*, was zu der Begründung einer Betriebsstätte in Frankreich führte. Die französische Finanzverwaltung begründete seine Entscheidung damit, dass die *Zimmer SAS* die Produkte zwar im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung vertreibt. Dadurch besaß sie die Möglichkeit die *Zimmer Ltd.* gegenüber deren Kunden ausreichend wirtschaftlich zu binden. Nach Ansicht der französischen Finanzverwaltung, begründen Vertreter, die Verträge für den Geschäftsherrn mit rechtsverbindlicher Wirkung abschließen, eine Vertreterbetriebsstätte, selbst wenn diese Verträge nicht im Namen des Geschäftsherrn abgeschlossen werden. Da die britische *Zimmer Ltd.* anderer Meinung war, legte sie Berufung beim obersten französischen Verwaltungsgerichtshof ein. Dieser teilte die Ansicht der Finanzverwaltung nicht und hob deshalb die Entscheidung und Einstufung als abhängigen Vertreter auf. Der oberste Verwaltungsgerichtshof stufte in der Berufung die *Zimmer SAS* als Kommissionär ein, der durch sein Tätigwerden seinen Kommittenten nicht unmittelbar binden kann und somit auch keine Betriebsstätte begründen kann. Der Begriff des Kommissionärs wurde somit durch den obersten Verwaltungsgerichtshof in einer rechtlichen, nicht wie von der Finanzverwaltung in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, gewürdigt.¹²

Auch der Fall *Dell Computers DUF*¹³ in Norwegen wurde mit der gleichen Beurteilung einer Kommissionärsstruktur ähnlich entschieden. Jedoch ist diese Auslegung im internationalen Steuerrecht nicht unumstritten. So wurde im Fall *Phillip Morris*¹⁴ in Italien erstmals ausgesprochen, dass auch eine wirtschaftliche Bindung des Geschäftsherrn – und somit eine faktische Vollmacht – für eine Betriebsstättenbegründung ausreichend ist. Diese Ansicht wurde auch in den Rechtssachen *Dell Spain*¹⁵ und *Roche*¹⁶ vertreten. Auch die österreichische Finanzverwaltung vertrat früh eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Vertreters. Für das BMF kann eine Vertreterbetriebsstätte auch durch einen Kommissionär, der in eigenem Namen handelt, aber den Geschäftsherrn wirtschaftlich bindet, begründet werden.¹⁷

¹² Bendlinger, SWI 2011, 252; Conseil d'Etat 31.3.2010, *Zimmer Ltd.*

¹³ Noregs Høgsterett 2. 12. 2011, *Dell Norway*.

¹⁴ Corte Suprema di Cassazione 7. 3. 2002, *Philip Morris*.

¹⁵ Tribunal Economico Administrativo Central 15. 3. 2012, *Dell Spain*.

¹⁶ Tribunal Supremo 12. 1. 2012, *Roche*.

¹⁷ EAS 722 21. 9. 1995; EAS 785 23. 12. 1995; EStR 2000, Rz 7934.

Diese Fälle zeigen, dass die Voraussetzungen für eine Betriebsstättenbegründung nicht nur in der Literatur von Bedeutung sind, sondern auch in der Praxis weitreichende Konsequenzen haben. So konnte die *Zimmer Ltd.* durch eine Reorganisation in eine Kommissionärsstruktur die Besteuerung in Frankreich umgehen.¹⁸ Genau diese und ähnliche Strategien werden von multinationalen Unternehmen zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung eingesetzt. Um diese Steuervermeidung zu bekämpfen, haben die Staats- und Regierungschefs der G20 die Entwicklung des BEPS-Programmes durch die OECD in Auftrag gegeben.¹⁹ Doch welche Maßnahmen sind darin zur Bekämpfung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten vorgesehen? Welche konkreten Neuerungen sollen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Bezug auf Betriebsstätten verhindern? Wie werden diese BEPS-Maßnahmen umgesetzt und was sind ihre Auswirkungen auf die Rechtslage?

Diese Arbeit soll – zur Beantwortung der obigen Fragen – die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten und deren Verhinderung in Bezug auf die Neuerungen durch BEPS-Aktionspunkt 7 diskutieren. Dazu werden zu Beginn der Arbeit die Grundlagen und der Aufbau des OECD-MA sowie die verschiedenen Tatbestände der Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA idF 2014 genauer erörtert. Danach wird auf das BEPS-Maßnahmenprogramm, mit einem Fokus auf BEPS-Aktionspunkt 7 und der Umsetzung der Maßnahmen durch das MLI, eingegangen. Im Anschluss werden die relevanten Neuerungen des Art 5 OECD-MA idF 2017 analysiert und mit der alten Rechtslage verglichen. Dabei wird ein besonderes Augenmerk auf die Vertreterbetriebsstätte, deren Abgrenzungen, sowie die neuen Maßnahmen, die eine missbräuchliche Verwendung von Vertreterbetriebsstätten verhindern sollen, gelegt. Am Ende der Arbeit wird eine Zusammenfassung der wesentlichen Punkten dargelegt und die Implikationen der Neuerungen sowie ein Ausblick über zukünftige Maßnahmen werden dargestellt.

¹⁸ Bendlinger, SWI 2011, 252.

¹⁹ Kofler, GES 2016, 1.

2. Das OECD Musterabkommen

2.1. Die Grundlagen der Doppelbesteuerung

Die rasante Entwicklung des internationalen Handels sowie die Tätigkeiten von multinationalen Unternehmen führen zu vermehrten Problemen der grenzüberschreitenden Doppelbesteuerung.²⁰ Das Problem der Doppelbesteuerung ergibt sich aus einer doppelten Steueranknüpfung: Sowohl der Staat, in dem ein Unternehmen seinen Hauptsitz hat, als auch der Staat, in dem das Unternehmen seine wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich ausübt, beanspruchen das Besteuerungsrecht auf die Gewinne dieses Unternehmens. Dies kann dazu führen, dass der Ansässigkeitsstaat Einkünfte, die der Quellenstaat bereits nach dem Quellenprinzip besteuert hat, zusätzlich nach dem Wohnsitzprinzip besteuert. Die sich aus diesem Sachverhalt ergebende unerwünschte „echte internationale Doppelbesteuerung“ soll mit Hilfe von bilateralen Verträgen – den Doppelbesteuerungsabkommen – vermieden werden. Die DBAs sollen aber nicht nur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung führen, sondern auch für einen Ausgleich der entgangenen Besteuerung sorgen.²¹ Die DBAs enthalten Regelungen über die Zuteilung der Besteuerungsrechte sowie über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Regelungen entfalten eine sogenannte Schrankenwirkung, da sie die nationale Steuerhoheit beschränken.²²

In der Praxis hat sich das von der OECD entworfene Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Vorbild für die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen etabliert. Der Großteil der DBAs ist stark an dieses OECD-MA angelehnt, auch wenn er nicht mit dem OECD-MA identisch ist. Die DBAs weisen also mehrheitlich sehr ähnliche Grundzüge auf, beinhalten aber im Detail jeweils gewisse Eigenheiten.²³ Dies liegt daran, dass jedes DBA als bilateraler Vertrag zwischen den jeweiligen Staaten einzeln ausverhandelt wird, um so die speziellen wirtschaftspolitischen und rechtlichen Bedürfnisse berücksichtigen zu können.²⁴

Eine besondere Bedeutung für die Auslegung des Musterabkommens, und somit auch für die Auslegung der DBAs, hat der offizielle Kommentar zum OECD-MA. Die im OECD-MK

²⁰ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 3.

²¹ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 4.

²² Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1313.

²³ Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG §98 Rz 6.

²⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1313.

gebotene Auslegung wird von den Finanzbehörden sowie vom VwGH als verbindliche Auslegung angesehen.²⁵

Die Doppelbesteuerungsabkommen sollen sowohl eine doppelte Nichtbesteuerung, als auch eine Doppelbesteuerung selbst verhindern. Während die Nachteile einer doppelten Nichtbesteuerung von multinationalen Unternehmen evident sind, werden die Nachteile einer Doppelbesteuerung erst auf den zweiten Blick erkennbar. Die Doppelbesteuerung würde zwar die Steuereinnahmen eines Landes erhöhen, jedoch multinationalen Unternehmen zugleich auch schaden, welche Wachstum vorantreiben, den Handel und Investitionen ankurbeln sowie Arbeitsplätze und Innovation schaffen.²⁶

2.2. Der Aufbau und Inhalt des OECD-MA

Wenn ein grenzüberschreitender Besteuerungsfall vorliegt, ist zunächst der persönliche und sachliche Anwendungsbereich zu prüfen, um festzustellen welches DBA Anwendung findet. In Art 1 iVm Art 4 OECD-MA wird der persönliche Anwendungsbereich geregelt. Gemäß Art 1 OECD-MA gilt das Abkommen für alle Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. In Art 4 OECD-MA wird genauer definiert welche Person als ansässig gilt. Die Ansässigkeit richtet sich bei natürlichen Personen nach dem Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt sowie bei einem Unternehmen nach dessen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung.²⁷ Gilt eine Person in beiden Staaten als ansässig, muss die sogenannte „Tie-Breaker-Rule“ angewendet werden. Der sachliche Anwendungsbereich wird in Art 2 OECD-MA normiert. Hier wird festgelegt welche Abgaben – dies sind idR die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag – vom OECD-MA erfasst werden.²⁸

Art 3 Abs 1 OECD-MA normiert allgemeine Begriffsbestimmungen und liefert Legaldefinitionen, die zur Auslegung der DBAs notwendig sind. In Art 3 Abs 2 OECD-MA wird die sogenannte „Lex-Fori-Klausel“ definiert. Diese Klausel legt eine allgemeine Auslegungsregel für alle Begriffe fest, die nicht speziell im DBA erklärt werden. Demnach ist – wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert – jedem nicht definierten Begriff im DBA jene Bedeutung und Auslegung zu Grunde zu legen, die dieser Begriff im Anwendungszeitraum

²⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1323.

²⁶ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 3.

²⁷ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 1.

²⁸ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1307.

nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates hat. Das heißt, dass es zu einer nationalen Auslegung des Begriffes kommt. Zusätzlich kann im neuen Art 25 OECD-MA idF 2017 durch die Behörden eines Vertragsstaates auch eine vom Abkommenszusammenhang abweichende Bedeutung vereinbart werden.²⁹

In Art 5 OECD-MA wird der Begriff der Betriebsstätte definiert. Die Betriebsstätte hat für die Abgrenzung der Besteuerungsrechte eine wesentliche Bedeutung, da sie den Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung darstellt.³⁰ Das OECD-MA regelt nämlich in Art 7 OECD-MA, dass die Gewinne eines ausländischen Unternehmens im Quellenstaat nur dann steuerpflichtig sind, wenn im Quellenstaat eine Betriebsstätte mit zurechenbaren Gewinnen vorhanden ist. Demnach darf grundsätzlich nur der Ansässigkeitsstaat die Unternehmensgewinne besteuern außer das Unternehmen unterhält im Quellenstaat eine Betriebsstätte. Liegt eine Betriebsstätte vor, so darf der Quellenstaat den zurechenbaren Gewinn der Betriebsstätte besteuern, der nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu ermitteln ist. In diesem Fall ist der Ansässigkeitsstaat zur Entlastung dieses steuerbaren Gewinns verpflichtet, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.³¹ Durch das BEPS-Maßnahmenpaket kam es zu erheblichen Neuerungen in Art 5 OECD-MA, welche im Folgenden genauer analysiert werden.

In einem nächsten Schritt – nachdem der persönliche und sachliche Anwendungsbereich des DBAs festgelegt wurde – muss man die Verteilungsnormen in den Art 6 bis 22 OECD-MA beachten. Diese Normen klären, welchem Staat ein Besteuerungsrecht in welcher Höhe zukommt. Häufig wird dabei beiden Staaten ein Besteuerungsrecht zuerkannt.³² Für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen sind speziell die Art 7 bis 9 OECD-MA von Bedeutung. Grundsätzlich gilt, dass Unternehmensgewinne nach dem jeweiligen nationalen Recht des Ansässigkeitsstaates ermittelt werden. Ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen kann aber auch Gewinne aus wirtschaftlichen Tätigkeiten in einem anderen Vertragsstaat, dem Quellenstaat, erzielen. Wie bereits erwähnt, muss hier auf das Bestehen einer Betriebsstätte gemäß Art 5 OECD-MA Rücksicht genommen werden. Die sogenannte „Betriebsstättenregel“ kann hier nämlich zu einer Begrenzung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates führen. Der Quellenstaat hat nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn eine Betriebsstätte besteht.³³ Auf der einen Seite darf der Ansässigkeitsstaat Gewinne, die aus

²⁹ Bendlinger, SWI 2017, 453.

³⁰ Bendlinger, ÖStZ 2010, 140.

³¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

³² Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1307.

³³ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 2.

Auslandstätigkeiten stammen, solange besteuern, als dort noch keine Betriebsstätte begründet wird. Der Quellenstaat auf der anderen Seite, darf Gewinne im Inland erst dann besteuern, wenn sie durch eine ausländische Betriebsstätte erzielt wurden.³⁴

Auch wenn gemäß Art 7 OECD-MA die Gewinne einer Betriebsstätte vom Quellenstaat besteuert werden dürfen, bleibt das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates grundsätzlich bestehen.³⁵ Droht trotz Anwendung der Verteilungsnormen eine Doppelbesteuerung, kommt als letzter Schritt der Methodenartikel gem Art 23 A und Art 23 B OECD-MA zur Anwendung. Im Wesentlichen werden die Anrechnungsmethode und die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingesetzt.³⁶ Bei der Anrechnungsmethode hat der Ansässigkeitsstaat die ausländische Steuer anzurechnen, während bei der Befreiungsmethode der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte zu befreien hat.³⁷ Somit muss je nach Vereinbarung im DBA der Ansässigkeitsstaat die ausländische Steuer anrechnen oder die Gewinne der Betriebsstätte von der Besteuerung befreien.³⁸

³⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1331.

³⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1333.

³⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1307.

³⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1324.

³⁸ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1333.

3. Die Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA idF 2014

3.1. Der Aufbau des Betriebsstättenbegriff im OECD-MA idF 2014

Da die Betriebsstätte den Anknüpfungspunkt für die Besteuerungshoheit darstellt, kommt ihr sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht eine wichtige Funktion zu.³⁹ In Art 5 OECD-MA werden einzelne Tatbestände definiert, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen. Das Bestehen einer Betriebsstätte wird herangezogen um festzulegen, wann Gewinne eines Unternehmens im Quellenstaat vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. Denn gemäß Art 7 OECD-MA darf der Quellenstaat nur dann die Gewinne eines Unternehmens, das in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, besteuern, wenn diese Gewinne durch Tätigkeiten einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte erzielt werden.⁴⁰

Im Folgenden werden der Aufbau und die Struktur des Art 5 OECD-MA näher dargelegt. Diese Darlegung bezieht sich auf das OECD-MA idF 2014. Viele Elemente bleiben im Vergleich zur neuen Version des OECD-MA idF 2017 identisch, während einige Teile umfassenden Änderungen unterworfen wurden. Diese Änderungen werden in Kapitel 5 präsentiert.

Einleitend werden in Art 5 Abs 1 OECD-MA der Betriebsstättenbegriff und seine wesentlichen Merkmale definiert. Die wesentlichen Merkmale sind das Bestehen einer festen Geschäftseinrichtung und die tatsächliche Ausübung der Tätigkeit eines Unternehmens durch diese feste Geschäftseinrichtung.⁴¹ Der Vertreter bildet eine Ausnahme von dieser Regel, da er keine feste Geschäftseinrichtung benötigt, um eine Betriebsstätte zu begründen.⁴²

In Art 5 Abs 2 OECD-MA ist eine demonstrative und somit nicht erschöpfende Aufzählung von Sachverhalten gegeben, bei denen eine Betriebsstätte anzunehmen ist. Die angeführten Beispiele sind unter die Voraussetzungen des Abs 1 zu subsumieren. Das bedeutet, dass diese Sachverhalte nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn sie zugleich auch die Voraussetzungen des Abs 1 erfüllen.⁴³

Art 5 Abs 3 OECD-MA regelt den ersten Ausnahmetatbestand der Betriebsstätte. Die Begriffe „Bauausführung und Montage“ sind ausdrücklich von der Begründung einer Betriebsstätte

³⁹ Bachner, SWI 2002, 284.

⁴⁰ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 1.

⁴¹ Bendlinger, SWI 2011, 61.

⁴² Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 2.

⁴³ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 12.

ausgenommen. Nur wenn eine Bauausführung und Montage iSd Abs 3 eine Dauer von 12 Monaten überschreitet, begründet dies auch eine Betriebsstätte.⁴⁴ Teilt ein Konzern einen Bau- oder Montagevertrag künstlich auf mehrere Konzerngesellschaften auf, damit die Verträge jeweils unter 12 Monate dauern, liegt ein Missbrauch vor. Die OECD empfiehlt eine künstliche Vertragsaufteilung durch nationale Anti-Missbrauchs-Maßnahmen zu verhindern. In Österreich wird durch die Anti-Missbrauchs-Klausel in § 22 BAO eine solche Vertragsaufteilung untersagt.⁴⁵

In Art 5 Abs 4 OECD-MA wird ein Negativkatalog definiert, der weitere Ausnahmen zum allgemeinen Betriebsstättenbegriff des Abs 1 normiert. Selbst wenn die aufgezählten Sachverhalte die Voraussetzungen des Abs 1 erfüllen und durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, begründen sie keine Betriebsstätte. Speziell Art 5 Abs 4 lit e OECD-MA ist hervorzuheben, da dieser den Geltungsbereich der allgemeinen Definition einschränkt. Buchstabe e normiert, dass es zu keiner Begründung einer Betriebsstätte kommt, wenn die Geschäftseinrichtung nur vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten vollbringt. Durch Art 5 Abs 4 OECD-MA soll verhindert werden, dass der Quellenstaat ausländische Unternehmen besteuert, wenn diese nur „untergeordnete“ Tätigkeiten ausführen und somit nicht umfassend am Wirtschaftsverkehr teilnehmen.⁴⁶

Als nächstes werden in Art 5 Abs 5 OECD-MA die Voraussetzungen für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte definiert. Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014 ist ein „Auffangtatbestand“ und kommt somit nur subsidiär zur Anwendung, wenn noch keine feste Geschäftseinrichtung und somit keine Betriebsstätte gemäß Art 5 Abs 1, 2 oder 3 vorliegt.⁴⁷ Umgekehrt kann eine feste Geschäftseinrichtung, die bereits eine Betriebsstätte begründet, nicht zu einer Vertreterbetriebsstätte werden.⁴⁸ Auch wenn ein ausländisches Unternehmen im Quellenstaat keine feste Geschäftseinrichtung gemäß Abs 1 und 2 hat, wird durch die Tätigkeit einer für das Unternehmen handelnden Person das Vorliegen einer Betriebsstätte unterstellt.⁴⁹ Durch diese Regelung erhält der Quellenstaat das Besteuerungsrecht, als wenn das Unternehmen dort eine Betriebsstätte hätte. Damit eine solche Vertreterbetriebsstätte begründet werden kann, muss das „Tätigwerden einer Person für ein Unternehmen“ unter gewissen Voraussetzungen erfolgen.⁵⁰

⁴⁴ Bendlinger, SWI 2011, 61.

⁴⁵ Ecker in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 127.

⁴⁶ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 21.

⁴⁷ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 82.

⁴⁸ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Art 5 Abs 5 Rz 42.

⁴⁹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

⁵⁰ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 31.

Diese Voraussetzungen sind, dass eine natürliche oder juristische Person selbständig oder unselbstständig für ein Unternehmen tätig ist, eine Vollmacht im Namen dieses Unternehmens Verträge abzuschließen besitzt und diese Vollmacht im Quellenstaat auch gewöhnlich ausübt. Nur wenn eine solche Person aufgrund ihrer Vollmacht bewirkt, dass ein Unternehmen im Quellenstaat in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, wird eine Vertreterbetriebsstätte gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA begründet. Die Vollmacht im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen darf jedoch nicht bloß vorübergehend sein, sondern muss im Sinne einer Nachhaltigkeit „gewöhnlich ausgeübt“ werden.⁵¹

Während Art 5 Abs 5 OECD-MA die Bestimmungen für abhängige Vertreter festlegt, normiert Art 5 Abs 6 OECD-MA die unabhängigen Vertreter, deren Handeln nicht zu einer Betriebsstätte führen sollen. Übt ein Makler, Kommissionär oder ein anderer unabhängiger Vertreter eine Tätigkeit für ein Unternehmen in einem anderen Vertragsstaat aus und handelt dieser Vertreter dabei im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit, dann wird dadurch keine Betriebsstätte begründet. Es kommt somit zu keiner Besteuerung im Quellenstaat.⁵² Da der unabhängige Vertreter rechtlich und wirtschaftlich unabhängig ist, ist dieser auch als eigenständiges Unternehmen zu betrachten, und kann keine Betriebsstätte für ein ausländisches Unternehmen begründen.⁵³

Nur ein abhängiger Vertreter kann zu einer Vertreterbetriebsstätte für den ausländischen Geschäftsherrn werden. Kommissionäre, Makler oder andere unabhängige Vertreter im Sinne des Art 5 Abs 6 OECD-MA die innerhalb ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, können somit keine Vertreterbetriebsstätte im Sinne des Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen. Wesentlicher Unterschied des unabhängigen Vertreters zum abhängigen Vertreter ist, dass der unabhängige Vertreter sowohl wirtschaftlich als auch rechtlich unabhängig ist. Indizien für die wirtschaftliche Abhängigkeit wären, dass ein Vertreter kein unternehmerisches Risiko trägt oder das Tätigwerden nur für einen einzigen Geschäftsherrn erfolgt. Unter gewissen Voraussetzungen kann aber auch ein Kommissionär im Sinne des Art 5 Abs 6 OECD-MA zu einem abhängigen Vertreter werden und eine Vertreterbetriebsstätte gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Kommissionär wirtschaftlich vom ausländischen Unternehmen abhängig ist und einem starken Weisungsrecht unterworfen ist.

