



universität
wien

Diplomarbeit

Titel der Diplomarbeit

„Besonderheiten der Betriebstätte bei
Bauausführungen und Montagen“

Verfasserin

Lucia Baginova

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag.rer.soc.oec.)

Wien, im April 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 157

Studienrichtung lt. Studienblatt: Internationale Betriebswirtschaft

Betreuer: o.Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	5
Einleitung	8
1. Grundlagen der internationalen Besteuerung	
1.1. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	11
1.1.1. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO	11
1.1.2. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Abkommensrecht	13
1.1.2.1. Befreiungsmethode	14
1.1.2.2. Anrechnungsmethode	18
1.2. Berücksichtigung von Verlusten	21
2. Gründung einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen	
2.1. Überblick	25
2.2. Betriebsstätte nach Art. 5 Abs.1 OECD-MA	26
2.3. Bauausführungen und Montage nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA	29
2.3.1. Bauausführung	31
2.3.2. Montage	31
2.4. Fristberechnung	32
2.4.1. Beginn der Frist	32
2.4.2. Unterbrechungen der Frist	33
2.4.3. Ende der Frist	35
2.4.4. Mehrere Bauausführungen oder Montagen im selben Projektstaat	36
2.5. Planung und Überwachung als Bauausführung oder Montage	37
2.6. Einschaltung von Subunternehmen	41
2.7. Organisationsformen bei Bauausführungen und Montagen	43

2.7.1. Bau- und Montageausführung durch ein Konsortium	43
2.7.2. Bau- und Montageausführung durch eine ARGE	45
2.7.3. Bau- und Montageausführung durch ein B.O.T (Build-Operate-Transfer) ..	47
2.8. Dienstleistungsbetriebstätte	48

3. Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

3.1. Das Zusammenspiel des § 6 Z 6 EStG mit dem Abkommensrecht	52
3.2. Betriebsstättenprinzip (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA)	54
3.3. Dealing at arm's length.....	56
3.3.1. Relevant Business activity approach	58
3.3.2. Functionally separate entity approach – Authorized OECD Approach	60
3.4. Gewinnermittlung.....	63
3.4.1. Indirekte Methode.....	66
3.4.2. Direkte Methode	69

4. Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen

4.1. Abgrenzung Dauerbetriebsstätte – temporäre Betriebsstätte.....	72
4.2. Leistungsspektrum.....	73
4.3. Ermittlung des Projektgewinns.....	74
4.4. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung	75
4.5. Einkunftsabgrenzung im Anlagenbau – Funktionsanalyse	76
4.6. Gemischte Methoden	79
4.6.1. Kostenschlüsselmethod.....	81
4.6.2. Risikoschlüsselmethod	85
4.6.3. Umsatzschlüsselmethod.....	86
4.6.4. Aufteilung nach dem Funktionsnutzen.....	87

4.7. Funktionale Allokation	87
4.7.1. Vorbereitende bzw. Nachträgliche Aufwendungen.....	87
4.7.2. Zuordnung einzelner Leistungskomponenten	90
4.7.2.1.Finanzierungsleistungen	90
4.7.2.2.Liefergewinnbesteuerung	92
4.7.2.3.Engineering.....	96
4.7.2.4.Bauleistung, Montage und Inbetriebsetzung	96
4.7.2.5.Sonstige Dienstleistungen	97
4.8. Probleme und Gefahren im internationalen Projektgeschäft.....	98
4.8.1. Uneinheitliche DBA-Auslegung.....	98
4.8.2. Pauschale Gewinnschätzungen.....	99
4.8.3. Steuerklauseln.....	100
Schlusswort.....	102
Literaturverzeichnis	106

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AOA	Authorized OECD Approach
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
ARGE	Arbeitsgemeinschaft
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundminister(ium) für Finanzen
B.O.T.	Build Operate Transfer
Bsp.	Beispiel
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CC	Completed Contract
CIF	cost, insurance, freight
chinKöStDV	Durchführungsverordnung zum chinesischen Körperschaftsteuergesetz
CFA	Committee on Fiscal Affairs
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
dt.Bst-Vwgrds.	deutsche Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze
EAS	Express Antwort Service des öBMF
EG	Europäische Gemeinschaft
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Erl.	Erlass
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f., ff.	folgend, fortfolgend
FAC	Final Acceptance Certificate
FOB	Free on Board
FSE	Functionally separate entity
G&V	Gewinn und Verlust
gem.	Gemäß
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung

Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
IFA	International Fiscal Association
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lit.	Litera/Buchstabe
lt.	Laut
MA	Musterabkommen
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
MK	Musterkommentar
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PAC	Preliminary Acceptance Certificate
PoC	Percentage of Completion
Pkt.	Punkt
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
sog.	so genannte
Sth.	Stammhaus
StR	Steuerrecht
SWI	Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer & Wirtschaftskartei
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem, und andere
u.ä.	und ähnliches
udgl.	und dergleichen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UN	United Nations
Urt.	Urteil
usw.	und so weiter

u.U.	unter Umständen
v.	von
VDMA	Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VP	Verrechnungspreise
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WVK	Wiener Vertragsrechtskonvention
z.B.	zum Beispiel
Z.	Ziffer
z.Zt.	zurzeit

Einleitung

Durch die steigenden internationalen Verflechtungen in der Weltwirtschaft nimmt auch die Anzahl international tätiger Unternehmen stets zu. Diese Unternehmen können im Ausland entweder durch Gründung einer (rechtlich selbständigen) Tochtergesellschaft oder durch Begründung einer (rechtlich unselbständigen) Betriebsstätte tätig werden. Das Ziel dieser Arbeit ist es, die Besonderheiten der Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen, mit besonderem Augenmerk auf die Anlagenerrichtungen, im internationalen Steuerrecht aufzuzeigen. Da die Bestimmungen des internationalen Steuerrechts, insbesondere der Doppelbesteuerungsabkommen, nur eine Schrankenwirkung haben und bezüglich ihrer Umsetzung innerstaatlichen Normen bedürfen, wird auch diese Arbeit das nationale österreichische Recht nicht gänzlich außer Acht lassen können. Der Schwerpunkt soll allerdings klar in der Beurteilung der Bau- und Montagebetriebsstätte nach dem OECD Musterabkommen liegen. Ich betrachte den Fall eines in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmens, das im Ausland unternehmerisch tätig wird und somit eventuell Betriebsstätten im Ausland begründet. Die dargestellte Problematik wird ausschließlich aus dem Blickwinkel einer Kapitalgesellschaft behandelt.

Dabei möchte ich zunächst auf die Grundlagen des internationalen Steuerrechts eingehen, die Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Verwertung von Verlusten erläutern. Ausführlich werde ich mich mit der Frage der Begründung einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montage beschäftigen und den damit verbundenen Konsequenzen. Die Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist wohl einer der schwierigsten Themen des internationalen Steuerrechts und die erschöpfende Behandlung dieser Frage würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Nichtsdestotrotz werde ich auf die Besonderheiten der Gewinnzuordnung bei Anlagenbetriebsstätten eingehen und die Probleme behandeln, die sich im Rahmen einer Besteuerung dieser Betriebsstätten im Ausland ergeben könnten.

Ziel dieses Beitrags ist es die Problematik der Baubetriebsstätten nicht nur theoretisch zu behandeln, sondern auch den Praxisbezug immer im Hinterkopf zu behalten. So sollen Beispiele bei ausgewählten Themen die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung in gewissen Ländern aufzeigen.

Vereinfachend wird das Unternehmen, das Bauausführungen oder Montagen im Quellenstaat ausführt als Anlagenerrichter bzw. als Anlagenbauer bezeichnet. Im Folgenden möchte ich nun einige Begriffe klarstellen und die Natur des Anlagenbaugeschäfts in Kürze skizzieren um ein besseres Verständnis der in dieser Arbeit behandelten Probleme zu gewährleisten.

Ein Anlagenbauer wird ein Unternehmen genannt, das fähig ist aufgrund eines umfassenden Know-hows industrielle Produktions- und Energieerzeugungsanlagen zu planen, zu konstruieren, die Ausrüstungen dafür zu liefern, zu montieren und die Anlage sodann in Betrieb zu setzen.¹ Zum Großanlagenbau zählen Bereiche wie der Kraftwerksbau, die Errichtung metallurgischer Anlagen (Hüttenwerks- und Walzwerksanlagen), Stahlerzeugungsanlagen, Anlagen zur Produktion von Nahrungs- und Genussmitteln, Textilien und Baustoffen, Anlagen zur Wasseraufbereitung und Abwasserbehandlung, Anlagen zur Gewinnung und Aufbereitung von Bodenschätzen, der Bau von Chemieanlagen sowie der Auf- und Ausbau infrastruktureller Einrichtungen.² Österreichische Unternehmen zählen in vielen Branchen zu den Technologieführern, sei es im Hoch- und Tiefbau, im metallurgischen Anlagenbau, Chemieanlagenbau, Turbinenleitungsbau oder in der Energie- und Umwelttechnik. Sie sind oft Pioniere industrieller Entwicklung in den so genannten „emerging markets“. Der klassische Anlagenbau kann grob in folgende Schritte zusammengefasst werden: Beteiligung an Ausschreibungen, technische Planung (Basic und Detail Engineering), Fertigungszeichnungen, Beschaffung oder Eigenfertigung von Anlagenkomponenten, Bau und Bauüberwachung bzw. Montage und Montageüberwachung, Inbetriebnahme mit Probetrieb, Schulung vom Personal, sowie eventuell Wartung und Instandhaltung der Anlage.

Heutzutage treten die Großanlagenbauer vermehrt als Technologieführer auf, ohne eigene Fertigungskapazität zu haben. Sie lagern die Fertigung der Anlagenteile oft in Billiglohnländer aus und übernehmen nur mehr die Verantwortung für die Qualität und Funktionsfähigkeit der gesamten Anlage. Bei diesen so genannten Turn-Key

¹ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005, siehe auch VDMA Arbeitsgemeinschaft Großanlagenbau, Lagebericht 2003, 1

² Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

Anlagen wird das gesamte Leistungsspektrum von einem Auftragnehmer verantwortet. Viele Leistungen werden an Subunternehmer vergeben, der Anlagenbauer beschäftigt sich hauptsächlich mit der Entwicklung neuer Technologien und Engineering. Er hat ein Minimum an Personal aber dafür ein Maximum an Verantwortung. Seine Leistungen werden als maßgeschneidertes Produkt dem Kunden gegenüber angeboten. Anlagenerrichtungen sind höchstkomplexe Projekte die sich meistens über mehrere Jahre erstrecken und sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Projektstaat durchgeführt werden.

In den letzten Jahren ist eine Orientierung Richtung Dienstleistungen festzustellen. Zum eigentlichen Anlagenbau werden vermehrt produktbezogene Dienstleistungen wie Instandhaltung und Wartung angeboten, um gleichmäßige Umsätze zu verzeichnen und weniger abhängig vom zyklischen Großanlagenbau zu werden. Aus diesem Grund wird in dieser Arbeit in einem eigenen Punkt auch auf die Besonderheiten der Dienstleistungsbetriebstätte eingegangen.

Die Anlagenerrichtungen sind aufgrund der intensiven Leistungsverflechtung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte „Fälle besonderer Art“. Auf den folgenden Seiten werde ich ihre steuerrechtliche Behandlung in den verschiedensten Situationen seit der Begründung der Betriebsstätte bis zum Ausscheiden des Betriebsstättenergebnisses bzw. Betriebsstättenauflösung betrachten.

1. Grundlagen der internationalen Besteuerung

1.1. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

1.1.1. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO

Wird eine, in Österreich unbeschränkt (Welteinkommensprinzip) steuerpflichtige, Kapitalgesellschaft im Ausland unternehmerisch tätig und erzielt sie aus dieser Tätigkeit Einkünfte, können diese, in Abhängigkeit vom ausländischen Steuerrecht, im Ausland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Quellenprinzip). Somit würde sich hinsichtlich dieser Einkünfte eine steuerliche Doppelbelastung ergeben, die es nun zu vermeiden gilt. Dies kann entweder auf nationaler oder internationaler Ebene geschehen.

In Österreich gibt es keine zwingend anwendbare innerstaatliche Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Ein Ausweg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bietet § 48 BAO, dessen Anwendung allerdings im Ermessen der Finanzverwaltung liegt. § 48 BAO wird erst dann zur Anwendung kommen, wenn eine Doppelbesteuerung nicht durch ein DBA vermieden wird. Dies ist dann der Fall, wenn kein DBA besteht, eine bestimmte Steuer nicht unter den Geltungsbereich des DBA fällt oder eine Doppelbesteuerung eintritt obwohl das DBA richtig angewendet wird.³ Abkommenswidrige Doppelbesteuerungen können durch § 48 BAO nicht vermieden werden. In solchen Fällen kommen aufsichtsbehördliche Maßnahmen, der Rechtswittelweg oder ein internationales Verständigungsverfahren in Frage.⁴ Eine der Anwendungsvoraussetzungen ist dass der Abgabepflichtige der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegt. Entscheidend ist dabei, dass mehr als ein Staat ein Besteuerungsrecht hat, unabhängig davon ob er dieses Recht tatsächlich ausübt. Bei dieser Voraussetzung ist daher eine virtuelle Doppelbesteuerung ausreichend. Darüber hinaus muss aber noch eine zweite Voraussetzung erfüllt werden. Die Anwendung des § 48 BAO muss zur „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“⁵ dienen. Dieser Begriff zielt auf eine tatsächlich erfolgte Doppelbesteuerung, eine virtuelle Doppelbesteuerung reicht daher nicht aus. Da viele Staaten Besteuerungsansprüche

³ Wänke, Probleme der Liefergewinnbesteuerung, SWI 1995, 298

⁴ Wänke, Probleme der Liefergewinnbesteuerung, SWI 1995, 298

⁵ § 48 BAO

beispielsweise auf Liefergewinne erheben und es somit tatsächlich zu einer Doppelbesteuerung kommt, ist § 48 BAO grundsätzlich anwendbar. Die zweite, in § 48 BAO, niedergeschriebene Steuerentlastung erfolgt „zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechende Behandlung“. Diese ist dann notwendig, wenn bestimmte steuerliche Erleichterungen bereits international unüblich geworden sind oder Österreich in einem international unüblichen Ausmaß besteuern möchte und das Ausland gleichzeitig eine Herbeiführung der Gegenseitigkeit wünscht.⁶ Für österreichische Anlagenerrichter dürfte diese Bestimmung eher eine geringe Bedeutung haben. Die Anwendbarkeit des § 48 BAO ist nicht auf bestimmte Steuerarten eingeschränkt sondern umfasst alle in der BAO enthaltenen Abgaben (§§ 1-3 BAO) Die aufgrund von § 48 BAO gesetzten Maßnahmen können entweder als Einzelerledigungen in Bescheidform oder im Rahmen einer, sich an einen weiten Adressatenkreis wendenden, Verordnung ergehen.⁷ Der Bundesminister für Finanzen hat die Anwendbarkeit des § 48 BAO bereits in einer Verordnung näher erläutert.⁸ Für die Entlastung von internationaler Doppelbesteuerung gilt im Anwendungsbereich der Verordnung nicht mehr das Ermessen des BMF, sondern es besteht ein Rechtsanspruch. Es ist daher nicht mehr in jedem Einzelfall notwendig, den Bescheid des BMF zu beantragen. Jeder Steuerpflichtige kann von sich aus die in § 1 Abs. 1 VO aufgelisteten ausländischen Einkünfte in seiner Steuererklärung als steuerfrei behandeln.⁹ Voraussetzung ist, dass die Einkünfte einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15 % beträgt.¹⁰ Eine Steuerbefreiung basierend auf dieser Verordnung setzt also eine tatsächliche Doppelbesteuerung und die Vorlage von Besteuerungsnachweisen aus dem Ausland voraus.¹¹ Wird die Doppelbesteuerung nicht nach § 1 Abs. 1 vermieden, oder ist die Durchschnittsteuerbelastung niedriger als 15 %, kommt § 1 Abs. 2 zur

⁶ Wänke, Probleme der Liefergewinnbesteuerung, SWI 1995, 298

⁷ Kofler, G., Kanduth-Kristen, S., Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf

⁸ VO vom 17.12.2002, BGBl II 2002/474

⁹ § 1 Abs. 1 lit.c VO zu § 48 BAO listet ausdrücklich die Einkünfte, die aus einer im Ausland unternommenen Bauausführung oder Montage stammen, auf

¹⁰ § 1 Abs. 1 VO zu § 48 BAO

¹¹ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 54, in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde, Wien 2005

Anwendung. Gemäß dieser Vorschrift kann die im Ausland erhobene Steuer nach der per country limitation angerechnet werden. § 1 Abs. 3 ist für die Fälle vorgesehen, in denen ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht, dieses aber nicht für von lokalen Gebietskörperschaften erhobene Steuern anwendbar ist (z.B. US State Taxes). Diese Norm besagt, dass auch solche Steuern in sinngemäßer Anwendung der im Abkommen vereinbarten Anrechnungsmethode auf die österreichische Steuer anzurechnen sind.

Angebracht wäre ein Wahlrecht zwischen der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die österreichische oder der Freistellung der ausländischen Einkünfte aus der inländischen Bemessungsgrundlage. Dies ist bei der Anrechnung vor allem dann von Bedeutung, wenn das Unternehmen in Österreich keine Steuern zahlen würde, der Anrechnungshöchstbetrag somit Null beträgt, im Ausland allerdings Steuern bezahlt wurden, die nun nicht angerechnet werden können. Dies kann einerseits im Verhältnis zu nicht DBA Staaten, andererseits zu Staaten mit denen ein DBA besteht, dass die Anrechnungsmethode vorsieht, ein Problem darstellen. Im zweiten Fall kann es nämlich vorkommen, dass im Ausland Steuern entrichtet wurden, die nicht unter das Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Die Verordnung zu § 48 BAO ordnet in diesem Fall unabhängig von der Höhe der Steuerbelastung im Ausland eine sinngemäße Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode an. Eine Wahlmöglichkeit zur Befreiungsmethode könnte dem Problem des fehlenden Anrechnungshöchstbetrages eine Abhilfe schaffen.

1.1.2.Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Abkommensrecht

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt auf internationaler Ebene durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Dabei handelt es sich um bilaterale völkerrechtliche Verträge, die das steuerliche Verhältnis zweier Staaten regeln und eine Entlastung von der Doppelbesteuerung der in einem der Vertragsstaaten ansässigen Steuerpflichtigen bezwecken. Diese Abkommen sind im Großteil harmonisiert und basieren auf dem von der Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ausgearbeiteten Musterabkommen. Aus der Sicht einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ist Österreich im Sinne dieser Abkommen der Ansässigkeitsstaat, der Staat in dem die Tätigkeit ausgeübt wird oder eine Betriebsstätte gelegen ist wird als Tätigkeitsstaat oder Quellenstaat bezeichnet.

Zur Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung sind im internationalen Steuerrecht vor allem zwei Methoden vorgesehen – die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode. Beide Methoden stehen gleichberechtigt nebeneinander. Die Vertragsstaaten haben sich beim Abschluss eines DBA darauf zu einigen, welche Methoden sie anwenden wollen. Im angloamerikanischen Raum besteht eine Präferenz für die Anrechnungsmethode¹². Im kontinentaleuropäischen Raum ist zwar die Befreiungsmethode verbreitet, für Dividenden, Zinsen und – zum Teil - auch für Lizenzgebühren kommt jedoch meist die Anrechnungsmethode zur Anwendung.¹³ Die gesetzliche Grundlage dafür, welche von den zwei Verfahren im konkreten Fall zur Anwendung gelangt, findet sich entweder im Methodenartikel der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen oder in innerstaatlichen Normen wie § 48 BAO, § 103 EStG und § 6 ErbStG.¹⁴ Nach den internationalen Gepflogenheiten ist der Ansässigkeitsstaat verpflichtet die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Somit ist der Adressat des Methodenartikels immer der Ansässigkeitsstaat. Der Art 23 OECD-MA, bzw. der entsprechende Artikel im jeweiligen DBA, verpflichtet den Ansässigkeitsstaat entweder dazu, die dem anderen Staat überlassene Steuerquellen freizustellen oder aber - sofern dem Ansässigkeitsstaat weiterhin das Besteuerungsrecht verbleibt – die im Quellenstaat erhobene Steuer anzurechnen. Die Anwendung des Methodenartikels ist allerdings nicht immer erforderlich. In manchen Fällen wird die Doppelbesteuerung schon durch die Verteilungsnormen vermieden. Mitunter weisen die Verteilungsnormen nämlich einem Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.¹⁵

¹² Staringer, K., in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Außer bei Staaten des angloamerikanischen Rechtskreises (Australien, Großbritannien, Irland, Kanada, Neuseeland und die USA) und lateinamerikanischen Staaten (Brasilien, Ecuador) wird die Anrechnungsmethode als Regelmethode in Europa nur in Finnland, Griechenland, Malta, Italien, Portugal, Schweden verwendet. Auch China, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Japan, Korea, Malaysia, Pakistan, die Philippinen und afrikanische Staaten tendieren zur Anrechnungsmethode.

¹³ DBA mit ausschließlicher Befreiungsmethode ist Österreich-Argentinien, vgl. Schuch, J., Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

¹⁴ vgl. Djanani, C., Internationales Steuerrecht (1998); Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

¹⁵ Lang, M., Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2002

1.1.2.1. Die Befreiungsmethode (exemption method)

Bei der Befreiungsmethode bzw. beim Freistellungsverfahren scheidet der Ansässigkeitsstaat die dem Quellenstaat zur Besteuerung zugewiesene Einkünfte aus seiner Steuerbemessungsgrundlage aus. Die Befreiungsmethode wirkt sich also ausschließlich auf Ebene der Bemessungsgrundlage aus. Früher wurde dieses Verfahren ohne Einschränkung angewandt, was zur Folge hatte, dass ausländische Gewinne oder Verluste keinen Einfluss auf die inländische Besteuerung hatten. Dies wurde damit gerechtfertigt, dass zur Anfang des 20. Jahrhunderts die Grenzsteuersätze zwar progressiv verliefen, der Anstieg allerdings so gering war, dass sich der hohe Verwaltungsaufwand nicht gelohnt hätte. Bei Anwendung der Befreiungsmethode ohne Progressionsvorbehalt entfällt nämlich die Notwendigkeit das gesamte Welteinkommen für Zwecke der Tarifiermittlung zu ermitteln. Erst nach dem Zweiten Weltkrieg wurden die meisten DBA um den so genannten Progressionsvorbehalt ergänzt.¹⁶ Heutzutage wird die Befreiungsmethode fast ausschließlich mit einem Progressionsvorbehalt verbunden. Dies gilt auch unilateral, obwohl es bei Anwendung des § 48 BAO im Ermessen des BMF liegt, auch eine volle Befreiung ohne Progressionsvorbehalt zu gewähren.¹⁷ Die Art 23 A Abs. 3 und Art 23 B Abs. 2 OECD-MA verdeutlichen, dass die Regelung über die Befreiungsmethode die innerstaatlichen Vorschriften über die Festsetzung des Steuersatzes unberührt lassen. Die Vorschriften über die Ermittlung des Tarifs können somit nicht dem Abkommensrecht, sondern nur dem originär innerstaatlichen Recht entnommen werden.¹⁸ Das Besteuerungsrecht für die im Quellenstaat erwirtschafteten Einkünfte bleibt dem Quellenstaat somit voll erhalten, der Ansässigkeitsstaat behält sich aber vor, die ausländischen Einkünfte für die Berechnung des Steuersatzes für die inländischen Einkünfte in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Dabei wird das Welteinkommen, d.h. einschließlich ausländischer Einkünfte, nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates ermittelt. Das zieht umfassende Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten für den Steuerpflichtigen mit sich. In der Praxis werden die nach dem ausländischen Recht ermittelten Einkünfte bei besonders unterschiedlichen Regelungen lediglich auf das österreichische Recht

¹⁶ Widhalm, C., Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

¹⁷ Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

¹⁸ Lang, M., Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2002

angepasst.¹⁹ Da in der vorliegenden Arbeit nur der Fall einer inländischen Kapitalgesellschaft betrachtet wird, wird in der Folge auf die detaillierten Ausführungen zum Progressionsvorbehalt verzichtet. Für die Berechnung der inländischen Steuerschuld sind die ausländischen Einkünfte wieder aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Von wesentlicher Bedeutung ist dabei die Abgrenzung der befreiten (ausländischen) von den nicht befreiten Einkünften. Insbesondere bei betrieblichen Einkünften gestaltet sich diese Abgrenzung sehr komplex und ist Gegenstand diverser unilateraler und bilateraler Sonderregeln, wie § 6 Z 6 EStG und Art 7 Abs. 2 bis 4 OECD-MA.²⁰ Auf diese Vorschriften wird in dieser Arbeit noch ausführlicher eingegangen.