⁵¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 64.

⁵² Wassermeyer, SWI 2010, 509.

⁵³ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 36.

Zuletzt wird in Art 5 Abs 7 OECD-MA die sogenannte „Anti-Organ-Klausel“ geregelt. Diese besagt, dass eine Beteiligung an einem Unternehmen nicht automatisch zu Begründung einer Betriebsstätte führt. Die Tatsache, dass eine Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat eine Gesellschaft im Quellenstaat beherrscht – oder vice versa – reicht alleine noch nicht aus, dass eine Gesellschaft zur Betriebsstätte der anderen wird.⁵⁴ Eine Tochtergesellschaft im Quellenstaat wird somit nicht automatisch zur Betriebsstätte der Muttergesellschaft im Ansässigkeitsstaat. Nichtsdestotrotz kann eine Tochtergesellschaft zu einer (Vertreter-) Betriebsstätte der Muttergesellschaft werden, wenn diese die Voraussetzungen des Art 5 Abs 1, 2, 3 oder 5 OECD-MA erfüllt.⁵⁵

3.2. Die vorbereitenden- und Hilfstätigkeiten gem Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2014

Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2014 lautet:

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

- a. Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;*
- b. Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;*
- c. Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;*
- d. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;*
- e. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;*
- f. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben,*

⁵⁴ Bendlinger, ÖStZ 2010, 143.

⁵⁵ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 40 ff.

vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.“

In Art 5 Abs 4 OECD-MA ist ein Negativkatalog definiert, der die dort aufgelisteten Tätigkeiten von der Begründung einer Betriebsstätte ausnimmt. Obwohl es sich um feste Geschäftseinrichtungen iSd Art 5 Abs 1 und 2 OECD-MA handelt, sollen diese Tätigkeiten aufgrund ihres unwesentlichen Charakters zu keiner Betriebsstätte führen. Somit kann Abs 4 als *lex specialis* zu der allgemeinen Betriebsstättenregel interpretiert werden.⁵⁶ Unter den Negativkatalog dieses *lex specialis* werden in der Regel Tätigkeiten wie die Beratung und Unterstützung von Verkaufsmitarbeitern, Verkäuferschulungen, Serviceleistungen an Händler, Weiterleitung spezieller Kundenanfragen, das Inkasso von Forderung oder die Prüfung von Produktqualität subsumiert.⁵⁷

Auch wenn die Tätigkeiten in diesen Geschäftseinrichtungen zur Produktivität eines Unternehmens beitragen, werden sie aus Vereinfachungsgründen von dem Betriebsstättenbegriff ausgenommen. Dies wird dadurch begründet, dass der administrative Aufwand dieser Geschäftseinrichtung einen Gewinn zuzurechnen höher ist als der geringe Gewinn, der durch ihre Tätigkeit erwirtschaftet wird.⁵⁸

Alle in Art 5 Abs 4 OECD-MA aufgelisteten Tätigkeiten sind von vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten. Vorbereitende Tätigkeiten – wie die Entnahme von Bodenproben vor einem Baustart oder die Zertifizierung von Lieferanten – werden zeitlich vor der Haupttätigkeit durchgeführt.⁵⁹ Hilfstätigkeiten auf der anderen Seite werden gleichzeitig oder zeitlich nach der Haupttätigkeit durchgeführt. Die Hilfstätigkeiten sind nur unternehmensinterne und unterstützende Tätigkeiten, die nicht der Gewinnerzielung dienen. Unter Hilfstätigkeiten fallen unter anderem Werbung, Wareneinkauf und Warenlagerung. Entscheidend für die Einteilung als Hilfstätigkeit ist, ob diese einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der gesamten Unternehmenstätigkeit darstellt.⁶⁰

Unternehmen versuchen durch die künstliche Inanspruchnahme des Art 5 Abs 4 OECD-MA Gewinne aus dem Quellenstaat zu verlagern.⁶¹ Besonders in der digitalen Wirtschaft versuchen

⁵⁶ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 104.

⁵⁷ Bendlinger, ÖStZ 2010, 142.

⁵⁸ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 104.

⁵⁹ Sennewald in Ludicke, 181.

⁶⁰ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 104.

⁶¹ Bendlinger, SWI 2016, 188.

Unternehmen ihre Tätigkeiten mit wesentlichen Wertschöpfungsbeiträgen – wie das Auslieferungslager eines Onlinehändlers – als vorbereitende- und Hilfstätigkeiten abzustempeln.⁶² Um solche und ähnliche Vorgehensweisen zu verhindern, wird in der Praxis und Literatur diskutiert, ob die Tatbestände des Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA per se schon keine Betriebsstätte begründen können oder ob sie unter den Vorbehalt der lit e zu lesen sind. Es ist somit nicht geklärt, ob diese Tätigkeiten, wenn sie einen tatsächlichen Beitrag zur Wertschöpfung leisten, eine Betriebsstätte begründen können. Die Literatur argumentiert, dass der Vorbehalt gem Art 5 Abs 4 lit e OECD-MA eigentlich für den ganzen Abs 4 gelten soll und die lit a – d somit Unterfälle von lit e sind.⁶³

3.3. Die Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014

3.3.1. Die Grundlagen der Vertreterbetriebsstätte

Der Wortlaut des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014 lautet:

„Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“

In Übereinstimmung mit dem Gesetzestext sieht die Literatur folgende Merkmale als nötig an um eine Vertreterbetriebsstätte nach der alten Rechtslage zu begründen:⁶⁴ „Ein abhängiger Vertreter muss im Quellenstaat für ein Unternehmen tätig sein und die Vollmacht besitzen im Namen des Unternehmens Verträge abschließen zu können. Die tatsächliche körperliche Anwesenheit des Vertreters im Quellenstaat ist nötig und dieser muss seine Vollmacht im Quellenstaat gewöhnlich ausüben. Der abhängige Vertreter darf kein Makler, Kommissionär oder ein anderer unabhängiger Vertreter im Sinne des Art 5 Abs 6 OECD-MA sein und er darf

⁶² Sennewald in Ludicke, 182.

⁶³ Reimer, IStR 2017, 2.

⁶⁴ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

nicht ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten im Sinne des Art 5 Abs 4 OECD-MA ausüben.“

Um eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen, ist also das Tätigwerden eines abhängigen Vertreters im Sinne des DBAs nötig. Sind die oben genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt, kann gemäß Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA jede natürliche oder juristische Person als abhängiger Vertreter qualifiziert werden.⁶⁵ Es ist dabei irrelevant ob der abhängige Vertreter als selbständiger oder unselbstständiger Vertreter im Quellenstaat für seinen Geschäftsherrn tätig wird.⁶⁶ Der abhängige Vertreter kann sogar Arbeitnehmer des zu vertretenden Unternehmens sein. Entscheidend ist nur, dass der Vertreter mit einer Vollmacht an Stelle des Unternehmens tätig wird.⁶⁷ Das Tatbestandsmerkmal „gewöhnlich ausüben“ liegt bei einer Nachhaltigkeit der Tätigkeit vor. Im Zweifel ist eine Nachhaltigkeit – wie bei einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA – ab sechs Monaten gegeben.⁶⁸ Diese vier wesentlichen Merkmale der Vertreterbetriebsstätte – die Abhängigkeit, die Vollmacht, die Nachhaltigkeit und das Tätigwerden werden nun genauer betrachtet.

3.3.2. Die Abhängigkeit

Die Abhängigkeit des Vertreters ist ein grundlegendes Tatbestandsmerkmal für das Begründen einer Vertreterbetriebsstätte. Nur wenn ein abhängiger Vertreter für ein ausländisches Unternehmen tätig wird, kann eine Betriebsstätte im Quellenstaat begründet werden. Somit sind die unabhängigen Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA bereits von der Betriebsstättenbegründung ausgeschlossen.⁶⁹ Anzeichen für eine Abhängigkeit des Vertreters sind unter anderem das unternehmerische Risiko und die Anzahl der Geschäftsherren.⁷⁰ Wenn ein Vertreter durch seine Tätigkeit für den Geschäftsherrn kein unternehmerisches Risiko trägt, ist eine wirtschaftliche Abhängigkeit zum Geschäftsherrn anzunehmen.⁷¹ Gleiches gilt, wenn ein Vertreter seine Tätigkeiten über einen längeren Zeitraum fast ausschließlich für nur einen Geschäftsherrn ausübt.⁷² Eine Abhängigkeit ist jedoch nicht gegeben, wenn ein Vertreter

⁶⁵ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis, 110.

⁶⁶ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Art 5 Abs 3 Rz 42.

⁶⁷ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 32.

⁶⁸ Doralt, EStG Kommentar, §98 Rz 49.

⁶⁹ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 32.

⁷⁰ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

⁷¹ Conseil d'Etat 31.3.2010, Zimmer Ltd.

⁷² Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 38.6.

verschiedene Waren für viele verschiedene Unternehmen anbietet. Ein solcher Vertreter begründet in der Regel keine Vertreterbetriebsstätte gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA.⁷³ Des Weiteren wird ein Vertreter regelmäßig als abhängig einzustufen sein, wenn er sich wesentlichen Anweisungen oder einer umfassenden Kontrolle durch den Geschäftsherrn in seiner geschäftlichen Tätigkeit unterwerfen muss. Gleichmaßen gilt ein Vertreter, der dem Geschäftsherrn umfangreiche Auskünfte erteilen muss, um dessen Zustimmung für sein Handeln zu erhalten, als abhängig. Jedoch sind ein Informationsaustausch und umfangreiche Auskünfte nach Vertragsabschluss, die ausschließlich der Durchführung des Vertrags helfen, noch kein Anzeichen für eine Abhängigkeit.⁷⁴

Selbst ein Kommissionär gem Art 5 Abs 6 OECD-MA kann wirtschaftlich abhängig sein, wenn er zum Beispiel einem starken Weisungsrecht unterworfen ist und nur Produkte der Muttergesellschaft vertreiben darf.⁷⁵

3.3.3. Die Vollmacht

Das Vorliegen einer Vollmacht im Namen des Unternehmens Verträge abschließen zu können wird in der Literatur von manchen als das wesentlichste Merkmal für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte eingestuft. Diese Abschlussvollmacht muss gegenüber dem Vertreter weder förmlich erteilt werden, noch braucht der Vertreter eine Generalvollmacht.⁷⁶ Kann der Vertreter seinen Geschäftsherrn, für den er tätig wird, in einem anderen Vertragsstaat rechtlich oder wirtschaftlich binden, ist eine Vollmacht gegeben.⁷⁷ Selbst wenn der Vertreter einen Vertrag nicht explizit im Namen des Geschäftsherrn abschließt, kann er diesen rechtlich binden. Im Vertrag muss somit nicht im exakten Wortlaut niedergeschrieben sein, dass der Vertreter den Vertrag nur im Namen des Geschäftsherrn abschließt. Für die Begründung der Vertreterbetriebsstätte ist es ausreichend, wenn der Vertreter Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für den Geschäftsherrn abschließen kann.⁷⁸

Gleiches gilt, wenn der Vertreter seinen Geschäftsherrn wirtschaftlich binden kann. Auch diese faktische Abschlussvollmacht ist bereits ausreichend um eine Vertreterbetriebsstätte zu

⁷³ Prillinger, SWI 2009, 497.

⁷⁴ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 38.5.

⁷⁵ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 84.

⁷⁶ Mitterlehner, SWI 2013, 492.

⁷⁷ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

⁷⁸ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 32.1.

begründen. Eine wirtschaftliche Abschlussvollmacht ist gegeben, wenn der Vertreter den Vertrag in allen Einzelheiten bis zur Abschlussreife verbindlich für seinen Geschäftsherrn aushandeln kann. Gleiches gilt, wenn der Kunde davon ausgehen kann, dass durch standardisierte Formulare der Geschäftsabschluss direkt erfolgt. Kommt es jedoch – für den Kunden ersichtlich – zu keinem endgültigen Geschäftsabschluss, weil für die Ausverhandlung von wesentlichen Vertragsbestandteilen ein direkter Kontakt zwischen dem Kunden und dem Geschäftsherrn nötig ist, liegt keine Abschlussvollmacht vor.⁷⁹

Die österreichische Finanzverwaltung vertritt die Meinung, dass Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014 als wirtschaftliche Verkaufsvollmacht zu interpretieren ist und somit keine formale Abschlussvollmacht nötig ist. Sie legt also der Stellvertretung ein wirtschaftliches Verständnis zugrunde. Der Vertreter muss den Vertrag nicht ausdrücklich im Namen des Geschäftsherrn abschließen, sondern es ist ausreichend wenn der Geschäftsherr durch den Vertrag zur Leistung verpflichtet wird – selbst wenn der Vertrag in Namen des Vertreters abgeschlossen wird.⁸⁰ Die Interpretation der österreichischen Finanzverwaltung ist in der Literatur jedoch nicht unumstritten.⁸¹ Es wird kritisiert, dass auch nach österreichischem Zivilrecht für eine Vollmacht ein Handeln im fremden Namen notwendig ist. Unabhängige Vertreter wie Kommissionäre würden somit sofort ausscheiden, da diese im eigenen Namen handeln. Des Weiteren wird argumentiert, dass nicht die rechtliche Verpflichtung zwischen Vertreter und Geschäftsherr relevant ist, sondern die rechtliche Verpflichtung zwischen Geschäftsherr und Dritten. Zusätzlich findet sich im OECD-MK kein Argument für eine wirtschaftliche Betrachtung der Stellvertretung.⁸²

Die Abschlussvollmacht muss sich außerdem auf die eigentliche und wesentliche Unternehmenstätigkeit beziehen.⁸³ Eine Vollmacht, die sich nur auf den Abschluss von Verträgen für den internen Geschäftsbetrieb oder auf vorbereitende- oder Hilfstätigkeiten gem Art 5 Abs 4 OECD-MA bezieht, begründet keine Betriebsstätte. Außerdem muss die Vollmacht im Quellenstaat ausgeübt werden. Es entsteht keine Betriebsstätte und somit auch kein Besteuerungsrecht, wenn die Vollmacht außerhalb des Quellenstaats ausgeübt wird.⁸⁴

⁷⁹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 142.

⁸⁰ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 85.

⁸¹ Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Rz XIII/210.

⁸² Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 86.

⁸³ Mitterlehner, SWI 2013, 492.

⁸⁴ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 33.

3.3.4. Die Nachhaltigkeit

Ein weiteres Merkmal des Art 5 Abs 5 OECD-MA ist, dass die Abschlussvollmacht im Quellenstaat mit einer gewissen Nachhaltigkeit ausgeübt werden muss. Nur wenn die Vollmacht „gewöhnlich ausgeübt“ wird, kommt es zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte.⁸⁵ Im OECD-MA wird nicht festgelegt, ab welcher Dauer oder Häufigkeit eine Nachhaltigkeit gegeben ist. Eine rein vorübergehende Vertreter Tätigkeit erfüllt die Voraussetzung der Nachhaltigkeit jedoch nicht. Auch eine allgemein gültige Formel zur Berechnung der Dauer und Häufigkeit eines gewöhnlichen Ausübens der Tätigkeit ist nicht zulässig, da dies von der jeweiligen Geschäftstätigkeit des vertretenen Unternehmens abhängig ist.⁸⁶ Eine Nachhaltigkeit ist bei gelegentlichen Verkaufsgeschäften, bei einer einmaligen Vertragsunterschrift oder bei Tätigkeiten von nur 60 Tagen nicht gegeben.⁸⁷ Vielmehr muss das Tätigwerden des Vertreters eine gewisse zeitliche Intensität überschreiten, um eine nach außen erkennbare Präsenz und verstetigte Teilnahme am Wirtschaftsleben des Quellenstaates sichtbar zu machen. Die österreichische Literatur und Praxis gehen davon aus, dass für eine Nachhaltigkeit die sechs Monate des Generaltatbestands einer Betriebsstätte gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA maßgeblich sind.⁸⁸ Bei einer Vertriebstätigkeit ist die Nachhaltigkeit gegeben, wenn die Tätigkeit in der Art und Intensität ausgeübt wird, wie sie auch bei einem Verkaufsbüro ausgeübt werden würde.⁸⁹

3.3.5. Tätigwerden im Namen eines Unternehmens

Als letztes Merkmal ist das Tätigwerden des Vertreters von wesentlicher Bedeutung. Die Beurteilung ob bzw ab wann ein Tätigwerden iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA vorliegt – und somit eine Betriebsstätte begründet wird – ist von wesentlicher Bedeutung. Die Abschlussvollmacht ist eine erste Voraussetzung, dass ein Vertreter überhaupt Tätigwerden kann. Wurde einem Vertreter eine Vollmacht im Namen des Unternehmens Verträge abschließen zu dürfen erteilt, ist sein ganzes Tätigwerden davon gedeckt. Der Umfang der Betriebsstätte bezieht sich auch auf jene Tätigkeiten, die über seine Abschlussvollmacht hinausgehen.⁹⁰ Somit kann ein

⁸⁵ Bendlinger, ÖStZ 2010, 142.

⁸⁶ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 33.1.

⁸⁷ Wenninger, SWI 2006, 190f.

⁸⁸ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 33.1; Bendlinger, ÖStZ 2010, 142.

⁸⁹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 64.

⁹⁰ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 34.

ausländisches Unternehmen durch das Erteilen einer Vollmacht beeinflussen, ob es zu einer Besteuerung im Quellenstaat des Vertreters kommt oder nicht.⁹¹

Die Beurteilung, ab wann tatsächlich eine Abschlussvollmacht beim Tätigwerden des Vertreters vorliegt, ist strittig. Wesentlich zur Beantwortung dieser Frage ist, ob der Vertreter selbst oder der Geschäftsherr durch das Tätigwerden gebunden wird. Um eine klare Aussage treffen zu können, muss die Situation je nach Rechtskreis beurteilt werden. Unter dem Rechtskreis des Civil-Laws muss der Vertreter beim Tätigwerden seine Abschlussvollmacht offenlegen, damit der Geschäftsherr an das zwischen Vertreter und Drittem abgeschlossene Geschäft rechtlich gebunden wird. Diese notwendige Offenlegung beim Tätigwerden des Vertreters im Civil-Law ist nicht frei von Kritik. Viele sehen nicht die Offenlegung, sondern die rechtliche Verpflichtung des Geschäftsherrn als wesentliche Voraussetzung für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte an.⁹² Unter dem Common-Law ist die Offenlegung der Abschlussvollmacht beim Handeln für den Geschäftsherrn kein verbindliches Kriterium für dessen rechtliche Bindung. Der Geschäftsherr wird auch dann gebunden, wenn die Vertretung verdeckt war.⁹³ Somit führt im Common-Law auch das Tätigwerden eines Vertreters ohne Offenlegung zur Begründung einer Betriebsstätte.⁹⁴

In Österreich führt das Tätigwerden eines Vertreters unter Offenlegung der Abschlussvollmacht somit grundsätzlich zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte. Es gibt jedoch Handlungen von gewissen Personen, die nicht als Tätigwerden iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA beurteilt werden. Ein Tätigwerden des Einzelunternehmers selbst kann zum Beispiel keine Vertreterbetriebsstätte für sein Unternehmen begründen.⁹⁵ Gleiches gilt, wenn ein Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft oder ein persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft tätig wird.⁹⁶ Ein Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch kann eine Betriebsstätte begründen, wenn dieser eine Stätte der Geschäftsleitung im Quellenstaat hat. Auch ein Geschäftsführer, der in einem Angestelltenverhältnis beschäftigt wird und somit in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Gesellschaft steht, kann eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen.⁹⁷ Der Vorstand einer Aktiengesellschaft kann kein abhängiger Vertreter seiner Gesellschaft sein und für diese tätig werden. Ein unabhängiger Vertreter muss gemäß des

⁹¹ Mitterlehner, SWI 2013, 492.

⁹² Mitterlehner, SWI 2013, 493; Staringer, SWI 2010, 410.

⁹³ Staringer, SWI 2010, 409.

⁹⁴ Mitterlehner, SWI 2013, 493.

⁹⁵ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

⁹⁶ Pilz, IStR 2004, 183.

⁹⁷ EAS 1666 30.5.2000.

Wortlauts „für ein Unternehmen tätig werden“, während jedoch der Vorstand einer Kapitalgesellschaft als die Gesellschaft selbst handelt und somit nicht für diese.⁹⁸ Laut BMF ist es aber möglich, dass das Tätigwerden eines Alleingeschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers einer „Ein-Mann-Kapitalgesellschaft“ eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründet.⁹⁹

3.4. Der unabhängige Vertreter gem Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2014

3.4.1. Die Merkmale des unabhängigen Vertreters

Der Wortlaut des Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2014 lautet:

„Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.“

Ein Tätigwerden des unabhängigen Vertreters iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA begründet – im Gegensatz zum abhängigen Vertreter – keine Vertreterbetriebsstätte. Handelt ein Makler, ein Kommissionär oder ein anderer unabhängiger Vertreter für den Geschäftsherrn im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit führt, dies zu keiner Betriebsstätte. Das wichtigste Unterscheidungsmerkmal des unabhängigen Vertreters zum abhängigen Vertreter ist seine persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit. Trägt ein Vertreter sein eigenes Unternehmerrisiko und kann er wirtschaftliche Entscheidungen frei treffen, gilt er als unabhängig. Anweisungen des Geschäftsherrn über Preisvorgaben, Lieferbedingungen und andere reine Sachanweisungen berühren die Unabhängigkeit des Vertreters nicht. Detaillierte Handlungsanweisungen sowie eine umfassende Überwachung und Kontrolle durch den Geschäftsherrn sind jedoch klare Indizien für eine Abhängigkeit des Vertreters.¹⁰⁰ Gleiches gilt, wenn dem Vertreter das Unternehmerrisiko fehlt und er seine Vertretertätigkeit ausschließlich für nur einen Auftraggeber ausübt. Ist also ein Vertreter – vergleichbar zu einem Arbeitnehmer – in das Unternehmen des Geschäftsherrn eingegliedert, wird dieser nicht als unabhängiger

⁹⁸ Puls, RIW 2004, 172.

⁹⁹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

¹⁰⁰ Bendlinger, ÖStZ 2010, 143.

Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA eingestuft.¹⁰¹ Nach Ansicht des BMFs ist man kein unabhängiger Vertreter, wenn man vom Geschäftsherrn derart dominiert wird, dass man keinen eigenen Willen mehr hat.¹⁰²

Außerdem muss ein unabhängiger Vertreter, damit keine Vertreterbetriebsstätte begründet wird, seine Tätigkeit im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit ausüben. Er tut dies, wenn seine Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung innerhalb seines branchenüblichen Berufsbildes und seines Geschäftszweiges liegt. Der unabhängige Vertreter handelt außerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit, wenn seine Tätigkeit mehr dem wirtschaftlichen Bereich des Geschäftsherrn zurechenbar ist.¹⁰³ Ein Kommissionär, der nicht nur Waren für seinen Geschäftsherrn verkauft, sondern auch als Vertreter mit Vollmacht Verträge für diesen abschließt, begründet – obwohl er ein unabhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA ist – durch sein Tätigwerden außerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA.¹⁰⁴

3.4.2. Der Kommissionär

Der Kommissionär schließt Verträge auf fremde Rechnung, aber im eigenen Namen ab. Da der Kommissionär somit nicht in der Lage ist seinen Geschäftsherrn rechtlich zu binden, ist er nicht als Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA anzusehen und kann auch keine Vertreterbetriebsstätte begründen. Das Verständnis eines Kommissionärs im OECD-MA idF 2014 ermöglicht, verschiedene rechtliche Beurteilungen und bietet somit Raum für Diskussionen.

Die österreichische Finanzverwaltung unterstellt dem Kommissionär ein wirtschaftliches Verständnis, welches ihn zum abhängigen Vertreter machen kann. Ergibt sich auf Basis des Kommissionsvertrags zwischen Kommissionär und Geschäftsherr durch das Tätigwerden des Kommissionärs eine wirtschaftliche Leistungsverpflichtung für den Geschäftsherrn gegenüber dem Dritten, kann dies eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen.¹⁰⁵ Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn der wirtschaftlich abhängige Kommissionär mit Verkaufsvollmacht den Geschäftsherrn verpflichtet ein von ihm abgeschlossenes Geschäft zu

¹⁰¹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 142.

¹⁰² EStR 2000 Rz 7935.

¹⁰³ Bendlinger, ÖStZ 2010, 143.

¹⁰⁴ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 38.7.

¹⁰⁵ Bendlinger, SWI 2011, 65.

erfüllen.¹⁰⁶ Eine tatsächliche rechtliche Verpflichtung zwischen dem Geschäftsherrn und dem Dritten – welche nicht zustande kommt, da der Kommissionär den Vertrag im eigenen Namen abschließt – ist laut österreichischer Finanzverwaltung nicht nötig. Diese wirtschaftliche Auslegung der Abschlussvollmacht des Kommissionärs ist in der Lehre und Praxis umstritten.¹⁰⁷ Sowohl die Rechtsachen *Zimmer Ltd.*¹⁰⁸ und *Dell DUF*,¹⁰⁹ als auch der Kommentar zum OECD-MA von *Vogel/Lehner* zielen auf eine rechtliche und nicht auf eine wirtschaftliche Verpflichtung des Geschäftsherrn ab.¹¹⁰

Ein weiterer strittiger Punkt im OECD-MA idF 2014 im Zusammenhang mit Kommissionären ist die abkommensrechtliche Beurteilung von Funktionsabschmelzungen bzw. „Downsizing.“ Durch Funktionsabschmelzungen zum Schein wollen internationale Unternehmen die Begründung einer Betriebsstätte verhindern. Eine gängige Praxis dabei ist, durch Umstrukturierungsmaßnahmen die Tochtergesellschaften im Quellenstaat in bloße Kommissionärstochtergesellschaften umzuwandeln. Dem Quellenstaat entgehen dadurch die Steuereinnahmen der Tochtergesellschaft, die früher auf Eigenhandelsbasis tätig war, da durch die „Herabstufung“ zu einem Kommissionär die Besteuerung entfällt. Viele Vertragsstaaten bewerten eine solche Umgehung durch Kommissionärsstrukturen als Vertreterbetriebsstätte gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014. Dies widerspricht jedoch dem tatsächlichen Wortlaut des OECD-MA.¹¹¹ Es bleibt unklar, ob für die Einteilung als abhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA die rechtliche Bindung des Geschäftsherrn zwingend notwendig ist, oder ob bereits eine wirtschaftliche Bindung des Geschäftsherrn – die auch ein Kommissionär iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA begründen kann – ausreichend ist.¹¹²

3.5. Die Anti-Organ-Klausel gem Art 5 Abs 7 OECD-MA idF 2014

Die in Art 5 Abs 7 OECD-MA idF 2014 geregelte Anti-Organ Klausel lautet:

„Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig

¹⁰⁶ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 85.

¹⁰⁷ Mitterlehner, SWI 2013, 493.

¹⁰⁸ Conseil d’Etat 31.3.2010, *Zimmer Ltd.*

¹⁰⁹ Noregs Høgsterett 2. 12. 2011, *Dell Norway*.

¹¹⁰ Görl in *Vogel/Lehner*, DBA Art 5 Rz 32.1.

¹¹¹ Staringer, SWI 2010, 408.

¹¹² Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 85.

ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Geschäftstätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.“

Gemäß der in Art 5 Abs 7 OECD-MA geregelten Anti-Organ-Klausel führt die Beherrschung einer Gesellschaft in einem Vertragsstaat über eine Gesellschaft in einem anderen Vertragsstaat nicht automatisch zur Begründung einer Betriebsstätte. Die Kontrollrechte einer ausländischen Muttergesellschaft, die diese aufgrund der Anteilseignung an der inländischen Tochtergesellschaft hat, indizieren alleine noch keine Abhängigkeit gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA.¹¹³ Auch wenn die Geschäftstätigkeit von der Muttergesellschaft geleitet wird, bleibt die Tochtergesellschaft grundsätzlich ein steuerrechtlich selbstständiger Rechtsträger und es liegt noch keine Betriebsstätte vor. Sobald die Tochtergesellschaft jedoch die Voraussetzungen des Art 5 Abs 5 OECD-MA erfüllt, ändert sich diese Betrachtung. Besitzt die Tochtergesellschaft in einem anderen Staat die Vollmacht im Namen der Muttergesellschaft Verträge abzuschließen und übt sie diese Vollmacht dort gewöhnlich aus, begründet sie – vorbehaltlich des Art 5 Abs 6 OECD-MA – als abhängiger Vertreter durch ihre Tätigkeit für die Muttergesellschaft eine Vertreterbetriebsstätte.¹¹⁴ Ist eine Tochtergesellschaft wirtschaftlich und rechtlich von der ausländischen Muttergesellschaft abhängig, so kann auch dies, ähnlich wie bei einem Kommissionär, zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA führen.¹¹⁵

3.6. Der nationale und internationale Betriebsstättenbegriff

An dieser Stelle soll kurz auf den nationalen österreichischen Betriebsstättenbegriff eingegangen werden. Es ist erforderlich, dass man eine strikte Unterscheidung zwischen dem nationalen iSd § 29 BAO und dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff iSd Art 5 OECD-MA trifft.¹¹⁶ Diese zwei Begriffe sind sich grundsätzlich ähnlich, aber nicht in allen Aspekten identisch.¹¹⁷ Die Unterscheidung zwischen österreichischem und DBA-rechtlichem Betriebsstättenbegriff ist deshalb von Bedeutung, da der Betriebsstättenbegriff des DBAs Vorrang gegenüber dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff der BAO hat und diesen

¹¹³ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 85.

¹¹⁴ Görl in Vogel/Lehner, DBA Art 5 Rz 40 ff.

¹¹⁵ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 85.

¹¹⁶ BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014.

¹¹⁷ Bachner, SWI 2002, 284.

einschränken kann.¹¹⁸ Liegen die abkommensrechtlichen Voraussetzungen einer Betriebsstätte nicht vor, entfaltet das DBA eine sogenannte Schrankenwirkung und Österreich hat keinen Besteuerungsanspruch.¹¹⁹

Gemäß dem nationalen Betriebsstättenbegriff in § 29 Abs 1 BAO ist eine Betriebsstätte jede feste, örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebs oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dient. Somit beinhaltet die Betriebsstätte nach österreichischem Recht ein statisches, funktionales und zeitliches Element, sowie eine gewisse Verfügungsmacht über die Betriebsstätte.¹²⁰ Das statische Element bezieht sich auf eine feste, örtliche Anlage oder Einrichtung, über die ein Betrieb verfügen kann und die diesem dient. Gemäß dem funktionalen Element muss in der Betriebsstätte auch eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden und die Anlage muss der Ausübung des Betriebs unmittelbar dienen. Welche Art der betrieblichen Tätigkeit ausgeübt wird ist jedoch irrelevant. So können nach österreichischem Recht vorbereitende und Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA sehr wohl eine Betriebsstätte begründen.¹²¹ Keine betrieblichen Tätigkeiten sind jedoch Tätigkeiten der reinen Vermögensverwaltung.¹²² Das zeitliche Element fordert, dass eine Tätigkeit „von gewisser Dauer und nicht nur vorübergehend“ ist. Für die österreichische Rechtsprechung führt ein Zeitraum ab sechs Monaten zur Begründung einer Betriebsstätte.¹²³ Als letztes Merkmal ist die Verfügungsmacht des Betriebsinhabers über die Einrichtung notwendig. Dies ergibt sich nicht direkt aus dem Wortlaut des § 29 BAO,¹²⁴ hat sich aber aus der Lehre¹²⁵ und Rechtsprechung¹²⁶ entwickelt. Eine solche Verfügungsmacht muss es dem Unternehmen ermöglichen, seine Tätigkeiten nicht bloß vorübergehend in oder durch die Betriebsstätte auszuüben.¹²⁷

Neben vielen Übereinstimmungen zwischen dem Betriebsstättenbegriff im OECD-MA und der BAO, gibt es auch gewisse Unterschiede. Beide Begriffe verlangen eine feste Geschäftseinrichtung, die Verfügungsgewalt, eine gewisse Dauerhaftigkeit sowie eine Unternehmenstätigkeit. Die Unternehmenstätigkeit fordert eine aktive Tätigkeit, somit begründet eine bloße Vermögensverwaltung keine Betriebsstätte. Die in Art 5 Abs 2 OECD-

¹¹⁸ BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014.

¹¹⁹ Kofler in Bendlinger/ Kanduth-Kristen/ Kofler/ Rosenberger, Rz IX/25 ff.

¹²⁰ Winnerroither, taxlex 2013, 321.

¹²¹ Bachner, SWI 2002, 291.

¹²² Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 203.

¹²³ Bachner, SWI 2002, 290; VwGH 21.5.1997, 96/14/0084.

¹²⁴ Bachner, SWI 2002, 292.

¹²⁵ Ritz, BAO 2 §29 Rz 7.

¹²⁶ BFH 11.10.1989, BStBl. 1990 II 166.

¹²⁷ Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 98 Rz 14.

MA und § 29 Abs 2 BAO nicht abschließende, demonstrative Aufzählung von Tatbeständen, die eine Betriebsstätte begründen, sind weitgehend ident.¹²⁸ Eine Unterscheidung gibt es in Art 5 Abs 3 OECD-MA, wonach eine Bauausführung oder Montage nicht schon nach sechs Monaten wie in § 29 Abs 2 lit c BAO, sondern erst nach 12 Monaten zu einer Betriebsstätte führt. Außerdem enthält Art 5 Abs 4 OECD-MA einen Katalog von Tatbeständen, die als Ausnahmen keine Betriebsstätte begründen. Ein solcher Katalog von Ausnahmen ist in § 29 BAO nicht zu finden. Durch diesen Vergleich wird ersichtlich, dass der Betriebsstättenbegriff im OECD-MA enger als jener in der BAO gefasst ist.¹²⁹

Der abhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA deckt sich vollinhaltlich mit dem Begriff des ständigen Vertreters gem § 98 Abs 1 Z3 EStG.¹³⁰ Hier kommt es nach österreichischem Recht zu einer Unterscheidung zwischen dem ständigen Vertreter gem § 98 Abs 1 Z3 EStG und § 29 Abs 2 lit b BAO. Der ständige Vertreter iSd § 29 Abs 2 lit b BAO begründet nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihm eine Geschäftsstelle beziehungsweise eine sonstige Geschäftseinrichtung zugeordnet wird.¹³¹ Der innerstaatliche Begriff des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs 1 Z 3 TS 2 EStG ist somit weiter gefasst,¹³² da dieser auch die Vertreterbetriebsstätte gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA umfasst.¹³³

Die dargelegte Unterscheidung zwischen nationalem und internationalem Betriebsstättenbegriff ist wichtig, da der Betriebsstättenbegriff des DBAs Vorrang gegenüber dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff der BAO hat und diesen einschränken kann.¹³⁴ Die Grundvoraussetzung für eine innerstaatliche Besteuerung von ausländischen Unternehmenstätigkeiten ist das Vorliegen einer Betriebsstätte gemäß der BAO. Da der nationale Betriebsstättenbegriff weiter gefasst ist als jener nach DBA-Recht, können Unstimmigkeiten entstehen.¹³⁵ Diese Unstimmigkeiten bei der Auslegung werden dadurch gelöst, dass die Regelungen im DBA als *lex specialis* vorrangig zum Betriebsstättenbegriff gemäß § 29 BAO angewendet werden.¹³⁶ Liegt in einem Sachverhalt nach nationalem Recht eine Betriebsstätte vor, muss geprüft werden, ob diese Betriebsstätte nicht durch das anzuwendende DBA eingeschränkt wird. Sind die Voraussetzungen für die Begründung einer

¹²⁸ Winnerroither, taxlex 2013, 321.

¹²⁹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

¹³⁰ Canete/Eckerstorfer, SWI 2010, 363.

¹³¹ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

¹³² EStR 2000 Rz 7933.

¹³³ Bendlinger, ÖStZ 2010, 141.

¹³⁴ BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014.

¹³⁵ Winnerroither, taxlex 2013, 321.

¹³⁶ Bachner, SWI 2002, 285.

Betriebsstätte nach dem DBA-Recht nicht erfüllt, verhindert die Schrankenwirkung des DBA eine Besteuerung in Österreich; auch dann, wenn nach nationalem Recht die Voraussetzungen erfüllt wären. Wenn eine Betriebsstätte gemäß § 29 BAO aber nicht nach Art 5 OECD-MA, vorliegt, hat Österreich zum Beispiel kein Besteuerungsrecht.¹³⁷ Die Regelungen im DBA können eine bereits existierende Besteuerung nur einschränken, für sich allein aber kein Besteuerungsrecht begründen. Liegt wiederum eine Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA vor, es aber im innerstaatlichem Recht gemäß § 29 BAO zu keiner Betriebsstättenbegründung kommt, kann dies zu keinem Besteuerungsrecht in Österreich führen.¹³⁸ Nur wenn die Tätigkeit eines ausländischen Unternehmens, sowohl nach nationalem als auch nach internationalem Recht, die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllen, steht Österreich das Besteuerungsrecht zu.¹³⁹

¹³⁷ Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 98 Rz 14.

¹³⁸ BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014.

¹³⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Rz 1334.

4. BEPS und der Aktionsplan 7

4.1. Das BEPS-Programm

4.1.1. Die Grundlagen und Entwicklung des BEPS-Programms

Die Maßnahmen multinationaler Unternehmen zur aggressiven Steuerplanung und Steuerumgehung beschäftigen die OECD seit langem.¹⁴⁰ Da viele internationale Konzerne durch – zwar legale aber unerwünschte – Gewinnverlagerungsmaßnahmen Steuern vermieden oder umgingen, wurde der OECD-Steuerausschuss beauftragt diesen Steuerumgehungen entgegen zu wirken.¹⁴¹ Durch das Maßnahmenpaket „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ sollten die vielseitigen Handlungen von Unternehmen zur Steuervermeidung bekämpft werden. In diesem BEPS-Projekt wurden 15 Handlungsanweisungen ausgearbeitet, die den negativen Auswirkungen der Internationalisierung im Steuerrecht entgegenwirken sollen.¹⁴² Schätzungen der OECD gehen davon aus, dass die globalen Mindereinnahmen allein bei der Körperschaftssteuer bis zu 240 Mrd US-Dollar jährlich betragen können. Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung haben dazu geführt, dass manche Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern fast doppelt so hohe Gewinne wie ihre Muttergesellschaft haben. Dies lässt sich zum einen auf das Fehlverhalten der Staaten – zum Beispiel durch begrenzte Vollzugsmittel und schädliche Steuerpraktiken der Einzelstaaten, negative Wechselwirkungen zwischen Steuerregeln der Einzelstaaten, Mangel an Transparenz und Koordinierung zwischen Steuerverwaltungen – zum anderen auf die aggressive Steuerplanung von multinationalen Unternehmen zurückführen.¹⁴³

Die Entwicklung des BEPS-Maßnahmenpakets erfolgte in nur zwei Jahren. Dies war ein vergleichbar kurzer Zeitraum für ein Unterfangen dieses Umfanges und dieser Bedeutung. Es war jedoch notwendig, so schnell wie möglich den nationalen Steuerverwaltungen effiziente Instrumente zur Erhaltung einer souveränen Steuerpolitik zu geben, um einen fairen Wettbewerb zwischen Unternehmen wieder herzustellen. Außerdem wollte die OECD verhindern, dass jeder Einzelstaat selbst Maßnahmen ohne eine Koordinierung mit dem internationalen Regelwerk setzt.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Kofler, GES 2016, 1.

¹⁴¹ Bendlinger, SWI 2015, 2.

¹⁴² Kofler, GES 2016, 1.

¹⁴³ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, 2016, RZ 2.

¹⁴⁴ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, 2016, RZ 3.

An der Ausarbeitung des BEPS-Projektes nahmen mehr als 60 Staaten, internationale Organisationen wie die Vereinten Nationen, die Weltbank und der Internationale Währungsfonds, sowie regionale Steuerorganisationen wie das Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, das Centre de rencontre des administrations fiscales sowie das African Tax Administration Forum teil. Besonders hervorzuheben ist dabei auch die Mitwirkung von vielen Entwicklungsländern bei der Ausarbeitung der neuen internationalen Standards.¹⁴⁵ Doch auch die interessierte Öffentlichkeit wurde durch Akteure der Wirtschaft und Zivilgesellschaft eingebunden. Mehr als 12.000 Seiten Stellungnahmen gingen zu den 23 veröffentlichten Diskussionsentwürfen ein, die in 11 öffentlichen und über das Internet ausgestrahlte Sitzungen diskutiert wurden.¹⁴⁶ Im Oktober 2015 wurde der beinahe 2.000 Seiten umfassende Final Report mit dem festgelegten Maßnahmenpaket von der OECD präsentiert.¹⁴⁷ Bereits einen Monat später wurde der Abschlussbericht durch die Staats- und Regierungschefs der G20 angenommen.¹⁴⁸

Die teilnehmenden Staaten waren sich einig, dass ihr gemeinsames Anliegen nur durch ein umfassendes Paket von Maßnahmen erreicht werden kann. Da die Kombination aus mangelnder Information und Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen mit unkoordinierten nationalen Steuergesetzen, die Möglichkeiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung schufen, mussten genau diese bekämpft werden. Durch verstärkte Transparenz, Monitoring und Zusammenarbeit sowie internationalen Steuerstandards, die dem globalisierten Umfeld Rechnung tragen sollen, wird die ursprüngliche Ursache von BEPS-Handlungen attackiert. Dies soll dazu führen, dass die Gewinne auch wieder dort ausgewiesen werden, wo die tatsächliche Wertschöpfung erfolgt und die wirtschaftliche Tätigkeit stattfindet.¹⁴⁹ Deshalb haben sich die OECD Staaten zum Inhalt und der Umsetzung dieses BEPS-Maßnahmenpakets bekannt. Die Mitgliedstaaten verpflichten sich dabei zu einer einheitlichen Umsetzung der Maßnahmen zur Verhinderung des Treaty-Shoppings, der Vermeidung von schädlichen Steuerpraktiken, der Förderung der länderbezogenen Berichterstattung und der Verbesserung der Streitbeilegung. Während diese Maßnahmen koordiniert als Mindeststandards umgesetzt werden, können andere – wie die Maßnahmen für

¹⁴⁵ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 9.

¹⁴⁶ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 4.

¹⁴⁷ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Einl S3.

¹⁴⁸ Kofler, GES 2016, 1.

¹⁴⁹ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 6.

hybride Gestaltungen –anhand einer gemeinsamen Gesamtausrichtung, die eine Angleichung sicherstellen soll, einzeln umgesetzt werden.

4.1.2. Der Aufbau und Inhalt des BEPS-Programms

Das BEPS-Programm umfasst 15 Aktionspunkte, die sich jeweils einem wichtigen Thema zur Bekämpfung der Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und der Verschiebung von Gewinnen widmen. Der Aufbau des BEPS-Maßnahmenpakets sieht wie folgt aus:¹⁵⁰

Aktionspunkt 1	Ermittlung der Herausforderung für die Besteuerung durch die digitale Wirtschaft
Aktionspunkt 2	Neutralisierung der Effekte von hybriden Gestaltungen
Aktionspunkt 3	Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln)
Aktionspunkt 4	Begrenzung der Gewinnverkürzung und Besteuerungsgrundlagen durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen
Aktionspunkt 5	Wirksamere Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz
Aktionspunkt 6	Verhinderung des Abkommensmissbrauchs
Aktionspunkt 7	Verhinderung der künstlichen Vermeidung des Status als Betriebsstätte
Aktionspunkt 8	Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter
Aktionspunkt 9	Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung in Bezug auf Risiken und Kapital

¹⁵⁰ OECD, Erläuterung 2015, Einl S3.