Die Befreiungsmethode entfaltet ungeachtet dessen ihre Wirkung, ob im anderen Vertragsstaat tatsächlich besteuert wird. Daher kann die Befreiungsmethode auch zur doppelten Nichtbesteuerung führen, wenn der Quellenstaat zwar abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht hat, es innerstaatlich aber nicht ausübt, und der Ansässigkeitsstaat aufgrund des Art 23 OECD-Musterabkommen, mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts, nicht besteuern kann. Eine Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ergibt sich nur bei Anwendung der so genannten „subject-to-tax Klauseln“. Nur dann ist nämlich eine Erfassung der Einkünfte in zumindest einem der beiden Staaten gewährleistet und somit eine doppelte Nichtbesteuerung ausgeschlossen.²¹ Das OECD-MA kennt eine solche generelle subject-to-tax Klausel nicht.²²

Ebenso wie positive befreite ausländische Einkünfte bei der Ermittlung der Steuer berücksichtigt werden können, gilt dies auch für negative befreite ausländische Einkünfte. Dementsprechend mindern im Falle eines DBA mit Befreiungsmethode die ausländischen Verluste den Steuersatz, der auf die dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung überlassenen Einkünfte anzuwenden ist.

¹⁹ Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

²⁰ Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

²¹ Lang, M., Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2/2002, 86

²² Loukota, H., Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 11/2001, 466

Fraglich ist, ob der Progressionsvorbehalt bei der Körperschaftssteuer zu berücksichtigen ist. Da der Körperschaftssteuersatz proportional bei 25 % liegt, bleibt auch der Durchschnittsteuersatz immer gleich. Auswirkungen können sich nur dann ergeben, wenn die ausländischen Verluste genauso hoch oder höher sind als das zu versteuernde inländische Einkommen. In diesem Fall ergibt sich ein Welteinkommen von Null, so dass auch der Steuersatz für das verbleibende inländische Einkommen Null betragen könnte. Da die Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedslos für natürliche und juristische Personen gelten, wird auch die Wirkung des Artikels 23 OECD-MA gleich sein müssen. Solange daher bei natürlichen Personen die Anwendbarkeit des Null Prozent-Steuersatzes als Ergebnis des Progressionsvorbehaltes anerkannt wird, wird dies auch bei den juristischen Personen geschehen müssen. Das Abkommen bietet keine Rechtfertigung für eine Diskriminierung der körperschaftlich organisierten Unternehmen gegenüber den Einzelunternehmen.²³ Die österreichische Finanzverwaltung geht daher von einer Anwendung des negativen Progressionsvorbehaltes auch für Zwecke des Körperschaftsrechts aus. Ein Welteinkommen von Null würde daher eine Anwendung des Steuersatzes von Null auch auf das positive inländische Einkommen mit sich bringen. Bei der Frage ob der Steuersatz bei einem Einkommen von Null 0 % oder 25 % beträgt, vertritt das deutsche Schrifttum eine andere Auffassung. Es beurteilt die Steuerpflicht des Abgabepflichtigen anhand der Leistungsfähigkeit. Beträgt das Welteinkommen Null darf demnach auch keine Steuer anfallen. Dies soll anhand eines Beispiels dargestellt werden. Bezieht eine Körperschaft inländische Einkünfte von 1 Mio. € und ausländische Verluste in gleicher Höhe, wäre der anzuwendende Steuersatz für die inländische Bemessungsgrundlage Null. Es würde also keine Körperschaftsteuer anfallen. Sind die ausländischen Verluste nur um einen Euro niedriger, ist der maßgebende Durchschnittssatz bereits 25 %. Die Steuerbelastung würde daher 250 000 € betragen. Die in § 24 Abs. 4 KStG vorgesehene Mindestkörperschaftssteuer, die nur Vorauszahlungswirkung hat, bleibt von dem negativen Progressionsvorbehalt unberührt. Ob die Anrechnung der Mindeststeuer tatsächlich zum Tragen kommt hängt von mehreren Faktoren ab. Eine spätere Anrechnung kommt dann nicht in Betracht wenn in den nächsten sieben Jahren kein ausreichend positives Einkommen erzielt wird oder wenn die Körperschaft

²³ Loukota, H., Ende des negativen Progressionsvorbehalts bei der KSt?, SWI 2001, 374

ausschließlich steuerbefreite Einkünfte bezieht. In solchen Fällen handelt es sich um eine endgültige Steuerbelastung.²⁴

Ein klarer Vorteil der Befreiungsmethode ist, dass sie sicherstellt, dass ein im Ausland investierendes Unternehmen dieselbe Steuerbelastung wie ein dort ansässiger Mitbewerber tragen muss. Ist das Steuerniveau im Quellenstaat niedriger als im Ansässigkeitsstaat, bleibt die Steuereinsparung sowie eventuelle Steuerbegünstigungen voll erhalten (Prinzip der Kapitalimportneutralität). Ist das Steuerniveau in beiden Staaten etwa gleich hoch, erfolgt die Steuereinsparung durch das Splitten der Einkünfte und die damit verbundene Vermeidung der Progression. Alleine Im Falle der Verluste im Quellenstaat führt das Freistellungsverfahren im Vergleich zum Anrechnungsverfahren zu einer höheren Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat.

1.1.2.2. Die Anrechnungsmethode (credit method)

Bei der Anrechnungsmethode hat der Ansässigkeitsstaat die Bemessungsgrundlage ausschließlich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts zu ermitteln. Positive und negative ausländische Einkünfte werden bei der Ermittlung der inländischen Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Es wird daher ein Steuerbetrag zunächst ermittelt, der sich auch ohne Anwendung eines DBA ergeben hätte. Die Doppelbesteuerung wird erst auf Ebene des Steuerbetrages vermieden. Der Betrag der auf diese Weise ermittelten inländischen Steuer ist nämlich dann um die bezahlte ausländische Steuer zu kürzen. Im Bezug auf die Höhe der anrechenbaren Steuer im Ansässigkeitsstaat gibt es im Wesentlichen vier Verfahren:²⁵

a) Die volle Anrechnung (full credit)

Der Ansässigkeitsstaat rechnet die im Ausland bezahlte Steuer in unbegrenzter Höhe auf die inländische Steuerschuld an. Für den Steuerpflichtigen ist ausschließlich das Steuerniveau im Inland maßgeblich. Ist die Steuerbelastung im Quellenstaat vergleichsweise niedriger, erfolgt durch die Anrechnung eine Nachholwirkung

²⁴ Lang, M., Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

²⁵ Djanani, C., Internationales Steuerrecht (1998); Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

zugunsten des inländischen Fiskus. Ist hingegen das Steuerniveau im Ausland höher als im Ansässigkeitsstaat, mindert die Anrechnung die inländische Steuer auf die inländischen Einkünfte. Das Anrechnungsverfahren wird in dieser Form in der Praxis nicht angewendet.

b) Verhältnismäßige Anrechnung

Bei der verhältnismäßigen Anrechnung unterwirft der Ansässigkeitsstaat das gesamte Welteinkommen der Besteuerung und rechnet die ausländischen Steuern maximal mit jenem Betrag an, der sich nach den inländischen Vorschriften als Steuer auf die ausländischen Einkünfte ergeben hätte. Ausländische Beträge, die höher sind als der inländische Verhältnisbetrag, werden nicht berücksichtigt (Anrechnungsüberhang). Hinsichtlich der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sind folgende Varianten denkbar:

- Höchstbetragsbegrenzung erfolgt für alle ausländischen Einkünfte gemeinsam (credit with overall limitation)
- Die Höchstbetragsbegrenzung zwecks Anrechnung wird für die Einkünfte aus jedem Quellenstaat gesondert berechnet (credit with per country limitation). Der für einen Quellenstaat nicht ausgenutzte Anrechnungshöchstbetrag kann nicht auf den Anrechnungshöchstbetrag eines anderen Quellenstaates übertragen werden. Österreich, Deutschland, Frankreich, Finnland und Kanada wenden beispielsweise diese länderweise Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages an.
- Die Höchstbetragsbegrenzung wird für jede Einkunftsart gesondert berechnet, und zwar entweder quer über alle Quellenstaaten (dies ist z.B. im Steuerrecht der USA vorgesehen – credit with overall basket limitation) oder für jeden Quellenstaat separat (credit with per item limitation an per country limitation).

c) Fiktive Anrechnung

Dieses spezielle Verfahren wird vor allem im Verhältnis zu Entwicklungsländern angewendet. Beim „matching credit“ rechnet der Ansässigkeitsstaat allgemein eine höhere (fiktive) Steuer an, als sie der Quellenstaat erhebt oder aufgrund des Abkommens erheben darf, unabhängig davon in welcher Höhe der Quellenstaat eine Ermäßigung gewährt hat. Die ausländische Quellensteuer kann also ausnahmsweise auch dann angerechnet werden, wenn sie im Ausland gar nicht erhoben wurde. Durch diese Regelung sollen Investitionen in Entwicklungsländern angeregt werden: Verzichtet das Entwicklungsland auf die Erhebung der Quellensteuern, würde dies bei Anwendung der Anrechnungsmethode

ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zugute kommen. Der Ansässigkeitsstaat müsste weniger ausländische Steuer anrechnen und hätte daher selbst ein höheres Steueraufkommen. Durch die fiktive Anrechnung soll sichergestellt werden, dass der Verzicht auf Quellenbesteuerung dem Investor zugute kommt.²⁶ In Österreich ist ein „matching credit“ beispielsweise in den Abkommen mit Brasilien, China, Malaysia, Tunesien und der Türkei vorgesehen. Eine andere Form der fiktiven Anrechnung ist der „tax sparing credit“. Bei diesem nimmt der Ansässigkeitsstaat Rücksicht auf Sondermaßnahmen des Quellenstaates, durch die dieser seine Steuer für bestimmte Fälle ermäßigt hat. Der Ansässigkeitsstaat rechnet die Steuer an, die sich nach dem Recht des Quellenstaates ohne diese Ermäßigung ergeben hätte. So wird vermieden, dass die im Quellenstaat gewährte Steuervergünstigung – wie sonst im Anrechnungsverfahren üblich – durch die höhere Steuer des Ansässigkeitsstaates kompensiert wird.²⁷

Österreich folgt dem Konzept der verhältnismäßigen Anrechnung. Eine ausländische Steuer kann daher nur bis zu jenem Betrag angerechnet werden, der sich aus der Multiplikation der ausländischen Einkünfte mit dem inländischen Durchschnittsteuersatz ergeben hätte. Der Anrechnungshöchstbetrag berechnet sich wie folgt:

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{österreichische Einkommenssteuer} * \text{Quellenstaateinkünfte}}{\text{veranlagungspflichtiges Einkommen}}$$

Zu beachten ist, dass die Höhe der ausländischen Einkünfte bei der Veranlagung nach inländischen steuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Die ausländische Steuer ist nicht als Ausgabeposten abzugsfähig. Weiters ist wichtig, dass die ausländischen Einkünfte im Inland zum Grenzsteuersatz versteuert werden, die ausländische Quellensteuer aber nur bis zur Höhe des inländischen Durchschnittsteuersatzes angerechnet wird. Dadurch

²⁶ Tumpel, M., Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit) in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

²⁷ diese Methode ist im DBA mit Israel vorgesehen, siehe Tumpel, M., Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit) in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

kommt es, falls der inländische Durchschnittsteuersatz niedriger ist als der ausländische Quellensteuersatz, zur zusätzlichen Steuerbelastung in Höhe der Differenz zwischen Quellensteuer und Anrechnungshöchstbetrag.

Angerechnet werden nur die im anderen Vertragsstaat zulässigerweise erhobenen Steuern. Eine im Quellenstaat irrtümlich bezahlte Steuer kann daher nicht angerechnet werden. Dasselbe gilt, wenn im anderen Vertragsstaat über das nach Abkommensrecht zulässige Maß hinausgehend Steuern erhoben werden. In diesem Fall wird nur die, der Höhe nach, dem Abkommen entsprechende Steuer angerechnet. Auch die Versäumnis von Rückerstattungsfristen im Quellenstaat geht zu Lasten des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige hat außerdem alle ihm nach dem DBA zustehenden Steuervorteile zu nützen. Tut er dies nicht, so geht die im Quellenstaat zu viel gezahlte Steuer zu seinen Lasten.²⁸ In jedem Fall, vorbehaltlich der „matching credit“ Fälle, ist aber das Höchstmaß der anzurechnenden Steuer mit der tatsächlich erhobenen Steuer beschränkt. Schöpft der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht oder nicht zur Gänze aus, mindert dies auch den Betrag der im Ansässigkeitsstaat anrechenbaren Steuer. Darin besteht ein wesentlicher Unterschied zur Befreiungsmethode.

Unterbleibt in Österreich eine Besteuerung, weil beispielsweise eine Befreiung eingreift, oder im Inland Verluste gemacht werden, sodass das Welteinkommen insgesamt Null ist und zahlt der Steuerpflichtige im entsprechenden Veranlagungszeitraum gar keine Steuern, so kann auch die ausländische Steuer nicht angerechnet werden.

Zusammengefasst kann man folgendes sagen: Ist das Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat höher als im Quellenstaat, wird die Gesamtsteuerbelastung auf das höhere Niveau des Ansässigkeitsstaates hinaufgeschleust. Falls aber der Quellenstaat ein höheres Steuerniveau als der Ansässigkeitsstaat hat, bleibt es insgesamt bei der höheren Steuerbelastung, die im Quellenstaat entstanden ist, da ja nicht die gesamten im Ausland angefallenen Steuern angerechnet werden.

1.2. Berücksichtigung von Verlusten

Nach früherer österreichischer Praxis wirkte die Befreiungsmethode sowohl für positive als auch für negative Einkünfte. Befreite Verluste konnten daher nicht die

²⁸ Lang, M., Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Bemessungsgrundlage kürzen, sie verminderten jedoch den Durchschnittsteuersatz, der auf den inländischen Einkommensteil anwendbar war. Dies kommt einem Verlustausgleichsverbot gleich. Die Nichtberücksichtigung von ausländischen Verlusten stütze sich dabei im Wesentlichen auf die folgenden Argumente:²⁹ Die Verlustberücksichtigung könnte zu einer doppelten Verlustverwertung führen, und aus der Freistellung ergibt sich je nach dem ob Gewinne oder Verluste entstehen eine Besser- oder Schlechterstellung des Abgabepflichtigen. Diese Begründungen sind insoweit nicht überzeugend als beispielsweise die Gefahr der doppelten Verlustverwertung davon abhängt dass der andere Staat diese Verluste tatsächlich berücksichtigt. In vielen Ländern, so wie in Österreich³⁰, ist dies bei beschränkt Steuerpflichtigen oft gar nicht oder nur eingeschränkt möglich.³¹ Außerdem ist die Höhe der ausländischen Einkünfte nach österreichischem und ausländischem Recht oft wegen unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften nicht gleich, so dass auch die Verluste nicht in gleicher Höhe vorliegen. Darüber hinaus wird in Fällen höherer ausländischer Verluste, und somit einem Steuersatz von Null, der auf die inländischen Einkünfte angewendet wird, bereits eine volle Verlustberücksichtigung akzeptiert. Die Befreiung positiver ausländischer Einkünfte dient der Vermeidung der Doppelbesteuerung, was ja auch grundsätzlich das Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen ist. Die Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten bedeutet zwar keine Doppelbesteuerung, es kommt in der Regel aber zu einer exzessiven Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, was letztendlich noch schwerwiegender ist.

Der niederländische Hoge Raad hat bereits 1979 als selbstverständlich angesehen, dass ausländische Verluste im Entstehungsjahr mit inländischen Gewinnen zu verrechnen sind und dass in späteren Gewinnjahren eine Nachverrechnung erfolgt.³² Die Argumente sprechen also für eine volle Verlustberücksichtigung und die damit verbundene gleichmäßige und die Leistungsfähigkeit berücksichtigende Besteuerung.

²⁹ Vgl. dBFH 11.3.1970; BStBl II 569 (die deutsche Judikatur liegt auch der österreichischen Ansicht zugrunde)

³⁰ § 102 EStG

³¹ ausführlich Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

³² vgl. Hoge Raad 5.9.1979; Lechner, E., Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Die Fälle der doppelten Verlustverwertung können durch die Anordnung einer Nachversteuerung vermieden werden.

Im Erkenntnis von 25.9.2001, 99/14/0217, ist der VwGH tatsächlich von dieser früheren Rechtsprechung abgegangen und hat – jedenfalls im Verhältnis zu Deutschland – anerkannt, dass ausländische Betriebsstättenverluste in Österreich trotz DBA-„Befreiung“ die Bemessungsgrundlage mindern. Nach der früheren Praxis war die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht strittig. Die Tatsache, dass ein Unternehmen sich zwar die Verluste der inländischen, nicht aber der ausländischen Betriebsstätte abziehen kann, wurde im Schrifttum als ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art 52 und 58 EWGV) verstanden. Die neue Rechtsprechung beseitigt die unterschiedliche Behandlung und vermeidet dadurch allfällige gemeinschaftsrechtliche Bedenken. Begründet wurde die Entscheidung im Wesentlichen damit, dass ein DBA bloß eine Schrankenwirkung hat, aber nicht eine erweiterte Steuerpflicht begründen kann. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ein DBA vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen.³³

Mit dem StRefG 2005 wurden diese Grundsätze in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG gesetzlich verankert. Nach § 2 Abs. 8 Z 3 Satz 1 EStG sind „im Ausland nicht berücksichtigte Verluste“ bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen.³⁴ Entsteht also ein Auslandsbetriebsstättenverlust, ist dieser im Entstehungsjahr voll von der inländischen Besteuerungsgrundlage in Abzug zu bringen. Die inländische Bemessungsgrundlage wird dabei um den, nach österreichischem Recht ermittelten, Verlustbetrag gekürzt. Entsteht nach ausländischem Recht ebenfalls ein Verlust, so ist der nach inländischem Recht ermittelte Verlust in dem Ausmaß nicht anzusetzen, als eine sofortige Verlustverwertung möglich ist. Eine Verlustverwertung im Ausland im Jahr der Einkünfte erfolgt, wenn sich auch nach dem ausländischen Recht ein Verlust ergibt, wenn ein Verlustrücktrag möglich ist, oder wenn die Verluste mit anderen positiven Einkünften aus dem Quellenstaat verrechnet werden. Erzielt dann die Betriebsstätte in Folgejahren einen Gewinn und lässt der ausländische Staat den Verlustvortrag zu, dann trifft insoweit in Österreich eine Nachversteuerung ein.³⁵ Die Nachversteuerung soll im

³³ Lang, M., Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2/2002, 86

³⁴ Lechner, E., Ausgleich und Nachversteuerung ausländischer Verluste, SWI 10/2005, 465

³⁵ Loukota, H., Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 11/2001, 466

Zeitpunkt der möglichen Verlustverwertung im Ausland erfolgen und das auch dann, wenn die Verlustverwertung antragsgebunden ist und der Antrag nicht gestellt wurde und unabhängig davon wer die Verlustverwertung veranlasst hat.³⁶ Die Nachversteuerung ist einerseits durch den im Inland in Abzug genommenen Verlustbetrag, andererseits durch den im Ausland tatsächlich vorgetragenen Verlustbetrag beschränkt. Somit kann in Folgejahren höchstens der niedrigere der beiden Beträge die österreichische Steuerbemessungsgrundlage erhöhen.³⁷ Die Höhe des nachzuversteuernden Verlustes ist also von der nach ausländischem Recht vorgesehenen Verlustverwertung abhängig.

Bei den DBA, die die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen, war es nie strittig, dass die ausländischen Betriebsstättenverluste das inländische Einkommen kürzen. Denn bei solchen Abkommen sind auch ausländische Betriebsstättengewinne voll in der inländischen Steuerbemessungsgrundlage enthalten.

Ein besonderes Problemfeld eröffnet sich bei einer Pauschalbesteuerung im Ausland. Es ist in einzelnen Branchen in verschiedenen Staaten durchaus üblich, die Steuerschuld des Abgabepflichtigen nicht durch die Erfassung der tatsächlich entstandener Erträge und Aufwendungen zu ermitteln sondern durch eine Pauschalbesteuerung. Steuerliche Verluste können somit nach ausländischer Gewinnermittlung nicht entstehen, es werden stets nur geringe ausländische Gewinne versteuert. Nach österreichischem Recht können sich allerdings Verluste ergeben und nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG können diese steuermindernd berücksichtigt werden. Eine Nachversteuerung tritt in späteren Jahren, wenn nach österreichischem Recht Gewinne ermittelt wurden, nicht ein, da nach ausländischem Recht formal kein Verlustvortrag verwertet wird. Somit wäre eine endgültige Verlustverwertung in Österreich trotz eines Gesamtgewinns der Betriebsstätte möglich. Um dies zu vermeiden, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass bei ausländischer Pauschalierung nicht nur die ausländischen Gewinne sondern auch die erlittenen Verluste berücksichtigt werden müssen.³⁸ Es kommt daher in den Gewinnjahren zu einer Nachversteuerung der Verluste in Österreich, ungeachtet

³⁶ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 55, in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde, Wien 2005

³⁷ vgl. Rz 203 EStR 2000

³⁸ Pölzl, H., Die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste, S. 397 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des Internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

dessen, dass diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht tatsächlich verwertet worden sind.

2. Gründung einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen

2.1. Überblick

Die Betriebsstätte erfüllt im internationalen Steuerrecht eine wichtige Funktion. Sie ist für die Zuweisung der Besteuerungsrechte der einzelnen Länder entscheidend. In der Folge werde ich mich mit der Frage beschäftigen wann eine Betriebsstätte begründet wird und welche Konsequenzen das nach sich zieht. Dafür muss aber zwischen dem Betriebsstättenbegriff des innerstaatlichen Rechts (§ 29 BAO) und jenem des internationalen Rechts (Art. 5 OECD-MA) unterschieden werden. Der § 29 BAO spricht dann von einer Betriebsstätte wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung vorliegt, die der Ausübung des Betriebes dient.³⁹ In der beispielhaften Aufzählung des Abs. 2 findet sich auch der Tatbestand der Bauausführungen wieder, nach dem dann eine Betriebsstätte begründet wird, wenn die Dauer der Bauausführungen 6 Monate übersteigt. Nach dem innerstaatlichen Recht werden ausdrücklich nur die Bauausführungen geregelt, das zeitliche Element ist bei der Montage nicht konkretisiert, sie ist allenfalls nach allgemeinen Regeln des Abs. 1 zu beurteilen. Im Unterschied zu DBA Recht ist es nach § 29 BAO unerheblich, welche Tätigkeiten in der Betriebsstätte erbracht werden. So können auch bloße Hilfs- und Nebentätigkeiten, die nach Art. 5 OECD-MA ausgenommen sind, eine Betriebsstätte begründen.⁴⁰ Bezüglich des Zusammenwirkens von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht muss festgehalten werden, dass der Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht immer zuerst im innerstaatlichen Recht vorhanden sein muss. Im ersten Schritt ist daher die Rechtsalge nach nationalem, österreichischem Recht zu ermitteln. Erst im zweiten Schritt kann dann auf Grundlage des Abkommenrechts beurteilt werden, ob dieses Besteuerungsrecht bestätigt oder eingeschränkt wird. Die Frage der Betriebsstättenbegründung im Ausland beurteilt sich nach Art. 5 OECD-MA - soweit ein DBA nach diesem Muster abgeschlossen wurde – oder nach dem nationalen Recht des Quellenstaates, sofern kein DBA besteht. Da in dieser Arbeit der Fall einer österreichischen Kapitalgesellschaft, die im Ausland tätig wird (outbound), analysiert wird, ergibt sich folgendes Bild. Existiert eine ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens hat Österreich Besteuerungsrecht aufgrund der

³⁹ § 29 Abs. 1 BAO

⁴⁰ Bachner, T., Der Betriebsstättenbegriff nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 2002, 284 ff

unbeschränkten Steuerpflicht. Der andere Staat wird nach seinem innerstaatlichen Recht beurteilen, ob ein Besteuerungsanspruch vorliegt oder nicht. Damit es zu keiner Doppelbesteuerung kommt, entscheidet nun das DBA welcher Staat seinen Besteuerungsanspruch einschränken muss. Im Outbound-Fall kommt daher dem abkommenrechtlichen Betriebsstättenbegriff die größere Bedeutung zu.