Aktionspunkt 10	Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung in Bezug auf sonstige risikoreiche Transaktionen
Aktionspunkt 11	Messung und Monitoring von Maßnahmen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
Aktionspunkt 12	Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle
Aktionspunkt 13	Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation
Aktionspunkt 14	Verbesserung der Wirksamkeit und Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen
Aktionspunkt 15	Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen

Der Fokus dieser Arbeit liegt auf BEPS-Aktionspunkt 7, der die künstliche Vermeidung des Status der Betriebsstätte verhindern soll. Unternehmen sollen daran gehindert werden durch künstliche Konstruktionen die Begründung einer Betriebsstätte zu umgehen.¹⁵¹ Auch Aktionspunkt 15 wird im Zuge dieser Arbeit analysiert, da er die Umsetzung der Maßnahmen garantieren soll. Bevor der genaue Inhalt von BEPS-Aktionspunkt 7 und 15 näher erläutert wird, sollen kurz andere relevante Aktionspunkte besprochen werden.

BEPS-Aktionspunkt 1 beschäftigt sich mit den Herausforderungen für die Besteuerung in der digitalen Wirtschaft. Durch die rasanten Entwicklungen in diesem Bereich ist eine isolierte Lösung der Besteuerungsprobleme nicht empfehlenswert.¹⁵² Die digitale Wirtschaft hat Auswirkungen auf viele Bereiche, so ist sie auch mit BEPS-Aktionspunkt 7 verbunden. Die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten stellt nämlich speziell in der digitalen Wirtschaft ein Hindernis für die Besteuerung dar. Gem Art 5 OECD-MA ist eine physische oder dauerhafte Präsenz im Quellenstaat, die zu einer festen Geschäftseinrichtung führt, Grundvoraussetzung

¹⁵¹ OECD, Erläuterung 2015, RZ 17.

¹⁵² OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 19.

für eine Betriebsstätte. Doch genau eine solche feste Geschäftseinrichtung fehlt vielfach in der digitalen Wirtschaft, was zu einer Vermeidung der Besteuerung führt. Deshalb wird auch ein Anknüpfungspunkt nach der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz angedacht.¹⁵³

Aktionspunkt 6 dient der generellen Verhinderung des Abkommensmissbrauchs. Dieser Mindeststandard soll vor allem das sogenannte Treaty Shopping verhindern. Treaty Shopping bezeichnet eine Strategie, bei der eine nicht in einem Vertragsstaat ansässige Person versucht eine Vergünstigung durch ein von diesem Staat abgeschlossenes DBA zu erhalten. Um die Verhinderung des Abkommensmissbrauchs zu erreichen, wurden der Titel und die Präambel des OECD-MA geändert sowie ein Principal Purpose Test und eine Limitation on Benefits Klausel eingeführt.¹⁵⁴

Durch die Einführung einer standardisierten länderbezogenen Berichterstattung und Dokumentation in BEPS-Aktionspunkt 13 müssen multinationale Unternehmen mit konsolidierten Konzerneinkünften von mindestens 750 Mio Euro ihre wirtschaftlichen Daten umfassend ausweisen. Dies soll den nationalen Steuerverwaltungen ermöglichen, potentielle Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerungen frühzeitig erkennen und diesen gegensteuern zu können.¹⁵⁵

Aktionspunkt 14 soll die Effizienz der Streitbeilegungsmechanismen mit Hilfe eines Verständigungsverfahrens steigern. Dieser Mindeststandard soll dazu beitragen, dass Streitigkeiten über Auslegung oder Anwendung von DBAs effizienter und schneller gelöst werden, da aufgrund der BEPS-Maßnahmen auch gewisse Unsicherheiten bei den Staaten befürchtet werden. Um dies zu erreichen, wurden unter anderem ein verbindliches Schiedsverfahren zur Klärung von substantiellen Streitigkeiten und ein Monitoringmechanismus zur Überprüfung der Einhaltung von Mindeststandards eingeführt.¹⁵⁶

¹⁵³ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 19.

¹⁵⁴ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 12.

¹⁵⁵ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 13.

¹⁵⁶ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, RZ 15.

4.2. Der BEPS-Aktionspunkt 7 – Verhinderung der künstlichen Vermeidung des Status als Betriebsstätte

4.2.1. Grundlagen des BEPS-Aktionspunkts 7

Im Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung der OECD wurde für den Aktionspunkt 7 folgendes Ziel festgelegt: „Erarbeitung von Änderungen der Definition einer Betriebsstätte zur Vermeidung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte im Zusammenhang mit BEPS, u.a. durch den Einsatz von Kommissionären und die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelungen für bestimmte Tätigkeiten.“¹⁵⁷ Es sollen somit solche Vorgehensweisen verhindert werden, die versuchen den steuerlichen Anknüpfungspunkt künstlich zu umgehen.

Dieses Ziel wird durch die Maßnahmen im Abschlussbericht 2015 des BEPS-Aktionspunkt 7 „Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus“¹⁵⁸ erreicht. Dabei kommt es zu wesentlichen Änderungen sowohl im Text des OECD Musterabkommens, als auch im Musterkommentar. BEPS-Aktionspunkt 7 schlägt eine umfassende Änderung des abhängigen Vertreters gem Art 5 Abs 5 OECD-MA und des unabhängigen Vertreters gem Art 5 Abs 6 OECD-MA vor.¹⁵⁹ Die letzte wesentliche Änderung der Betriebsstättendefinition in Art 5 OECD-MA gab es im Jahr 1977. Auch wenn es durch laufende Updates des OECD-MK zu einer kontinuierlichen Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs kam, um Inlandsaktivitäten von ausländischen Unternehmen effektiver erfassen zu können,¹⁶⁰ kommt es nun nach beinahe vier Jahrzehnten zur ersten umfassenden Neuerung im Bereich des Art 5 OECD-MA.

Ein Fokus in der neu angepassten Definition des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs liegt auf der Einschränkung von vorbereitenden- und Hilfstätigkeiten, sowie auf den Vertriebsstrukturen.¹⁶¹ Die Änderungen in der Definition der Betriebsstätte sollen solche Gestaltungen von multinationalen Unternehmen, die eine Besteuerung in unangemessener Weise umgehen oder vermeiden wollen, verhindern.¹⁶²

¹⁵⁷ OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung 2014, Rz 23.

¹⁵⁸ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015.

¹⁵⁹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 82.

¹⁶⁰ OECD, Revised Discussion Draft 2015, Rz 1.

¹⁶¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

¹⁶² Bendlinger, IStR 2016, 914.

Durch die Maßnahmen im BEPS-Aktionspunkt 7 wird der Betriebsstättenbegriff gem Art 5 OECD-MA weiter aufgeweitet. Die Betriebsstättenschwelle wird durch die Änderungen herabgesetzt, was zu einer vermehrten Begründung von Betriebsstätten führen wird. Somit kommt es zu einer Verschiebung des Besteuerungssubstrats und der Steuerbelastung vom Ansässigkeitsstaat in den Quellenstaat.¹⁶³ Das ursprüngliche Konzept, wonach nur dann im Quellenstaat besteuert wird, wenn das Unternehmen dort auch ausreichend verwurzelt ist, wurde überarbeitet. Diese Anpassungen sind notwendig, um der vornaschreitenden Steuervermeidung und Umgehung durch die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten Einhalt zu gebieten.¹⁶⁴

4.2.2. Die Maßnahmen des BEPS-Aktionspunkt 7

Der BEPS-Aktionspunkt 7 schlägt konkrete Maßnahme vor, die eine künstliche Vermeidung der Betriebsstättenbegründung verhindern sollen. Die künstliche Umgehung einer Bau- oder Montagebetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA durch eine Aufteilung von Verträgen im Konzern wird dabei adressiert. Zur Verhinderung dieser missbräuchlichen Vertragsaufteilung wird die Einführung eines Principal Purpose Tests angedacht. Eine Änderung im Wortlaut des Art 5 Abs 3 OECD-MA wird im BEPS-Aktionspunkt 7 nicht vorgeschlagen. Die künstliche Vertragstrennung soll vielmehr durch eine generelle Anti-Missbrauchs-Bestimmung bekämpft werden.¹⁶⁵

Für Art 5 Abs 4 OECD-MA sieht BEPS-Aktionspunkt 7 einen Zusatz vor, der klargestellt, dass die Tätigkeit in einer Gesamtschau von vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit sein muss. Durch eine Ergänzung im letzten Satz des Art 5 Abs 4 OECD-MA soll der Vorbehalt der vorbereitenden- und Hilfstätigkeiten auf den gesamten Artikel 5 Abs 4 OECD-MA Anwendung finden. Die Vermeidung einer Betriebsstättenbegründung soll somit nur mehr dann möglich sein, wenn alle Tatbestandsmerkmale im Art 5 Abs 4 lit a – f von vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind.¹⁶⁶ Die Änderungen durch BEPS-Aktionspunkt 7 sollen somit eine einheitliche Auslegung des Art 5 Abs 4 OECD-MA fördern, da nun alle Ausnahmetatbestände

¹⁶³ Wagemann, IWB 2016, 24.

¹⁶⁴ Bendlinger, SWI 2015, 12.

¹⁶⁵ Ecker in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 124.

¹⁶⁶ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 106.

von dem Vorbehalt der vorbereitenden- und Hilfstätigkeit erfasst sind, und nicht nur – wie im OECD-MA idF 2014 – lit e und f.¹⁶⁷

In Verbindung mit der vorgeschlagenen Neuerung des Art 5 Abs 4 OECD-MA wird auch eine Anti-Fragmentierungs-Regel angeführt. Diese soll die Aufspaltung von Aktivitäten zur Vermeidung einer Betriebsstättenbegründung verhindern. Demnach sollen auf mehrere Unternehmen aufgesplante komplementäre Funktionen zusammengerechnet werden. Unternehmen umgehen durch eine Aufspaltung einer Gesamttätigkeit, die im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründet hätte, die Besteuerung, weil eine isolierte Betrachtung dieser aufgeteilten vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten keine Betriebsstätte begründet.¹⁶⁸

Die wesentlichsten Änderungsvorschläge sieht BEPS-Aktionspunkt 7 für den abhängigen Vertreter iSd Art 5 Abs 5 und den unabhängigen Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA vor.¹⁶⁹ Durch eine beinahe vollständige Änderung des Gesetzestexts soll es zu einer erheblichen Erweiterung der Tatbestandsmerkmale kommen, um die Begründung einer Betriebsstätte zu erleichtern. Dadurch sollen künstliche Umgehungen durch Kommissionärs- und andere Vertriebsstrukturen verhindert werden.¹⁷⁰

Außerdem sieht BEPS-Aktionspunkt 7 die Einführung des Begriffs eines „eng verbundenen Unternehmens“ vor. Dieser Begriff war noch nicht Bestandteil des OECD-MA, ist jedoch für eine effektive Bekämpfung der Umgehung des Betriebsstättenstatus notwendig. Viele im BEPS Programm vorgeschlagene Änderungen nehmen nämlich Bezug auf Tätigkeiten in Verbindung mit einem eng verbundenen Unternehmen. Hauptanknüpfungspunkt für eine enge Verbundenheit soll sein, dass ein Unternehmen mehr als 50 % Eigentumsrechte an einem anderen Unternehmen hält oder, dass ein Unternehmen nach allen maßgeblichen Umständen und Tatsachen ein Unternehmen beherrscht.¹⁷¹

Die Umsetzung der in BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Maßnahmen zur Bekämpfung und Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten erfolgt durch das MLI. Mit Hilfe des MLIs erfolgt sowohl eine Anpassung der bestehenden DBAs als auch eine Änderung des OECD-MA und OECD-MK.¹⁷²

¹⁶⁷ Cortez, IWB 2016, 820.

¹⁶⁸ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 105.

¹⁶⁹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 82.

¹⁷⁰ Bendlinger, SWI 2017, 454.

¹⁷¹ Siller/Zöhrer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 134.

¹⁷² Bendlinger, BÖB 2016, 23.

4.3. Der BEPS-Aktionspunkt 15 – Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen

4.3.1. Die Grundlagen des MLIs

Die festgelegten Aktionspunkte des BEPS-Maßnahmenpakets sollen auf unterschiedliche Weise umgesetzt und erreicht werden. Der Großteil der Umsetzungen der BEPS-Maßnahmen – so auch die Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 7 – erfolgt durch eine Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Diese Anpassung der DBAs wird durch das sogenannte Multilaterale Instrument vorgenommen.¹⁷³ Das MLI ist ein umfangreiches und komplexes Abkommen, welches die Anpassungen durch die BEPS-Aktionspunkte 2, 6, 7 und 14 sowohl in die jeweiligen bilateralen DBAs der Vertragsstaaten als auch in das neue OECD-Musterabkommen umsetzen soll.¹⁷⁴ Die Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 wiederum erfolgte durch eine Änderung der OECD Verrechnungspreisrichtlinien. Für die Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13 war eine Transformation in nationales Steuerrecht von jedem Vertragsstaat notwendig. In Österreich erfolgte diese Transformation durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, welches im Rahmen des EU-AbgÄG 2016 umgesetzt wurde.¹⁷⁵

Die OECD erkannte, dass bei weltweit über 3.000 existierenden DBAs, eine individuelle bilaterale Verhandlung zwischen allen Mitgliedsstaaten äußerst langwierig und kostenintensiv gewesen wäre.¹⁷⁶ Deshalb wurde eigens der BEPS-Aktionspunkt 15¹⁷⁷ geschaffen, der eine zügige und einheitliche Umsetzung durch das MLI garantieren soll. Die detaillierte Ausarbeitung des MLIs erfolgte durch eine Ad-hoc-Gruppe, die aus mehr als 100 OECD- und Nicht-OECD-Staaten sowie aus internationalen Organisationen und regionalen Steuerorganisationen bestand. Die finale Version des “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”¹⁷⁸ wurde am

¹⁷³ Bendlinger, SWI 2017, 2.

¹⁷⁴ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 94.

¹⁷⁵ Bendlinger, SWI 2017, 3; BGBl I 2016/77.

¹⁷⁶ Bendlinger, SWI 2017, 2.

¹⁷⁷ OECD, Action 15: Final Report, 2015.

¹⁷⁸ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2017.

24.11.2016 präsentiert. Gleichzeitig wurde auch ein Explanatory Statement¹⁷⁹ verabschiedet, welches jedoch nicht der Auslegung der BEPS-Maßnahmen dient, sondern das Zusammenwirken zwischen den DBAs und dem MLI näher verdeutlichen soll.¹⁸⁰

Ziel des MLIs ist eine einheitliche und zügige Umsetzung der BEPS-Maßnahmen zu gewährleisten.¹⁸¹ Nichtsdestotrotz wird den Vertragsstaaten bei der Umsetzung der Maßnahmen eine große Flexibilität gewährt. Die Staaten können durch die Auswahl von Optionen und Vorbehalten auf die Besonderheiten ihrer Steuer- und DBA-Politik Rücksicht nehmen. Die Umsetzung von manchen BEPS-Maßnahmen ist von den Staaten frei wählbar und diese können somit auf eine Übernahme in die DBAs verzichten. Auf der anderen Seite müssen gewisse „Minimum Standards“ des MLIs als verpflichtende Elemente zwingend von den Vertragsstaaten umgesetzt werden. BEPS-Aktionspunkt 6 über die Verhinderung des Abkommensmissbrauch sowie BEPS-Aktionspunkt 14 über die Verbesserung der Streitbeilegung sind solche zwingende Minimumstandards.¹⁸²

4.3.2. Der Inhalt und Aufbau des MLIs

Der Aufbau des MLIs folgt grundsätzlich dem des OECD-MA. Auch im MLI werden in der Präambel die wesentlichen Ziele definiert. Demnach liegt der Hauptzweck darin, Gewinne dort zu besteuern, wo die wesentliche wirtschaftliche Aktivität ausgeübt wird und somit die Wertschöpfung entsteht, um eine künstliche Gewinnverlagerung zu verhindern. Zusätzlich wird ein generelles Missbrauchsverbot statuiert, welches jede Art von Steuerumgehung oder Vermeidung durch Treaty-Shopping verbietet. Das MLI dient dazu die im BEPS-Programm definierten Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen (Aktionspunkt 2), Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6) und künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (Aktionspunkt 7) sowie die Maßnahmen für eine Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen (Aktionspunkt 14) in effizienter und einheitlicher Weise in die bereits bestehenden DBAs – ohne bilaterale Verhandlungen – zu übernehmen. Das MLI hat folgenden Aufbau und Inhalt:¹⁸³

¹⁷⁹ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2015.

¹⁸⁰ Bendlinger, SWI 2017, 3.

¹⁸¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 94.

¹⁸² Bendlinger, SWI 2017, 4.

¹⁸³ Bendlinger, SWI 2017, 4.

Präambel	Sicherstellung der Vermeidung von Doppelbesteuerung Verbot der Steuerumgehung oder Vermeidung durch Treaty-Shopping
Teil I	Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen
Art 1 Art 2	Anwendungsbereich des Abkommens Begriffsbestimmungen
Teil II	Hybride Gestaltungen
Art 3 Art 4 Art 5	Transparente Rechtsgebilde Doppelt ansässige Rechtsgebilde Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Option A, B oder C)
Teil III	Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen
Art 6 Art 7 Art 8 Art 9 Art 10 Art 11	Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Vereinfachte LOB-Klausel) Ausschüttung von Dividenden Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen oder Anteilen an Rechtsgebilden, die ihre Wertschöpfung überwiegend aus unbeweglichem Vermögen beziehen Anti-Missbrauchsregeln im Zusammenhang mit Betriebsstätten, die in Drittstaaten gelegen sind Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwecks Beschränkung des Rechts eines Vertragsstaates, die in seinem Territorium ansässigen Personen zu besteuern
Teil IV	Verhinderung der Begründung von Betriebsstätten
Art 12 Art 13 Art 14 Art 15	Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch spezifische Ausnahmen des Betriebsstättenbegriffs (Option A, B oder C) Aufteilung von Verträgen Definition eines eng verbundenen Unternehmens
Teil V	Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen
Art 16 Art 17	Verständigungsverfahren Korrespondierende Gegenberichtigungen
Teil VI	Schiedsgerichtsverfahren
Art 18 Art 19 Art 20 Art 21	Wahlmöglichkeit zur Anwendung des Art VI Verbindliche Schiedsgerichtsbarkeit Ernennung von Schiedsrichtern Vertraulichkeit des Schiedsgerichtsverfahrens

Art 22	Lösung eines Falls vor Beendigung des Schiedsgerichtsverfahrens
Art 23	Arten eines Schiedsgerichtsverfahrens
Art 24	Vereinbarung einer abweichenden Lösung
Art 25	Kosten des Schiedsgerichtsverfahrens
Art 26	Kompatibilität
Teil VII	Schlussbestimmungen
Art 27	Unterzeichnung und Ratifizierung, Übernahme oder Zustimmung
Art 28	Vorbehalte
Art 29	Notifikation
Art 30	Nachfolgende Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen
Art 31	Konferenz der Vertragsstaaten
Art 32	Auslegung und Umsetzung
Art 33	Änderungen
Art 34	Inkrafttreten
Art 35	Wirksamwerden
Art 36	Wirksamwerden von Teil VI
Art 37	Kündigung
Art 38	Verhältnis zu Protokollen
Art 39	Depotstelle

Für die Umsetzung der Maßnahmen von BEPS-Aktionspunkt 7 ist speziell Teil IV „Verhinderung der Begründung von Betriebsstätten“ von Bedeutung. In den dort geregelten Art 12 bis 15 werden die vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs, die zur Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten führen sollen, umgesetzt.

In Art 12 Abs 1 MLI wird die Umsetzung der neuen Definition des abhängigen Vertreters iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA geregelt. Gleichmaßen wird in Art 12 Abs 2 MLI die Umsetzung des neuen unabhängigen Vertreters iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA reguliert. Art 13 MLI beinhaltet die Umsetzung der Änderungen bezüglich vorbereitender- und Hilfstätigkeit inklusive der Anti-Fragmentierungs-Regel.¹⁸⁴ In Art 14 MLI wird die Verhinderung einer Vertragsaufteilung bei Bau- und Montagetätigkeiten reguliert.¹⁸⁵ Schließlich wird in Art 15 MLI die Umsetzung der neuen Merkmale eines eng verbundenen Unternehmens festgelegt.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 94.

¹⁸⁵ Bendlinger, IStR 2017, 661.

¹⁸⁶ Siller/Zöhrer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 132.

4.3.3. Die Wirkungs- und Funktionsweise des MLIs

Die OECD möchte erreichen, dass so viele Staaten wie möglich das MLI unterzeichnen und somit die Änderungen im größtmöglichen Umfang in die DBAs übernommen werden. Durch das MLI wird eine große Einheitlichkeit bei der Umsetzung gewährleistet. Dennoch können durch „Minimum Standards“, Optionen sowie Vorbehalte und „Opting-Out“ Unterschiede entstehen. Zusätzlich bleibt es in der Disposition jedes einzelnen Staates, das MLI im Verhältnis zu einem anderen Vertragsstaat unangewendet zu lassen. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn bereits eine eigene bilaterale Neuverhandlung des DBAs vereinbart wurde oder wenn die BEPS-Änderungen bereits in ein DBA inkludiert wurden¹⁸⁷.

Minimum Standards sind Maßnahmen im BEPS-Projekt, die von allen Vertragstaaten zwingend umgesetzt werden müssen. BEPS-Aktionspunkt 6 zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch sowie BEPS-Aktionspunkt 14 zur Verbesserung der Streitbeilegung und Schiedsgerichtsbarkeit sind Beispiele für solche Minimum Standards.¹⁸⁸ Die in diesen Artikeln geregelten Maßnahmen zur Umsetzung sind von allen Vertragsstaaten verpflichtend einzuhalten.¹⁸⁹

Das MLI bietet in einigen Fällen – als Gestaltungsmöglichkeit für die Staaten – die Auswahl von Optionen innerhalb einer Regelung an. Dabei stellt das MLI gewisse Optionen zur Erreichung eines vorgegebenen Ziels zur Auswahl. Damit soll den Vertragsstaaten bei der Umsetzung dieser Maßnahmen eine gewisse Flexibilität zur bestmöglichen Abstimmung mit bereits bestehenden DBAs gegeben werden. Das MLI legt keine Rangreihenfolge zwischen den Optionen fest. Die Vertragsstaaten müssen sich lediglich auf eine Variante einigen, denn eine Option kann nur dann in einem DBA zur Anwendung kommen, wenn beide Vertragsstaaten die jeweils gleiche Option ausgewählt haben.¹⁹⁰ In Art 13 MLI findet sich ein Beispiel für die Auswahl einer Option. Demnach werden den Vertragsstaaten zur Umsetzung der Maßnahmen zur Verhinderung der künstlichen Inanspruchnahme der in Art 5 Abs 4 OECD-MA geregelten Ausnahmetatbestände drei Möglichkeiten zur Auswahl gegeben.¹⁹¹

¹⁸⁷ Bendlinger, SWI 2017, 6.

¹⁸⁸ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting 2015, Rz 14.

¹⁸⁹ Bendlinger, SWI 2017, 6.

¹⁹⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting 2015, Rz 14.

¹⁹¹ Bendlinger, SWI 2017, 7.

Als letzte Gestaltungsmöglichkeit im MLI gibt es die Möglichkeit zu einem vollen oder teilweisen Vorbehalt mit folgendem „Opting-Out.“ Art 28 MLI ermöglicht es den Vertragsstaaten die Übernahme einzelner Bestimmungen ganz oder teilweise abzulehnen und somit gewisse Maßnahmen unanwendbar zulassen. Sofern es sich nicht um einen oben genannten Minimum Standard handelt, kann ein Staat gegenüber jedem Regelungsvorschlag des MLIs einen Vorbehalt („Reservation“) anmelden. Durch den Vorbehalt kommt es zum Opting-Out und die genannte Regelung findet zwischen dem jeweiligen Staat und allen anderen Staaten des MLIs keine Anwendung.¹⁹² Somit können die Vertragsstaaten weiterhin ihre bestehenden Sonderregelungen in den DBAs beibehalten und auf spezifische steuerpolitische Aspekte eingehen.¹⁹³ Ein Beispiel für ein Opting-Out findet sich in Art 12 Abs 4 MLI. Demnach kann es sich jeder Staat vorbehalten den gesamten Artikel 12 MLI – und somit die Neudefinition des abhängigen und unabhängigen Vertreters – nicht auf seine bestehenden DBAs anzuwenden. Die Staaten können nur auswählen, ob sie sowohl die Änderungen in Art 12 Abs 1 als auch 2 akzeptieren oder beide ablehnen.¹⁹⁴

4.3.4. Die Umsetzung des MLIs

Seit dem 31.12.2016 liegt das MLI zur Ratifizierung durch die Vertragsstaaten auf. Im Juni 2017 kam es zu einer ersten offiziellen Unterzeichnungszeremonie in Paris. Es wurde festgelegt, dass das MLI erst in Kraft treten kann, wenn es von fünf Staaten unterzeichnet wird. Das MLI mit den enthaltenen Änderungen, wird für ein spezifisches DBA zwischen zwei Staaten erst dann wirksam, wenn beide Staaten das MLI unterzeichnet haben und beide Vertragsstaaten die Anwendung des MLIs auf dieses spezifische DBA festgelegt haben.¹⁹⁵ Die Ratifikation und somit die Umsetzung des MLIs durch die Vertragsstaaten erfolgt in mehreren Stufen. Will ein Staat das MLI unterzeichnen, muss dieser zuerst der OECD mitteilen, welche DBAs und welche Regelungen in den DBAs geändert werden sollen. Außerdem muss der Staat anführen, welche Optionen und Vorbehalte er jeweils wählt. In einem nächsten Schritt gleicht die OECD die Meldungen der Vertragsstaaten miteinander ab. Durch das Verständigungsverfahren sowie durch eine Konferenz iSd Art 31 Abs 3 MLI sollen auftretende

¹⁹² Reimer, IStR 2017, 2.

¹⁹³ Bendlinger, SWI 2017, 6.

¹⁹⁴ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 70.

¹⁹⁵ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting 2015, Rz 14, 25.

Meinungsverschiedenheiten und Streitigkeiten zwischen den Vertragsstaaten geklärt werden.¹⁹⁶ Sind die Vertragsstaaten nicht in der Lage innerhalb von zwei Jahren eine Meinungsverschiedenheit mit Hilfe des Verständigungsverfahrens zu klären, muss ein verpflichtendes Schiedsgerichtsverfahren angewendet werden. Die Anwendung des Schiedsgerichtsverfahrens ist jedoch nur möglich, wenn sich ein Staat – so wie Österreich – ausdrücklich zur Übernahme dieser Artikel verpflichtet hat.¹⁹⁷

Wurde das MLI wirksam unterzeichnet, muss als nächster Schritt das multilaterale Abkommen in nationales Recht transformiert werden. Für Österreich bedeutet dies, dass das MLI gemäß Art 50 Abs 1 Z 1 iVm Art 50 Abs 2 Z 2 B-VG die Genehmigung des Nationalrats und des Bundesrats benötigt. Danach muss gem Art 65 Abs 1 und Abs 2 B-VG der Bundespräsident die verfassungsmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung des Abkommens bestätigen und es muss eine Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler erfolgen. Die MLI bedingten Änderungen in bestehenden DBAs können erst dann wirksam werden, wenn ein Staat gegenüber der OECD die innerstaatliche Umsetzung nostrifiziert hat.¹⁹⁸

Österreich steht – wie auch die Nachbarländer Deutschland und Schweiz – den Änderungen durch BEPS-Aktionspunkt 7 eher kritisch gegenüber.¹⁹⁹ Deshalb war die Umsetzung des Aktionspunkt 7 in Österreich äußerst zurückhaltend.²⁰⁰ Da es sich bei diesen Maßnahmen nicht um Minimum Standards handelte, verzichtete Österreich auf die Umsetzung des Art 12 MLI und der darin enthaltenen Änderungen von Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA. Dies bedeutet, dass sich die österreichischen DBAs hinsichtlich des Betriebsstättenbegriffs nicht ändern. Österreich entschied sich vor allem aus standortpolitischen Aspekten sowie des erhöhten Betriebsstättenrisikos für international aktive österreichische Unternehmen gegen eine Umsetzung. Außerdem entsprechen die vorgeschlagenen Änderungen bereits der Auslegungspraxis der österreichischen Steuerverwaltung.²⁰¹ Um die Positionen der anderen Vertragsstaaten abzuwarten und auszuloten hat Österreich durchaus zaghaft bei der Umsetzung des MLIs gehandelt. Aus strategischen Gründen wurde gegen viele Bestimmungen im MLI ein Vorbehalt erhoben. Nach der Ratifizierung des MLIs ist es nämlich nicht mehr möglich neue Vorbehalte geltend zu machen. Es ist jedoch jederzeit möglich einen bereits erhobenen

¹⁹⁶ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting 2015, Rz 18.

¹⁹⁷ Bendlinger, SWI 2017, 9.

¹⁹⁸ Bendlinger, SWI 2017, 10.

¹⁹⁹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 99.

²⁰⁰ Bendlinger, RdW 2017, 359.

²⁰¹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 98.

Vorbehalt zurückzunehmen. Aus diesem Grund kann es nicht ausgeschlossen werden, dass manche Maßnahmen des BEPS-Aktionspunkt 7 durch die Zurücknahme eines Vorbehalts Eingang in das österreichische DBA Recht finden werden.²⁰² Gem Art 12 Abs 5 MLI bleibt die Möglichkeit durch bilaterale Verträge Überschreibungen an bestehenden DBAs vorzunehmen bestehe.²⁰³ Die Vertragsstaaten werden also nicht davon abgehalten durch individuelle Verhandlungen neue oder abweichende Regelungen in einzelne DBAs einzubauen.²⁰⁴

Auch wenn sich im Wortlaut der österreichischen DBAs zum abhängigen und unabhängigen Vertreter nichts ändert, können das MLI und der BEPS-Aktionspunkt 7 Auswirkungen auf Österreich haben. Es wird davon ausgegangen, dass von den über 90 österreichischen DBA-Partnerstaaten etwa 30 die Regelungen des MLIs auf ihre österreichischen DBAs anwenden werden.²⁰⁵ Dies kann zu einer veränderten Interpretation der DBAs führen, da diese Staaten auf eine MLI-konforme Auslegung bestehen werden. Außerdem wird sich eine zukünftige Interpretation des OECD-MK idF 2017 ausdrücklich auf den geänderten Wortlaut des OECD-MA idF 2017 beziehen.²⁰⁶ Wenn ein Staat bei seiner DBA Auslegung die neue Definition anwendet und ein anderer Staat seiner Auslegung die alte Definitionen zugrunde legt, kann dies zu neuen Besteuerungskonflikten führen. Deshalb wird es für Österreich notwendig sein die Auswirkungen auf den innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff sowie die Steuersubstratsverschiebungen vom Ansässigkeitsstaat in den Quellenstaat, die durch die Regelungen im MLI bewirkt werden, zu prüfen und mögliche Änderungen zu bedenken.²⁰⁷ Österreich sollte besonders auf die Vorgehensweisen der wichtigen Handelspartner Deutschland und Schweiz – die die Änderungen der Vertreterbetriebsstätte in Art 12 MLI ebenfalls nicht umgesetzt haben – Acht geben, um eine Verschlechterung des Wirtschaftsstandorts und des Wettbewerbs zu vermeiden.²⁰⁸ Auch wenn Österreich bis jetzt die Änderungen in BEPS-Aktionspunkt 7 nicht umgesetzt hat, könnte eine Ausdehnung des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs bedacht werden.²⁰⁹ Nur so kann ein vollständiges Ausschöpfen der geänderten Sachverhalte gem Art 5 Abs 5 OECD MA erreicht werden.²¹⁰ Eine mögliche Ausweitung des nationalen Betriebsstättenbegriffs sollte jedoch gründlich analysiert

²⁰² Siller/Zöhrer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 136.

²⁰³ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 98.

²⁰⁴ Bendlinger, SWI 2017, 9.

²⁰⁵ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 98.

²⁰⁶ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 83.

²⁰⁷ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 99.

²⁰⁸ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 95.

²⁰⁹ Bendlinger, ÖStZ 2017, 11.

²¹⁰ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 98.

werden und unbedingt unter der Berücksichtigung der Betriebsstättengewinnermittlung gem BEPS-Aktionspunkt 9 geschehen.²¹¹

4.4. Die Maßnahmen der EU zur Bekämpfung von Steuervermeidung

Die Europäische Kommission hat, wie die OECD, ein großes Interesse daran, die künstliche Umgehung einer Betriebsstättenbegründung zu verhindern. Da der Großteil der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union auch Teil der OECD ist, hat die EU gewissermaßen selbst am BEPS-Projekt mitgewirkt. Deshalb hat die Kommission den Mitgliedstaaten der EU in einer Empfehlung geraten den neuen Artikel 5 OECD-MA idF 2017 anzuwenden. Eine solche Empfehlung der Kommission hat jedoch keine rechtliche Bindungswirkung.²¹² Um die aggressive Steuerplanung und Gewinnverlagerung dennoch effizient bekämpfen zu können, hat die Union ein eigenes Projekt entwickelt. Im Jänner 2016 präsentierte die Europäische Kommission ihr „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung.“ Dieses Maßnahmenpaket legt den Mitgliedsstaaten eine viel weitreichendere politische Verpflichtung als das BEPS-Projekt der OECD auf.²¹³

Dieses Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung beinhaltet neben einer allgemeinen Mitteilung über die wirtschaftlichen und politischen Hintergründe auch konkrete Maßnahmen, die umgesetzt werden sollen, um die genannten Ziele zu erreichen. Zuerst wird empfohlen, dass ein EU-weiter Mindeststandard zum Schutz gegen Steuervermeidung etabliert wird. Dies soll durch den Erlass der sogenannten „Anti-BEPS-Richtlinie“ sowie durch eine Empfehlung der Kommission zu Doppelbesteuerungsabkommen erfolgen. Darüber hinaus soll der Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten vereinheitlicht und automatisiert werden. Die Mitgliedstaaten sollen die Muttergesellschaften von multinationalen Unternehmensgruppen durch eine Änderung der Amtshilfe-Richtlinie dazu verpflichten, ein sogenanntes „Country-by-Country-Reporting“ über die länderspezifischen Verrechnungspreise zu erstellen. Diese Maßnahme soll die Einheitlichkeit und Effektivität bei der Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13 in der EU sichern. Zuletzt legt die Kommission in ihrem Maßnahmenpaket die externe Strategie für die Zusammenarbeit mit Drittstaaten über eine effektive Besteuerung fest. Diese Strategie soll ein verantwortungsvolles Handeln sichern und

²¹¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 99.

²¹² Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 71.

²¹³ Kofler, GES 2016, 1.

umfasst Maßnahmen wie die Erstellung einer gemeinsamen „Schwarzen Liste“ von Steueroasen.²¹⁴

Der Erlass der Anti-BEPS-Richtlinie steht im Einklang mit dem BEPS-Projekt der OECD. In der Richtlinie sieht die Kommission sechs Maßnahmen vor, die der Bekämpfung von Steuervermeidung dienen sollen. Die Maßnahmen sind rechtlich verpflichtend und von allen Mitgliedstaaten umzusetzen. Die in der Richtlinie festgelegten Maßnahmen umfassen: Eine Zinsschranke, die die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwand begrenzt; eine Wegzugsbesteuerung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern und bei einer Sitz- oder Betriebsstättenverlegung; eine „Switch-Over Klausel“, die – unter gewissen Umständen im Verhältnis zu Drittstaaten – einen verpflichtenden Methodenwechsel auf die Anrechnungsmethode vorsieht; ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime („CFC-Regel“) von niedrigbesteuerten Tochtergesellschaften in Drittstaaten an die Muttergesellschaft, die innerhalb der EU auf rein künstliche und unangemessene Gestaltungen beschränkt ist; eine Anti-Hybridregelung, welche die steuerliche Begriffsbestimmung und Qualifikation des Quellenstaates bevorzugt um eine kongruente Einteilung zu erzielen; eine generelle Anti-Missbrauchsbestimmung. Die Anti-Missbrauchsbestimmung hat einen weiten Umfang und soll jede rechtliche oder steuerliche Gestaltung unterbinden, die nur darauf abzielt einen gewissen steuerlichen Vorteil zu erlangen und dem Zweck der geltenden Steuerbestimmung zuwiderläuft. Kein Missbrauch liegt vor, wenn eine steuerliche Gestaltung aus triftigen ökonomischen Gründen die wirtschaftliche Realität widerspiegelt.²¹⁵

Die Maßnahmen der EU stimmen im Großteil mit dem BEPS-Aktionsprogramm der OECD überein, ragen jedoch aus politischer Sicht deutlich über diese hinaus. Wesentliche Unterschiede sind die „Switch-Over Klausel“ und die generelle Anti-Missbrauchsbestimmung, die sich nicht im BEPS-Programm finden. Auch wenn in BEPS-Aktionspunkt 3 eine Hinzurechnungsbesteuerung und in BEPS-Aktionspunkt 4 eine Zinsschranke festgelegt ist, wurde im Maßnahmenpaket der OECD keine politische Verpflichtung für die Mitgliedschaften vorgesehen. Das Maßnahmenpaket der EU soll ein vereinheitlichender Mindeststandard für die Union sein, überlässt den einzelnen Mitgliedstaaten jedoch weiterhin die Kompetenz zum Erlass von Maßnahmen, die einen höheren Schutz garantieren.²¹⁶

²¹⁴ Kofler, GES 2016, 1.

²¹⁵ Kofler, GES 2016, 2.

²¹⁶ Kofler, GES 2016, 3.

Trotz der ambitionierten Ziele und beschlossenen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung ist das Maßnahmenpaket der EU nicht frei von Kritik. Zum einen gibt es Bedenken, ob die genannten Maßnahmen mit den Grundfreiheiten sowie mit der Binnenmarktkompetenz gemäß Art 115 AEUV und dem Grundsatz der Subsidiarität gemäß Art 5 EUV vereinbar sind. Zum anderen wird kritisiert, dass die Maßnahmen – insbesondere die Anti-BEPS-Richtlinie – eine Fragmentierung des Marktes nicht verhindern, wenn die Mitgliedstaaten weiterhin eigene Standards erlassen dürfen. Die Möglichkeit der Einzelstaaten den Mindeststandard durch weitere Regeln zu erhöhen führt zwangsweise zu einer geringeren Vereinheitlichung und somit zu einer erhöhten Inkongruenz im europäischen Raum.²¹⁷

²¹⁷ Kofler, GES 2016, 3.

5. Die Neuerungen der Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA idF 2017

5.1. Das OECD-MA idF 2017

5.1.1. Die Grundlagen des OECD-MA idF 2017

Das neue OECD-MA idF 2017 beinhaltet die Änderungen, die von den G20 und OECD Staaten im Zuge des BEPS-Maßnahmenprojekts beschlossen wurden. Im Juli 2017 wurde der Entwurf für ein „Update 2017“ sowohl für das Musterabkommen, als auch für den Musterkommentar präsentiert. Der Hauptteil der Änderungen des OECD-MA idF 2017 basiert auf den Umsetzungsvorschlägen des MLIs.²¹⁸ Insbesondere kommt es zu Neuerungen durch die vorgeschlagenen Änderungen in Aktionspunkt 2, Aktionspunkt 6, Aktionspunkt 7 und Aktionspunkt 14. Das OECD-MA idF 2017 wurde nach dem Ablauf der Begutachtungsfrist im August 2017 am Ende desselben Jahres von der OECD verabschiedet.²¹⁹

Das Ziel des OECD-MA idF 2017 – welches Ausdruck im Titel und in der Präambel findet – hat sich durch die BEPS-Maßnahmen im Vergleich zur alten Version erweitert. Speziell BEPS-Aktionspunkt 6 hat klargestellt, dass die Doppelbesteuerungsabkommen sowohl der Vermeidung der Doppelbesteuerung als auch der Verhinderung der Steuervermeidung dienen sollen.²²⁰ Deshalb wird im Titel des OECD-MA idF 2017 nun explizit die Verhinderung der Doppelbesteuerung und die Verhinderung der Steuerverkürzung und Steuerumgehung angeführt. Ebenso wird durch die geänderte Präambel der durch BEPS hervorgehobene Fokus auf Steuervermeidung verdeutlicht. Dem Wunsch der Staaten, ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen, wird darin Ausdruck verliehen. Zusätzlich wird in der neuen Präambel auf die Vermeidung von Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung, Steuerumgehung oder missbräuchlicher Gestaltungen ausdrücklich hingewiesen.²²¹

Eine umfassende Darstellung aller Neuerungen im OECD-MA idF 2017 würde den Rahmen dieser Arbeit überschreiten. Nach einem kurzen Überblick über wichtige allgemeine Änderungen werden die Neuerungen im Bereich der Betriebsstätte genauer analysiert. Der

²¹⁸ Bendlinger, SWI 2017, 450.

²¹⁹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 82.

²²⁰ Bendlinger, SWI 2017, 451.

²²¹ Bendlinger, SWI 2017, 452.

Begriff der Betriebsstätte ist im OECD-MA idF 2017 nach den Vorgaben des BEPS-Aktionspunkt 7 komplett neu gefasst. Diese Neufassungen betreffen die Hilfsbetriebsstätte gem Art 5 Abs 4, die Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 und den unabhängigen Vertreter gem Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017.²²²

5.1.2. Die allgemeinen Neuerungen im OECD-MA idF 2017

Wie auch im OECD-MA idF 2014, regelt Art 1 OECD-MA idF 2017 den persönlichen Anwendungsbereich eines DBAs. Das OECD-MA idF 2017 erweitert diesen persönlichen Anwendungsbereich jedoch auf drei Absätze. In Art 1 Abs 1 OECD-MA idF 2017 erfolgt dabei die grundlegendste Zuteilung. Gemäß dem darin definierten Ansässigkeitsprinzip findet das OECD-MA nur auf jene Personen Anwendung, die in einem Vertragsstaat ansässig sind.²²³

Art 1 Abs 2 OECD-MA idF 2017 wird im Vergleich zum OECD-MA idF 2014 neu eingeführt. Dieser neue Absatz regelt die Besteuerung von sogenannten „hybriden Gebilden.“ Hybride Gebilde sind Unternehmensgebilde, die in verschiedenen Vertragsstaaten steuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden. So kann ein Staat ein bestehendes Rechtsgebilde als steuerlich transparent, ein anderer Staat dieses Gebilde jedoch als steuerlich intransparent ansehen. Gem Art 1 Abs 2 OECD-MA idF 2017 können Einkünfte eines hybriden Gebildes nur dann die Vorteile eines DBAs genießen, wenn diese Einkünfte einer im Vertragsstaat ansässigen Person zuzuordnen sind. Das führt dazu, dass ein Staat, der ein hybrides Gebilde als transparent ansieht, zur Steuerentlastung verpflichtet ist, wenn die Einkünfte des Gebildes auch bei diesem besteuert werden.²²⁴

Art 1 Abs 3 OECD-MA idF 2017 führt die sogenannte „Savings Clause“ ein. Ein Ansässigkeitsstaat darf gem der Savings Clause nicht daran gehindert werden seine Staatsangehörigen zu besteuern, außer es besteht eine explizite Freistellung im DBA dazu. Somit darf ein Ansässigkeitsstaat in seinem Recht zur Besteuerung nur soweit beschränkt werden, als dies für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung notwendig ist.²²⁵

²²² Bendlinger, ÖStZ 2017, 9.