2.2. Betriebsstätte nach Art. 5 Abs.1 OECD-MA

Im Bereich des internationalen Steuerrechts nimmt der Begriff der Betriebsstätte eine zentrale Bedeutung ein. Das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Betriebsstätte ist für die Abgrenzung der Besteuerungsansprüche zwischen Österreich und dem Tätigkeitsstaat maßgeblich. Der Tätigkeitsstaat ist gemäß Art. 7 OECD-MA nämlich nur dann berechtigt Unternehmensgewinne zu versteuern, wenn das Unternehmen dort eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-MA unterhält. Das Bestehen einer Betriebsstätte bewirkt einerseits einen Besteuerungsanspruch des Quellenstaates, andererseits hat dies zur Folge, dass im Rahmen der österreichischen Steuererklärung die der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Österreich ausgeschieden werden müssen (Befreiungsmethode) bzw. es müssen die im Betriebsstätten-Staat erhobenen Steuern vom Einkommen auf die österreichische Steuerschuld angerechnet werden (Anrechnungsmethode). Daneben hat die ausländische Betriebsstätte Bedeutung für die Besteuerung der bei der Betriebsstätte eingesetzten Arbeitnehmer.⁴¹

Im OECD-MA heißt es im Art. 5 Abs.1: „Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Man könnte diesen Tatbestand auch als Dauerbetriebsstätte definieren, er setzt neben der betrieblichen Tätigkeit den Bestand eines statischen (feste Geschäftseinrichtung), funktionellen (Dienen der Tätigkeit des Unternehmens) und zeitlichen Elements (Dauerhaftigkeit) voraus.⁴² Die Besteuerung im anderen Vertragsstaat ist also nur vorgesehen, wenn die Intensität der Beziehung zwischen Unternehmen und anderem

⁴¹ Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrieanlagenbaus, S. 215 in Aicher/Korinek (Hrsg.) Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industrieanlagenbaus, Orac, Wien 1991

⁴² Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563

Vertragsstaat so stark ist, dass sie einen Anknüpfungspunkt darstellt. Bloße Geschäftsbeziehungen zu anderen Unternehmen oder Kunden im anderen Vertragsstaat reichen nicht aus. Als Geschäftseinrichtung wird die Gesamtheit aller dem Unternehmen dienenden Sachen verstanden. Lediglich immaterielle Wirtschaftsgüter, wie Beteiligungen an Körperschaften, Forderungen, Patente, Software können keine Betriebsstätte entstehen lassen. Es kommt nicht darauf an, dass einem Unternehmen ein voll ausgestattetes Büro zur Verfügung steht. Auch leere Räumlichkeiten können eine Betriebsstätte begründen. Ausschlaggebend ist dabei, dass sie der Tätigkeit des Unternehmens dienen. Daher kann auch eine Wohnung, von wo aus ein Handelsvertreter regelmäßig seine Kunden anruft oder andere geschäftliche Tätigkeiten ausübt, in Betracht kommen. Eine feste Geschäftseinrichtung kann sich auch in den Geschäftsräumen eines anderen Unternehmens befinden. Das Beispiel allerdings, wonach ein Büro, das bei einem Geschäftspartner zwecks Überwachung der vertraglichen Verpflichtung eingerichtet wurde, eine Betriebsstätte begründen soll, geht zu weit, da es sich hierbei um eine Hilfstätigkeit nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA handelt.⁴³ Die feste Geschäftseinrichtung muss sich weiters in der Verfügungsmacht des Unternehmens befinden. Unerheblich ist dabei, ob sie in dessen Eigentum steht, vermietet oder verpachtet ist oder auf andere Weise zur Verfügung steht. Auf die Rechtmäßigkeit kommt es nicht an, auch illegal besetzte Räume können eine Betriebsstätte begründen.⁴⁴ Erforderlich ist die tatsächliche, physische Nutzung, es genügt dabei wenn die Verfügungsmacht durch Angestellte ausgeübt wird. Steht die Geschäftseinrichtung zwar im Eigentum des Unternehmens, verfügt über sie aber ein anderer für eigene Zwecke, liegt keine Betriebsstätte des Unternehmens vor. Eine Ausnahme stellt der Fall dar, wo der andere auf Rechnung und Gefahr des überlassenden Unternehmens tätig wird. Die Tätigkeit des Unternehmens muss sich in der festen Einrichtung vollziehen, d.h. die Geschäftseinrichtung selber darf vom Unternehmen nicht produziert, gehandelt oder verarbeitet werden. Der Ausdruck „Tätigkeit durch die Geschäftseinrichtung“ wird von der OECD sehr weit verstanden. So begründet ein Maler, der über einen längeren Zeitraum (>12 Monate) ein Gebäude

⁴³ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

⁴⁴ Rz. 4.1. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

anstreicht, in diesem Gebäude eine Betriebsstätte.⁴⁵ Auch ein Unternehmen, das sich mit dem Teeren von Straßen beschäftigt, übt seine Tätigkeit durch den Ort aus, an dem die Straße geteert wird.⁴⁶ Bei einer solchen Auslegung wird das Objekt der Bearbeitung bzw. der Ort, an dem die Arbeiten ausgeführt werden, zur Betriebsstätte. Weiters braucht es sich nicht um eine „aktive“ Geschäftstätigkeit handeln. Die Vermietung von Gegenständen oder Grundstücken kann genauso zur Begründung einer Betriebsstätte führen. Nicht verlangt wird auch eine „produktive“ Tätigkeit, also solche, die zum Gewinn des Gesamtunternehmens beiträgt. Daher können auch Geschäftseinrichtungen, die nur oder überwiegend Ausgaben verursachen, Betriebsstätten sein.⁴⁷

Letztes Erfordernis für die Begründung einer Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 ist das Erfordernis der Dauer. Diese Dauer ist aber im Generalatbestand des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nicht definiert. Es spricht einiges dafür, die für die Bauausführungen und Montagen vorgesehene Frist auch für andere vorübergehende Einrichtungen gelten zu lassen.⁴⁸ Die Geschäftseinrichtung darf nicht nur einen vorübergehenden Charakter haben, sondern eine gewisse Beständigkeit aufweisen. Dies ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Eine Einrichtung kann auch fest, und somit dauerhaft, sein, wenn sie für weniger als 12 Monate geplant ist. In der Regel werden die OECD-Mitgliedstaaten bei einer Dauer der Geschäftstätigkeit von weniger als 6 Monaten keine Betriebsstätte unterstellen. Bei mehr als 12 Monaten ist das Erfordernis jedenfalls gegeben.⁴⁹ Wird eine Tätigkeit langfristig ausgeübt, ohne dabei über eine Einrichtung zu verfügen, wird keine Betriebsstätte begründet. Wird der Ort der Tätigkeit häufig gewechselt, so führt selbst eine länger andauernde Tätigkeit in einem Vertragsstaat nicht zu einer Betriebsstätte (so auch Wanderzirkus, Tanz- und Musikgruppen, Eisbühnen...). Hingegen können wiederkehrende, kurzfristige Tätigkeiten eine Betriebsstätte

⁴⁵ Rz 4.5. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁴⁶ Rz 4.6. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁴⁷ Rz. 26 zu Art. 5 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁴⁸ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht – ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265; siehe auch BMF 18.1.2000, 04 4282/3-IV/4/00, AÖF 2000/34

⁴⁹ Rz. 37a zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuh, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004, Rz. 19 zu Art. 5 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

begründen, wenn sie sich über mehrere Jahre erstrecken.⁵⁰ Dazu hat Deutschland eine Observation gemacht und fordert eine Mindestpräsenz für das betreffende Jahr.⁵¹ Nach Bendlinger⁵² wurden auch folgende Tätigkeiten als betriebsstättenbegründend qualifiziert: Ein Wartungsvertrag, der eine Laufzeit von mehreren Jahren hat, wird abgeschlossen. Die Angestellten des Unternehmens reisen alle 3 Monate für jeweils 20 Tage zum Kunden in den anderen Vertragsstaat, ohne über eine feste Geschäftseinrichtung zu verfügen. Ebenso begründet ein jährlich für vier Wochen aufgestellter Weihnachtsmarktstand eine Betriebsstätte.

Entscheidend ist auch mit welchem Plan die Einrichtung errichtet wurde. Waren unbefristete Aktivitäten vorgesehen, und wurde der Plan nach kurzer Zeit wegen Auftreten besonderer Umstände geändert, liegt trotzdem eine dauerhafte Einrichtung vor.⁵³

2.3. Bauausführungen und Montage nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA

Die Vertreter Österreichs und Deutschlands gehen davon aus, dass der Art. 5 Abs. 3 als ein Sondertatbestand zu qualifizieren ist und den Betriebsstättenbegriff erweitert. Der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung ist nicht erforderlich („Fiktionstheorie“). Die Mehrheit der OECD Mitglieder vertritt hingegen die Erläuterungstheorie, bei der der Art. 5 Abs. 3 kein Sondertatbestand ist, sondern ein Musterbeispiel einer festen Geschäftseinrichtung. Bis zur Revision des OECD-MA 1977 war die Bau- und Montagebetriebsstätte tatsächlich Bestandteil der demonstrativen Aufzählung von Betriebsstätten in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA.⁵⁴ Die Umreihung in einen eigenen Tatbestand erfolgte erst mit OECD-MA 1977. Im UN-MA ist die Bau- und Montagebetriebsstätte eine klare Fiktion.⁵⁵

⁵⁰ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358; siehe auch Rz 6 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

⁵¹ Bendlinger S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

⁵² Bendlinger S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

⁵³ Rz.19 zu Art. 5 OECD-MA in Vogel/Lehner, , DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁵⁴ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

⁵⁵ Bendlinger, S., Der Anlagenbau aus Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a

Gehen wir also davon aus, dass Bauausführungen und Montagen als eine besondere Form der Betriebstätte zu verstehen sind. Besonders ist dabei ihr temporärer Charakter. Da Bauausführungen und Montagen so gut wie nie ständige Geschäftseinrichtungen sind, stellt der Art. 5 Abs. 3 OECD-MA allein auf die zeitliche Dauer ab. „Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.“⁵⁶ Das Wort ‚nur‘ stellt klar, dass Bauausführungen und Montagen, die kürzer als zwölf Monate bestehen, keine Betriebstätten sind. Der Wechsel des Steuerrechts soll nicht schon bei vorübergehenden Bauausführungen oder Montagen stattfinden. Die Vertragsstaaten verzichten daher gegenseitig auf die Besteuerungsansprüche bis zu einer gewissen Intensität der Beziehung zu ihrem Territorium. Die Intensität wird nicht etwa anhand von technischen Kriterien, sondern einfach anhand einer leicht messbaren zeitlichen Grenze festgesetzt. Im Falle des OECD-MA sind es 12 Monate. Es gibt aber ausreichend DBA, wo diese Grenze niedriger ist, etwa 6 Monate in den DBA mit Ägypten, Brasilien, China, Indien, Malaysia, Türkei oder höher liegt, wie im DBA mit Ungarn oder Zypern(24 Monate)⁵⁷. Eine spezielle Regelung enthält beispielsweise das DBA Tunesien. Eine Montage oder Aufsichtstätigkeit die im Anschluss an den Verkauf von Maschinen oder Ausrüstungen erfolgt, begründet dann eine Betriebsstätte, wenn die Dauer drei Monate überschreitet und die Kosten der Montage oder Aufsichtstätigkeit 10 % des Preises der Maschinen oder Ausrüstungen übersteigen.⁵⁸ Art. 5 Abs.1 ist eine lex-specialis Regelung zu Art. 5 Abs.1, das heißt sie ist vorrangig anzuwenden. Liegt also ein Sachverhalt vor, der als Bauausführung oder Montage einzustufen ist, ist allein auf das zeitliche Kriterium abzustellen, es muss nicht geprüft werden, ob auch die Voraussetzungen des Art. 5 Abs.1 vorliegen. Bauausführungen die kürzer als 12 Monate dauern, begründen auch dann keine Betriebstätte, wenn zu ihnen eine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. Abs. 1 gehört.⁵⁹

Nichtsdestotrotz ist in manchen Fällen der Rückgriff auf Art. 5 Abs. 1 notwendig. Wenn nicht eindeutig entschieden werden kann, ob eine Tätigkeit unter den

⁵⁶ Art. 5 Abs.3 OECD Musterabkommen 2003

⁵⁷ Doralt, W., Kodex Doppelbesteuerungsabkommen, 5.Auflage, Linde Verlag, Wien 2007

⁵⁸ Art. 5 Abs. 2 lit. g DBA Tunesien, vgl. Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industriebauwerks, S. 214 in Aicher/Korinek (Hrsg.), Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industriebauwerks, Orac, Wien 1991

⁵⁹ Rz. 95 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuh, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

Tatbestand der Bauausführungen und Montagen zu subsumieren ist (Art. 5 Abs. 3), muss auf Art. 5 Abs. 1 zurückgegriffen werden. Die für die Ständigkeit erforderliche Zeitdauer wird dabei nach Art. 5 Abs. 3 beurteilt (in der Regel 12 Monate).⁶⁰ Dies gilt beispielsweise für Überwachungsleistungen (supervision of erection, installation, start up etc.), Reparaturen, Instandsetzungsarbeiten sowie Dienst- oder Beratungsleistungen, Personalschulung und technische Assistenz, es sei denn, diese Aktivitäten sind im DBA ausdrücklich als betriebsstättenbegründend genannt.⁶¹ Zwischen Deutschland und Österreich ist allerdings - trotz einer 12-Monats-Frist für Bauausführungen und Montagen und dergleichen in Z 8 des Schlussprotokolls zu Art. 4 DBA-Deutschland - hierfür eine Verweildauer von nur sechs Monaten als ausreichend angesehen worden.⁶²

2.3.1. Bauausführung

Als Bauausführung werden Arbeiten aller Art zur Erstellung von Hoch- und Tiefbauten bezeichnet, im Besonderen die Errichtung von Bauwerken, der Bau von Straßen, Brücken, Kanälen, das Legen von Rohrleitungen, sowie Erd- und Baggararbeiten.⁶³ Zu den Bauausführungen gehört nicht nur die eigentliche Errichtung eines Bauwerks, sondern jede mit der Errichtung und Fertigstellung von Bauwerken im Zusammenhang stehende Tätigkeit. Das sind nicht nur Bautätigkeiten im engeren Sinne sondern alle zur Fertigstellung erforderlichen Arbeiten. Abbruch- und Abräumarbeiten fallen ebenfalls unter den Begriff der Bauausführung.⁶⁴ Materiallieferungen an die Bau- oder Montagestelle sind keine Bauausführungen oder Montagen, außer im Falle, dass das liefernde Unternehmen die Materialien selbst in das Bauwerk einbaut. Hiernach ist auch der Einbau von Zentralheizungen, sanitären Anlagen, elektrischen Anlagen als Bauausführung anzusehen, wenn er von dem Lieferunternehmen durchgeführt wird.

⁶⁰ Rz. 96 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuh, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁶¹ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht – ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265

⁶² Vgl. Protokoll zum DBA-Deutschland v. 7. 6. 1991; Jirousek, Protokollarisch abgestimmte Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, ÖStZ 2000, 280 f

⁶³ Rz 104 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁶⁴ Rz. 58 zu Art. 5 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

2.3.2. Montage

Montage ist kein Unterfall, sondern ein eigenständiger Tatbestand neben Bauausführungen. Montage bedeutet das Zusammenfügen von Einzelteilen zu einem neuen Produkt, sowie Um- und Einbau vorgefertigter Einzelteile. Die Montage kann auch Arbeiten erfassen, die keine Bauausführungen sind (z.B. die Montage von Maschinen).⁶⁵ Bloße Reparatur- und Instandsetzungsarbeiten gehören nicht zum Montagebegriff. Sie können allenfalls eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 begründen.⁶⁶ Anderer Auffassung ist Görl.⁶⁷

So wurden beispielsweise als Betriebsstätten folgende Tätigkeiten anerkannt: Abtransport von Erdaushub und Verfüllen von Rohrleitungen, Aufschüttungsarbeiten, Malerarbeiten, Baubaracken, Fenstereinbau, Gerüstbauarbeiten, Gleisbau, Materialmagazin zur Bauausführung oder Montage, Versuchsbohrungen und v.a. Nicht als Betriebsstätte anerkannt wurden hingegen Anstreicherarbeiten, Beratung, Hilfstätigkeiten, Instandsetzungsarbeiten, Kantinen, Personalgestellung, Planung, Reparaturen, technische Dienstleistungen, Warenlieferung.⁶⁸

2.4. Fristberechnung

Der internationale Anlagenbau ist von Natur aus eine zeitlich begrenzte Tätigkeit. Sie begründet erst dann als Betriebsstätte, wenn die im jeweiligen DBA bestimmte Frist überschritten wird. Wird diese Frist überschritten, liegt eine Betriebsstätte von Anfang an vor, und zwar auch dann, wenn die Bauausführung oder Montage ursprünglich die Betriebsstättenfrist nicht überschreiten sollte. Es ist nicht auf die geplante, sondern auf die tatsächliche Dauer abzustellen. Planwidrige Verzögerungen aufgrund geologischer,

⁶⁵ Rz 112 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁶⁶ Bendlinger, S., Schopper, F., Felhofer, M., Folien zum Seminar Steuerliches Risikomanagement im internationalen Projektgeschäft, 17.10.2007

⁶⁷ Görl, Rz. 59 zu Art. 5 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁶⁸ Rz 105,106 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

witterungsbedingter oder anderer Schwierigkeiten hemmen den Fristlauf nicht.⁶⁹ Die Frist muss nicht innerhalb eines Kalender- oder Steuerjahres erreicht werden.

2.4.1. Beginn der Frist

Die Frist gem. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA beginnt zu laufen, sobald die erste Person an der Baustelle eintrifft, die vom Werklieferer zwecks Durchführung der diesbezüglichen Aufgaben entsandt wird, unabhängig davon, ob es sich dabei um einen Arbeitnehmer des Anlagenerrichters, um Leiharbeitskräfte oder um Subunternehmerpersonal handelt, solange sie im Auftrag und für Rechnung des Anlagenerrichters tätig werden. Vorarbeiten und sonstige Vorbereitungen sind irrelevant, solange sie außerhalb des Quellenstaates stattfinden. Maßgebend ist nicht der Reisebeginn der Mitarbeiter im Ansässigkeitsstaat, sondern frühestens deren Eintreffen im Quellenstaat. Streng genommen setzt der Beginn der Frist die Aufnahme einer Tätigkeit zur Bauausführung voraus, wodurch das Reisen im Quellenstaat nicht notwendigerweise die Frist auslöst. In der Praxis wird allerdings der Einreisetag laut Passstempel als Fristbeginn gewertet, weil es sich um ein leicht fassbares Datum handelt.⁷⁰

Zur Beginn der Frist reicht jede Tätigkeit, wenn sie organisatorisch und wirtschaftlich zu der Bauausführung gehört. Dazu gehören auch Vorbereitungsarbeiten wie Geländeaufbereitung, Aufstellen von Baubaracken, Errichten eines Bauplanungsbüros oder Aufstellen von den Montagekränen. Vermessungsarbeiten können genauso die Frist auslösen, wie der Beginn der Abbrucharbeiten. Bloße Rechtsakte wie Vertragsschluss, Registrierung führen nicht zum Beginn des Fristlaufs.⁷¹ Ebenso wenig der Beginn der Engineeringarbeiten, Eröffnung von Bankkonten, solange in diesem Zusammenhang kein Personal vor Ort ist.⁷² Der erste Tag ist bei der Berechnung nicht mitzuzählen, wenn das Ereignis (Beginn der Tätigkeit, Einreise) in den Lauf des Tages und nicht auf den Beginn desselben fällt. Zwölf Monate sind nach Ablauf des Tages des zwölften Monats überschritten, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, auf den das

⁶⁹ Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563, EAS 1008 vom 27.1.1997

⁷⁰ Rz 131 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁷¹ Rz. 64 zu Art. 5 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁷² Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht – ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265

Ereignis fällt.⁷³ Wurde mit der Bauausführung am 1.1.2008 begonnen, so ist die Frist von 12 Monaten mit dem 2.1.2009 überschritten.

2.4.2. Unterbrechungen der Frist

Tz. 19 des OECD-MK⁷⁴ führt aus, dass „jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen“ bei der Ermittlung der Betriebsstättenfrist einzubeziehen sind. Wenn sich ein Unternehmen z.B. im Zusammenhang mit der Montage von Türen und Fenstern in ein neu errichtetes Hotel mit Unterbrechungen jeweils nur drei Wochen auf der Baustelle aufhält und innerhalb von 18 Monaten insgesamt nur drei Monate anwesend ist⁷⁵, wird trotzdem eine Betriebsstätte begründet, da die Frist von zwölf Monaten überschritten wurde. Übliche Arbeitsunterbrechungen, wie arbeitsfreie Wochenenden oder Urlaubszeiten führen weder zu einem Neubeginn noch zu einer Hemmung der Frist. Eine andere Auffassung vertritt der deutsche BFH⁷⁶, der zwischen den im Betriebsablauf und nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen unterscheidet. Zu den Unterbrechungen, die im Betriebsablauf begründet sind, zählen technisch bedingte (z.B. Trocknungsfristen), durch Materialmangel, Störung des Arbeitsfriedens oder durch andere bautechnische Gründe verursachte sowie witterungsbedingte Unterbrechungszeiten. Diese sind in die Fristenberechnung einzubeziehen. Nach der Auffassung des BFH soll das unabhängig von der Dauer der Arbeitsunterbrechung gelten. Nicht im Betriebsablauf begründet ist z.B. eine Unterbrechung weil der Besteller die Abnahme der fertigen und funktionstüchtigen Anlage verweigert hat. In diesem Fall soll der Ablauf der Frist gehemmt werden, solange die Unterbrechung länger als vierzehn Tage andauert und das Personal tatsächlich von der Baustelle abgezogen wird.⁷⁷ Nach Wegfall des Hinderungsgrundes läuft die Frist weiter. Wurde die Verzögerung durch den Auftragnehmer verursacht, soll die Frist weiterlaufen. Auch bei der Auftragsvergabe in Baulosen sind arbeitsfreie

⁷³ Rz 126 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁷⁴ OECD MK zu Art. 5, Jahr 2003 in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁷⁵ EAS 2059 vom 27.5.2002, SWI 2002, 360

⁷⁶ dBFH vom 21.4. 1999, I R 99/97, BStBl. 1999 II, 694

⁷⁷ vgl. auch Bendlinger, S., Schopper, F., Felhofer, M., Folien zum Seminar Steuerliches Risikomanagement im internationalen Projektgeschäft, 17.10.2007

Zwischenzeiten mitzuzählen. Nur im Verhältnis zu Deutschland⁷⁸, der Schweiz⁷⁹ und Tschechien⁸⁰ hat Österreich bei der Auftragsvergabe in zeitlich getrennten Abschnitten Sondervereinbarungen getroffen, wonach arbeitsfreie Zwischenzeiten bei der Berechnung der Baustellenfrist außer Betracht bleiben.

2.4.3. Ende der Frist

Eine Bauausführung oder Montage wird dann beendet, wenn die Arbeiten abgeschlossen und endgültig eingestellt wurden.⁸¹ Dabei ist nicht das technische Ende entscheidend, sondern die ordnungsgemäße Erfüllung der Werklieferung. Die Frist endet also mit der Abnahme des fertigen Werkes, in der Regel dokumentiert durch Preliminary Acceptance Certificate (PAC). In die Betriebsstättenfrist gehören noch die Inbetriebnahme, der Probelauf zur Funktionsüberprüfung sowie Garantienachweise. Ergeben sich aus dem Abnahmeprotokoll noch Nacharbeitungspflichten, wie Behebung von Mängeln, die der Kunde bei der Abnahme festgestellt hat oder Reparaturen, sind diese ebenso in die Frist einzubeziehen.⁸² Reparaturen oder Instandsetzungsarbeiten, die nach der Abnahme ausgeführt werden, stehen in keinem Zusammenhang mit der ursprünglichen Bauausführung und sind daher nicht mehr in die Frist hineinzurechnen. Das gilt auch für Unterstützungsleistungen zur Betriebsführung, zur Einweisung und Training von Kundenpersonal sowie technische Assistenz. Diese Leistungen können eventuell eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen.

Hat der Anlagenerrichter die Anlage betriebsbereit übergeben, unabhängig davon ob ein förmliches Abnahmeprotokoll vorliegt oder nicht, muss i. S. d. Kommentars zum OECD-MA die Arbeit als abgeschlossen und die Frist als beendet angesehen werden. Es kann nicht in das Belieben des Auftraggebers gestellt werden kann, durch verzögerte Abnahme darüber zu entscheiden, ob das Besteuerungsrecht vom einen in den anderen

⁷⁸ vgl. DBA Ö-BRD, Österreichisch-deutsche Verständigung über DBA-Auslegungsfragen, SWI 1991, 197

⁷⁹ vgl. Jirousek, H., Auslegungsfragen zum österreichisch-schweizerischen DBA, ÖStZ 2000, 95

⁸⁰ BMF-Erlass vom 23.3. 1993, AÖF 143/1993

⁸¹ Tz. 19 OECD MK zu Art. 5 in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁸² Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563

Staat wechselt.⁸³ Das Fristende tritt spätestens mit der Abreise des letzten Mitarbeiters ein, wenn mit einem weiteren Personaleinsatz am betreffenden Bauprojekt nicht mehr zu rechnen ist.⁸⁴

2.4.4. Mehrere Bauausführungen oder Montagen im selben Projektstaat

Die Betriebsstättenfrist ist grundsätzlich für jede Bauausführung oder Montage gesondert zu berechnen.⁸⁵ Mehrere Bauausführungen sind erst dann als eine Einheit anzusehen, und dementsprechend zusammenzurechnen, wenn sie wirtschaftlich und geographisch ein zusammenhängendes Ganzes bilden. Beide Voraussetzungen müssen parallel vorliegen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, wenn die einzelnen Bauausführungen ein Gesamtprojekt bilden. Das ist z.B. bei der Auslegung eines Funknetzes oder beim Aufbau eines Computer-Netzwerkes der Fall.⁸⁶ Es ist dabei nicht ausschlaggebend, dass die zusammenzurechnenden Aufträge vom demselben Auftraggeber erteilt werden, wie das Beispiel der Errichtung von Reihenhäusern zeigt. In anderen Fällen sprechen verschiedene Auftraggeber für das Fehlen einer wirtschaftlichen Einheit. Bauausführungen für verschiedene Auftraggeber lassen eine neue Frist auch dann beginnen, wenn sie am gleichen Ort ausgeführt wurden. Anders aber, wenn die Bauausführungen als eine Einheit anzusehen sind und die Vertragsaufteilung missbräuchlich erfolgt ist. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass verschiedene Projekte von einem Auftraggeber, die in zeitlicher Abfolge durchgeführt wurden, dann zusammenzurechnen sind, wenn bereits bei Vertragsabschluss für das erste Projekt die Vergabe des zweiten Projekts geplant war.⁸⁷ Zusammenfassend kann man sagen, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang immer dann vorliegt, wenn die Arbeiten Gegenstand eines einzigen Auftrags sein könnten.