²²³ Bendlinger, SWI 2017, 452.

²²⁴ Bendlinger, SWI 2017, 452.

²²⁵ Kofler, Intertax 2016, 576.

Zur verbesserten Vermeidung der Doppelbesteuerung werden auch die Befreiungsmethode gemäß Art 23 A, sowie die Anrechnungsmethode gemäß Art 23 B OECD-MA idF 2017 angepasst. In der alten Version des Art 23 A OECD-MA idF 2014 muss der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte gemäß den Verteilungsnormen von seiner Besteuerung ausnehmen. Die Neufassung des Art 23 A OECD-MA idF 2017 – welche in der Literatur für ihre Komplexität kritisiert wird – sieht eine Befreiung nicht mehr vor, wenn die Besteuerung im Nichtansässigkeitsstaat erfolgt, weil die Einkünfte dort wie die Einkünfte einer ansässigen Person behandelt werden. Eine solche Konstellation kann sich ergeben, wenn beide Staaten nach dem Universalprinzip besteuern. Wird in einem Vertragsstaat ein Rechtsgebilde aufgrund ihrer Ansässigkeit mit dem Welteinkommen besteuert und wird im anderen Vertragsstaat ein Gesellschafter dieses Rechtsgebildes ebenfalls besteuert, weil dort dieses Gebilde als transparent eingestuft wird, so muss keiner der beiden Staaten die Besteuerung anrechnen bzw ausnehmen.²²⁶

Durch eine Änderung in Art 25 Abs 1 OECD-MA idF 2017 wird neu geregelt, dass ein Verständigungsverfahren nun sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat eingeleitet werden kann. Gemäß dieser Änderung, kann sich eine Person bei Zweifel über die Rechtmäßigkeit ihrer Besteuerung an die zuständigen Behörden von beiden Vertragsstaaten wenden. Sind die Behörden nicht in der Lage innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt, zu dem den Behörden von beiden Vertragsstaaten alle Informationen zur Verfügung gestellt wurden, eine einvernehmliche Lösung herbeizuführen, kann der Steuerpflichtige selbst gem Art 25 Abs 5 OECD-MA idF 2017 ein Schiedsverfahren beantragen.²²⁷

Neu im OECD-MA idF 2017 findet sich die sogenannte „Limitation on Benefits – Klausel.“ Die Klausel in Art 29 Abs 1 bis 7 OECD-MA idF 2017 soll eine missbräuchliche Verwendung von Doppelbesteuerungsabkommen verhindern. Durch die LoB-Klausel wird es schwieriger in den Anwendungsbereich eines DBAs zu fallen und somit die Abkommensvorteile zu genießen. Neben der Ansässigkeit in einem Vertragsstaat, muss eine Körperschaft außerdem eine Reihe von objektiven Kriterien erfüllen, um unter das Abkommen zu fallen. Dies soll garantieren, dass ein Unternehmen einen triftigen wirtschaftlichen Grund oder einen ausreichend starken Nexus zum Ansässigkeitsstaat hat, der die Gewährung der Abkommensvorteile rechtfertigt.²²⁸

²²⁶ Bendlinger, SWI 2017, 456.

²²⁷ Bendlinger, SWI 2017, 457.

²²⁸ Kofler in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 59.

Eine weitere wichtige Neuerung im OECD-MA idF 2017 ist die Einführung des „Principal Purpose Tests.“ in Art 29 Abs 9. Er soll verhindern, dass eine Person ein Abkommen primär dazu nutzt, Steuervorteile durch missbräuchliche Situationen zu erlangen oder durch künstliche Konstruktionen den Schutz und die Steuervorteile eines DABs zu erlangen.²²⁹ Staaten können auf Grundlage des Principal Purpose Tests die Vorteile eines DBAs verweigern, wenn sie die begründete Annahme haben, dass ein Hauptgrund für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen die künstliche Erlangung des Abkommensvorteils war. Der Principal Purpose Test dient somit als Anti-Missbrauchs-Bestimmung und darf nur auf jeweils einen spezifischen und konkreten Einzelfall bezogen werden.²³⁰

5.2. Die Neuerungen in Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017

5.2.1. Die Hilfsbetriebsstätte

Die Neufassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017 lautet:

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;*
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;*
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;*
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;*
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben;*
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten auszuüben,*

²²⁹ Haas, ÖStZ 2016, 66.

²³⁰ Ecker in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommès, 127.

*vorausgesetzt dass die betreffende Tätigkeit bzw., im Fall von Buchstabe f), die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.*²³¹

Die Betriebsstättenausnahmen in Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2014 eröffnen Unternehmen Möglichkeiten zur missbräuchlichen Gewinnverschiebung und Steuervermeidung. Der Tatbestand der Hilfsbetriebsstätte nimmt gewisse vorbereitende Tätigkeiten sowie Hilfs- und Nebentätigkeiten von der Begründung einer Betriebsstätte aus. So führen das Betreiben eines Waren- oder Auslieferungslagers, eine Lagertätigkeit zum Ausstellen oder zur Auslieferung, sowie eine feste Geschäftseinrichtung, die dem Einkauf oder der Informationsbeschaffung dient, zu keiner Betriebsstätte im Quellenstaat.²³² Durch diese Einschränkung des Betriebsstättenbegriffs ist es möglich essentielle gewinnbringende Handlungen von ausländischen Unternehmen von der Besteuerung im Quellenstaat auszunehmen.²³³

Die Änderung des Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017 stellt nun klar, dass alle in lit a - f genannten Tatbestände unter den Vorbehalt gestellt werden müssen, dass sie eine Hilfstätigkeit oder eine Tätigkeit vorbereitender Art sind.²³⁴ Diese Tätigkeiten sind nur dann von der Betriebsstättenbegründung ausgenommen, wenn sie nach dem Gesamtbild von vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen.²³⁵ Der neue Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017 verschärft somit den Tatbestand der Hilfsbetriebsstätte. Nur wenn die genannten Tätigkeiten tatsächlich vorbereitende- oder Hilfstätigkeiten sind, begründen sie auch keine Betriebsstätte.²³⁶

In Art 5 Abs 4 lit a OECD-MA idF 2017 werden Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern dienen, von der Begründung einer Betriebsstätte ausgenommen, wenn es sich dabei um Hilfstätigkeiten handelt. Ob diese Tätigkeiten tatsächlich als vorbereitende- oder Hilfstätigkeiten beurteilt werden können, muss unter Berücksichtigung der Gesamttätigkeit des Unternehmens beurteilt werden. Art 5 Abs 4 lit a OECD-MA idF 2017 richtet sich speziell gegen Online-Versandhäuser, die durch hocheffiziente Auslieferungslager einen maßgeblichen Unternehmenserfolg erwirtschaften.

Art 5 Abs 4 lit b OECD-MA idF 2017 nimmt nur Warenbestände, die ausschließlich der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung dienen, von einer Betriebsstättenbegründung aus.

²³¹ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 4 Rz 20.

²³² Bendlinger, SWI 2017, 454.

²³³ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

²³⁴ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 109.

²³⁵ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

²³⁶ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 32.2.

Sind die Tätigkeiten in diesen Geschäftseinrichtungen jedoch nach dem Gesamtbild keine vorbereitenden- oder Hilfstätigkeiten, wird im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründet.²³⁷

Feste Geschäftseinrichtungen im Quellenstaat, die nur dazu dienen dem Unternehmen Informationen zu besorgen, begründen gem Art 5 Abs 4 lit d OECD-MA idF 2017 keine Betriebsstätte, wenn sie die Schwellen zur vorbereitenden- und Hilfstätigkeit nicht überschreiten. Unterhält ein Investmentfonds im Quellenstaat ein Büro ausschließlich zu dem Zweck Investmentchancen zu finden oder hat ein Versicherungsunternehmen im Quellenstaat ein Büro, nur um Marktstatistiken zu beschaffen, wird dies noch als vorbereitende Tätigkeit eingestuft.²³⁸

5.2.2. Die Anti-Fragmentierungs-Regel

Die Einführung des neuen Art 5 Abs 4.1 OECD-MA idF 2017 soll die Anti-Fragmentierungs-Regel gewährleisten:

„Abs 4 ist nicht anwendbar auf eine feste Geschäftseinrichtung, die von einem Unternehmen genutzt oder unterhalten wird, wenn das gleiche oder ein verbundenes Unternehmen am gleichen Ort oder an einem anderen Ort innerhalb des anderen Vertragsstaates Geschäftstätigkeiten durchführt und

- a. dieser Ort oder ein anderer Ort nach den Bestimmungen dieses Artikels eine Betriebsstätte des Unternehmens oder des verbundenen Unternehmens begründet, und*
- b. die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der von den beiden Unternehmen durchgeführten Tätigkeiten am gleichen Ort ergibt, oder die durch das gleiche Unternehmen oder mit diesem verbundene Unternehmen an zwei Orten durchgeführt wird, nicht vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt,*

sofern die Geschäftstätigkeiten, die von den beiden Unternehmen am selben Ort oder durch ein Unternehmen oder verbundene Unternehmen an zwei Orten durchgeführt werden, sich ergänzende Funktionen darstellen, die Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind.“²³⁹

²³⁷ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 110.

²³⁸ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 113.

²³⁹ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 4.1 Rz 27.

In der Version des OECD-MA idF 2014 gibt es keine Anti-Fragmentierungs-Regel. Unternehmen können durch eine Aufteilung von wirtschaftlich zusammengehörigen Aktivitäten auf mehrere Geschäftsstellen die Begründung einer Betriebsstätte umgehen. Dabei werden die Tätigkeiten so aufgeteilt, dass sie jeweils für sich genommen nur eine Hilfstätigkeit oder Tätigkeiten von vorbereitender Art darstellen, während sie als Ganzes die Schwelle der Hilfsbetriebsstätte überschreiten.²⁴⁰

Die neu eingeführte Anti-Fragmentierungs-Regel soll sicherstellen, dass ein ausländisches Unternehmen die Begründung einer Betriebsstätte im Quellenstaat, durch eine solche Fragmentierung von zusammenhängenden Tätigkeiten in mehrere kleine Teile, nicht umgehen kann.²⁴¹ Es soll verhindert werden, dass ein Unternehmen durch die Aufteilung von eigentlich zusammenhängenden Tätigkeiten eine Hilfsbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017 abspaltet und dadurch die Begründung einer Betriebsstätte künstlich vermeidet.²⁴² Die Anti-Fragmentierungs-Regel kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn die Kombination der einzelnen fragmentierten Tätigkeiten zusammenbetrachtet die Bewertung als vorbereitende oder Hilfstätigkeit übersteigt.²⁴³ Dabei wird bei Hilfsbetriebsstätten eine Konzernbetrachtung angewendet, um alle Tätigkeiten von verbundenen Unternehmen in dem Vertragsstaat in einer umfassenden Gesamtschau berücksichtigen zu können. Dies soll verhindern, dass Konzernunternehmen einen zusammenhängenden Geschäftsfall in einzelne Aktivitäten aufteilen und jede dieser Aktivitäten unter den Ausnahmetatbestand des Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017 fällt. Damit die Anti-Fragmentierungs-Regel Anwendung findet, muss zumindest eine Betriebsstätte im Quellenstaat bereits bestehen. Liegt noch keine Betriebsstätte im Quellenstaat vor, kann eine solche erst dann begründet werden, wenn die ausgeübten Tätigkeiten nach einer Gesamtbetrachtung über vorbereitende oder Hilfstätigkeiten hinausgehen.²⁴⁴

²⁴⁰ Bendlinger, SWI 2017, 454.

²⁴¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

²⁴² Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 115.

²⁴³ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 95.

²⁴⁴ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 119.

5.3. Die Neuerungen in Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017

5.3.1. Der abhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017

Eine Möglichkeit der missbräuchlichen Gewinnverschiebung und somit der Umgehung von Besteuerung, findet sich in den Vertriebsstrukturen von Unternehmen. Besonders die Klauseln der Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 sowie in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2014 können missbräuchlich verwendet werden.²⁴⁵ So versuchen ausländische Unternehmen durch künstliche Kommissionärsstrukturen und andere Strategien der Steuervermeidung, die Steuerbelastung in dem Staat zu senken, in dem der tatsächliche Verkauf stattfindet.²⁴⁶ Um dem Entgegenzuwirken und eine Besteuerung im Quellenstaat zu ermöglichen, wurden auf Basis des BEPS-Aktionspunkt 7 umfangreiche Änderungen im Wortlaut des Art 5 Abs 5 OECD-MA beschlossen.²⁴⁷

Die Neufassung des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 lautet:

„Ungeachtet der Bestimmungen von Absatz 1 und 2, jedoch vorbehaltlich Absatz 6 gilt, dass, wenn eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge abschließt oder gewöhnlich die zentrale Rolle übernimmt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden, und wenn der Abschluss dieser Verträge

a) im Namen des Unternehmens oder

b) in Bezug auf die Übertragung des Eigentums oder die Gewährung des Nutzungsrechts an Wirtschaftsgütern, deren Eigentümer dieses Unternehmen ist oder deren Nutzungsrecht das Unternehmen besitzt, oder

c) in Bezug auf die Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen erfolgt,

das Unternehmen dann so behandelt wird, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränkten sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste

²⁴⁵ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

²⁴⁶ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9.

²⁴⁷ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9; Bendlinger, SWI 2015, 9.

Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen würden.“²⁴⁸

Aufgrund dieser Neufassung begründet nun jede natürliche oder juristische Person eine Betriebsstätte, die für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge abschließt oder gewöhnlich eine wesentliche Rolle beim Abschluss von Verträgen spielt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden. Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 führt zu einer erheblichen Erweiterung der Tatbestandsmerkmale. Dadurch wird es leichter unter den Tatbestand zu fallen und eine Betriebsstätte zu begründen.²⁴⁹ Nach dem neuen OECD-MA idF 2017 bewirken bereits verkaufsfördernde Tätigkeiten, die zum Zustandekommen von Verträgen führen – ungeachtet des formalen Vertragsabschlusses – zu einer Vertreterbetriebsstätte.²⁵⁰

Nur eine abhängige Person kann unter den neuen Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 fallen. Unabhängige Personen iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 sind weiterhin von der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ausgeschlossen. Natürliche Personen wie Mitarbeiter werden idR als abhängige Personen einzustufen sein. Aber auch juristische Personen, die fast ausschließlich für einen Geschäftsherrn tätig werden, sind abhängig.²⁵¹ Handelt ein Vertreter unter den Voraussetzungen des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017, wird eine Betriebsstätte in jenem Staat begründet, in dem der abhängige Vertreter seine wesentlichen Handlungen ausübt oder in jenem Staat, nach dessen Vertragsrecht der Vertrag abgeschlossen wurde.²⁵² Ein Vertreter ist für den Geschäftsherrn im Quellenstaat bereits tätig, indem er dort eine körperliche Anwesenheit hat. Ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, sowie bloße Produktwerbung sind jedoch noch nicht ausreichend, um für den Geschäftsherrn tätig zu werden.²⁵³

Zwei wichtige Tatbestandsmerkmale des neuen abhängigen Vertreters sind, dass dieser gewöhnlich Verträge abschließt oder gewöhnlich eine wesentliche Rolle beim Abschluss von Verträgen spielt. Da diese Begriffe Raum für Auslegungen bieten, werden sie kurz näher erörtert.

²⁴⁸ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9.

²⁴⁹ Bendlinger, SWI 2017, 454.

²⁵⁰ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 87.

²⁵¹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 87.

²⁵² Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 95.

²⁵³ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.2.

5.3.2. „Gewöhnlich Verträge im Namen des Geschäftsherrn abschließen“

Um eine Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 zu begründen, muss der Vertreter für gewöhnlich – also regelmäßig – Verträge für das Unternehmen abschließen. Der Begriff „Verträge abschließen“ richtet sich danach, wann nach dem jeweiligen Vertragsrecht ein Vertrag von einer Person als abgeschlossen gilt. Ein Vertreter kann unter anderem einen Vertrag abschließen, indem er dem Kunden einen Standardvertrag des Geschäftsherrn unterzeichnen lässt. Der Vertreter schließt einen Vertrag auch dann ab, wenn er den Vertrag mit rechtsverbindlicher Wirkung für den Geschäftsherrn ausverhandelt, dieser aber erst später unterzeichnet wird.²⁵⁴ Es reicht aus, wenn das Tätigwerden des Vertreters kausal für den Eigentumsübergang vom Verkäufer an den Käufer ist und ein tatsächlicher Vertragsabschluss im Namen des vertretenen Unternehmens erfolgt.²⁵⁵

Schon vor dem OECD-MA idF 2017 wurde von manchen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte herangezogen. Auch wenn der Vertreter eine faktische – jedoch keine formale – Abschlussvollmacht besitzt und alle wesentlichen Vertragsinhalte ausverhandelt, wird eine Betriebsstätte begründet. Es kommt dabei auf die faktische Bindung des Geschäftsherrn an. Der Vertreter muss die Verträge nicht ausdrücklich im Namen des vertretenen Unternehmens abschließen. Folgt man dieser Meinung können unter gewissen Umständen auch Kommissionäre und „undisclosed agents“ abhängige Vertreter sein.²⁵⁶

5.3.3. „Gewöhnlich die wesentliche Rolle am Abschluss von Verträgen spielen“

Wenn ein Vertreter nicht gewöhnlich Verträge für das Unternehmen abschließt, so kann er immer noch eine Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 begründen, wenn er gewöhnlich die zentrale Rolle am Abschluss von Verträgen spielt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung durch den Geschäftsherrn abgeschlossen werden. Ein abhängiger Vertreter, der auf fremde Rechnung und im fremden Namen handelt, begründet gem Art 5 Abs 5 lit a OECD-MA idF 2017 eine Vertreterbetriebsstätte. Neu eingeführt wurde gem Art 5 Abs 5

²⁵⁴ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.4.

²⁵⁵ Bendlinger, SWI 2015, 5.

²⁵⁶ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 88.

lit b OECD-MA idF 2017, dass auch ein Kommissionär, der auf fremde Rechnung aber im eigenen Namen handelt, von einer Vertreterbetriebsstätte umfasst sein kann.²⁵⁷ Ein Vertreter „spielt eine zentrale Rolle am Abschluss“, wenn der Vertragsabschluss eine unmittelbare Folge seines Tätigwerdens im Quellenstaat ist. Auch wenn der Vertreter rechtlich keinen Vertragsabschluss selbst getätigt hat, wird eine Betriebsstätte begründet. Nach dem neuen OECD-MA idF 2017 ist es nicht mehr möglich, die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden, indem man den Vertragsabschluss in den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens verlagert. Wurde der Vertrag im Wesentlichen im Quellenstaat ausverhandelt, ist es irrelevant, ob der tatsächliche Vertragsabschluss in einem anderen Staat erfolgt.²⁵⁸

Wesentliches Tatbestandsmerkmal ist die „zentrale Rolle am Zustandekommen des Vertrages.“ Was alles eine zentrale Rolle darstellt, ist nicht abschließend geklärt. Das Vorliegen einer faktischen Abschlussvollmacht ist jedoch bereits ausreichend.²⁵⁹ Somit braucht ein Vertreter keine formale Abschlussvollmacht mehr. Außerdem ist neben dem Handeln im Namen eines ausländischen Unternehmens, nun auch das Handeln des Vertreters im eigenen Namen von der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte umfasst. Die neue Gestaltung des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 führt zu einer wirtschaftlichen Betrachtung des Verhältnisses zwischen Geschäftsherrn und Dritten. Auch wenn der Geschäftsherr rechtlich nicht unmittelbar verpflichtet wird, kommt es zur Begründung einer Betriebsstätte, da er die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag tatsächlich erfüllen muss.²⁶⁰ Speziell bei der Übertragung oder Nutzungsüberlassung von Eigentum des Unternehmens oder bei der Verpflichtung des Unternehmens zur Leistungserbringung iSd Art 5 Abs 5 lit b OECD-MA idF 2017 soll eine solche wirtschaftliche Betrachtung der Regelfall sein.²⁶¹ Entscheidend ist, dass der Vertreter unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Umstände zum Vertragsabschluss beiträgt. Informiert ein Vertreter den Kunden über die Modalitäten des Vertragsabschlusses oder die Preisstruktur der Waren kann dies bereits ausreichend sein. Der Vertragsabschluss muss jedoch direkt auf die Tätigkeit des Vertreters – der den Kunden dadurch zum finalen Vertragsabschluss bewegt – zurückzuführen sein. Eine generelle Formel zur Bestimmung, ab wann eine Person „gewöhnlich eine zentrale Rolle spielt“ ist nicht möglich. Diese Beurteilung ist abhängig von

²⁵⁷ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.12.

²⁵⁸ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 88.

²⁵⁹ Bendlinger, SWI 2015, 5.

²⁶⁰ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.7.