⁸³ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht – ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265, EAS 1773 vom 28.12.2000, EAS 1259 vom 4.5.1998

⁸⁴ Rz 134 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁸⁵ Tz 18 OECD-MK zu Art. 5 in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁸⁶ Rz 119 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁸⁷ Bendlinger, S., Die Betriebsstättenfrist bei mehreren Bauausführungen und Montagen im selben Projektstaat, SWI 9/2004, 463

Wird eine Bauausführung oder Montage in mehrere Teilabschnitte aufgeteilt und jeder Abschnitt an verschiedene selbstständige Unternehmen vergeben, so werden die einzelnen Aktivitäten auch dann nicht zusammengerechnet, wenn die Unternehmen zum selben Konzern gehören.⁸⁸

Neben der wirtschaftlichen ist auch die geographische Einheit Voraussetzung für das Zusammenrechnen mehrerer Aufträge. Die deutschen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁸⁹ sehen eine geographische Einheit dann als gegeben, wenn die Bauausführungen innerhalb der 50 km Luftlinie stattfinden. Diese Entfernung ist willkürlich festgelegt, und kann allenfalls als eine Orientierung dienen, die jedoch im Einzelfall widerlegbar ist.⁹⁰ Der BFH hat dieser pauschalen Entfernung bereits im Urteil vom 16.5.2001 eine Absage erteilt.⁹¹ Die deutsche Finanzverwaltung hat daraufhin einen „Nichtanwendungserlass“ herausgegeben, in dem sie an ihrer Auffassung festhält.⁹² Fraglich ist nunmehr ob die 50 km Grenze noch eine Rechtsgrundlage hat, oder ob sie auf wenige 100 Meter einzuschränken ist.⁹³

Örtlich fortschreitende Bauausführungen, wie Arbeiten am Schienennetz, Straßennetz, Kanal- und Rohrleitungsbau sind ohne Rücksicht auf die 50 km Grenze wirtschaftlich und geographisch als eine Einheit zu sehen.

2.5. Planung und Überwachung als Bauausführung oder Montage

Während die Einordnung von eindeutigen Bauausführungen oder Montagen in den Art. 5 Abs. 3 selten Probleme macht, stellt sich die Frage wie Überwachungs- und Planungsleistungen, die im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder Montage erbracht werden zu beurteilen sind.

Planung fällt unter den Betriebsstättenbegriff des Art. 5 Abs. 3 wenn sie vom Bauunternehmer selbst durchgeführt wird. Hingegen ist die Planung nicht in die Frist des Bauunternehmers einzubeziehen, wenn sie von einem Subunternehmer erbracht

⁸⁸ Rz. 66 zu Art. 5 in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁸⁹ Tz. 4.3.5. dBst-Vwgrds.

⁹⁰ vgl. Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563

⁹¹ vgl. Urteilsanmerkung von Wassermeyer zu BFH v. 16. 5. 2001, I R 47/00, in IStR 2001, 566 f.

⁹² vgl. BMF Schreiben v. 18.12.2002, IV B 4 – 1300-273702, BStBl. I 2002, 1385

⁹³ Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563

wird und seine Leistung sich ausschließlich auf die Planung beschränkt.⁹⁴ Entscheidend ist dabei auch wo die Planung ausgeführt wird. Sie muss nicht notwendigerweise am Ort der Bauausführung oder Montage stattfinden, sondern bereits im Vorfeld im Ansässigkeitsstaat, im Stammhaus, erbracht werden. Art. 5 Abs. 3 ist nur auf solche Planungsleistungen anzuwenden, die im Quellenstaat erbracht werden. Reine Planungstätigkeit kann allenfalls unter den Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 eine Betriebsstätte begründen.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen Planung und Überwachung besteht darin, dass letztere am Ort der Bauausführung oder Montage erbracht werden muss. Daher stellt sich die Frage nach dem Staat der Leistungserbringung gar nicht. Überwachung ist nur dann unter den Art. 5 Abs. 3 zu subsumieren, wenn sie vom Bauunternehmer selbst als Teilleistung erbracht wird. Dies gilt auch dann, wenn er die Überwachung mit eigenem Personal ausführt und die Herstellung im Übrigen auf die Subunternehmer überträgt. Der Bauunternehmer schuldet das Gesamtwerk, er übernimmt die Funktionsgarantie als Teil des Werklieferungsvertrags. Für diese „verantwortliche“ Überwachung ist also charakteristisch, dass der für den Erfolg der Werklieferung haftet. Er hat die notwendigen Einflussmöglichkeiten und Weisungsbefugnisse um das Ergebnis des Werkes zu gestalten. Ist die Überwachung der Bauausführung oder Montage Teil eines vom Unternehmer abgeschlossenen Vertrags, dann ist eine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. Art. 5 Abs. 1 nicht notwendig. Es kommt allein auf die zeitliche Grenze des Art. 5 Abs. 3 an.⁹⁵ An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass klassische Turn-key Verträge im Anlagenbau immer seltener werden. Die Montage und der Bau selbst werden meistens von Anbietern in Niedriglohnländern durchgeführt, der Anlagenbauer übernimmt die Montageüberwachung. Das, was als ein geringfügiger Bestandteil des Gesamtwerkes klingen könnte, ist in Wahrheit ein Maximum an Verantwortung, der über den Erfolg oder Misserfolg der Anlage entscheidet. Der Anlagenbauer wird darüber hinaus für technische Beratung, Technologietransfer oder Schulung des Personals herangezogen.⁹⁶

⁹⁴ Rz 114 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁹⁵ Rz 116 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

⁹⁶ Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563

„Beratende“ Überwachung hingegen kann als eine isolierte Dienstleistung angeboten werden. Der Unternehmer beaufsichtigt nicht seine eigene Werklieferung sondern stellt geeignete Mitarbeiter zur Verfügung, die die Werklieferung anderer Unternehmer überwachen. Eine reine Bauüberwachung wird nicht vom Art. 5 Abs. 3 erfasst, sie kann unter den Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 eine Betriebsstätte begründen.⁹⁷ Dies setzt einerseits eine feste örtliche Geschäftseinrichtung voraus, andererseits wird die Ständigkeit anhand der Zeitgrenze des Art. 5 Abs. 3 gemessen. Während bei beratender Überwachungs- und Planungstätigkeit zur Begründung einer Betriebsstätte jedenfalls eine eigenständige feste örtliche Einrichtung unabhängig vom Bauobjekt selbst vorliegen muss, wird es im Falle der verantwortlichen Überwachungs- und Planungstätigkeit davon abhängen, ob die damit verbundenen Bauausführungen ebenfalls im Rahmen eines Gesamtauftrages durchgeführt werden.⁹⁸ Etwas anderes gilt allerdings nach Art. 5 Abs. 3 UN-MA und eine Reihe von DBA, die ihm folgen. Denn dort werden überwachende Tätigkeiten, die mit Bauausführungen und Montagen zusammenhängen, den Bauausführungen und Montagen gleichgestellt.

Umstritten ist auch die Frage, inwieweit Überwachungsleistungen in Zusammenhang mit der Fertigung von Anlagenkomponenten vom Zulieferanten den Beginn der Betriebsstättenfrist auslösen, wenn die Fertigung nicht an der Baustelle erfolgt. Der OECD-CFA bejaht dies unter Bezugnahme auf das Beispiel der sich verlagernden Fertigung einer Offshore-Plattform, deren Teile an verschiedenen Orten eines Staates zusammengebaut werden, um schließlich an einen anderen Ort zur Endmontage verbracht zu werden.⁹⁹ Wenn man aber den Art. 5 Abs. 3 als einen besonderen Anwendungsfall des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA sieht, so wie die OECD selbst es tut, muss auch der MK zu Art. 5 Abs. 1 für die Interpretation des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA relevant sein. In diesem wird gefordert, dass ein wirtschaftlicher und geographischer Zusammenhang zwischen den Tätigkeiten bestehen muss um als Teil eines einheitlichen Projekts betrachtet werden zu können. Die geographische Einheit wird wohl, bei einer Entfernung von mehreren Flugstunden, wie es beim Fall einer Fertigung in China sein kann, nicht anzunehmen sein.¹⁰⁰ Ein weiteres Argument bezieht sich auf den

⁹⁷ Rz. 61 zu Art. 5 in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

⁹⁸ Biebl, E., Krickl, R., Nochmals: Keine Betriebsstätte aufgrund Planungs- und Überwachungstätigkeit ohne feste örtliche Einrichtung, SWI 12/2004, 591

⁹⁹ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

¹⁰⁰ Bendlinger, S., Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a

Lieferumfang des überwachenden Unternehmens. Die OECD vertritt die Ansicht, dass dann, wenn die Komponenten im Lieferumfang des überwachenden Unternehmens enthalten sind, der Fristenlauf ausgelöst wird. Dies gilt allerdings nicht, wenn die zu überwachende Fertigung der Komponenten vom Kunden in Auftrag gegeben wurde.¹⁰¹

In einigen DBA ist die isolierte Überwachungstätigkeit ausdrücklich dem Art. 5 Abs. 3 zugeordnet. Dies ist z.B. in den DBA mit Australien, China, Indien, Indonesien, Malta, Malaysia, Philippinen, Thailand, Tunesien der Fall.¹⁰² In anderen Abkommen wird die bloße Überwachungsleistung aus der Betriebsstättendefinition ausdrücklich ausgeklammert.

Nach der Neufassung des Art. 5 OECD-MA¹⁰³ sollen Bauplanungs- und Überwachungsleistungen generell nach Art. 5 Abs. 3 beurteilt werden, unabhängig davon ob eine Gesamtverantwortung übernommen wurde oder nicht. Die OECD betrachtet es als eine Klarstellung, wohingegen das österreichische BMF darin eine Auslegungsänderung sieht, die erst auf Steuerfälle ab Veröffentlichung des Updates 2003 zum OECD-MK Anwendung finden soll.¹⁰⁴

Es ist fraglich wie nach der Neufassung des OECD-MK folgender Sachverhalt zu beurteilen ist: Ein österreichischer Anlagenbauer liefert Komponenten auf eine Baustelle in Finnland, wobei er anschließend die Inbetriebsetzung der gelieferten Teile durch den Kunden überwacht. Geliefert wird etwa 6-mal im Jahr, über 3 Jahre hindurch, wobei die Überwachung der Inbetriebsetzung immer in etwa 2-3 Wochen in Anspruch nimmt. Eine feste Geschäftseinrichtung steht dem Lieferanten nicht zur Verfügung. Nach der Neufassung des OECD-MK 2003 würden alle Überwachungstätigkeiten im Zusammenhang mit Baustellen bei Überschreiten der Frist eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründen. In unserem Fall würde das heißen, dass auch der Lieferant, der die Inbetriebnahme eines anderen überwacht, eine Betriebsstätte begründet, weil seine Tätigkeit über den Zwölfmonatszeitraum hinausgeht. Würde man, wie bis jetzt bei nicht eindeutigen Fällen, allerdings auf den Art. 5 Abs. 1 zurückgreifen, wäre einerseits eine feste Geschäftseinrichtung, andererseits das Überschreiten der Frist

¹⁰¹ Bendlinger, S., Remberg, M., Wiechers, R., Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen, ÖStZ 24/2004, 580

¹⁰² Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrieanlagenbaus, S. 214 in Aicher/Korinek (Hrsg.), Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industrieanlagenbaus, Orac, Wien 1991

¹⁰³ Tz. 17 OECD-MK in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

¹⁰⁴ EAS 2402 vom 5.1.2004, EAS 2274 vom 24.3.2003, EAS 2428 vom 8.3.2004

nach Art. 5 Abs. 3 Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte. Im vorliegenden Fall ist sehr wohl die Frist überschritten worden, allerdings fehlt es an einer festen Geschäftseinrichtung, wodurch das Vorliegen einer Betriebsstätte verneint werden kann. Welche von diesen zwei Lösungen in der Praxis zum Zug kommt bleibt offen.

An dieser Stelle muss man sich generell fragen inwieweit eine Neufassung die Auslegung der bestehenden DBA beeinflussen kann. Nach Vogel kann sie nur für zukünftige DBA gelten, eine Anwendung auf bereits bestehende DBA scheidet aus.¹⁰⁵ Anderer Meinung ist Bendlinger, nach ihm soll jeweils die aktuelle Fassung des OECD-MK auch für die Interpretation der Bestimmungen bestehender DBA, die inhaltlich dem Wortlaut des OECD-MA entsprechen, von Relevanz sein.¹⁰⁶ Gestützt auf Art. 31 Abs. 3 lit. b der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK), wonach auch jede spätere Übung bei Anwendung des Vertrages als Auslegungshilfe dienen kann, will das BMF die jeweils letzte Fassung des OECD-MK zur DBA-Interpretation heranziehen.¹⁰⁷ So auch die Absicht der OECD selbst, die meint, dass ein geänderter Kommentar auch für die Auslegung von DBA herangezogen werden soll, die bereits vor Bekannt werden der Änderung abgeschlossen wurden.¹⁰⁸ Anders hingegen die Erkenntnis des VwGH, der deutlich zum Ausdruck gebracht hat, dass beim DBA Österreich-Schweiz, das auf dem OECD-MA 1963 beruht, nur der Kommentar aus dem Jahr 1963 berücksichtigt werden kann.¹⁰⁹ Diese Frage kann folglich nicht eindeutig beantwortet werden.

2.6. Einschaltung von Subunternehmen

Für die Beurteilung der Betriebsstätte ist stets derjenige Umfang ausschlaggebend, für den das Unternehmen dem Auftraggeber gegenüber haftet, bzw. den es abrechnet. Vergibt ein Unternehmen (general contractor) Teile des Auftrags an andere Unternehmer (Subunternehmer), so sind ihm die Zeiten, in denen der Subunternehmer

¹⁰⁵ Rz. 61 zu Art. 5 in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

¹⁰⁶ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

¹⁰⁷ Bendlinger, S., Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a

¹⁰⁸ Rz 33 der „Introduction“ zum OECD-MA; Lang, M., Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006/370, 203

¹⁰⁹ VwGH Erkenntnis vom 31.7.1996, 92/13/0172; Lang, M., Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006/370, 203

an der Baustelle arbeitet, zuzurechnen.¹¹⁰ Für die Berechnung der Zeitgrenze des Art. 5 Abs. 3 sind daher die Anwesenheitszeiten des general contractors und der Subunternehmer zusammenzuzählen. Ob der Subunternehmer selber auch eine Betriebsstätte begründet ist gesondert nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zu beurteilen. Er begründet stets dann eine Betriebsstätte, wenn die Anwesenheit seiner Mitarbeiter vor Ort die, im DBA festgesetzte, Frist überschreitet. Es kann aber auch der Fall eintreten, dass der Subunternehmer eine Betriebsstätte begründet, nicht aber der Generalunternehmer. Dies kann passieren, wenn zwischen dem Land wo der Generalunternehmer ansässig und dem Auftragsland im DBA eine längere Frist vorgesehen ist, als im DBA zwischen dem Land, wo der Subunternehmer ansässig ist und dem Auftragsland.¹¹¹

International umstritten ist der Fall, in dem der Gesamtunternehmer alle Teile an Subunternehmer vergibt, selber also keine Arbeiten vor Ort ausführt, daher über kein eigenständiges Personal und keine Einrichtungen verfügt, und nur die Verantwortung am Gesamtwerk übernimmt. Die deutschen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze führen aus, dass wenn die Bautätigkeiten einschließlich Planung komplett auf die Subunternehmer übertragen werden, der Generalunternehmer mit dem ihm verbleibenden Koordinierungsaufgaben keine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründen kann.¹¹² Die österreichische Verwaltung vertritt hingegen die Ansicht, dass auch ein Generalunternehmer, der zur Gänze die Arbeiten im Quellenstaat an Subunternehmer vergibt und über keine eigenen Kapazitäten verfügt, selbst eine Betriebsstätte begründet.¹¹³

In der anstehenden Revision des OECD-MK¹¹⁴ sollen die Anwesenheitszeiten dem Gesamtunternehmer auch dann zugerechnet werden, wenn er den Gesamtauftrag an Subunternehmer vergibt. Das mit der Begründung, dass ihm die Baustelle die ganze Zeit zur Verfügung steht und er die Verantwortung für die Baustelle trägt. Das würde

¹¹⁰ Rz 143 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

¹¹¹ vgl. Bendlinger, S., Schopper, F., Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259

¹¹² Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563, Bst-Erlass Rz 4.3.2. BStBl I 1095/1999

¹¹³ EAS 1293 vom 20.7.1998

¹¹⁴ Bendlinger, S., Schopper, F., Felhofer, M., Folien zum Seminar Steuerliches Risikomanagement im internationalen Projektgeschäft, 17.10.2007

bedeuten, dass allein die zivilrechtliche Haftung für einen vertraglich geschuldeten Erfolg eine Betriebsstätte begründen könnte, ohne jegliche physische Präsenz des Unternehmens im Quellenstaat.¹¹⁵ Deutschland hat bereits angekündigt in diesem Fall eine Observation zu Rz.19 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 anzubringen. Auch im Hinblick auf Gewinnverteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, kann einem Generalunternehmer ohne physische Präsenz auf Grundlage der Funktionsanalyse im Quellenstaat kein Ergebnis zugerechnet werden. Ordnet man allerdings bei der Gesamtvergabe die Tätigkeiten der Subunternehmer nicht nur zur Fristberechnung, sondern auch funktional dem Generalunternehmer zu, wären auch die durch die Tätigkeit des Subunternehmers erwirtschafteten Gewinne der Betriebsstätte des Generalunternehmers zuzurechnen.¹¹⁶

2.7. Organisationsformen bei Bauausführungen und Montagen

Das Anlagengeschäft ist sehr komplex und umfasst ein ganzes Spektrum an Tätigkeiten angefangen bei Planung, Engineering über die Materialbeschaffung, Montage und Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Schulung des Personals, Wartung sowie eventuelle Demontage und Relocation. Daher sind auch das Know-how und die Zusammenarbeit verschiedener Unternehmen aus verschiedenen Branchen gefragt. Wie diese Kooperation dann im Einzelfall gestaltet ist, hängt im Wesentlichen von dem Willen der Vertragspartner ab und kann beispielsweise die Form eines Konsortiums, einer ARGE oder eines so genannten „Build-Operate-Transfer“ annehmen.

2.7.1. Bau- und Montageausführung durch ein Konsortium

Das Konsortium ist ein zeitlich befristeter Zusammenschluss von rechtlich selbständigen Unternehmen zur gemeinsamen Abwicklung eines Projekts. Diese Konstruktion ermöglicht dem Kunden einen einzigen Vertrag, anstatt von einer Anzahl von Verträgen mit verschiedenen Auftragnehmern, abzuschließen. Dies hat gegenüber der Vergabe des Projekts an Einzelunternehmer den Vorteil, dass der Kunde nicht die

¹¹⁵ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

¹¹⁶ Bendlinger, S., Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 03/2005, 109a

Aufgabe der Koordinierung übernehmen muss.¹¹⁷ Im Falle eines offenen Konsortiums (auch Außenkonsortium genannt) wird der Vertrag mit dem Konsortium selbst, im Falle eines stillen Konsortiums (auch Innenkonsortium genannt) mit dem Federführenden abgeschlossen. Die Konsortialpartner stehen in einem gemeinsamen Vertragsverhältnis zum Kunden, sie sind gesamtschuldnerisch zur Leistungserbringung verpflichtet. Sie übernehmen gemeinsam und einzeln die Gesamtverantwortung für die Vertragserfüllung. Nach außen hin treten sie als selbständige Auftragnehmer mit einem genau festgelegten Arbeitsumfang und in der Regel auch einem bestimmten Auftragwertanteil auf.¹¹⁸ Im Innenverhältnis agieren die Konsortialpartner so, als hätte jeder von Ihnen einen Vertrag mit dem Auftraggeber abgeschlossen. Daher übernimmt auch jeder Konsorte die sich aus seinem Teil ergebenden Verpflichtungen und Risiken, jeder haftet dem Konsortium und anderen Konsorten für die sachgerechte und rechtzeitige Erfüllung seines Liefer- und Leistungsanteils. Ist das Projekt nicht rechtzeitig erstellt worden oder weist es Mängel auf, hält sich der Kunde an das Konsortium als Generalunternehmer. Der Konsortialvertrag regelt die Fälle in denen der Kunde dem Konsortium gegenüber Ansprüche geltend macht, sowie die Ansprüche der Konsorten untereinander, insbesondere bei Schäden, die ein Konsorte verursacht und die auch Auswirkungen auf Liefer- und Leistungsteile anderer Konsorten haben.¹¹⁹ Die Koordinierung der Leistungen der Konsorten ist eine vorrangige Aufgabe des Federführers. In der Praxis wird das Konsortium als Vertragspartner genannt, anschließend werden die einzelnen Konsorten aufgezählt, womit der wirtschaftlich gewollten direkten Beziehung entsprochen wird.¹²⁰ Die Konsortialpartner kalkulieren auch eigenverantwortlich ihren Auftragsteil, tragen alleine ihre Aufwendungen und Erträge und erwirtschaften dadurch ihr eigenes Ergebnis. Eine Ergebnispoolung findet im Konsortium nicht statt. Ein Konsortium hat kein gesamthänderisches Vermögen. Die Kundenzahlungen werden entweder direkt an die einzelnen Konsorten überwiesen, oder auf ein gemeinsames Bankkonto des Konsortiums, von wo sie sogleich weiter an die Konsorten angewiesen werden. Auch in dieser Hinsicht entsteht also kein gemeinsames Vermögen. Das Konsortium ist nach dem österreichischen Steuerrecht keine

¹¹⁷ Nicklisch, F., Rechtsprobleme des Konsortialvertrags, Betriebs Berater, Heft 7, 18.2.1999, 325

¹¹⁸ Rz 144 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

¹¹⁹ Nicklisch, F., Rechtsprobleme des Konsortialvertrags, Betriebs Berater, Heft 7, 18.2.1999, 325

¹²⁰ Bendlinger, S., Schopper, F., Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259

Mitunternehmerschaft, weil es einerseits an einem Gesamtvermögen fehlt, andererseits auch keine Anteilhabe am Gewinn bzw. Verlust vorliegt. Wie bereits gesagt, werden die Gewinne von den einzelnen Partnern erwirtschaftet, das Konsortium selbst ist ertraglos.¹²¹

Aus steuerlicher Sicht ist das stille Konsortium dem Subunternehmerverhältnis gleichzusetzen. Grund dafür ist, dass der stille Konsorte in keinem direkten Verhältnis zum Kunden steht und daher an den offenen Konsorten (Generalunternehmer) abrechnet. Daraus folgt, dass stille Konsorten bei der Fristberechnung wie Subunternehmer behandelt werden. Beim offenen Konsortium ist das Steuersubjekt im DBA-Recht und der Abkommensberechtigter der einzelne Konsorte. Es ist für jeden gesondert, unabhängig von den Leistungen des anderen, zu beurteilen, ob eine Betriebsstätte begründet wird oder nicht.¹²² Die Anwesenheitszeiten des einen Partners können daher nicht dem anderen zugerechnet werden. Ein nur im Ansässigkeitsstaat tätiger Konsorte kann daher nicht eine Betriebsstätte im Quellenstaat begründen.¹²³

Die meisten Länder behandeln die Konsortien nicht als eigenes Steuersubjekt, die Steuerpflicht knüpft an die einzelnen Konsorten. Falls aber der Quellenstaat ausnahmsweise Konsortien als „fiscally transparent partnerships“ i.S.d. Tz. 19 des OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA qualifizieren würde, könnte auch der „Offshore-Konsorte“ in dem Staat steuerpflichtig werden.

2.7.2. Bau- und Montageausführung durch eine ARGE

Eine Arbeitsgemeinschaft ist häufig im Baugewerbe anzutreffen, da sie sich als Gelegenheitsgesellschaft besonders für die temporären Bedingungen im Baugewerbe eignet. Ihr Zweck ist die gemeinsame Abwicklung eines, gegebenenfalls mehrerer, Projekte. Der Vertrag wird zwischen dem Kunden und der ARGE, bestehend aus mehreren Unternehmen, geschlossen. Die Leistungsaufteilung ist zwischen den ARGE-Partnern genau geregelt, aber die Eigenverantwortlichkeit besteht nur im Innenverhältnis, nicht gegenüber dem Auftraggeber. Im ARGE-Vertrag wird geregelt wer welche Kosten in die ARGE belasten kann und in welchem Ausmaß die ARGE-

¹²¹ Bendlinger, S., Schopper, F., Felhofer, M., Folien zum Seminar Steuerliches Risikomanagement im internationalen Projektgeschäft, 17.10.2007

¹²² dBst.-Vwgrds., Tz. 4.3.4.