²⁶¹ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.12.

den Arten der Verträge, der Branche und dem Geschäftsmodell des vertretenen Unternehmens.²⁶²

Durch die Neuerungen in Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 ändert sich auch der Bezug zur zivilrechtlichen Stellvertretung. Früher führten die Unterschiede in der zivilrechtlichen Beurteilung des Stellvertreters zwischen Civil Law und Common Law zu verschiedenen Auslegungen des Art 5 Abs 5 bzw Abs 6 OECD-MA idF 2014.²⁶³ Im OECD-MA idF 2017 ist diese Unterscheidung irrelevant, weil es für die Begründung einer Betriebsstätte nicht mehr notwendig ist, dass der Vertreter den Vertrag im Namen des Unternehmens abschließt. Es genügt, wenn ein abhängiger Vertreter den Vertrag im eigenen Namen abschließt oder wenn der Vertreter eine wesentliche Rolle bei den Vertragsverhandlungen innehat und deshalb ein Vertrag – ohne wesentliche Änderungen – abgeschlossen wird. Wichtig für die Begründung einer Betriebsstätte ist, dass es durch das Zutun des Vertreters tatsächlich regelmäßig zum Vertragsabschluss kommt und diese Verträge auf Rechnung des Unternehmens abgeschlossen werden. Außerdem muss das ausländische Unternehmen direkt oder indirekt durch den Vertragsabschluss des Vertreters gebunden sein.²⁶⁴

Der Vertreter muss also zum Abschluss des Vertrags beitragen, er muss aber nicht in zwingender Weise die Vertragsverhandlungen führen. Es ist bereits ausreichend, wenn ein Dritter mit dem Vertreter einen Standardvertrag ohne explizite Verhandlung unterzeichnet.²⁶⁵ Sind zum Beispiel gewisse Vertragsbedingungen oder die Preisstruktur der Waren vom Unternehmen vorgegeben und somit nicht mit dem Vertreter verhandelbar, schadet dies nicht der Betriebsstättenbegründung. Bewirbt der Vertreter im Quellenstaat Produkte für ein Unternehmen und nimmt er Bestellungen an, die er daraufhin an das Lagerhaus des Unternehmens weiterleitet, von wo aus ohne Änderung routinemäßig der Versand abgewickelt wird, begründet dies ebenfalls eine Betriebsstätte.²⁶⁶ Nicht ausreichend für die Begründung einer Betriebsstätte ist es, wenn ein Vertreter nur Tätigkeiten der Absatz- und Verkaufsförderung vornimmt, die nicht direkt zum Abschluss von Verträgen führen.²⁶⁷ Wesentlich ist, dass der Vertreter auf irgendeine Weise entscheidend am Vertragsabschluss mitwirkt. Dies ist dann der Fall, wenn der Vertreter beim Dritten den Entschluss zum

²⁶² Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 89.

²⁶³ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 95.

²⁶⁴ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.3.

²⁶⁵ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.4.

²⁶⁶ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.5.

²⁶⁷ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 95.

Vertragsabschluss kausal bewirkt oder diesen unmittelbar zum Vertragsabschluss bewegt.²⁶⁸
Eine Beurteilung, wann beim Dritten tatsächlich dieser Beschluss bewirkt ist, wird jedoch nicht immer eindeutig möglich sein.²⁶⁹

5.4. Die Neuerungen in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017

5.4.1. Der unabhängige Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017

Der Begriff des unabhängigen Vertreters in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 wird vollständig geändert. Aufgrund der Vorschläge in BEPS-Aktionspunkt 7 kommt es zu folgender kompletten Neufassung:

„a) Absatz 5 ist nicht anzuwenden, wenn die in einem Vertragsstaat im Auftrag eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats handelnde Person im erstgenannten Staat als unabhängiger Vertreter tätig ist und im Rahmen des ordentlichen Ablaufs dieser Geschäftstätigkeit für das Unternehmen handelt. Wenn dagegen eine Person ausschließlich oder fast ausschließlich im Auftrag eines oder mehrerer Unternehmen tätig ist, mit denen sie eng verbunden ist, gilt diese Person nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes in Bezug auf ein solches Unternehmen.

b) Im Sinne dieses Artikels ist eine Person eng mit einem Unternehmen verbunden, wenn allen maßgeblichen Gegebenheiten und Umständen zufolge der eine Beteiligte den anderen Beteiligten beherrscht oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. Auf jeden Fall gilt eine Person als eng mit einem Unternehmen verbunden, wenn einer der beiden Beteiligten unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte an dem anderen Beteiligten (oder bei einer Gesellschaft mindestens 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt, oder wenn eine andere Person unmittelbar oder mittelbar mindestens 50 Prozent der Eigentumsrechte an der Person und dem Unternehmen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt.“²⁷⁰

²⁶⁸ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 32.5.

²⁶⁹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 90.

²⁷⁰ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9.

Der Grundlegende Gedanke des Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2014 – dass ein unabhängiger Vertreter keine Betriebsstätte begründet, wenn er im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt – wird auch im OECD-MA idF 2017 beibehalten.²⁷¹ Im Vergleich zur alten Version sind nun jedoch die Makler und Kommissionäre nicht mehr ausdrücklich vom Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte ausgenommen.²⁷² In der neuen Definition des Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 wird klargestellt, dass ein unabhängiger Vertreter per se keine Betriebsstätte begründen kann. Es wird somit auf die Unabhängigkeit des Vertreters abgestellt, nicht jedoch auf seine Bezeichnung als Kommissionär oder Makler.²⁷³ Der neue Tatbestand des unabhängigen Vertreters wird somit gestrafft. Es liegt keine Unabhängigkeit vor, wenn eine Person ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder mehrere eng verbundene Unternehmen tätig wird. Außerdem muss ein unabhängiger Vertreter – damit er unter die Ausnahme des Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 fällt – im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Führt er Tätigkeiten aus, die nicht im Zusammenhang mit seinem Geschäftsfeld stehen, handelt er außerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit und begründet dadurch eine Vertreterbetriebsstätte.²⁷⁴ Mit den Neuerungen im OECD-MA idF 2017 werden drei wichtige Tatbestandsmerkmale eingeführt: Die Unabhängigkeit, die Ausschließlichkeit und die enge Verbundenheit.

5.4.2. Die Unabhängigkeit iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017

Im Wortlaut des Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 werden Kommissionäre und Makler nicht mehr ausdrücklich angeführt. Vielmehr wird nun der Begriff der Unabhängigkeit hervorgehoben.²⁷⁵ Diese Änderung wurde vorgenommen, da es oft nicht leicht war eine Unterscheidung zwischen abhängigen und unabhängigen Kommissionären und Makler zu treffen. So qualifizieren der EuGH und die österreichische Finanzverwaltung Kommissionäre und Makler als abhängig, sobald eine faktische Bindung vorliegt. Unterliegt der Kommissionär persönlichen Weisungen oder Anweisungen über den Arbeitsablauf sowie der Kontrolle durch den Geschäftsherrn gilt er als abhängig. Eine Tochtergesellschaft wird als wirtschaftlich abhängig eingestuft, wenn sie langfristig nur für die Muttergesellschaft tätig wird.²⁷⁶ Die

²⁷¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 96.

²⁷² Bendlinger, SWI 2017, 454.

²⁷³ Bendlinger, BÖB 2016, 53.

²⁷⁴ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 91.

²⁷⁵ Bendlinger, SWI 2017, 454.

²⁷⁶ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 91.

Abhängigkeit ist ebenfalls gegeben, wenn ein Mitarbeiter für seinen Arbeitgeber handelt oder ein Personengesellschafter für seine Personengesellschaft. Im Wesentlichen liegt eine Abhängigkeit vor, wenn man den Anweisungen und der Kontrolle des ausländischen Unternehmens unterworfen ist und wenn dieses auch das Unternehmerrisiko trägt.²⁷⁷ Eine Person gilt für die österreichische Finanzverwaltung als unabhängig, wenn sie weder rechtlich noch wirtschaftlich vom Unternehmen abhängig ist. Führt eine unabhängige Person die Tätigkeit für das ausländische Unternehmen in ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit aus, wird keine Vertreterbetriebsstätte begründet.²⁷⁸

Die Beurteilung der Abhängigkeit muss für jeden Sachverhalt einzelnen, aber unter einer Gesamtbetrachtung aller Umstände, vorgenommen werden.²⁷⁹ Faktoren wie der Mangel eines Unternehmerrisikos, Tätigkeit für nur einen Geschäftsherrn, enge Beziehung zum Mutterunternehmen oder eine vertragliche Risiko- und Kostentragung durch den Geschäftsherrn indizieren die wirtschaftliche Abhängigkeit. Die rechtliche Abhängigkeit wird durch umfassende Anweisungen und Aufsicht, die über die gesellschaftliche Beziehung hinausgehen, begründet. Eine Auskunftspflicht des Geschäftsherrn sowie eine Einschränkung des Geschäftsumfangs des Kommissionärs führen noch nicht zur Unabhängigkeit.²⁸⁰

5.4.3. Die Ausschließlichkeit iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017

Das neu eingeführte Prinzip der Ausschließlichkeit ist wesentlich, da es für die Beurteilung einer Vertreterbetriebsstättenbegründung notwendig ist. Es wird ausdrücklich in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 festgehalten, dass ein unabhängiger Vertreter nicht ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder mehrere eng verbundene Unternehmen tätig sein darf.²⁸¹ Ein Vertreter wird ausschließlich oder fast ausschließlich für ein eng verbundenes Unternehmen tätig, wenn er mehr als 90 % seines Umsatzes aus konzerninternen Tätigkeiten generiert. Somit liegt keine Ausschließlichkeit vor, wenn der Vertreter mehr als 10 % seines Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten mit anderen – nicht eng verbundenen – Unternehmen bezieht.²⁸²

²⁷⁷ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 6 Rz 37.

²⁷⁸ EStR 2000, RZ 7935.

²⁷⁹ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 6 Rz 38.5.

²⁸⁰ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 93.

²⁸¹ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 92.

²⁸² Bendlinger, BÖB 2016, 53.

5.4.4. Die enge Verbundenheit iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017

Das letzte neue wesentliche Tatbestandmerkmal ist die „enge Verbundenheit.“ Der Begriff „eng mit einem Unternehmen verbunden“ gem Art 5 Abs 6 lit b Satz 1 OECD-MA idF 2017 bezieht sich auf die Kontrolle, die ein Unternehmen über ein anderes hat bzw auf die einheitliche Kontrolle, derer zwei Unternehmen unterliegen. Diese Kontrolle ist nicht zwingend in Form einer beherrschenden Beteiligung erforderlich. Auch hier kommt es zu einer wirtschaftlichen Betrachtung. Die Kontrolle kann durch verschiedene Einflussmöglichkeiten – sei es durch besondere vertragliche Vereinbarung oder Vorzugsaktien – erreicht werden. Eine enge Verbindung liegt gemäß Art 5 Abs 6 lit b Satz 2 OECD-MA idF 2017 jedoch immer dann vor, wenn es eine direkte oder indirekte Beteiligung von mehr als 50 % zwischen dem Unternehmen und dem Vertreter gibt.²⁸³ Im Falle der gemeinsamen Leitung liegt eine enge Verbindung vor, wenn ein Dritter eine Beteiligung an beiden Unternehmen hält die 50 % übersteigt. Diese 50 % Quote kann sich auf das investierte Eigenkapital, auf den Wert der Geschäftsanteile oder auf die Stimmrechte beziehen.²⁸⁴ Um eine einheitliche Auslegung zu fördern, wird der Begriff der „engen Verbundenheit“ in Art 5 Abs 8 OECD-MA idF 2017 eigens definiert.

5.5. Die Neuerungen in Art 5 Abs 7 OECD-MA idF 2017

Die Anti-Organ-Klausel in Art 5 Abs 7 OECD-MA idF 2017 wird im Vergleich zur der alten Version im OECD-MA idF 2014 nicht verändert. Der Wortlaut des Gesetzestexts bleibt somit gleich. Es wird jedoch eine Klarstellung in Art 5 RZ 38.12 iVm RZ 41.1 OECD-MK idF 2017 eingefügt.²⁸⁵ Es ist nun ausdrücklich möglich, dass eine Tochtergesellschaft aufgrund der Art und Weise ihrer Tätigkeit, eine Betriebsstätte für die Muttergesellschaft im Quellenstaat begründen kann. Grundsätzlich begründen verbundene Unternehmen rein aufgrund ihres Beherrschungsverhältnisses noch keine Betriebsstätte. Jedoch kann eine Konzerntochtergesellschaft, wenn diese die Voraussetzungen des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 erfüllt, zur Vertreterbetriebsstätte der Konzernmuttergesellschaft werden. Dies geht nur, wenn die Tochtergesellschaft außerhalb ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt und sich

²⁸³ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 6 Rz 38.10.

²⁸⁴ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 96.

²⁸⁵ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 6 Rz 38.12.

die Vertreterstellung nicht aus Umständen der Beherrschung ergibt.²⁸⁶ Somit ist es ratsam, auch im Beherrschungsverhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 zu prüfen.

5.6. Die Neuerungen in Art 5 Abs 8 OECD-MA idF 2017

Im neu eingeführten Art 5 Abs 8 OECD-MA idF 2017 wird der Begriff des „eng verbundenen Unternehmens“ näher definiert. Dieser Begriff der „engen Verbundenheit“ („closely related“) darf nicht mit dem „verbundenen Unternehmen“ („associated enterprise“) iSd Art 9 OECD-MA idF 2017 gleichgesetzt werden.²⁸⁷

Die enge Verbundenheit iSd Art 5 Abs 8 OECD-MA idF 2017 lässt sich in zwei Tatbestände einteilen. Ein Unternehmen gilt auf jeden Fall mit einem anderen Unternehmen als eng verbunden, wenn eines der beiden Unternehmen mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Eigentumsrechte an dem anderen hält.²⁸⁸ Im Falle der gemeinsamen Leitung sind zwei Unternehmen eng verbunden, wenn der Dritte eine Beteiligung von mehr als 50 % an beiden Unternehmen hält. Die 50 % Quote kann sich auf das investierte Eigenkapital, auf den Wert der Geschäftsanteile oder auf die Stimmrechte beziehen.²⁸⁹

Eine „enge Verbundenheit“ liegt auch dann vor, wenn nach allen maßgeblichen Tatsachen und Umständen ein Unternehmen ein anderes Unternehmen beherrscht. Der Begriff der Beherrschung bezieht sich dabei auf die Kontrolle, die ein Unternehmen über ein anderes ausüben kann bzw auf die einheitliche Kontrolle, derer zwei Unternehmen unterliegen.²⁹⁰ Die Beurteilung, ab wann eine Kontrolle über ein anderes Unternehmen vorliegt, kann strittig sein. Es ist nicht abschließend geklärt, ob sich die Kontrolle nur auf eine rechtliche Grundlage – wie die Mehrheit der Stimmrechte oder einen Vertrag – oder auch auf andere faktische Grundlagen beziehen kann. Die Literatur argumentiert, dass im Zuge der Zweckmäßigkeit eine de-facto Betrachtung der tatsächlichen Kontrollverhältnisse angewendet werden soll. Die Kontrolle ist somit nicht zwingend in Form einer beherrschenden Beteiligung erforderlich, sondern kann durch verschiedene Einflussmöglichkeiten erreicht werden. Verfügt ein Aktionär über 40 % der

²⁸⁶ Bendlinger, WT 2016, 236.

²⁸⁷ Bendlinger, SWI 2017, 454.

²⁸⁸ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 6 Rz 38.10.

²⁸⁹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 96.

²⁹⁰ Siller/Zöhrer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 134.

Aktien, während der übrige Anteil im Streubesitz liegt, kann dies genauso zum Vorliegen von Kontrolle führen, wie die Aufteilung in Vorzugsaktien oder das Bestehen einer „goldenen Aktie.“²⁹¹

5.7. Die Auswirkungen der Neuerungen auf spezielle Sachverhalte

5.7.1. Die Kommissionärsstrukturen

BEPS-Aktionspunkt 7 definiert eine Kommissionärsstruktur als eine Vereinbarung, aufgrund derer eine Person im Quellenstaat Produkte zwar im eigenen Namen, aber auf Rechnung einer anderen Person, die Eigentümerin der Produkte ist, im Ansässigkeitsstaat vertreibt.²⁹² Bis zum Verkauf der Produkte an einen Dritten bleibt das ausländische Unternehmen Eigentümer daran. Durch diese Konstruktion kann ein ausländisches Unternehmen seine Produkte im Quellenstaat mit der Hilfe des Kommissionärs verkaufen, ohne dort eine Betriebsstätte zu begründen.²⁹³

Viele ausländische Unternehmen versuchen durch den Einsatz solcher Kommissionärsstrukturen die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte und die daraus resultierende Besteuerung im Quellenstaat zu umgehen.²⁹⁴ Eine beliebte Vorgehensweise ist es, einen Eigenhändler zu einem Kommissionär abzuschmelzen. Auch wenn der Kommissionär im Wesentlichen die gleichen Funktionen wie als Eigenhändler ausübt, wird keine Betriebsstätte begründet und die Gewinne werden aus dem Quellenstaat verlagert. Die multinationalen Unternehmen argumentieren dabei, dass der Kommissionär im eigenen Namen handelt und somit gemäß einer formalen Betrachtung des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014 nicht abhängig ist. Ebenso kommt es zur künstlichen Vermeidung der Betriebsstättenbegründung, wenn der Vertreter formal keine Abschlussvollmacht besitzt.

Als Folge einer solchen Kommissionärsstruktur kann der Quellenstaat nur die Provision des Kommissionärs besteuern, nicht aber auch den Vertriebsgewinn, den der Kommissionär für den Geschäftsherrn erwirtschaftet.²⁹⁵ Aufgrund des BEPS-Aktionspunkts 7 und der Neuformulierungen in Art 5 OECD-MA idF 2017, soll eine solche Umgehung verhindert

²⁹¹ Siller/Zöhrer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 136.

²⁹² OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 5.

²⁹³ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9; Bendlinger, SWI 2015, 5.

²⁹⁴ OECD, Revised Discussion Draft 2015, Rz 2.

²⁹⁵ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 85.

werden, indem Vertreterbetriebsstätten nun auch einer funktionalen Betrachtung unterliegen.²⁹⁶ Österreich hat bereits vor der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen dem Handeln eines Kommissionärs eine wirtschaftliche Betrachtung zugrunde gelegt. Für die österreichische Finanzverwaltung war schon vor dem OECD-MA idF 2017 die faktische Bindung des Geschäftsherrn wichtiger, als das tatsächliche Tätigwerden im Namen des Geschäftsherrn. Nach Ansicht des BMF wird eine Betriebsstätte begründet, wenn der Kommissionär im eigenen Namen tätig wird und dabei den Geschäftsherrn faktisch bindet. Die Neuerungen in Art 5 OECD-MA idF 2017 bringen somit für die österreichische Steuerpraxis keine großen Veränderungen.²⁹⁷

Nichtsdestotrotz werden in der österreichischen Verwaltungspraxis immer mehr solcher Kommissionärsstrukturen von multinationalen Unternehmen auf die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte überprüft. Die Finanzverwaltung bejaht speziell bei Funktionsabschmelzungen von Tochtergesellschaften – bei denen die Tochtergesellschaft vom Eigenhändler zum Kommissionär umstrukturiert wird – die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte. Nur so kann Österreich die entgehenden Steuereinnahmen aus dieser Gewinnverlagerung kompensieren.²⁹⁸

5.7.2. Die Vertriebstochtergesellschaften

In den letzten Jahren wurden vermehrt Vertriebstochtergesellschaften, die ursprünglich eine Betriebsstätte begründeten, durch Restrukturierung und „Downsizing“ in Kommissionäre umgewandelt. Die Tochtergesellschaft, die im Quellenstaat als Eigenhändler tätig ist, wird dabei in einen Kommissionär umgewandelt. Offiziell trägt die Tochtergesellschaft nun weniger Funktionen und Risiko, jedoch führt sie in der Regel ihre Tätigkeiten normal fort, ohne eine Reduzierung der Aufgaben.²⁹⁹ Als Folge dieser Umstrukturierung wird keine Betriebsstätte mehr begründet und dem Quellenstaat entgeht ein beträchtliches Steuersubstrat.³⁰⁰

Da die Tochtergesellschaft als Kommissionär im eigenen Namen, aber auf Rechnung des ausländischen Mutterunternehmens handelt, führt dies in der alten Version des Art 5 Abs 5 bzw

²⁹⁶ Bendlinger, WT 2016, 237.

²⁹⁷ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 93.

²⁹⁸ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 93.

²⁹⁹ Bendlinger, SWI 2015, 4.

³⁰⁰ OECD, Revised Discussion Draft 2015, Rz 14.

Abs 6 OECD-MA idF 2014 nicht zu der Begründung einer Betriebsstätte. Die alte Formulierung „im Namen des Vertretenen“ wird von vielen so ausgelegt, dass nur eine direkte zivilrechtliche Stellvertretung zu einer Vertreterbetriebsstätte führt. Nach dieser Auslegung ist der Auftraggeber nur gegenüber dem Kommissionär, der ja in eigenem Namen handelt, rechtlich gebunden. Somit führt der Kommissionär iSd Art 5 OECD-MA idF 2014 nicht zu einer Betriebsstätte.³⁰¹

Diese künstliche Steuerumgehung durch die Restrukturierung von Tochtergesellschaften in Kommissionärsstrukturen ist zwar unerwünscht, aber grundsätzlich gem Art 5 OECD-MA idF 2014 nicht rechtswidrig. Um dies ändern, weicht man in Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA idF 2017 von der Ansicht ab, dass ein Vertreter im Namen des Unternehmens handeln soll. Vielmehr ist nun durch eine Person, die regelmäßig für ein Unternehmen tätig wird und zum Vertragsabschluss wesentlich beiträgt, ein ausreichender steuerlicher Nexus für die Begründung einer Betriebsstätte inklusive Besteuerung im Quellenstaat gegeben.³⁰²

5.7.3. Der Low-Risk Distributor

Der sogenannte Low-Risk Distributor bleibt vom Begriff der Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 ausgenommen. Dieser Eigenhändler, der Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung selbst einkauft und wieder weiterverkauft, erfüllt nicht die relevanten Tatbestandsmerkmale.³⁰³ Die Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 kommt nur zur Anwendung, wenn eine Person auf fremde Rechnung handelt. Es kommt somit zu keiner Betriebsstättenbegründung, wenn ein Unternehmen auf eigene Rechnung handelt. Diese Regelung betreffend den Low-Risk-Distributor wird von der OECD ausdrücklich im OECD-MK idF 2017 angeführt.³⁰⁴ Die Voraussetzungen, um unter den Tatbestand zu fallen sind zwei separate Eigentumsübertragungen und die Generierung eines eigenen Verkaufsgewinns. Das Eigentum muss somit zuerst von einem Unternehmen an den Eigenhändler, und dann vom Eigenhändler an einen Dritten übertragen werden. Zusätzlich darf der Eigenhändler seinen Gewinn nicht aus der bloßen Verkaufsprovision beziehen, sondern aus seiner Gewinnmarge. Diese Regelung gilt grundsätzlich auch auf jene Low-Risk-Distributor,

³⁰¹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

³⁰² Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 69.

³⁰³ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 89.

³⁰⁴ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Abs 5 Rz 31.12.

die alle ihre Waren direkt von einem verbundenen Unternehmen erwerben. Liegt jedoch – aufgrund einer vertraglichen Ausgestaltung oder einer faktischen Handhabung – eine Struktur vor, die vergleichbar zu einer Kommissionärsstruktur ist und in der das vertretene Unternehmen alle Risiken und wesentliche Funktionen trägt, kommt es zur Umdeutung des Sachverhalts und einer Besteuerung des Low-Risk-Distributors gem Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017.³⁰⁵

³⁰⁵ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 89.

6. Zusammenfassung und Ausblick

6.1. Conclusio

Durch das BEPS-Maßnahmenpaket haben die G20 und OECD Länder, inklusive der Entwicklungsländer, die an der Ausarbeitung mitwirkten, einen modernen Rahmen für das internationale Steuerrecht geschaffen. Dieser neue Rahmen soll die steuerrechtlichen Herausforderungen einer globalen und vernetzten Wirtschaft meistern. Ziel des BEPS-Projektes ist es, die Gewinne in jenem Land zu besteuern, wo auch die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität und Wertschöpfung stattfindet.³⁰⁶ Speziell durch die Änderungen in BEPS-Aktionspunkt 7 kommt man diesem Ziel näher.

In der Version des Art 5 OECD-MA idF 2014 wird multinationalen Unternehmen durch ungenaue Formulierungen die Gewinnverlagerung und Steuervermeidung ermöglicht. Durch die künstliche Vertragsaufteilung von Bau- und Montagearbeiten in Art 5 Abs 3, sowie die künstliche Inanspruchnahme der Ausnahmetatbestände in Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2014 entgehen den Quellenstaaten erhebliche Steuereinnahmen. Die Tatbestandsmerkmale des unabhängigen Vertreters – die Abhängigkeit, die Vollmacht und die Nachhaltigkeit – werden als wesentliche Elemente zur Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2014 angesehen. Wichtige Fragen, wie, ob für das Tätigwerden im Namen des Unternehmens und der damit verbundenen Abschlussvollmacht eine wirtschaftliche oder eine rechtliche Bindung des Geschäftsherrn nötig ist, bleiben jedoch unbeantwortet.³⁰⁷ Außerdem führen Auslegungsunterschiede beim Begriff der Unabhängigkeit sowie widersprüchliche Einstufungen von Kommissionären iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2014 durch Finanzverwaltung und Lehre zu Möglichkeiten der Betriebsstättenvermeidung.³⁰⁸

Das BEPS-Maßnahmenprogramm wurde geschaffen, um diesen unerwünschten Entwicklungen entgegenzuwirken und die Lücken für die Gewinnverlagerung und Steuervermeidung zu schließen. Nach einer mehrjährigen Ausarbeitungsphase wurden die Maßnahmen zur Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten im BEPS-Aktionspunkt 7 fertiggestellt. Als wesentlichste Maßnahme, kommt es zu einer Änderung des Wortlautes von Art 5 Abs 5 und Abs 6 OECD-MA idF 2017. Gemäß dieser Neufassung, begründet der

³⁰⁶ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015. Rz 22.

³⁰⁷ Mitterlehner, SWI 2013, 496.

³⁰⁸ Bendlinger, ÖStZ 2010, 143.

abhängige Vertreter eine Betriebsstätte nicht mehr nur, wenn er im Namen und mit Vollmacht des Geschäftsherrn Verträge gewöhnlich abschließt, sondern auch schon dann, wenn er im eigenen Namen handelt. Es genügt nun bereits, wenn ein abhängiger Vertreter wesentlich am Vertragsabschluss mitwirkt, auch wenn er den Vertrag nicht selbst abschließt.³⁰⁹ Auch die Änderungen in Art 5 Abs 6 OECD-MA idF 2017 führen, aufgrund einer besseren Abgrenzung des unabhängigen Vertreters, zu einer Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten. Demnach ist eine Person – egal ob Makler oder Kommissionär – die fast ausschließlich für ein Unternehmen mit einer engen Verbindung tätig wird, nicht als unabhängiger Vertreter zu betrachten.³¹⁰ Für eine klare Auslegung der „engen Verbindung“ wird der Art 5 Abs 8 OECD-MA idF 2017 eingeführt, der diesen Begriff näher definiert. Auch die Begründung von Hilfsbetriebsstätten und die künstliche Trennung von Verträgen werden durch BEPS-Aktionspunkt 7 überarbeitet. Durch die Einführung der Anti-Fragmentierungs-Regel und der Klarstellung, dass vorbereitende- oder Hilfstätigkeiten nur nach einer Gesamtschau als solche einzustufen sind, wird der Art 5 Abs 4 OECD-MA idF 2017 strenger ausgestaltet.³¹¹ Diese Maßnahmen erschweren es multinationalen Unternehmen, durch eine künstliche Vermeidung der Betriebsstättenbegründung, ihre Gewinne aus dem Quellenstaat zu verlagern.

Die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen erfolgt durch das MLI. Durch dieses umfangreiche und komplexe Abkommen, sollen die Anpassungen sowohl in den jeweiligen bilateralen DBAs der Vertragsstaaten als auch in dem neue OECD-MA idF 2017 umgesetzt werden.³¹² Obwohl das MLI eine einheitliche und zügige Umsetzung der BEPS-Maßnahmen gewährleisten soll, wird den Vertragsstaaten dabei eine große Flexibilität gewährt und diese können durch die Auswahl von Optionen und Vorbehalten auf die Besonderheiten ihrer Steuer- und DBA-Politik Rücksicht nehmen.³¹³ Die Umsetzung des MLIs in Österreich war bisher zurückhaltend und somit werden nur wenige bestehende DBAs an die BEPS-Maßnahmen angepasst.³¹⁴ Da sich jedoch zukünftige DBAs stark an das neue OECD-MA idF 2017 orientieren werden und darin alle BEPS-Maßnahmen umgesetzt wurden, wird sich auch das österreichische

³⁰⁹ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 94.

³¹⁰ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9.

³¹¹ Bendlinger in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 109.

³¹² Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 94.

³¹³ Bendlinger, SWI 2017, 4.

³¹⁴ Jirousek/Zöhrer, ÖStZ 2017, 218.

Abkommensrecht an diese Neuerungen annähern.³¹⁵ Bis dahin kann eine Auslegung der österreichischen DBAs mit Hilfe des OECD-MK idF 2017 jedoch problematisch sein.

Trotz der generell positiven Resonanz des BEPS-Projektes, gab es auch Kritik an BEPS-Aktionspunkt 7 und seiner Umsetzung. In der Literatur wird kritisiert, dass die Möglichkeit und der Zeitraum für eine Kommentierung des OECD-MA 2017 äußerst beschränkt waren. Außerdem ist in der neuen Version des OECD-MK idF 2017 nicht ersichtlich, welche Teile sich auf das alte OECD-MA idF 2014 und welche sich auf die neue Version idF 2017 beziehen. Dies kann besonders bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs zu Problemen führen.³¹⁶ Obwohl die Änderungen zu mehr Sicherheit und Klarheit führen sollen, wird befürchtet, dass sie die Unsicherheiten einer Betriebsstättenbegründung erhöhen. Ein weiterer großer Kritikpunkt der Lehre ist, dass BEPS-Aktionspunkt 7 nicht zu den Minimum Standards der BEPS-Maßnahmen zählt und somit die Umsetzung für die Mitgliedsstaaten nicht verpflichtend ist.³¹⁷

Der Betriebsstättenbegriff iSd Art 5 OECD-MA wird ein viel diskutierter Gegenstand im internationalen Steuerrecht bleiben, da mit ihm ein wichtiger Punkt – nämlich das Besteuerungsrecht – verknüpft ist. Das Bestehen einer Betriebsstätte beeinträchtigt nicht nur die Rechts- und Planungssicherheit von internationalen Geschäftstätigkeiten, sondern auch das potentielle Steuersubstrat von Staaten.³¹⁸ Durch die Maßnahmen und Änderungen in BEPS-Aktionspunkt 7 wird die Begründung einer Betriebsstätte eindeutiger bestimmt, um das vermehrte Aufkommen von Steuerumgehung zu verhindern.³¹⁹

6.2. Implikationen für die Praxis

Es ist zu erwarten, dass durch die Änderungen im OECD-MA idF 2017 die Entwicklungs- und Schwellenländer versuchen werden mehr Steuersubstrat in den Quellenstaat zu ziehen.³²⁰ Generell kann erwartet werden, dass durch den erweiterten Hilfsbetriebsstättenbegriff, durch den Fokus auf eine tatsächliche wirtschaftliche Betrachtung bei Vertretern und durch die

³¹⁵ Jirousek, SWI 2017, 340.

³¹⁶ Bendlinger, SWI 2017, 458.

³¹⁷ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 67.

³¹⁸ Bendlinger, ÖStZ 2010, 140.

³¹⁹ OECD, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, Rz 9.

³²⁰ Bendlinger, SWI 2015, 14.

resultierende strengere Verwaltungspraxis die Besteuerungsansprüche im Ausland steigen werden. Gleichzeitig wird auch der Verwaltungsaufwand für die Registrierung, die Betriebsstättensteuererklärung und die Buchführung steigen. Vor allem zu Beginn wird die Rechtssicherheit leiden und multinationale Unternehmen werden bezüglich ihres Betriebsstättenstatus Zweifel haben.³²¹ Auslegungsprobleme sowie Verweigerungen von Steuerfreistellung und Anrechnung werden nur durch langwierige Verständigungs- und Schiedsverfahren zu lösen sein. Da es noch keine klaren Regelungen zur Ergebnisermittlung von Betriebsstätten gibt, wird der Gewinn nur gering sein und das steuerliche Mehraufkommen wird in keinem Verhältnis zu den administrativen Mehrkosten stehen. Vor allem die Formulierung „gewöhnlich eine wesentliche Rolle spielen, die zum Abschluss von Verträgen führt“ erhöht nicht nur den Dokumentationsaufwand enorm, sondern auch die Rechtsunsicherheit und somit auch die Anzahl von Schiedsverfahren.³²²

Auch wenn die theoretischen Grundlagen des neuen Betriebsstättenbegriffs gut ausgearbeitet sind, stellt sich die Beurteilung einer Betriebsstätte in der Praxis oft als sehr schwierig dar. Vor allem die Vertreterbetriebsstätte – die keinen festen Bezug mittels Geschäftseinrichtung erfordert – ist in der Steuerrechtspraxis schwer zu kontrollieren.³²³ Eine Handlungsempfehlung ist es, die Funktionen zwischen Geschäftsherr und Vertreter genau zu definieren, abzugrenzen und vertraglich festzuhalten. Außerdem sollte der Geschäftsherr durch seine Weisungen nicht zu sehr in die Bereiche des Vertreters eingreifen. Handelt es sich bei dem Vertreter um eine Konzerngesellschaft, sollte zusätzlich eine fremdübliche Vergütung der Leistung erfolgen.³²⁴

Es wird empfohlen, die bestehenden Unternehmensstrukturen einer genauen Analyse zu unterziehen, um eine ungewollte Betriebsstättenbegründung, administrativen Mehraufwand sowie Steuerrisiken oder gar finanzstrafrechtliche Folgen zu vermeiden.³²⁵ Nach einer solchen Analyse stehen dem risikostategischen Unternehmer vier verschiedene Möglichkeiten offen. Als sicherste Variante kann ein Unternehmen eine vermeintliche Betriebsstätte sofort anmelden und abwickeln. Möchte der Unternehmer noch etwas abwarten, kann er für den Fall einer Außenprüfung bereits alle relevanten Daten und Dokumentationen zu einer vermeintlichen Betriebsstätte sammeln. Alternativ könnte der Unternehmer eine anonyme Anfrage an die Finanzverwaltung stellen, um eine Rechtsauskunft einzuholen. Als letzte – und aufwendigste –

³²¹ Bendlinger, IStR 2016, 919.

³²² Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 99.

³²³ Wassermeyer, SWI 2010, 510.

³²⁴ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, 100.

³²⁵ Bendlinger, WT 2016, 240.

Alternative kann der Unternehmer sein Geschäftsmodell und seine Unternehmensstruktur umgestalten und vertraglich so regeln, dass keine Betriebsstätte begründet wird. Auch hier gibt es keine allgemein gültige Strategie. Jedes Unternehmen muss für sich selbst entscheiden, welche Alternativen – von wenigstem Aufwand bis höchsten Risiko und vice versa – am besten anzuwenden ist.³²⁶

6.3. Ausblick

Auch wenn durch BEPS-Aktionspunkt 7 die Begründung einer Betriebsstätte umfassend geregelt wird, bleiben manche Fragen weiter unbeantwortet. Speziell die Zurechnung von Gewinnen sowie die Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte sind nicht abschließend geklärt. Somit wird die zu erwartende steigende Anzahl von Betriebsstätten im Ausland nicht gleichzeitig zu einer Erhöhung der Steuerbeträge führen, da der Quellenstaat nur jene Gewinne besteuern kann, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können.³²⁷ Genau diese Zurechnung ist nicht immer eindeutig. So ist zum Beispiel die genaue Zuordnung der Gewinne einer Kommissionärstochtergesellschaft, die als abhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 eine Betriebsstätte begründet, fraglich. Hier erscheint für die OECD eine Zuordnung aufgrund eines fremdüblichen Verrechnungspreises gemäß Art 9 OECD-MA sowie eine weitere fremdübliche Gewinnzuordnung zur Vertreterbetriebsstätte notwendig. Es ist somit schwierig, die vollen Auswirkungen von BEPS-Aktionspunkt 7 zu beurteilen, da ein wesentliches Element – die Frage der Gewinnabgrenzung – noch nicht abschließend behandelt wurde.³²⁸

Die Schwelle der Betriebsstättenbegründung und somit der Zeitpunkt, ab welchem ein Staat ausländische Unternehmensgewinne besteuern kann, wurde durch die Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 7 weiter gesenkt. Auch wenn Österreich diese Maßnahmen nicht umgesetzt hat, können diese als Teil des neuen OECD-MA und OECD-MK idF 2017 bei DBA Neuverhandlungen Teil des österreichischen DBA Rechts werden.³²⁹ Das österreichische Abkommensrecht und die Steuerpolitik werden somit zukünftig definitiv von den Änderungen beeinflusst werden. Nicht zuletzt dadurch, dass jene Länder, die die Regelungen umgesetzt

³²⁶ Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommès, 102.

³²⁷ Van der Ham/Retzer, IStR 2016, 753.

³²⁸ Kofler/Schmidt/Simonek, StAW 2017, 71.

³²⁹ Bendlinger, BÖB 2016, 53.

haben, auf eine neue Interpretation drängen werden.³³⁰ Den konstitutiven Änderungen der BEPS-Maßnahmen und des neuen OECD-MA idF 2017 kann jedoch nicht bloß ein klarstellender Charakter beigemessen werden.³³¹

Komplizierte Regelungen und Auslegungsschwierigkeiten bei der Begründung einer Betriebsstätte erhöhen die Rechtsunsicherheit. Dies lässt ausländische Unternehmen, aufgrund des bürokratischen Aufwands und der eventuellen Strafverfahren davor zurückschrecken Investitionen zu tätigen.³³² Vielfach wird grenzüberschreitend-tätigen Unternehmen empfohlen nicht den Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte zu erfüllen.³³³ Andere argumentieren wiederum, dass das Konzept der Vertreterbetriebsstätte und des abhängigen Vertreters nicht mehr zeitgemäß ist. In Zeiten der modernen Kommunikation- und Verkehrsmittel sowie des Digitalen Marktes sind diese Konzepte nicht mehr relevant und werden zugunsten der Dienstleistungsbetriebsstätte und der „Digitalen Betriebsstätte“ in den Hintergrund treten.³³⁴

³³⁰ *Jirousek*, SWI 2017, 340.

³³¹ *Bendlinger*, SWI 2017, 459.

³³² *Mitterlehner*, SWI 2013, 496.

³³³ *Bendlinger*, ÖStZ 2010, 145.

³³⁴ *Haarmann* in *Festgabe Wassermeyer*, Rz 25.

7. Literaturverzeichnis

Bücher

Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016).

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ (2013).

Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I (2014).

Sammelbände

Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch spezifische Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 104 ff.

Ecker, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 124 ff.

Haarmann, Die Vertreterbetriebsstätte und die faktische Verpflichtung (Kommissionärsmodell), in *Festgabe Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2015).

Hummer, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 82 ff.

Kofler, (Vereinfachte) Limitation on Benefits-Klausel, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 59 ff.

Siller/Zöhrer, Das „eng verbundene“ Unternehmen im MLI, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 132 ff.

Kommentare

Bendlinger in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2015), Rz XIII.

Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar¹⁷ (2014).

Görl in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen⁶ (2015).

Kofler in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2015), Rz IX.

Kufner in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommenssteuergesetz (2015).

Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁵ (2014).

Sennewald, Steuerliche Risiken bei der Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, in *Lüdicke* (Hrsg), Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt (2017) 163 ff.

Zeitschriften

Bachner, The concept of permanent establishment according to domestic tax law, SWI 2002, 284.

Bendlinger, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte – Eine kritische Betrachtung eines unzweckmäßigen Tatbestands, ÖStZ 2010, 140.

Bendlinger, Die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen 2010, SWI 2011, 61.

Bendlinger, Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 2011, 251.

Bendlinger, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 2015, 2.

Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung, BÖB 2016, 23.

Bendlinger, Hilfsbetriebsstätten in BEPS-Action 7, SWI 2016, 188.

Bendlinger, Die neue Vertreterbetriebsstätte, WT 2016, 236.

Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte - Leitlinien der OECD zur Gewinnzuteilung an den abhängigen Vertreter, IStR 2016, 914.

Bendlinger, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2.

Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9.

Bendlinger, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017, 359.

Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450.

Canete/Eckerstorfer, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus “ständiger Vertreter” (EAS 2988), SWI 2010, 363.

Cortez, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814.

Haas, Auswirkungen des BEPS-Berichts auf die Ausgestaltung des OECD-MA und deren mögliche Folgen für die österreichische Abkommenspraxis, ÖStZ 2016, 64.

Jirousek, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht?, SWI 2017, 331.

Jirousek/Zöhrer, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht?, ÖStZ 2017, 217.

Kofler, Maßnahmenpaket der EU-Kommission zur Bekämpfung von Steuervermeidung, GES 2016, 1.

Kofler, Some Reflections on the “Saving Clause“, Intertax 2016, 574.

Kofler/Schmidt/Simonek, Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionärsstrukturen, StAW 2017, 67.

Mitterlehner, Die Vertretervollmacht im Lichte des OECD-Reports, SWI 2013, 492.

Pilz, Wann liegt eine DBA-Vertreterbetriebsstätte vor?, IStR 2004, 183.

Prillinger, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 2009, 497.

Puls, Kann der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft deren ständiger Vertreter sein, RIW 2004, 172.

Reimer, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Massnahmen, IStR 2017, 2.

Staringer, Kommissionärsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb, SWI 2010, 407.

Van der Ham/Retzer, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749.

Wagemann, Verschärfung des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14.

Wassermeyer, Kritische Anmerkungen zur Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, 505.

Wenninger, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2006, 190.

Winnerroither, Die OECD und der Begriff der Betriebsstätte – auch relevant für die umsatzsteuerliche Behandlung bei der Außenprüfung?, taxlex 2013, 320.

Rechtsprechung

BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014

BFH 11.10.1989, BStBl 1990 II 166.

Conseil d'Etat 31.3.2010, O5-2361 Nr.304715/Nr. 308525, *Societe Zimmer Ltd.*

Corte Suprema di Cassazione 7. 3. 2002, Nr 3367/3368, *Philip Morris*.

Noregs Høgsterett 2.12.2011, HR-2011-2245-A-Rt-2011-1581-UTV 2912-1, *Dell Norway*.

Tribunal Economico Administrativo Central 15. 3. 2012, Nr 00/2107/2007, *Dell Spain*.

Tribunal Supremo 12. 1. 2012, Nr 1626/2008, JUR/2012/41054, *Roche*.

VwGH 21.5.1997, 96/14/0084.

OECD-Abkommen

OECD (2014), Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.

OECD, Revised Discussion Draft: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 15 May 2015 – 12 June 2015, <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf>.

OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

OECD (2016), BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263703-de>.

OECD (2018), Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264287334-de>.

OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

OECD (2015), Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

OECD (2017), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

BMF-Richtlinien

EAS 722 21.09.1995.

EAS 785 23.12.1995

EAS 1666 30.5.2000.

EStR 2000 Rz 7933.

EStR 2000 Rz 7934.

EStR 2000 Rz 7935.

8. Anhang

8.1. Abstract

Die Betriebsstätte hat eine wesentliche Bedeutung im internationalen Steuerrecht. Werden die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte erfüllt, kommt dem Quellenstaat das volle Besteuerungsrecht der dort erwirtschafteten Gewinne zu. Multinationale Unternehmen konnten durch ungenaue und veraltete Formulierungen im OECD-MA idF 2014 die Begründung einer Betriebsstätte künstlich vermeiden. Um den veränderten Herausforderungen einer vernetzten und internationalen Steuerwelt gerecht zu werden, wurde das BEPS-Projekt gestartet. In diesem BEPS-Programm wurden 15 Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung festgelegt. Besonders BEPS-Aktionspunkt 7 widmet sich der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten und deren Verhinderung. Darin wird eine umfassende Änderung des Art 5 OECD-MA vorgeschlagen. Vor allem werden die Hilfsbetriebsstätte gem Art 5 Abs 4, die Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 und der unabhängige Vertreter gem Art 5 Abs 6 OECD-MA angepasst. Die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen erfolgt mit Hilfe des MLIs. Durch dieses internationale Abkommen werden sowohl die bereits bestehenden DBAs angepasst als auch das neue OECD-MA idF 2017.