¹²³ Bendlinger, S., Herbrich, D., Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563

Partner am Ergebnis beteiligt sind. Die Partner poolen also ihre Ergebnisse, sie arbeiten auf gemeinsame Rechnung und teilen dann das Gesamtergebnis gemäß dem vereinbarten Schlüssel auf.¹²⁴ Eine ARGE ist eine Gesellschaft Bürgerlichen Rechts und damit kein eigenes Steuersubjekt, sondern eine steuerlich transparente Mitunternehmerschaft. Sie ist aber sehr wohl ein Gewinnermittlungssubjekt, da die Gewinnermittlung nicht auf Ebene des Gesellschafters, sondern auf Ebene der Gesellschaft erfolgt (einheitliche Gewinnermittlung). Die ARGE als solche ist nicht abkommensberechtigt, das Abkommen in Anspruch nehmen kann nur der einzelne Partner. Die Betriebsstättenfrist ist auf Ebene der ARGE und nicht auf Ebene des einzelnen Partners zu beurteilen.¹²⁵ Dies geschieht mit der Begründung, dass ARGE im Außenverhältnis gesamtschuldnerisch gegenüber dem Auftraggeber haftet, die Aktivitäten der ARGE-Partner sind somit sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht als Einheit zu sehen. Es kann daher nur eine oder keine Betriebsstätte begründet werden. Wird die, im jeweiligen DBA bestimmte, Frist insgesamt von den Auftragnehmern überschritten, begründet jeder von ihnen, ungeachtet dessen wirklichen Anwesenheit im Quellenstaat, eine Betriebsstätte. Dies gilt auch für das Mitglied, dessen Tätigkeit sich auf geringfügige Arbeiten im Quellenstaat beschränkt. Allerdings wird sich in diesem Fall auch nur ein geringer Anteil seines Ergebnisses tatsächlich der Betriebsstätte zuweisen lassen. Eine unbefriedigende Lösung ergibt sich auch im Falle des „Offshore-Partners“, der ausschließlich für Planungstätigkeiten und Engineering verantwortlich ist und im Quellenstaat nie präsent ist. Solange er seine Leistungen im Stammhaus erbringt, wird der Betriebsstätte nach den Grundsätzen der Funktionsanalyse kein Gewinn zugerechnet werden können.¹²⁶ Zu klären wäre weiters welches DBA Anwendung findet, wenn die ARGE-Partner aus verschiedenen Staaten kommen. Dies ist insbesondere für die Bestimmung der relevanten Frist entscheidend. Besonders ist die Beurteilung einer ARGE, die auf die Abwicklung eines einzigen Projekts beschränkt ist. In Österreich wurde durch Erlass¹²⁷ geregelt, dass eine solche ARGE nicht als Mitunternehmerschaft einzustufen ist. Das soll auch dann gelten, wenn

¹²⁴ Bendlinger, S., Schopper, F., Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259

¹²⁵ Rz 145 zu Art. 5 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

¹²⁶ Bendlinger, S., Schopper, F., Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259

¹²⁷ BMF-Erlass v. 20.12.1982, AÖFV Nr. 33/1983

der ARGE vom Auftraggeber noch Zusatzaufträge erteilt werden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Hauptauftrag stehen. Damit ist eine einheitliche Bilanzierung nicht erforderlich, auch die Wirtschaftsgüter bleiben im Betriebsvermögen der Gesellschafter. ARGE zur Erfüllung eines einzigen Werkes werden als anteilige Betriebstätten der ARGE-Partner angesehen. Die Betriebstättenfristen dürfen nur dann zusammengerechnet werden, wenn eine Bauausführung von einer Gesellschaft durchgeführt wird, die die für eine Personengesellschaft typische Merkmale aufweist, wie Beteiligung am Firmenwert, Haftung für Gesellschaftsschulden, Gewinnpooling. Diese Merkmale liegen bei einer ARGE, die sich auf die Erfüllung eines einzigen Auftrags beschränkt, nicht vor.

2.7.3. Bau- und Montageausführung durch ein B.O.T (Build-Operate-Transfer)

Diese Art von Kooperation verspricht vor allem den Entwicklungsländern eine attraktive Form der Projektfinanzierung. Die Anlagenbauer treten dabei als Technologieträger auf und übernehmen Aufgaben die bis dahin überwiegend Aufgaben des Staates waren. Der ausländische Investor schließt mit einer Regierungsbehörde einen zeitlich befristeten Vertrag, in dem er sich verpflichtet, ein bestimmtes Projekt zu realisieren, dieses zu betreiben und anschließend an die Regierung zu übereignen. Dabei sind folgende Elemente ausschlaggebend: Es wird eine Konzession durch die Regierung oder die öffentliche Hand gewährt, der private Konzessionär beschafft die Finanzierung für das Projekt selbst, die Rückzahlung der Finanzierung erfolgt aus den Betriebsseinnahmen des Projekts während der Konzessionszeit, und nach Ablauf der Konzessionszeit wird das Projekt übertragen. Das B.O.T. Modell wird zunehmend bei Infrastrukturprojekten in der Türkei, in Indonesien, in Malaysia oder in China eingesetzt. Sie kommen vor allem in den Bereichen Energie- und Wasserversorgung, Telekommunikation und Transportsysteme zur Anwendung.¹²⁸ Nach diesem Konzept können grundsätzlich alle Projekte durchgeführt werden, bei denen nach Fertigstellung mit bestimmten Einnahmen während der Konzessionszeit zu rechnen ist, seien es die Straßenbenutzungsgebühren, Mautgebühren, Kartenverkauf, Anschlussgebühren oder Einnahmen aus dem Stromverkauf.¹²⁹ Der Hauptvorteil dieser Vertragsgestaltung liegt

¹²⁸ Bendlinger, S., Schopper, F., Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259

¹²⁹ Goedel, J., Vertragsgestaltung bei BOT-Projekten, Betriebs-Berater, Beilage 20, 20.10.1999

vor allem darin, dass die öffentliche Hand nicht zusätzliche Mittel aus dem Budget aufwenden muss, sie von Verwaltungsaufgaben entlastet wird und die Ausführung von staatlichen Bauvorhaben auf die privaten Auftragnehmer übertragen wird.¹³⁰ Zu den international bekannten Projekten zählen beispielsweise das malaysische „Johor Water Privatisation Project“ mit einer 20-jährigen staatlichen Konzession oder das von der U.S.-beherrschten Jiangsu Power Construction Corp. in China errichtete Kraftwerk mit einem Projektvolumen von US-\$ 1,2 Mrd.¹³¹ sowie die Errichtung des vietnamesischen Phu My Kraftwerks durch die British Petroleum.¹³²

2.8. Dienstleistungsbetriebstätte

Bislang haben wir die Situation betrachtet, in der Bauausführungen oder Montagen im Quellenstaat erbracht wurden. Die Betriebsstätte im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten konnte allenfalls nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründet werden. Es kann aber auch der Fall eintreten, in dem die Bauausführung oder Montage zwar aufgrund einer geringeren Zeitdauer zu keiner Betriebsstätte führt, daneben aber noch andere Dienstleistungen im Quellenstaat erbracht werden. Als solche würden beispielsweise technische Beratung, Engineering, Inbetriebsetzung u.a. in Betracht kommen. Nach bislang herrschender Meinung haben Tätigkeiten ohne Inanspruchnahme einer festen Einrichtung keine Betriebsstätte auslösen können. Die Gewinne aus Dienstleistungen konnten daher nicht im Quellenstaat besteuert werden, außer sie konnten einer Betriebsstätte zugeordnet werden. Dies hat auch dann gegolten wenn mehrere Mitarbeiter über Jahre hinweg zur Erbringung von Beratungsleistungen entsendet wurden, sofern ihnen für ihre Tätigkeit dauerhaft keine Räume zur Verfügung standen.¹³³ Die Dienstleistungen können auch nicht unter den Tatbestand des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA subsumiert werden, womit man die Frage nach einer festen Geschäftseinrichtung nicht vermeiden kann. Die OECD erweitert jedoch den Betriebsstättenbegriff und senkt die ihm zugrunde liegenden Anforderungen. Dies

¹³⁰ Goedel, J., Vertragsgestaltung bei BOT-Projekten, Betriebs-Berater, Beilage 20, 20.10.1999

¹³¹ Bendlinger, S., Schopper, F., Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259

¹³² Lorenz & Partners, Investitionsbedingungen in Vietnam, Kanzlei-Information Nr.: 27 (GE), Juni 2007

¹³³ Gassner, W., Die Begründung von Betriebsstätten durch Bauausführungen, Montagen und ähnliche Tätigkeiten und Dienstleistungen (Art 5 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde Verlag, 1998

erklärt sich im Wesentlichen aus der Elektronisierung der internationalen Geschäftsformen, bei welchen die physische Präsenz im Quellenstaat oft nicht mehr notwendig ist um Geschäfte zu tätigen (E-Commerce).¹³⁴ Einige Staaten sind sehr zögerlich, was die Akzeptanz des exklusiven Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates betrifft und wünschen eine Quellenbesteuerung auch von jenen Dienstleistungen, die nicht einer Betriebsstätte zuordenbar sind, aber auf dem Territorium des Quellenstaates ausgeführt wurden.¹³⁵ Das Beispiel des UN-MA, wo sich im Art. 5 Abs. 3 lit. b eine Dienstleistungsklausel befindet, folgend will nun auch die OECD eine zusätzliche Klausel für Dienstleistungen, die im Quellenstaat erbracht werden, in das OECD-MA aufzunehmen. Art. 5 Abs. 3 lit. b des UN-Musterabkommens nachgebildete Bestimmungen finden sich beispielsweise in den österreichischen DBA mit Aserbaidschan, China, Indien, Indonesien, Kirgisistan, Kuba, Mexiko, Nepal, Singapur und Thailand. Auch das neue – noch nicht wirksame – DBA mit der Slowakei, sowie die bereits in Kraft getretenen DBA mit Tschechien, Saudi Arabien und Neuseeland enthalten eine dem UN-MA nachgebildete Definition der Dienstleistungsbetriebsstätte.¹³⁶ Nach der vorgeschlagenen Klausel der OECD soll die Ergänzung wie folgt lauten:

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen der Absätze 1, 2, und 3 gilt, dass dann, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates Dienstleistungen im anderen Vertragsstaat erbringt

a) durch eine natürliche Person, die sich im andern Vertragsstaat insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten aufhält und mehr als 50 % der vom Unternehmen in diesem Zeitraum aus aktiver Geschäftstätigkeit erwirtschafteten Umsätze aus Dienstleistungen stammen, welche die natürliche Person im anderen Staat erbracht hat, oder

b) während eines Zeitraumes von insgesamt 183 Tagen innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten und diese Dienstleistungen für ein Projekt oder für miteinander

¹³⁴ Bendlinger, S., Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358

¹³⁵ Rz 42.14 in OECD, The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed commentary changes, Public discussion draft, 8. December 2006

¹³⁶ Bendlinger, S., Die Dienstleistungsbetriebsstätte im DBA-Recht, SWI 4/2007, 151

verbundene Projekte durch eine oder mehrere natürliche Personen erbracht werden, die diese Leistungen im anderen Vertragsstaat ausüben oder im anderen Vertragsstaat anwesend sind, um diese Leistungen auszuüben,

diese im anderen Staat erbrachten Tätigkeiten als durch eine Betriebsstätte erbracht gelten sollen, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Abs. 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machten.“

137

Es soll also bereits die Erbringung von Dienstleistungen als solche den Quellenstaat zur Besteuerung des ausländischen Leistungserbringers ermächtigen, auch wenn dieser dort über keine feste Geschäftseinrichtung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA verfügt. Es wird immerhin eine bestimmte Präsenz des Leistenden im Quellenstaat gefordert. Die bloße Ansässigkeit des Vergütungsschuldners im Quellenstaat reicht als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung jedenfalls nicht aus.¹³⁸ Die OECD-Mitgliedstaaten sind sich einig, dass die Leistungen tatsächlich vor Ort erbracht werden müssen. Als Beispiel führt die OECD die Telekommunikationsdienstleistungen an, die mithilfe eines Satelliten außerhalb des Quellenstaates erbracht werden. Solche Tätigkeiten sollen nicht unter die Klausel fallen, da sie nicht im Quellenstaat erbracht werden.¹³⁹ Die zweite fundamentale Frage befasst sich mit dem Thema, was genau besteuert werden soll. Die Bemessungsgrundlage soll sich nach Übereinkunft der OECD-Mitgliedstaaten auf die Nettogewinne beschränken und sich nicht auf die Bruttobeträge der Zahlungen beziehen.¹⁴⁰ Eine Nettosteuerung macht eine Ergebnisrechnung und Steuerveranlagungen im Quellenstaat notwendig. Der Kommentar sagt nichts darüber aus wie der Gewinn berechnet werden soll. Es wird den Vertragsstaaten überlassen, Bestimmungen festzusetzen in welchem Ausmaß Steuerabzüge erlaubt sind. Es wird

¹³⁷ Bendlinger, S., Die Dienstleistungsbetriebsstätte im DBA-Recht, SWI 4/2007, 151

¹³⁸ Rz 42.18 in OECD, The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed commentary changes, Public discussion draft, 8. December 2006

¹³⁹ Rz 42.31 in OECD, The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed commentary changes, Public discussion draft, 8. December 2006

¹⁴⁰ Rz 42.21, 42.22 in OECD, The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed commentary changes, Public discussion draft, 8. December 2006

also unter Umständen auch eine Anpassung des innerstaatlichen Steuerrechts erforderlich sein.

Bei der Dienstleistungsbetriebsstätte handelt sich um einen Ersatztatbestand, der zur Anwendung gelangt, wenn keine Betriebsstätte nach den Absätzen 1 bis 3 anzunehmen ist. Anders gesagt, wird eine Betriebsstätte bereits nach den Absätzen 1 bis 3 begründet, soll der Tatbestand der Dienstleistungsbetriebsstätte nicht zum Zug kommen. Als Beispiel führt die OECD folgenden Sachverhalt an: Eine, in einem Vertragsstaat ansässige, natürliche Person erbringt im Quellenstaat Dienstleistungen, wobei sie sich mehr als 183 Tage während eines Zwölfmonatszeitraums im Quellenstaat befindet. Die Dienstleistungen werden auf einer Baustelle, die nicht als Bauausführung oder Montage zu qualifizieren ist, sowie auf zwei voneinander unabhängigen Bauausführungen, die jeweils nicht die zeitlichen Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 3 erfüllen, erbracht. Obwohl die einzelnen Bauausführungen keine Betriebsstätten nach Art. 5 Abs. 3 begründen, würde aufgrund des vorgeschlagenen Ersatztatbestands die Tätigkeit der natürlichen Person unter das Besteuerungsrecht des Quellenstaates fallen.¹⁴¹ Es wird gleichzeitig empfohlen, die Betriebsstättenfrist für Bauausführungen und Montagen auf sechs Monate zu verkürzen.¹⁴² Diese weitere Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, die für zukünftige DBA vorgeschlagen wird, eröffnet neue Besteuerungsmöglichkeiten und stellt ein Nachgeben den Schwellenländern dar.

¹⁴¹ Rz 42.26 in OECD, The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed commentary changes, Public discussion draft, 8. December 2006

¹⁴² Bendlinger, S., Die Dienstleistungsbetriebsstätte im DBA-Recht, SWI 4/2007, 151

3. Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

3.1. Das Zusammenspiel des § 6 Z 6 EStG mit dem Abkommensrecht

Bevor ich mich der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im Abkommensrecht zuwende, muss im ersten Schritt geprüft werden, ob überhaupt ein Besteuerungstatbestand nach innerstaatlichem Recht vorliegt. Es wurde schon wiederholt erläutert, dass die Doppelbesteuerungsabkommen nur eine Schrankenwirkung entfalten, sie können bei drohender Doppelbesteuerung einem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht zuweisen, sie können allerdings nicht ein neues Besteuerungsrecht schaffen, für das es im innerstaatlichen Recht des jeweiligen Vertragsstaates keine Grundlage gibt. Es ist daher stets eine innerstaatliche Norm notwendig, die die Umsetzung der abkommensrechtlich zugewiesenen Besteuerungsrechte sicherstellt. Genau diese Rolle kommt im Bereich der Gewinnabgrenzung dem § 6 Z 6 EStG zu. Somit ist der § 6 Z 6 EStG eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit des im Abkommenrecht verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes. Umgekehrt ist es aber nicht möglich auf Grundlage des § 6 Z 6 EStG zu besteuern, wenn dies dem Doppelbesteuerungsabkommen zuwiderläuft. Denn obwohl die Doppelbesteuerungsabkommen nur den Rang einfacher Bundesgesetze haben, gehen sie als „lex specialis“ den entgegenstehenden Bestimmungen des nationalen Rechts vor.¹⁴³

Der Sinn und Zweck der Einführung des § 6 Z 6 EStG im Jahr 1972 war es den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch zu sichern. Mit dieser Vorschrift sollten Gewinnverlagerungen ins Ausland vermieden werden, bzw. die in Österreich entstandenen stillen Reserven in Österreich besteuert werden. Der § 6 Z 6 EStG bewertet entsprechend dem abkommensrechtlichen „dealing at arm's length“ Grundsatz die Überführung der Wirtschaftsgüter bzw. die Erbringung von sonstigen Leistungen nicht mit dem Teilwert – wie dies der Fall bei einer Entnahme oder Einlage wäre – sondern mit dem Fremdvergleichswert, der in der Regel höher ist, da er ja auch einen Gewinnaufschlag enthält.¹⁴⁴ Dieser Fremdvergleichswert, der sich anhand der von OECD erarbeiteten Verrechnungspreisgrundsätzen ermittelt, soll sicherstellen, dass

¹⁴³ Kuschil, H., Loukota, H., § 6 Z 6 EStG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, ÖStZ 2005/13, 285

¹⁴⁴ Scheuerle, U., § 6 Z 6 EStG und die Entstrickung, SWI 2003, 176 ff

stille Reserven innerhalb eines Konzerns nicht durch Über- oder Unterfakturierung in Länder mit niedrigem Steuerniveau geleitet werden. Von einer Überführung wird dann ausgegangen, wenn Wirtschaftsgüter eines Betriebs zur betrieblichen Nutzung in einen anderen Betrieb verbracht werden, ohne dass nur eine vorübergehende Verwendung vorliegt.¹⁴⁵ Zu den sonstigen Leistungen können beispielsweise Nutzungsüberlassungen, allgemeine Geschäftsführung und Verwaltung, Beratungen aller Art, Forschung und Entwicklung oder Übernahme von Risiken gehören. Grenzüberschreitend erbrachte Leistungen zwischen zwei Betrieben desselben Steuerpflichtigen sind somit mit den Werten anzusetzen, die an einen unabhängigen Dritten angesetzt worden wären. Das bewirkt, dass es bei der erbringenden Betriebsstätte zu einer (fiktiven) Betriebseinnahme, bei der leistungsempfangenden Betriebsstätte zu einer (fiktiven) Betriebsausgabe kommt.¹⁴⁶ § 6 Z 6 lit. b EStG ermöglicht bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in den EU/EWR Raum auf Antrag ein Besteuerungsaufschub, womit eine Besteuerung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder sonstigen Ausscheiden erfolgt. Diese Vorgangsweise ist allerdings nicht bei der Erbringung von sonstigen Leistungen möglich, diese führen unabhängig vom Ort der Betriebsstätte zu einer sofortigen Gewinnverwirklichung.¹⁴⁷ Da bei Erbringen von sonstigen Leistungen an eine inländische Betriebsstätte keine sofortige Gewinnrealisierung erfolgt, erscheint eine solche Schlechterstellung gemeinschaftswidrig.¹⁴⁸ Der Gewinnrealisierungstatbestand des § 6 Z 6 EStG stellt eine Ausnahme zum allgemeinen Grundsatz dar, nach dem nur dann Gewinne ausgewiesen werden dürfen, wenn am Markt Umsätze getätigt wurden. Im Rahmen der Anlagenerrichtungen kann der § 6 Z 6 EStG vor allem dann zur Anwendung kommen, wenn Anlagenteile aus dem Stammhaus in die Betriebsstätte überführt werden. Bei Baugeräten die nur vorübergehend in der Betriebsstätte eingesetzt werden, kommt es mangels Dauerhaftigkeit nicht zu einem Gewinnrealisationstatbestand nach § 6 Z 6 EStG. Genauso wenig wird ein Gewinn beim Überführen von Baumaterialien entstehen, da diese erst mit einer konkreten Bestellung

¹⁴⁵ Lechner, E., Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern in Lang/Schuh/Staringer (Hrsg.) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, S. 389, Linde, Wien 2005

¹⁴⁶ Lechner, E., Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern in Lang/Schuh/Staringer (Hrsg.) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, S. 392, Linde, Wien 2005

¹⁴⁷ Tz. 15 des OECD-MK zu Art. 7 besagt, dass es Sache des jeweiligen Vertragsstaates ist, wann der Zeitpunkt einer Gewinnrealisierung eintritt

¹⁴⁸ Lechner, E., Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern in Lang/Schuh/Staringer (Hrsg.) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, S. 395, Linde, Wien 2005

kurz vor dem Baustelleinsatz angeschafft wurden und somit noch keine stillen Reserven vorliegen.¹⁴⁹

Zusammenfassend heißt es, dass der § 6 Z 6 EStG eine Besteuerung im Sinne der - später erläuterten - uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion erlaubt, da auch Gewinne versteuert werden müssen, die am Markt noch gar nicht realisiert wurden.

Ein Kritikpunkt zu § 6 Z 6 EStG lautet, dass die Erfassung stiller Reserven für Österreich nur dort von Bedeutung sein kann, wenn durch die Überführung der Wirtschaftsgüter das Besteuerungsrecht Österreichs an diesen verloren geht. Dies kann nur dann der Fall sein, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA mit Befreiungsmethode abgeschlossen wurde, bzw. wenn mit diesem Staat kein DBA besteht, aber nach der VO zu § 48 BAO die Befreiungsmethode zur Anwendung kommen würde.¹⁵⁰ Lechner¹⁵¹ geht sogar weiter und sagt, dass selbst bei Vorliegen der Befreiungsmethode die stillen Reserven an den Wirtschaftsgütern der Besteuerungshoheit Österreichs nicht verloren gehen. Das aus dem Grund, da bei der Befreiungsmethode zwar das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Betriebsstätte dem Quellenstaat überlassen wird, das aber nur soweit als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Stille Reserven, die aber bereits im Inland entstanden sind, sind keine Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte, sondern solche des inländischen Stammhauses. Dieser Betrachtungsweise folgend, ist die Bestimmung zur bloßen Erfassung stiller Reserven etwas zu weit gegriffen.

3.2. Betriebsstättenprinzip (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA)

Auf den letzten Seiten habe ich mich genügend mit dem Thema der Betriebsstättenbegründung beschäftigt. Nachdem also bestimmt wurde, ob die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte gegeben sind oder nicht, stellt sich als Nächstes die Frage der Besteuerung. Während Art. 5 OECD-MA die Voraussetzungen regelt, unter welchen Unternehmensgewinne im Quellenstaat besteuert werden dürfen, befasst sich Art. 7 OECD-MA mit der Frage, wie die Ergebnisse aufzuteilen sind, wenn eine

¹⁴⁹ Lechner, E., Besteuerung der Anlagenerrichtung und Bauausführung im Ausland Existenz einer ausländischen Betriebsstätte als entscheidendes Kriterium, SWK 1989, A I 450

¹⁵⁰ Kuschil, H., Loukota, H., § 6 Z 6 EStG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, ÖStZ 2005/13, 287

¹⁵¹ Lechner, E. Die Gewinnaufteilung zwischen inländischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte im nationalen und im zwischenstaatlichen Steuerrecht, S. 84, Wien 1981

Betriebsstätte im Quellenstaat vorliegt. Die Vorfrage, ob Österreich überhaupt nach innerstaatlichem Recht besteuern darf, wurde unter Punkt 3.1. bejahend beantwortet. Jetzt geht es darum ob dieses Besteuerungsrecht im DBA Österreich oder dem anderen Vertragsstaat zugeteilt wird. Prinzipiell steht nach dem DBA-Recht dem Ansässigkeitsstaat die ausschließliche Steuerberechtigung für Unternehmensgewinne zu, außer in dem anderen Vertragsstaat wird eine Betriebsstätte unterhalten. In diesem Fall können die Unternehmensgewinne insoweit im Betriebsstättenstaat besteuert werden, als sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können.¹⁵² Es bleibt dem Ansässigkeitsstaat überlassen, die Doppelbesteuerung entweder durch die Steueranrechnung oder die Freistellung der Einkünfte zu vermeiden. In den österreichischen DBA geschieht dies überwiegend durch die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt. Der Begriff der Betriebsstätte ist in den Doppelbesteuerungsabkommen eigenständig geregelt¹⁵³, ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht ist grundsätzlich ausgeschlossen.¹⁵⁴

Da Unternehmen Träger der internationalen Wirtschaftstätigkeit sind, kommt auch den Unternehmensgewinnen die höchste Bedeutung hinsichtlich der Einkunftsart auf Abkommensebene zu.¹⁵⁵ Einkünfte, für die die Voraussetzungen anderer Artikel erfüllt sind, sind nicht Unternehmensgewinne.¹⁵⁶ Unternehmensgewinne sind daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit, soweit sie nicht Einkünfte aus unbeweglichen Vermögen¹⁵⁷ oder aus nicht selbständiger Arbeit¹⁵⁸ darstellen und nicht unter die Artikel für Dividenden¹⁵⁹, Zinsen¹⁶⁰, Lizenzgebühren¹⁶¹ oder andere Verteilungsnormen fallen. Vorrangig sind insoweit die speziellen Verteilungsnormen soweit nicht für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren der so genannte Betriebsstättenvorbehalt eingreift. In diesem Fall werden die Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren die aus

¹⁵² Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2003

¹⁵³ Art. 5 OECD-MA 2003

¹⁵⁴ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 887, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁵⁵ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 879, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁵⁶ Art. 7 Abs. 7 OECD-MA 2003

¹⁵⁷ Art. 6 OECD-MA 2003

¹⁵⁸ Art. 14 OECD-MA 2003

¹⁵⁹ Art. 10 OECD-MA 2003

¹⁶⁰ Art. 11 OECD-MA 2003

¹⁶¹ Art. 12 OECD-MA 2003

dem Betriebsstättenstaat stammen als Betriebsstättengewinne betrachtet und im Betriebsstättenstaat versteuert.¹⁶²

Gegenstand der Besteuerung ist der Unternehmensgewinn, der als Begriff im Abkommen selbst nicht definiert wird. Ein Rückgriff auf die nationalen steuerrechtlichen Bestimmungen ist daher geboten. Wie die Unternehmensgewinne zu ermitteln sind ergibt sich also aus den nationalen Bestimmungen des jeweiligen Vertragsstaates. Die Unternehmensgewinne sind daher gemäß § 4 Abs. 1, 3 oder § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Die maßgeblichen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften werden nicht von Art. 7 OECD-MA verdrängt.¹⁶³ Dieser betrifft nämlich nicht die Gewinnermittlung, sondern die Gewinnzuordnung. Bei der Anwendung der Befreiungsmethode wird nicht die Bemessungsgrundlage als solche ausgeschieden, sondern nur die nach den Zuteilungsnormen der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte werden zum Gegenstand der Freistellung. Im Ergebnis kann es somit durch Anwendung der verschiedenen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften zu einer Doppelbelastung des Steuerpflichtigen kommen, da die zwei Vertragsstaaten regelmäßig von unterschiedlichen Gewinnhöhen der Betriebsstätte bzw. des Stammhauses ausgehen.¹⁶⁴ Eine Bindungswirkung des festgestellten Gewinns durch den Betriebsstättenstaat oder den Staat des Stammhauses an den Gesamtgewinn gibt es in den Abkommen nicht.

3.3. Dealing at arm's length

Während der Art. 7 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Grunde nach definiert, grenzt der Art. 7 Abs. 2 das Besteuerungsrecht der Höhe nach. Die Zurechnungsregel der Doppelbesteuerungsabkommen erhebt den Fremdvergleich zum Maßstab. Demzufolge wird der Betriebsstätte nur der Gewinn zugerechnet, den sie auch als ein vom Stammhaus unabhängiges Unternehmen hätte erzielen können. Diese Selbständigkeitsfiktion ist im Art. 7 Abs. 2 folgendermaßen niedergeschrieben: „...werden...*dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr*

¹⁶² Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 879, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁶³ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 886, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁶⁴ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 290, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.“¹⁶⁵ Es handelt sich hierbei um eine unmittelbar anwendbare Norm, die zu ihrer Durchführung keiner innerstaatlichen gesetzlichen Vorschrift mehr bedarf und insoweit also eine self-executing Wirkung hat.¹⁶⁶ Anderer Meinung ist Wassermeyer, der die Auffassung vertritt dass der Vertragsstaat nur insoweit besteuern darf als dies einerseits das innerstaatliche Recht und andererseits das Abkommensrecht zulässt.¹⁶⁷ Die Anwendung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA setzt demnach eine korrespondierende Vorschrift im innerstaatlichen Steuerrecht der Vertragsstaaten voraus. Die self-executing Wirkung gilt allerdings nur auf Ebene der Gewinnabgrenzung nicht jedoch auf Ebene der Gewinnermittlung. Sie kann folglich keinen fehlenden innerstaatlichen Besteuerungstatbestand für fiktive Liefer- und Leistungsbeziehungen ersetzen.¹⁶⁸ Anders ausgedrückt darf die Betriebsstätte nicht schon bei der Gewinnermittlung als selbständiges Unternehmen betrachtet werden, sondern erst bei der Aufteilung des Gesamtgewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wird der dealing at arm's length Grundsatz angewendet. Das erstere würde zwar das Abkommensrecht erlauben, im innerstaatlichen Recht findet sich dafür keine gesetzliche Grundlage. Das österreichische Steuerrecht stützt sich auf das Veranlassungsprinzip.¹⁶⁹ Es soll nur der Gewinn dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassen werden, der dem Funktionsbeitrag und der Bedeutung der Tätigkeit der Betriebsstätte entspricht,¹⁷⁰ und durch die Betriebsstätte veranlasst worden ist. Daher müssen im ersten Schritt die von der Betriebsstätte übernommenen Funktionen und Risiken analysiert werden, um ihren Nutzen im Rahmen des Gesamterfolges auswerten zu können

Das Besteuerungsrecht soll sich nicht auf die auf eine andere Weise oder aus anderen Quellen als durch die Betriebsstätte erzielten Gewinn erstrecken.¹⁷¹ Während

¹⁶⁵ Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2003

¹⁶⁶ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 901, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁶⁷ Rz. 315 zu Art. 7 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuh, Doppelbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004; Wassermeyer, F., Betriebsstättengewinnermittlung nach „dealing at arm's length“, SWI 11/2000, 497 ff.

¹⁶⁸ Förster, H., Neumann, M., Rosenberg, O., Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR 18/2005, 619

¹⁶⁹ Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz OECD-MA 2003

¹⁷⁰ Bendlinger, S., „Dealing at arm's length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, S. 106, SWI 1997

¹⁷¹ Bendlinger, S., „Dealing at arm's length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 106, Eine Ausnahme ist die Attraktivkraft der Betriebsstätte, bei der das Bestehen der Betriebsstätte bewirkt, dass alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus dem Quellenstaat dort besteuert werden dürfen.

sich der OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA in den Randziffern 5 bis 10 mit einer eingeschränkten Attraktivkraft der Betriebsstätte auseinandersetzt, wird die Attraktivkraft der Betriebsstätte im OECD-MK 2008 ausdrücklich abgelehnt.¹⁷² Das heißt, dass nicht immer dann, wenn das Stammhaus in einem Land über eine feste Geschäftseinrichtung verfügt, Bauausführungen und Montage automatisch der festen Geschäftseinrichtung zuzurechnen sind. Erfüllt die Bauausführung oder Montage nicht die im DBA festgelegte Frist, kann sie nicht wegen des Vorhandenseins einer Betriebsstätte dieser zugerechnet werden. Es werden nur die Einkünfte besteuert, die funktional der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Ist dies nicht der Fall muss in anderen Einkunftsartikeln geprüft werden, ob der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht besitzt oder nicht. Nach den Protokollen zu den DBA mit Kenia, Philippinen und Trinidad-Tobago ist den dort ansässigen Betriebsstätten eine eingeschränkte Attraktivkraft zugestanden worden, die allerdings nicht wirkt, wenn nachgewiesen wird, dass die Leistungen des Stammhauses im Quellenstaat nicht mit der Betriebsstätte zusammenhängen.¹⁷³

3.3.1. Relevant business activity approach (Erwirtschaftungstheorie)

Die Gewinnzurechnung ist im Wesentlichen vom Ausmaß der Selbständigkeitsfiktion abhängig. Unstrittig ist, dass Stammhaus und Betriebsstätte Teile ein und desselben Unternehmens sind und deshalb nicht wie fremde Dritte behandelt werden können. Auch den Zweigniederlassungen, die zwar organisatorisch aber nicht rechtlich selbständig sind, kann eine Betriebsstätteneigenschaft zukommen, auf die Eintragung der Zweigniederlassung kommt es nicht an. Eine Eintragung im Handelsregister kann indessen ein Indiz für Vorliegen einer Betriebsstätte sein.¹⁷⁴ Betriebsstätte ist folglich rechtlich kein eigenständiges Steuersubjekt.¹⁷⁵ Deswegen kann es auch zu keinen steuerlich relevanten Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte kommen. Die Selbständigkeitsfiktion soll nur als Maßstab für die Zuordnung der Gewinne dienen. Gegenstand der Zuordnung ist stets der tatsächlich

¹⁷² Bendlinger, S., Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI 11/2007, 496a

¹⁷³ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 289, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

¹⁷⁴ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 893, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁷⁵ Bendlinger, S., „Dealing at arm's length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 106

erwirtschaftete Gewinn des Gesamtunternehmens.¹⁷⁶ Dies wird auch aus dem Vergleich zwischen Art. 9 OECD-MA und Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sichtbar. Beide Artikel sind insoweit deckungsgleich als sie, genauso wie § 6 Z 6 EStG, die Beachtung des Fremdvergleichgrundsatzes fordern. Ein wesentlicher Unterschied ergibt sich aber daraus, dass Art. 9 OECD-MA für die Leistungsbeziehungen zwischen einer Tochter- und Muttergesellschaft anzuwenden ist, wobei die Tochtergesellschaft kraft Rechtsform ein selbstständiges Unternehmen ist, während der Art. 7 OECD-MA für Leistungsaustausch zwischen Betriebsstätte und Stammhaus anwendbar ist, wobei die Betriebsstätte nur ein unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens ist. Art. 9 erlaubt es den Vertragsstaaten auch die Gewinne zu versteuern, die aufgrund von nicht fremdvergleichskonformen Vereinbarungen nicht erzielt worden sind. Art. 7 hingegen erlaubt immer nur die Besteuerung tatsächlich erzielter Gewinne. Der Art. 7 Abs. 2 OECD-MA regelt die Zuordnung tatsächlich erzielter Gewinne, die Verrechnung fiktiver Aufwendungen und Erträge ist aber ausgeschlossen.¹⁷⁷ Die Beschränkung der Selbstständigkeitsfiktion ergibt sich aus Art. 7 Abs. 3 OECD-MA, denn dieser besagt, dass Aufwendungen, die im Interesse der Betriebsstätte getätigt wurden, der Betriebsstätte weiterzubelasten sind, auch wenn sie im Stammhaus angefallen sind. Diese Bestimmung deutet bereits darauf hin, dass nicht alle Leistungen mit fremdüblichem Aufschlag verrechnet werden müssen, sondern dass es auch Leistungen gibt, bei denen bloße Kosten weiterverrechnet werden können.¹⁷⁸ Folglich können Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nur auf Kostenbasis ohne Gewinnzuschlag verrechnet werden, es sei denn, es handelt sich um Beträge die sich für das Gesamtunternehmen aufwands- und ertragsmäßig auswirken.¹⁷⁹ Daraus folgt, dass Aufwendungen und Erträge nur dann der Betriebsstätte zugerechnet werden können, wenn sie zugleich tatsächliche Aufwendungen und Erträge des Gesamtunternehmens darstellen. Bloße Innentransaktionen zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte führen zu keiner Gewinnrealisierung. Daraus ergibt sich dass Darlehenszinsen, Lizenzgebühren, Mieten, Provisionen und ähnliche Vergütungen nur insoweit verrechnungsfähig sind als dafür tatsächlich Aufwendungen entstanden sind.¹⁸⁰ Der Betriebsstätte können beispielsweise nur insoweit Zinszahlungen zugeordnet werden,

¹⁷⁶ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 904, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁷⁷ Bendlinger, S., „Dealing at arm’s length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 106

¹⁷⁸ Loukota, H., Jirousek, H., § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007/314, 138

¹⁷⁹ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 303 ff

¹⁸⁰ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 904, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

als das Unternehmen nachweislich Kredit für die Zwecke der Betriebsstätte aufgenommen hat.¹⁸¹ Genauso wenig dürfen etwa die Vergütungen für die Nutzung von Anlagevermögen angesetzt werden. Es können auch keine Lizenzgebühren an die Betriebsstätte verrechnet werden, da rechtlich nur ein Berechtigter vorliegt. Es können höchstens die Kosten für die Entwicklung eines immateriellen Wirtschaftsgutes, der jeweiligen Nutzung entsprechend, auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufgeteilt werden.¹⁸² Tritt die Betriebsstätte in Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten so handelt es sich schuldrechtlich um Geschäfte des Rechtsträgers des Gesamtunternehmens. Schuldrechtlich vereinbarte Entgelte zwischen Stammhaus und Betriebsstätte kann es nicht geben.¹⁸³ Aufgrund dieser Ausführungen wäre nur eine Interpretation im Sinne der eingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte zutreffend. Die hypothetische Selbständigkeit der Betriebsstätte kann deren rechtliche und tatsächliche Unselbständigkeit nicht in Frage stellen. Die Selbständigkeitsfiktion dient nur dazu möglichst getreue Ergebnisaufteilung zu gewährleisten. Während die Anhänger einer uneingeschränkten Selbständigkeit auch sonstige Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durch den Ansatz fiktiver Entgelte verrechnen wollen, verfolgen die Vertreter der eingeschränkten Selbständigkeit die verursachungsgerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen. Die österreichische Verwaltungspraxis vertritt die These der eingeschränkten Selbständigkeit.¹⁸⁴

3.3.2. Functionally separate entity approach = Authorized OECD Approach (Funktionsnutzentheorie)

Anders der OECD-CFA, der den Art. 7 Abs. 2 OECD-MA im Sinne eines „functionally separate entity approach“ versteht, der eine uneingeschränkte Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion vorsieht.¹⁸⁵ Geht man von einer uneingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte aus, so müssen alle Beziehungen zwischen

¹⁸¹ Tz. 18 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA in Vogel/Lehner, DBA, C.H.Beck, München 2003

¹⁸² Tz. 17.4 OECD-MK zu Art. 7 Abs. 3 OECD-MA, Bendlinger, S., „Dealing at arm’s length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 107

¹⁸³ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 303 ff

¹⁸⁴ Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrieanlagenbaus, S. 216 in Aicher/Korinek (Hrsg.) Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industrieanlagenbaus, Orac, Wien 1991

¹⁸⁵ Bendlinger, S., Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI 11/2007, 496a

Stammhaus und Betriebsstätte wie Rechtsbeziehungen zwischen fremden Dritten betrachtet werden. Dies hätte zur Folge dass auch Darlehenszinsen, Mieten oder Lizenzen steuerlich zu berücksichtigen wären.¹⁸⁶

Nach dem FSE-Ansatz erfolgt die Gewinnermittlung in zwei Schritten: Im ersten Schritt wird fingiert, dass die Betriebsstätte ein eigenständiges, vom Stammhaus unabhängiges Unternehmen ist. Um die Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu definieren und anschließend angemessene Vergütungen, Gewinnzuordnungen, für die übernommenen Funktionen und Risiken zu bestimmen, muss eine den OECD-VP entsprechende Funktionsanalyse durchgeführt werden. Zunächst sind die Tätigkeiten und Funktionen der Betriebsstätte im Bezug auf die Tätigkeiten und Funktionen des Gesamtunternehmens zu bestimmen. Im Falle von verbundenen Unternehmen ermittelt man die ausgeübten Funktionen und die übernommenen Risiken anhand von Verträgen oder anderen rechtlich bindenden Vereinbarungen. Da aber die Betriebsstätte rechtlich unselbständiger Bestandteil des Gesamtunternehmens ist und daher selber keine Verträge schließen kann und Wirtschaftsgüter sich nie in ihrem Eigentum sondern im Eigentum des Gesamtunternehmens befinden können, muss eine andere Methode für die Zuordnung gefunden werden.¹⁸⁷ Die OECD hat sich für ein Konzept der Zuordnung auf Basis der signifikanten Personalfunktionen für die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern und für die Übernahme/Management von Risiken entschieden. Maßgeblich sind die ausgeübten Mitarbeiterfunktionen („significant peoples functions“) und die für die Ausübung der Funktionen erforderlichen Wirtschaftsgüter („assets follow function“), die der Betriebsstätte sodann zugeordnet werden.¹⁸⁸ Aus den ausgeübten Funktionen und den zugeordneten Wirtschaftsgüter ergibt sich dann das Risikoprofil („risk follows functions and assets“) auf dessen Grundlage der Betriebsstätte ein angemessenes Dotationskapital zuzuordnen ist. Die Übernahme von Risiken heißt das potenzielle Ausgesetztsein den Gewinnen oder Verlusten die durch den Eintritt oder Nichteintritt der besagten Risiken entstehen. Abhängig von der Branche, können sich einige Risiken auf den Wertverlust/Wertzuwachs der der Betriebsstätte zugeordneten Wirtschaftsgüter, oder auf die unmittelbare Ausübung bestimmter Funktionen der

¹⁸⁶ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 903, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁸⁷ Rz.18 in OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, December 2006

¹⁸⁸ Förster, H., Neumann, M., Rosenberg, O., Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR 18/2005, 621

Betriebsstätte beziehen.¹⁸⁹ Die Risiken sind in Anlehnung an die bedeutendsten Mitarbeiterfunktionen, die die aktiven Entscheidungen in Bezug auf die Übernahme bzw. das Management von Risiken treffen, zuzuordnen. Risiken können nicht von den Funktionen abgetrennt werden. Es ist daher unzulässig, dass eine Betriebsstätte die bestimmte Funktionen ausübt, im Rahmen eines unterfertigten Memorandums ihre Risiken kostenpflichtig an das Stammhaus überträgt und auf diese Weise den Betriebsstättengewinn kürzt.¹⁹⁰ Als Beispiel wird im OECD-Bericht ein Unternehmen angeführt¹⁹¹, dessen Stammhaus die Herstellung und die Betriebsstätte den Vertrieb der Produkte übernimmt. Nach der Funktionsanalyse wären der Betriebsstätte üblicherweise das Inventarrisiko und das Kreditrisiko zuzuordnen. Wenn man diesen Sachverhalt in Bezug auf Mitarbeiterfunktionen analysiert, kommt man zum Schluss, dass das Inventarrisiko von dem Unternehmensteil getragen werden muss, dass die maßgebenden Entscheidungen über die Höhe des Lagerbestands getroffen hat. Den einzelnen Umständen entsprechend kann das entweder das Stammhaus oder die Betriebsstätte sein. Das Kreditrisiko wäre dem Unternehmensteil zuzuordnen, der darüber entscheidet an wen das Wirtschaftsgut verkauft wird, nach dem die Kreditwürdigkeit dieses Kunden geprüft worden ist.

Im zweiten Schritt sind der Betriebsstätte gemäß den vorhin festgelegten Funktionen Außentransaktionen zuzuordnen und die unternehmensinternen Leistungsbeziehungen fremdverhaltenskonform in Anlehnung an Art. 9 OECD-MA zu vergüten. Außentransaktionen sind dabei dem Unternehmensteil zuzuordnen, dem die dafür maßgeblichen Wirtschaftsgüter („profit drivers“) auf Basis der übernommenen Funktionen zugeordnet worden sind. Innentransaktionen („dealings“) sind für Zwecke der Gewinnermittlung insoweit anzuerkennen, als ihnen ein reales Ereignis zugrunde liegt, sie sind sodann entsprechend den Verrechnungspreismethoden¹⁹² zu vergüten.¹⁹³ Die Steuerpflichtigen werden aufgefordert etwaige „dealings“ angemessen zu dokumentieren. Nach neuer Ansicht des OECD-CFA ist der Betriebsstättengewinn nicht

¹⁸⁹ Rz. 25 in OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, December 2006, siehe auch Förster, H., Der OECD-Bericht zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns (Teil I), IWB Nr. 3 vom 14.2. 2007, 148

¹⁹⁰ Loukota, H., Jirousek, H., § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007/314, 140

¹⁹¹ Rz. 27 in OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, December 2006

¹⁹² Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis-, Kostenaufschlagsmethode

¹⁹³ Förster, H., Neumann, M., Rosenberg, O., Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR 18/2005, 622

durch den Gewinn des Gesamtunternehmens begrenzt.¹⁹⁴ Demzufolge können der Betriebsstätte auch dann Gewinne zugewiesen werden, wenn das Gesamtunternehmen Verluste erzielt. Es soll also auch innerhalb eines Unternehmens zu Gewinnrealisierung kommen. Deshalb wurde auch der Ausschluss der Verrechenbarkeit von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im OECD-MK 2008 gestrichen.¹⁹⁵

Die OECD-CFA versucht mit dem „Authorized OECD Approach“ den internationalen Konsens bei der Interpretierung des Art. 7 OECD-MA herbeizuführen und gleicht den Fremdverhaltensgrundsatz bei verbundenen Unternehmen auch an die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte an, womit auch die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 für die letztgenannten analog anwendbar wären.

Wir haben schon vorhin gesagt, dass Betriebsstätte und Stammhaus zwei organisatorische Formen ein und desselben Unternehmens sind. Demnach sind auch schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte als Insihgeschäfte nicht möglich. Dennoch will der OECD-CFA, dass solche Geschäfte („dealings“) steuerrechtlich fingiert werden. Die Unternehmer sind angehalten pro forma Verträge zu verfassen, die zivilrechtlich unwirksam sind aber für die Finanzverwaltungen aufbereitet werden müssen. Manche Staaten gehen sogar so weit, dass sie versuchen auf diese virtuelle Transaktionen Quellensteuern zu erheben.¹⁹⁶ Die uneingeschränkte Anwendung des dealing at arm's principle könnte in der Praxis zu beträchtlichen Umsetzungsschwierigkeiten führen, da die Unternehmen gezwungen werden zunehmend mit Fiktionen zu arbeiten.

Vor allem bei Anlagenerrichtungen stößt der FSE Konzept auf seine Grenzen. Dem Grunde nach ist dieser Ansatz für klassische Betriebsstätten abgestimmt, lässt aber die Besonderheiten des Anlagenbaus außer Betracht. Denn Anlagenbaubetriebsstätten sind zeitlich beschränkte und transaktionsbezogene Gebilde, bei denen es an organisatorischer und wirtschaftlicher Selbständigkeit mangelt. Stammhaus und Betriebsstätte erbringen stark miteinander verflochten Leistungen, sie schließen keine Geschäfte miteinander ab, denen abgegrenzte Gewinnanteile zugerechnet werden können. Nach der Tz. 4.3.6. der deutschen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze sollte

¹⁹⁴ Bendlinger, S., Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI 11/2007, 496a ff, siehe auch OECD-MK 2008 Rz. 11 letzter Satz zu Art. 7 Abs. 1 OECD-MA

¹⁹⁵ es war in Rz. 12.2 OECD-MK zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA vorgesehen, Bendlinger, S., Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI 11/2007, 496a ff

¹⁹⁶ Bendlinger, S., Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI 11/2007, 496a ff

daher auch der Bericht der OECD zur Betriebsstättenenergebnisermittlung eine Klausel enthalten, wonach bei komplexen Leistungsverflechtungen eine Ausnahme von FSE-Ansatz zulässig sein sollte.¹⁹⁷

3.4. Gewinnermittlung

Es ist aufgrund der Zuteilungsregeln geboten die Ergebnisaufteilung im Ansässigkeitsstaat und im Quellenstaat übereinstimmend vorzunehmen. Bei einer Zuordnungsdivergenz kommt ein Verständigungsverfahren in Betracht.¹⁹⁸ Abkommensrechtlich gilt allerdings nur das Gebot der übereinstimmenden Gewinnzurechnung, zwecks Aufteilung nationaler Besteuerungsansprüche, nicht das der übereinstimmenden Gewinnermittlung.¹⁹⁹

Von der Einkünftezuordnung muss man daher die Einkünfteermittlung unterscheiden. Die Letztere ist abkommensrechtlich dem innerstaatlichen Recht vorbehalten, daher sind die diesbezüglichen Regelungen auch dem jeweils nationalen Recht zu entnehmen. Ob überhaupt oder in welcher Höhe das dem Betriebsstättenstaat überlassene Besteuerungsgut besteuert wird, bleibt dessen innerstaatlichem Recht überlassen. Analog ermittelt der Ansässigkeitsstaat nur nach seinen innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften die für die Anrechnung oder Freistellung maßgebenden ausländischen Einkünfte.²⁰⁰ Das nach innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Ergebnis muss daher weder zeitlich noch umfangmäßig mit dem übereinstimmen, was die ausländische Finanzverwaltung der Betriebsstättenbesteuerung zugrunde legt.²⁰¹ Dem liegen einerseits die unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften der Vertragsstaaten zugrunde, andererseits besondere Rechtsanwendungspraktiken mancher Entwicklungsländer, die sich über anerkannte DBA-Regeln hinwegsetzen.

¹⁹⁷ Bendlinger, S., Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a

¹⁹⁸ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 1162, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

¹⁹⁹ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002

²⁰⁰ Bendlinger, S., „Dealing at arm's length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 106

²⁰¹ Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industriebaus, S. 219 in Aicher/Korinek (Hrsg.) Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industriebaus, Orac, Wien 1991

Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 1 Abs. 2 EStG) im Inland oder juristische Personen mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung (§ 1 Abs. 2 KStG) unterliegen aufgrund des Welteinkommensprinzips mit ihren in- und ausländischen Einkünfte der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Die handelsrechtlichen Grundsätze zur Buchführungspflicht für das Gesamtunternehmen finden sich in § 189 UGB, der gleichermaßen auch für das Steuerrecht heranzuziehen ist (§ 124 BAO). Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten des Unternehmerrechts und Steuerrechts gelten genauso für in- und ausländische Einkünfte und Unternehmensteile.²⁰² Damit sind auch die Auslandsprojekte, unabhängig von einer Betriebsstättenbegründung im Ausland, als Teil des Gesamtunternehmens im Rechnungswesen darzustellen. § 2 Abs. 8 Z 1 EStG regelt, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des EStG maßgeblich sind. Betreibt der Steuerpflichtige einen Betrieb im Inland und unterhält er zusätzlich eine Betriebsstätte im Ausland, bestimmt die für den inländischen Betrieb maßgebliche Gewinnermittlung die Gewinnermittlung der Betriebsstätte.²⁰³ Bis zum Budgetbegleitgesetz 2001 waren die Bücher und Aufzeichnungen grundsätzlich im Inland zu führen, deren Führung im Ausland war von einer Bewilligung des zuständigen Finanzamtes abhängig. In der Neufassung des § 131 BAO dürfen Bücher und Aufzeichnungen auch ohne weiters im Ausland geführt werden, sie sind aber auf Verlangen der Behörde innerhalb angemessener Frist ins Inland zu bringen. Auch Grundaufzeichnungen können nunmehr im Ausland geführt werden. Diese sind aber unabhängig von einem Verlangen der Behörde innerhalb einer angemessenen Frist ins Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren.²⁰⁴ Sie müssen nicht ins Inland gebracht und dort verwahrt werden, wenn es sich um Vorgänge handelt, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer ausländischen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Die Möglichkeit, Bücher im Ausland zu führen, die von § 131 BAO eingeräumt wird, wird nur selten von den anlageerrichtenden Unternehmen genutzt. Es werden

²⁰² Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 52, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁰³ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁰⁴ § 131 BAO, siehe auch Zehetner, J., Zehetner, U., Buchführung für inländische Betriebsstätten im Ausland, SWI 2/2001, 78 a

vorzugsweise alle in- und ausländischen Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen des Stammhauses abgebildet, da eine Überleitung des sich aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften im Betriebsstättenstaat ergebenden Gewinns mit einem großen Aufwand verbunden wäre.²⁰⁵

Vordergründiges Ziel der Gewinnabgrenzung ist die verursachungsgerechte Aufteilung des Unternehmensgewinns auf das Stammhaus und die Betriebsstätte. Die Gewinn- und Vermögensteile sollen dem Unternehmensteil zugeordnet werden, dem sie funktional zuzuordnen sind.²⁰⁶ Zum Zwecke der Ermittlung des Betriebsstättengewinns haben sich im Wesentlichen zwei Methoden herauskristallisiert, die im Folgenden genauer beschrieben werden:

3.4.1. Indirekte Methode

Grundlage der indirekten Methode ist der nach österreichischem Recht ermittelte Gesamtgewinn des Unternehmens. Der Gewinn wird nicht direkt nach der Verursachung auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufgeteilt, sondern mithilfe geeigneter Aufteilungsschlüssel möglichst verursachungsgerecht den einzelnen Unternehmensteilen zugewiesen.²⁰⁷ Darin besteht auch der wesentliche Unterschied zu direkten Methode. Im Detail vollzieht sich die Vorgehensweise bei der indirekten Methode in zwei Stufen. Zunächst wird der Gesamtergebnis und das Gesamtvermögen des Unternehmens festgestellt. Es sind sowohl inländische auch als ausländische Erfolge und Vermögen jeweils nach den innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften anzusetzen. Im zweiten Schritt erfolgt eine Aufteilung des soeben festgelegten Ergebnisses und Vermögens auf die einzelnen Unternehmensteile nach einem geeigneten Aufteilungsschlüssel. Betriebsstättenerfolg und Betriebsstättenvermögen stellen also nur einen Teil des Gesamtgewinns und Gesamtvermögens dar. In dieser Hinsicht folgt die indirekte Methode der

²⁰⁵ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 52, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁰⁶ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 621, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²⁰⁷ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 293, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

Einheitstheorie, wonach die Betriebsstätte als ein unselbständiger Bestandteil des einheitlichen Gesamtunternehmens zu betrachten ist. Sie vernachlässigt dafür aber das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Die Aufwendungen und Erträge werden nicht einzeln nach der funktionalen Zugehörigkeit zugeordnet, sondern mittels bestimmter Schlüssel aufgeteilt.²⁰⁸ Somit entspricht die indirekte Methode nicht einer verursachungsgerechter Ergebnis- und Vermögensaufteilung. Es ist auch eine Sache der Unmöglichkeit einen Schlüssel zu finden, der die Verursachung der Erträge und Aufwendungen berücksichtigen kann. Stattdessen werden bloß eindimensionale Schlüssel wie Umsatz, Gehalts- und Lohnaufwendungen, usw. zur Bestimmung des Gewinns herangezogen. Dies kann allenfalls in Unternehmen mit gleicher Struktur und homogenen Leistungen zur Anwendung kommen. Aufgrund dessen ist auch die Anwendung der indirekten Methode bei international agierenden Versicherungsunternehmen und Banken vertretbar.²⁰⁹ Bei gleichen Funktionen und inneren Strukturen des Stammhauses und der Betriebsstätte hat Jacobs²¹⁰ folgende Bezugsgrößen vorgeschlagen; im Handels- und Dienstleistungsbereich die Umsätze, im Versicherungs- und Bankenbereich die Prämieinnahmen und im Produktionsbereich die Lohn- und Materialaufwendungen. Übt die Betriebsstätte und das Stammhaus verschiedene Funktionen aus, so lassen sich geeignete Bezugsgrößen nur schwer finden. Produziert das Stammhaus und vertreibt die Betriebsstätte lediglich die Erzeugnisse des Stammhauses ist der Umsatz als Aufteilungsschlüssel nicht geeignet.²¹¹ In den meisten Fällen wird es nämlich an einer Betriebsstättenbuchhaltung mangeln, in der die Innenumsätze zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ersichtlich wären. Dadurch ist die Bezugsgröße selbst, also ein Teil des Umsatzes nicht feststellbar, womit der Umsatz als Schlüssel nicht mehr aussagekräftig ist.

Die indirekte Methode impliziert weiter, dass bei einem positiven oder negativen Gesamtergebnis auch der einzelnen Betriebsstätte und dem Stammhaus stets nur ein Gewinn oder ein Verlust zugewiesen werden kann, unabhängig vom tatsächlichen

²⁰⁸ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 621, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²⁰⁹ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 622, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²¹⁰ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 296, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

²¹¹ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 296, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

Leistungsbeitrag jedes einzelnen. Dies führt im Ergebnis zu einem Garantiegewinn oder Garantieverlust, der nicht arm's length principle konform ist.²¹² Alle Unternehmensbereiche teilen somit das Gesamtergebnis des Unternehmens, es kann nicht dem Stammhaus ein Verlust und der Betriebsstätte ein Gewinn zugerechnet werden. Genau das ist in der Praxis aber häufig der Fall. Aufgrund der verschiedenen Markt- und Konkurrenzverhältnissen können in verschiedenen Staaten durchaus verschiedene Ergebnisse erwirtschaftet werden.²¹³

Daneben ergeben sich auch Schwierigkeiten bei der Durchführung der indirekten Methode. Wie zuvor erwähnt basiert sie auf dem Gesamtgewinn des Unternehmens. Da jedoch die Gewinnermittlung nach innerstaatlichen Vorschriften der einzelnen Vertragsstaaten erfolgt, ergeben sich dadurch zumindest zwei verschiedene Höhen vom Gesamtgewinn. Dies bedeutet eine für den Steuerpflichtigen unvermeidbare Doppelbesteuerung.²¹⁴ Dem würde eventuell eine weltweite Buchführungspflicht eine Abhilfe schaffen. Eine gesetzliche Grundlage dafür gibt es nur im Staat des Stammhauses, dem Betriebsstättenstaat steht allenfalls das Recht zu, Buchführungspflicht für den auf seinem Territorium befindlichen Unternehmensteil zu verlangen.²¹⁵ Ein Rückgriff auf den Jahresabschluss des Stammhauses schafft dem Betriebsstättenstaat auch keine Abhilfe, da die erforderlichen steuerlichen Korrekturen aufgrund fehlender Vorlagepflicht für die ausländischen Buchführungsunterlagen nicht durchführbar wären.²¹⁶

Es wurden einige Problemfelder der indirekten Methode aufgezeigt, die dazu führen, dass deren allgemeine Tauglichkeit für die Gewinn- und Vermögensabgrenzung eher kritisch betrachtet wird. Im Abkommensrecht wird daher der direkten Methode Vorzug gegeben. Sie kann beispielsweise dann sachgerecht sein, wenn davon ausgegangen wird, dass alle Teile des Unternehmens entsprechend dem angewendeten

²¹² Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 296, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

²¹³ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 622, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²¹⁴ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 622 f, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²¹⁵ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 623, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²¹⁶ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 623, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

Schlüssel in gleicher Weise zum Gesamterfolg beitragen.²¹⁷ Sie ist weiters ausnahmsweise dann anzuwenden, wenn eine gesonderte Buchführung aufgrund der geringen wirtschaftlichen Aktivität im Betriebsstättenstaat nicht sachgerecht erscheint oder aufgrund der besonders engen Verflechtung mit dem Stammhaus nicht aussagekräftig wäre.²¹⁸ Letzteres trifft gerade bei den Bau- und Montagebetriebsstätten zu, da sie einen hohen Grad an Unselbständigkeit gegenüber dem Stammhaus aufweisen. Im Anlagenbau hat die indirekte Methode in ihrer reinen Form keine praktische Bedeutung. Die Elemente der indirekten Methode sind allerdings für den Anlagenbau unverzichtbar. Auf die Besonderheiten dieser Betriebsstätten werde ich in dieser Arbeit noch ausführlicher eingehen. Die indirekte Methode ist auch dann geboten, wenn sie im betreffenden Vertragsstaat üblich ist und dem Gewinn möglichst nahe kommt, der sich aus einer gesonderten Buchführung ergeben hätte.²¹⁹ Sie kommt weiters dann in Betracht, wenn im Betriebsstättenstaat keine zwingende Verpflichtung zur Buchführungspflicht besteht oder die Betriebsstätte erst im Nachhinein festgestellt wird. Für die Anwendung der indirekten Methode spricht eindeutig die leichtere Nachprüfbarkeit und Praktikabilität.

3.4.2. Direkte Methode

Eine Voraussetzung für die direkte Methode ist eine gesonderte Betriebsstättenbuchführung. Diese ist oft auch aus anderen Gründen erforderlich, etwa wenn die Betriebsstätte gleichzeitig den Status einer Zweigniederlassung hat oder weil man im Allgemeinen über die Rentabilität der verschiedenen Betriebsstätten informiert sein will. In diesem Fall werden üblicherweise für das Stammhaus und die Betriebsstätte gesonderte, durch Verrechnungskonten verbundene, Buchführungskreise eingerichtet. Am Ende des Wirtschaftsjahres sind die Teilabschlüsse der Buchführungskreise in einem konsolidierten Jahresabschluss zusammenzufassen.²²⁰ Die Erfolgs- und

²¹⁷ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 68, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²¹⁸ Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 624, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²¹⁹ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 906, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

²²⁰ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 294, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

Vermögensabgrenzung kann in diesem Falle also anhand von Buchhaltungsunterlagen (Spezialbilanz für die einzelne Betriebsstätte), korrigiert um Aufwands- und Ertragspositionen, die sich aus den Beziehungen zum Stammhaus ergeben, vorgenommen werden.²²¹ Die OECD vertritt die Meinung, dass die direkte Methode aufgrund ihrer Genauigkeit die Regelmethode sein soll. Die Anwendung der direkten Methode ist aber nicht zwingend vorgeschrieben. Sie soll insbesondere dann angewendet werden, wenn Stammhaus und Betriebsstätte unterschiedliche Funktionen ausüben.²²² Es gibt aber Fälle in denen eine gesonderte Buchführung nicht sinnvoll erscheint. Dies trifft bei von vornherein auf begrenzte Dauer begründeten Betriebsstätten zu. Insbesondere für Bau- und Montagebetriebsstätten lohnen sich eigene Buchführungen nicht. Es müsste eine eigene den österreichischen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechende Betriebsstätten-Spezialbuchführung samt Jahresabschluss eingerichtet werden, neben der ohnehin vorhandenen Buchhaltung des Stammhauses in der auch die Geschäftsfälle der Betriebsstätte erfasst sind, wobei ohnehin auch nach ausländischem Recht Aufzeichnungen für die Betriebsstätte zu führen sind.²²³ Das Steuerrecht zahlreicher Staaten lässt es zu, dass die Buchführung der Betriebsstätte im Stammhausstaat erfolgt, solange dann die Betriebsstättenbilanz und -G&V an die nationalen Vorschriften des Betriebsstättenstaates angepasst werden.²²⁴ In der Praxis werden für die einzelnen Bauausführungen und Montagen gesonderte Konten in der Gesamtbuchhaltung geführt, auf denen die Ist-Kosten, getrennt für das Stammhaus und die Betriebsstätte, aufgezeichnet werden.²²⁵ Von der direkten Methode spricht man daher auch dann, wenn bei der Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses auf die Kostenrechnung zurückgegriffen wird, sofern kalkulatorische Kosten durch bilanzielle Aufwendungen ersetzt werden.²²⁶ Bei der Berechnung der Betriebsstättengewinne könne auch die der Betriebsstätte zurechenbaren Aufwendungen

²²¹ Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industriebaus, S. 215 in Aicher/Korinek (Hrsg.) Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industriebaus, Orac, Wien 1991

²²² Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, S. 625, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002

²²³ Bendlinger, S., Dealing at arm's length bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 108

²²⁴ Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 523, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

²²⁵ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 294, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

²²⁶ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 303 ff

abgezogen werden. Unerheblich ist dabei, ob sie im In- oder Ausland anfallen, ausschlaggebend ist die betriebliche Veranlassung.²²⁷

Trotz der genauen Aufzeichnungen lassen sich bei der direkten Methode nicht die Elemente der indirekten Methode vermeiden. Nicht alle Aufwendungen und Erträge lassen sich nämlich eindeutig dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zuordnen. So sind beispielsweise die Kosten der Geschäftsführung, zentrale Werbungskosten, Kosten für eine zentrale Forschungs- und Entwicklungsabteilung nicht direkt zuordenbar.²²⁸ Bei diesen Aufwendungen wird zwangsläufig ein Rückgriff auf die indirekte Methode erforderlich.

Die direkte Methode ist hauptsächlich in jenen Fällen anwendbar, in denen die Betriebsteile unabhängig voneinander sind, verschiedene Funktionen übernehmen und nur wenig wechselseitige Beziehungen haben. Bei Bauausführungen und Montagen sind die einzelnen Leistungen so eng miteinander verflochten, dass eine eindeutige Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht möglich ist. In der Praxis des Anlagenbaus haben sich daher so genannte Mischformen durchgesetzt, die in dieser Arbeit in Folge genauer beschrieben werden.

Von der einmal gewählten Methode kann nicht ohne Grund abgewichen werden. Der Art. 7 Abs. 6 OECD-MA fordert eine Methodenkontinuität, die Gewinne einer Betriebsstätte sind demnach jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, so lange sich der zugrunde liegende Sachverhalt nicht ändert. Es dürfen daher weder die Unternehmen selber noch die Finanzbehörden der betreffenden Vertragsstaaten von der einmal gewählten Methode ohne rechtfertigenden Grund abweichen.²²⁹ Dies setzt allerdings nicht zwingend eine projektübergreifende und schon gar nicht eine länderübergreifende Methodenkontinuität voraus.²³⁰ Sind die Funktionen der Betriebsstätte in Bezug auf das Stammhaus sowie die Marktverhältnisse vergleichbar, wird die Anwendung

²²⁷ Art. 7 Abs. 3 OECD-MA

²²⁸ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 294, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

²²⁹ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 906, 2.Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

²³⁰ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 68, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

verschiedener Methoden gegenüber der Finanzverwaltung schwer argumentierbar sein.²³¹

²³¹ Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 535, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

4. Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen

4.1. Abgrenzung Dauerbetriebsstätte – temporäre Betriebsstätte

Bei der steuerlichen Beschäftigung mit der Betriebsstättenproblematik stehen die so genannten Dauerbetriebsstätten im Vordergrund. Es handelt sich hierbei um den Regelfall einer Betriebsstätte. Dauerbetriebsstätten liegen zum Beispiel bei Zweigniederlassungen oder Geschäftsstellen von Banken und Versicherungen vor. Auch Vertriebsstützpunkte oder Fabrikationswerkstätte oder Warenlager können Dauerbetriebsstätten sein.²³² Es handelt sich in der Regel um feste Geschäftseinrichtungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Auch der FSE-Ansatz der OECD zielt auf diese klassischen Betriebsstätten ab. Sie agieren im Außenverhältnis mit einer gewissen Selbständigkeit, die eine den verbundenen Unternehmen nachempfundene Behandlung rechtfertigen kann.²³³

Die Tätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte ist allerdings vertraglich zeitlich limitiert. Anders als die Dauerbetriebsstätten der Banken oder Versicherungen, wird sie von vornherein auf eine begrenzte Dauer errichtet, mit dem Ziel ein bestimmtes Projekt durchzuführen. Die Bau- und Montagebetriebsstätte zeichnet sich durch eine geringe organisatorische und wirtschaftliche Selbständigkeit. Bei Anlagenbaubetriebsstätten liegt die Errichtung eines funktionsfähigen Werkes im Vordergrund, wobei die Aktivitäten des Stammhauses und der Betriebsstätte eine Einheit bilden. Vielfach wird der Anlagenbauer in den Räumlichkeiten des Auftraggebers tätig, über die er nicht uneingeschränkt verfügen kann. Solche Betriebsstätten können daher nicht getrennt vom Stammhaus betrachtet werden, sie sind nur künstliche Besteuerungssubjekte um die nationalen Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten abgrenzen zu können. Deswegen ist die Anwendung des FSE-Ansatzes für Anlagenbau-Betriebsstätten nicht ohne weiteres möglich. Die in der Praxis angewendete Mischmethode steht nicht im Widerspruch zum „functionally-separate-entity-approach“, da es sich um eine auch nach den OECD-

²³² Remberg, M., Internationale Betriebsstättenbesteuerung bei Bauausführungen und Montagen, S. 118 in Piltz/Schaumburg (Hrsg.) Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2001

²³³ Bendlinger, S., Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a ff

Verrechnungspreisgrundsätzen zulässige „Transactional-Profit-Split“- Methode handelt.²³⁴

4.2. Leistungsspektrum

Das Leistungsspektrum eines Anlagenbauers lässt sich grob in die folgenden Tätigkeiten aufteilen: Engineering, Lieferung von Anlagenteilen, Bau- und Montage, Montageüberwachung, Inbetriebsetzung, Schulung des Kundenpersonals, Gewährleistung. Diese Leistungen kann man weiters nach dem Ort der Erbringung in so genannte offshore Leistungen, die im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses erbracht werden und onshore Leistungen, die im Betriebsstättenstaat ausgeführt werden. Zu den onshore Leistungen gehören insbesondere²³⁵:

- Bauausführung und Montage im engeren Sinne (einschließlich Inbetriebnahme der Anlage)
- Einbau des so genannten „local content“ (Teile die im Betriebsstättenstaat eingekauft und eingebaut werden oder vom Kunden beigestellt werden)
- Bau- und Montageüberwachung
- Technische, rechtliche oder steuerliche Beratung vor Ort
- Nachbesserung von Mängeln die bei der Abnahme des Werkes entdeckt wurden
- Schulung und Training von Personal des Kunden im Betriebsstättenstaat

Folgende offshore Funktionen werden hingegen vom Stammhaus erbracht:

- Auftragsakquisition (Angebotskalkulation, Führung von Verhandlungen)
- Projektplanung (Erstellung des technischen, wirtschaftlichen, rechtlichen Konzepts für die Auftragsdurchführung)
- Erwerb oder Eigenentwicklung des notwendigen Know-how
- Erstellung eines Plans für die Auftragsdurchführung (sog. Engineering)
- Herstellung oder Einkauf der notwendigen Materialien
- Auswahl geeigneter Subunternehmer, Lieferanten und anderer Geschäftspartner
- Organisation der Finanzierung

²³⁴ Bendlinger, S., Remberg, M., Wiechers, R., Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen, ÖStZ 24/2004, 581

²³⁵ Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 519, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

- Versicherung des Projekts (einschl. Exportkreditversicherungen)
- Entwicklung von Schulungs- und Trainingsunterlagen
- Bearbeitung von Mängelrügen nach Abnahme der Anlage

4.3. Ermittlung des Projektgewinns

Im ersten Schritt wird der aus dem Auftrag für das Gesamtunternehmen realisierter Gewinn oder Verlust ermittelt. Das Auftragsergebnis ist der tatsächlich erzielter Gewinn oder Verlust, der sich anhand von nationalen Gewinnermittlungsvorschriften ergibt. Wird das Auftragsergebnis aus der Kostenrechnung übernommen, ist darauf zu achten, dass kalkulatorische Kosten (z.B. kalkulatorische Zinsen und Abschreibungen, Wagnisse, Sozialdienst) eliminiert und durch buchhalterischen Aufwand ersetzt werden.²³⁶ In der Praxis erfolgt das durch einen im Voraus festgelegten pauschalen Prozentsatz.²³⁷ Ebenso ist das Ergebnis um etwaige steuerliche Bilanzabweichungen zu korrigieren. So können im Auftragsergebnis beispielsweise Repräsentationsaufwendungen, Pauschalrückstellungen, ausländische Ertragsteuern enthalten sein, die nach österreichischem Steuerrecht nicht abzugsfähig sind und daher hinzugerechnet werden müssen.²³⁸ Grundsätzlich entfällt auf die Baubetriebsstätte ein Teil des Gesamtauftragsgewinns oder -verlusts, entsprechend deren Mitwirkung bei der Erfüllung des Auftrags. Eine Aufteilung des Gesamtergebnisses in einen Gewinn und ein Verlust wird nur in Ausnahmefällen möglich sein. Dieser Fall kann eintreten, wenn ein Auftrag angenommen wird, obwohl von vornherein feststeht dass er einen Verlust erwirtschaften wird. In diesem Fall kann der Beitrag der Betriebsstätte trotzdem fremdvergleichskonform positiv bewertet werden, so dass sich ein angemessener Gewinn ergibt. Im umgekehrten Fall, wenn Mängel bei Bauausführungen oder Montage auftauchen, kann der Baubetriebstätte ein

²³⁶ Wassermeyer/Andresen/Ditz Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 532, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

²³⁷ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 73 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²³⁸ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 73 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

Verlust zugewiesen werden, obwohl das Gesamtergebnis positiv war.²³⁹ Im Normalfall kann man allerdings davon ausgehen, dass das Stammhaus und die Betriebsstätte ihrem Beitrag und ihrer Funktion entsprechend am Auftragsergebnis beteiligt sind.

4.4. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung

Wegen der langfristigen Natur der Anlagenbauerrichtungen ist auch der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung für die Ermittlung des Auftragsgewinns von besonderer Bedeutung. Grundsätzlich werden in diesem Zusammenhang zwei Methoden unterschieden, die „Percentage of Completion“ Methode und die „Completed Contract“ Methode. Bei der ersten ist eine Gewinnrealisierung laufend, entsprechend dem Grad der Fertigstellung, vorgesehen, während bei der zweiten eine Gewinnrealisierung erst am Ende des Projekts erfolgt. Das österreichische Steuerrecht folgt in etwa der Completed Contract Methode. Dies ergibt sich aus dem Maßgeblichkeitsprinzip, wonach das handelsrechtliche Verbot der Teilgewinnrealisierung auch steuerrechtlich wirksam sein soll.²⁴⁰ Bis zur Realisierung des Umsatzes liegt ein schwebendes Geschäft vor. Erst mit dem Übergang der Gefahr und des Risikos auf den Kunden kann eine Gewinnrealisierung erfolgen. Bei einer Anlageerrichtung findet dies in der Regel durch die Unterzeichnung eines „Provisional Acceptance Certificate“ (PAC) durch den Kunden statt. Ab diesem Zeitpunkt beginnt auch die Garantieperiode zu laufen, dessen Ende mit der Unterzeichnung eines „Final Acceptance Certificate“ (FAC) bestätigt wird. Bereits nach Erteilung des PAC kann handels- und steuerrechtlich das Auftragsergebnis realisiert werden. Zu diesem Zeitpunkt werden auch die Betriebsstättenergebnisse aus der österreichischen Bemessungsgrundlage ausgeschieden.²⁴¹ Weichen die österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften von denen des Betriebsstättenstaates ab, indem z.B. ein Staat die PoC Methode vorschreibt,

²³⁹ Mössner u.a. Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 370, 3. Auflage, Köln 2005

²⁴⁰ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 60 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁴¹ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 60 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

während beim anderen die CC Methode anzuwenden ist, so kann auf Grund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen die Doppelbesteuerung die Folge sein.²⁴²

4.5. Einkunftsabgrenzung im Anlagenbau – Funktionsanalyse

Im letzten Kapitel haben wir uns theoretisch mit der Frage der Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte beschäftigt. Bei den internationalen Industrieanlagenerrichtungen ergeben sich einige Besonderheiten auf die ich nun eingehen möchte. Zur Klarstellung des verwendeten Ansatzes im Sinne des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ist noch auszuführen, dass ich mich im Folgenden auf die eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte stützen werde. Dies entspricht der „relevant business activity approach. Auf die Behandlung der Gewinnzuordnung im Sinne der „functionally separate entity approach“, die für die Zukunft wohl die bevorzugte Methode der OECD-CFA sein wird, wird verzichtet. Der Art. 7 Abs. 2 OECD-MA bedient sich einer Fiktion um eine den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende, möglichst verursachungsgerechte Ergebnisaufteilung vorzunehmen. Dies ändert aber nicht daran, dass die Betriebsstätte und Stammhaus Teile des gleichen Unternehmens sind und die Betriebsstätte allein nicht rechtsfähig ist.

Für die Ermittlung des auf die Betriebsstätte entfallenden Ergebnisses ist eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen. Dabei ist zu untersuchen welche Funktionen die Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtauftrags übernommen hat und welche direkt vom österreichischen Stammhaus erfolgt sind. Im zweiten Schritt ist dann festzuhalten, welche Vergütungen einem unabhängigen Unternehmen für die Erbringung jener Leistungen zustehen würden, die von der Betriebsstätte ausgeführt worden sind.²⁴³ Der Betriebsstätte wird demnach jener Teil des Gewinns zugewiesen, der ihrem Leistungsbeitrag, dem Grad ihrer Mitwirkung und dem Nutzen zum Gesamtergebnis entspricht. Die Betriebseinnahmen und –ausgaben sind je nach Tätigkeit, die diese Einnahmen/Ausgaben verursacht hat, sowie nach den Wirtschaftsgütern, die entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet

²⁴² Wassermeyer/Andresen/Ditz Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 532, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

²⁴³ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 64 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

wurden, auf die Betriebsstätte und das Stammhaus aufzuteilen.²⁴⁴ Das heißt, dass Tätigkeiten die nicht durch die Betriebsstätte erbracht wurden nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen.²⁴⁵ Während das Unternehmensstammhaus sich an Ausschreibungen beteiligt und sich um Aufträge bemüht, die Verträge mit den Auftraggebern abschließt, die endgültigen Bau- bzw. Konstruktionspläne erstellt, die Auftragsfinanzierung durchführt, das Haftungsrisiko trägt, zumeist auch das Montagegut beschafft und das fertige Werk mit dem Auftraggeber abrechnet, führt die Betriebsstätte im Auftrag des Stammhauses die Bau- und Montagearbeiten aus.²⁴⁶ Stammhaus und Betriebsstätte stehen sich dabei wie Generalunternehmer und Subunternehmer gegenüber. Im Anlagenbau sind daher dem Stammhaus funktional jene Gewinne zuzurechnen, die auf Basic- und Detail-Engineering, Fertigungszeichnungen, Werkstattpläne, Einkauf durch Stammhaus-Personal, Know-how-Dokumentation, Schulungs- und Trainingsleistungen entfallen, die außerhalb des Betriebsstättenstaates erbracht werden.²⁴⁷

Abbildung 1: Grundsätze der Einkünfteabgrenzung bei Anlagenbetriebsstätten

Seminar Steuerliches Risikomanagement im Projektgeschäft, 17.10.2007, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

Leistungskomponente	Stammhaus	Betriebsstätte
Verfahrensüberlassung		
▪ Basic Data	X	
▪ Basic Engineering	X	
▪ Detail Engineering	X	
Lieferung von Anlagenteilen		
▪ Offshore	X	
▪ Onshore(Zukauf vor		X

²⁴⁴ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 65 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁴⁵ EAS 647 vom 31.5.1995

²⁴⁶ Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 371, 3.Auflage, Köln 2005

²⁴⁷ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 65 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

Ort)		
▪ Transport im Projektstaat		X
Fertigung		
▪ im Stammhaus	X	
▪ in Drittstaaten	X	
▪ im Projektstaat		X
Dienstleistungen		
▪ Bau, Montage, Überwachung		X
▪ Personalschulung im Sth und Drittstaaten	X	
▪ Personalschulung vor Ort		X
▪ Inbetriebnahme		X
▪ Finanzierung	X	

Nach dem arm's length principle²⁴⁸ ist der Baubetriebsstätte stets nur der Gewinnanteil zuzuordnen, den auch ein fremder Subunternehmer für die Ausführung der Bau und Montage unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen verdient hätte. Erstreckt sich die Tätigkeit der ausländischen Betriebsstätte bloß auf die Montage bzw. Überwachung, ist ihr auch nur die Vergütung, die auch ein fremdes Montageunternehmen für die gleiche Tätigkeit erhalten würde, zuzugestehen. Ein unabhängiger Dritter würde nämlich für nicht erbrachte Leistungen auch nicht vergütet werden.²⁴⁹

Wir haben schon zuvor erwähnt, dass der Betriebsstätte keine Attraktivkraft zukommt. Demnach können die Einkünfte aus anderen Quellen im Projektstaat, sowie Einkünfte, die nicht aus dem Projektstaat stammen, nicht der Betriebsstätte zugeordnet werden. Somit ist auch der Liefergewinn primär dem Stammhaus, und insoweit die Betriebsstätte dafür vor Ort tätig geworden ist, auch der Betriebsstätte zuzurechnen.²⁵⁰ Eine Besteuerung des Gesamtgewinns wäre nur möglich, wenn alle Tätigkeiten

²⁴⁸ Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2003

²⁴⁹ EAS 979 vom 2.12.1996

²⁵⁰ Wänke, M., Probleme der Liefergewinnbesteuerung, SWI 1995, 298

onshore, d.h. im Betriebsstättenstaat erbracht worden sind. Dies ist in der Praxis selten der Fall. Tritt ein Unternehmer nur als Generalunternehmer auf und begründet er beispielsweise mit bloßer Überwachung eine Betriebsstätte, wird dieser Betriebsstätte nur ein geringer Teil zugewiesen werden können. Das hat seine Ursache in der Tatsache, dass die Aufgaben, die der Generalunternehmer übernimmt, wie Auftragsakquisition, Vertragsabschluss, Finanzierung, Beauftragung von Subunternehmern im Allgemeinen vom Stammhaus und im Ansässigkeitsstaat erbracht werden. Somit ist der darauf entfallende Gewinn auch im Ansässigkeitsstaat zu versteuern.²⁵¹

4.6. Gemischte Methoden

Von den vorigen Ausführungen wissen wir schon, dass grundsätzlich die direkte Methode für die Gewinnermittlung bevorzugt wird. Wir haben aber auch schon gesagt, dass diese nur dann anwendbar sein kann, wenn die Leistungen klar abgrenzbar sind, die Unternehmensteile unabhängig voneinander arbeiten und die Aufwendungen und Erträge eindeutig entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden können. Im Anlagenbau ist es aber nicht möglich, den auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil genau vom Gesamtergebnis abzugrenzen. Die Ursache findet sich in der intensiven Verflechtung zwischen Stammhaus und Montagebetriebsstätte, da beide in einem kontinuierlichen Herstellungsprozess zusammenarbeiten. Die Betriebsstätte weist selten eine Selbständigkeit auf, sie ist vielmehr eine Zusammenfassung von Abteilungen und Funktionen des Stammhauses.²⁵² Das arm's length principle versagt als Abgrenzungskriterium, vergleichbare Betriebsstätten existieren nicht, da die einzelnen Baustellen projektspezifisch sind. Bei der Lieferung der Anlage handelt es sich um eine Gesamtheit von Aktivitäten, die sich nicht nach funktionalen Kriterien auf Stammhaus und Montagestelle aufteilen lässt.²⁵³ Die Arbeiten beginnen in der Regel im Stammhaus wo das Engineering erfolgt und technische Pläne erstellt werden. Ab einem gewissen Zeitpunkt verlagert sich der Schwerpunkt der Arbeiten auf die Baustelle, dort werden Lieferungen getätigt, es wird

²⁵¹ EAS 1293 vom 20.07.1998

²⁵² Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 309

²⁵³ Remberg, M., Internationale Betriebsstättenbesteuerung bei Bauausführungen und Montagen, S. 117 in Piltz/Schaumburg (Hrsg.) Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2001

mit der Montage begonnen. Planung, Konstruktion, Auslieferung, Montage und anschließende Inbetriebsetzung sowie Schulungen sind nicht als unabhängige aufeinander folgende Tätigkeiten zu verstehen, es besteht eine enge sachliche und zeitliche Verzahnung. Es ist dabei nicht unüblich, dass im Stammhaus Leistungen erbracht werden, die funktional der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Dies kann dann der Fall sein, wenn Monteure der Baustelle im Stammhaus eine Vormontage der Anlagenkomponenten durchführen. Im umgekehrten Fall könnten wiederum Monteure fehlerhafte Lieferkomponenten des Stammhauses auf der Baustelle nachbessern.²⁵⁴ Dies alles deutet darauf hin, dass eine Abgrenzung der erbrachten Leistungen nicht eindeutig möglich ist. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass bei Anlagenbauprojekten oft ein Preis vereinbart wird, der im Rahmen der Preisverhandlungen von dem tatsächlich Geplanten wesentlich abweichen kann. Insbesondere ist eine Auspreisung der einzelnen Leistungsteile (Engineering, Lieferung, Montage) nicht mehr möglich, da die Beträge nicht mehr dem wirtschaftlichen Wert der erbrachten Leistungen entsprechen. Der Auftragswert ergibt sich als Kompromiss der in bestimmten Konkurrenzbedingungen erzielbar ist, ein Kompromiss zwischen dem Gewollten und dem Möglichen, bei dem eventuell in letzter Minute Preisnachlässe gewährt wurden. Jeder Anbieter versucht die Gewinnaufschläge dort zu verpacken, wo er die stärkste Verhandlungsposition hat. Die Teilpreise reflektieren nicht den Wert, den diese Leistungen bei isolierter Betrachtung oder beim Fremdvergleich erzielen würden.²⁵⁵ So wird beispielsweise dem Auftragsteil „Delegation of Personnel“ nur ein geringer Erlös zugeordnet, was dem tatsächlichen Beitrag dieser Leistung nicht entspricht. Auch die Gefahr einer Pauschalbesteuerung oder die Maximierung von Subventionstatbeständen kann ein Auslöser dafür sein, die Preise der davon betroffenen Leistungen umzuschichten.²⁵⁶ Genauso können mangelnde Konvertierbarkeit und Devisenprobleme die Auftragswerte in der Weise beeinflussen, die weder betriebswirtschaftlich noch steuerlich sachgerecht ist. Bei Turn-Key Anlagen wird außerdem oft nur ein Gesamtvertragspreis vereinbart. Das ist schließlich das einzige was für den Anlagenbauer zählt. Auftragswertanteile sind somit kein geeigneter Schlüssel für die Ergebnisabgrenzung. Die wechselseitigen Beziehungen zwischen

²⁵⁴ Remberg, M., Internationale Betriebsstättenbesteuerung bei Bauausführungen und Montagen, S. 116 in Piltz/Schaumburg (Hrsg.) Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2001

²⁵⁵ Bendlinger, S., Dealing at arm's length bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 110

²⁵⁶ Wassermeyer/Andresen/Ditz Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 526, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

Stammhaus und der Baubetriebsstätte sind so eng, dass anders als bei den Dauerbetriebsstätten die Funktionen nicht klar abgrenzbar sind. Auch die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften gelten in gleichem Maße für die ausländischen Betriebsstätten. Es wird in der Praxis für Zwecke der Freistellung bzw. Anrechnung keine gesonderte Betriebsstätten-Spezialbuchführung eingerichtet,²⁵⁷ da aufgrund der landesspezifischen unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften eine Überleitung des Betriebsstättenergebnisses mit unverhältnismäßig großem administrativen Aufwand verbunden wäre. In diesen Fällen, in denen die wechselseitigen Beziehungen so eng sind und eine direkte Aufteilung von Erlösen und Aufwendungen schwierig ist, ist eine indirekte Gewinnaufteilung gerechtfertigt bzw. sogar geboten.²⁵⁸ So auch die deutschen Verwaltungsgrundsätze²⁵⁹ wo es heißt, dass bei komplexen Leistungsbeziehungen eine Zuordnung des Auftragsergebnisses entsprechend den Tätigkeiten, Funktionen und Risikoverteilung zwischen Stammhaus und Montagebetriebsstätte jedenfalls sachgerecht sein kann, wenn sich auch fremde Dritte die Risiken und Chancen aus dem Auftrag geteilt hätten. Die Finanzverwaltung stellt fest, dass die direkte Methode in ihrer Reinform (Betriebsstättenbuchführung samt Jahresabschluss) für den Anlagenbau nicht einsetzbar ist. Aus der Notwendigkeit einer sachgerechten Aufteilung haben sich so genannte Mischmethoden in der Praxis durchgesetzt, die am ehesten den anlagebauspezifischen Besonderheiten Rechnung tragen. Die Ergebnisaufteilung wird anhand der Betriebsbuchhaltung vorgenommen. Dabei werden kalkulatorische Erlöse und Kosten in bilanzielle Umsatzerlöse und Aufwendungen überleitet und sodann das steuerliche Gesamtergebnis berechnet.²⁶⁰ Die eindeutig zuordenbaren Erlös- und Aufwandskomponenten sind so weit möglich jeweils dem Stammhaus bzw. der Betriebsstätte zugeordnet, die nicht direkt zuordenbaren Komponenten werden anhand eines Zerlegungsmaßstabs möglichst sachgerecht auf Stammhaus und Betriebsstätte

²⁵⁷ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 70 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁵⁸ Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industriebaus, S. 216 in Aicher/Korinek (Hrsg.) Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industriebaus, Orac, Wien 1991

²⁵⁹ Tz. 4.3.6. d Bst-VwGrds. + EAS 1680 v. 29.6.2000

²⁶⁰ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 71 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

verteilt.²⁶¹ Als Zerlegungsmaßstab haben sich die Kostenschlüssel­methode (auf Basis der Gesamtkosten, Kernkosten, Lohnkosten), die Risikoschlüssel­methode sowie die Umsatzschlüssel­methode und Aufteilung nach dem Funktionsnutzen herauskristallisiert.

4.6.1. Kostenschlüssel­methode

Die größte Bedeutung in der Praxis hat die Kostenschlüssel­methode (mit den Varianten Gesamt-, Kern- oder Lohnkosten und den Ausprägungen Ist-, Plan- oder Standardkosten) gewonnen.²⁶² Dabei wird wie folgt vorgegangen: Die anlässlich der Auftragsdurchführung entstandenen Istkosten werden so exakt wie möglich auf die Betriebsstätte und das Stammhaus aufgeteilt. Die auf die Betriebsstätte entfallenden Kosten werden zu den Gesamtkosten ins Verhältnis gesetzt. Der sich daraus ergebende Prozentsatz wird auf das Auftragsergebnis angewandt, um den entsprechenden Betriebsstättenanteil zu ermitteln.²⁶³ Der Kostenschlüssel­methode liegt die Annahme zugrunde, dass Gewinne dort entstehen, wo Kosten angefallen sind. Dies ist durchaus realistisch, da in der Regel die angefallenen Kosten mit einem Gewinnaufschlag an Kunden weiterverrechnet werden. Die Kosten können auch leicht von der Auftragserfolgsrechnung abgelesen werden und einem der beiden Unternehmensteile zugeordnet werden. Der Betriebsstätte wird also jener Teil des Gewinnes zugerechnet, den sie durch ihre Aktivitäten, und den damit verbundenen Kosten, erwirtschaftet hat. Der direkte Teil besteht darin, dass vom tatsächlichen buchhalterischen/kostenrechnerischen Auftragsergebnis ausgegangen wird. Das indirekte Element ist die Schlüsselung anhand eines Kostenschlüssels. Die Höhe eines angemessenen Kostenschlüssels kann nicht mit einer allgemeinen Gültigkeit bestimmt werden. Sie ist vielmehr von den Funktionen und Risiken abhängig, welche die jeweilige Anlagenbaubetriebsstätte im konkreten Einzelfall übernimmt. Die Ermittlung eines Kostenschlüssels sei anhand eines Beispiels dargestellt. Es werden alle Leistungskomponenten aufgezeigt, bei denen Kosten entstehen, und diese dann

²⁶¹ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002, 44

²⁶² Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 71 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁶³ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002, 44

entsprechend ihrer Erbringung auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufgeteilt. Bei Turn-Key Anlagen ist es oft gerechtfertigt, der Betriebsstätte neben dem Montage- und Überwachungs- auch den anteiligen Liefergewinn zuzuordnen (in unserem Beispiel sind es 10 %). Der sollte etwa dem entsprechen was ein fremdes Montageunternehmen in ähnlichen Fällen für die Übernahme des Risikos der Montage erhalten würde. Denn mit der Lieferung der Komponenten ist die Leistung noch nicht abgeschlossen. Die Montagebetriebsstätte haftet für die ordnungsgemäße Montage und Inbetriebnahme der gelieferten Anlageteile, die sich in der Folge auch in der Gewährleistungsphase bewähren müssen.²⁶⁴ Die Montage birgt in sich durchaus Risiken, die eine Zurechnung eines Teiles des Liefergewinns für die nicht aus dem Montageland stammenden Lieferungen gerechtfertigen.

Abbildung 2: Die Ermittlung des Kostenschlüssels

Seminar Steuerliches Risikomanagement im Projektgeschäft, 17.10.2007, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

	Selbstkosten	Stammhaus		Betriebsstätte	
		%	Betrag	%	Betrag
Allgemeine Kosten	1.528 826	0	0	0	0
Engineering	144 517	100	144 517	0	0
Lieferung Montageland	391 303	0	0	100	391 303
Lieferung In- und sonst. Ausland	12.652 134	90	11.386 921	10	1.265 213
Montage und - überwachung	523 539	10	52 354	90	471 185
Fertigungs/Konstruktion überwachung	341 756	10	34 176	90	307 580
Personalschulung im Sth	27 215	100	27 215	0	0
OpenPackage Inspection	12 730	0	0	100	12 730
Oberbauleitung	9 746	0	0	100	9 746
Federführung	142 896	100	142 896	0	0

²⁶⁴ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 71 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

Summe	14.245 836		11.788 079		2.457 757
Kostenschlüssel	100		83 %		17 %

Die deutsche als auch österreichische Finanzverwaltung erkennt eine anteilige Zuordnung des Liefergewinns zur Betriebsstätte an, wenn die Anlagenteile direkt an die Betriebsstätte geliefert, dort montiert und anschließend eine fertige Anlage an den Kunden übergeben wird.²⁶⁵ Sofern die Betriebsstätte selbst vor Ort Einkäufe tätigt, steht ihr der Zukaufsgewinn natürlich in voller Höhe zu. Das gleiche gilt für die Baustellenleitung, Montage- und Montageüberwachung oder die Schulung des Kundenpersonals vor Ort.

Außer der eben beschriebenen Gesamtkostenmethode werden noch zwei weitere Varianten der Kostenschlüsselmethode verwendet. Dies ist einerseits die Kernkostenmethode, bei welcher nur die Kosten berücksichtigt werden, die mit einer ausreichenden Genauigkeit den einzelne Erlösbestandteilen zugeordnet werden können.²⁶⁶ Der nicht eindeutig zuordenbare Kostenblock wird implizit durch Nichterfassung nach dem gleichen Verhältnis aufgeteilt. Bei der Lohnkostenmethode werden nur die bei der Auftragsdurchführung angefallenen Lohn- und Gehaltskosten auf die Unternehmensteile aufgeteilt. Bei allen Kostenarten ist sicherzustellen, dass zwischen der gewählten Kostenkategorie und dem Wertschöpfungsbeitrag der Unternehmenseinheit ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Es ist beispielsweise nicht sachgerecht eine Aufteilung auf Basis der Einzelkosten vorzunehmen, wenn wesentliche Funktionen des Stammhauses (Auftragsbeschaffung, Know-how, Koordination...) nur Gemeinkosten verursachen.²⁶⁷ In diesem Fall würde dem Stammhaus ein verhältnismäßig kleiner Teil des Auftragsergebnisses zugerechnet werden.

²⁶⁵ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 71 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁶⁶ Remberg, M., Internationale Betriebsstättenbesteuerung bei Bauausführungen und Montagen, S. 124 in Piltz/Schaumburg (Hrsg.) Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2001

²⁶⁷ Wassermeyer/Andresen/Ditz Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 534, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

Einen modifizierten Kostenschlüssel hat weiters Schröder vorgeschlagen. Bei seiner Aufteilung nach gewinnträchtigen Kosten werden alle Kostenarten auf ihre gewinnauslösende Wirkung untersucht. Nur so lange sie einen Gewinn auslösen, können sie als Kostenschlüssel für eine leistungsgerechte Ergebnisaufteilung herangezogen werden.²⁶⁸

Stammhaus und Betriebsstätte sind entsprechend an einem Gesamterfolg beteiligt. Beiden Unternehmensteilen können daher entweder nur Gewinne oder nur Verluste zugewiesen werden. Außerordentliche Geschehnisse, die in einem Unternehmensteil einen Gewinn und im anderen einen Verlust verursachen, können mit dieser Methode nicht berücksichtigt werden.²⁶⁹

Bei Anlagenbaubetriebstätten hat sich die Kostenschlüsselmethode sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die deutsche und österreichische Finanzverwaltung zu einer akzeptierten Methode entwickelt. In einer Anfragebeantwortung verweist das BMF ausdrücklich auf die Zulässigkeit der Kostenschlüsselmethode nach dem bei Schieber dargestellten Muster.²⁷⁰ Auch in Spanien, Belgien, Großbritannien, in den Niederlanden und in Schweden wurde die Methode bei fehlenden „Price Split“ im Vertrag von der Finanzverwaltung anerkannt.²⁷¹ Die Kritik an der Methode bezieht sich darauf, dass dabei angenommen wird, dass alle Kosten in gleichem Umfang zur Gewinnerzielung beitragen und dabei keine Unterscheidung hinsichtlich der Effizienz einzelner Unternehmensteile getroffen wird und somit das Verursachungsprinzip vernachlässigt wird.²⁷²

Trotz aller Kritik ist die Kostenschlüsselmethode eine den praktischen Erfordernissen, sowie den Anforderungen des Art. 7 OECD-MA gerecht werdende Methode. Auch wenn sie den Theoretiker nicht hundertprozentig zufrieden stellt, bietet

²⁶⁸ Schröder, S., Die Betriebsstätte im deutschen Außensteuerrecht, Die steuerliche Betriebsprüfung, 1978, 178

²⁶⁹ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 71 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁷⁰ Schieber, P.H., Die Besteuerung von Auslandsbetriebstätten, S. 91 ff, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1979, EAS 1680 vom 29.6.2000, EAS 1194 vom 15.2.1997

²⁷¹ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 74 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

²⁷² Bendlinger, S., Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a ff

sie eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende, funktionsgerechte Ergebnisaufteilung.

4.6.2. Risikoschlüsselmethode

Die von Feuerbaum²⁷³ entwickelte Risikoschlüsselmethode stellt eine Verfeinerung der Kostenschlüsselmethode, da die Kosten zusätzlich mit einem Risikoschlüssel gewichtet werden. Diese Methode soll insbesondere den zahlreichen Risiken im Anlagenbau Rechnung tragen. Bereits im Angebot werden zwar mögliche Risiken mit entsprechenden Zuschlägen einkalkuliert, der Konkurrenzkampf setzt dem allerdings Grenzen. Somit deckt der letztlich ausgehandelte Auftragswert selten auch die vollen Risiken. Der Risikoschlüsselmethode liegt die Idee zugrunde, dass Gewinne aus kalkulierten aber nicht eingetretenen Risiken bzw. die Verluste aus nicht bzw. nicht ausreichend kalkulierten und eingetretenen Risiken resultieren.²⁷⁴ Dabei wird das Gesamtrisiko (100 %) auf die einzelnen Leistungskomponenten (Engineering, Lieferung, Montage, Überwachung, Inbetriebnahme...) aufgeteilt. Die Leistungskomponenten werden wiederum dem Stammhaus bzw. der Betriebsstätte zugeordnet. Somit ergibt sich jeweils für die Betriebsstätte und das Stammhaus ein Risikofaktor, der dann Grundlage für die Aufteilung des Auftragsergebnisses ist. Es ist zu empfehlen, den Risikoschlüssel bereits bei der Auftragsvergabe festzulegen. Es ist auch nicht selbstverständlich, dass die einzelnen Teilleistungen immer mit demselben Risikofaktor behaftet sind. Von Auftrag zu Auftrag können erhebliche Unterschiede bestehen. So verteilen sich die Risiken ganz anders bei der Anwendung neuer Technologien als bei der Errichtung von Standardanlagen.²⁷⁵ Während im ersten Fall der Risikozuschlag im inländischen Engineering-Teil liegen wird, liegen die Risikozuschläge vor allem im ausländischen Leistungsteil, wenn die Anlage unter besonders schwierigen Bedingungen im Ausland errichtet wird.²⁷⁶ Die Schwierigkeit bei dieser Methode ist die Kriterien zu finden, aufgrund welcher und in welcher Höhe

²⁷³ Feuerbaum, E., Internationale Besteuerung des Industriebauwesens, S. 105, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 1979

²⁷⁴ Feuerbaum, E., Internationale Besteuerung des Industriebauwesens, S. 105, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 1979

²⁷⁵ Feuerbaum, E., Internationale Besteuerung des Industriebauwesens, S. 112, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 1979

²⁷⁶ Bendlinger, S., Dealing at arm's length bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 112

das Risiko auf die verschiedenen Leistungselemente aufgeteilt wird. Zudem ist nicht gesagt, dass ein hoch veranschlagtes Risiko auch einen entsprechend hohen Anteil am Auftragsgewinn rechtfertigt. Tritt das Risiko im vollen Umfang ein, stimmt der Gewinnanteil nicht mehr mit dem kalkulierten Risikobeitrag überein.²⁷⁷

4.6.3. Umsatzschlüsselmethode

Diese Methode ist dann sinnvoll, wenn die Umsätze eindeutig dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden können. Analog zur Kostenschlüsselmethode werden die auf die Betriebsstätte entfallenden Erlöse den Gesamterlösen gegenübergestellt. Dieses Verhältnis stellt dann den Schlüssel dar, nach dem das Auftragsergebnis aufgeteilt wird.

4.6.4. Aufteilung nach dem Funktionsnutzen

Hier erfolgt die Aufteilung aufgrund von Funktionen des Stammhauses und der Betriebsstätte und des sich daraus ergebenden Nutzens – also eines Gewinnaufschlags – für das Gesamtergebnis.²⁷⁸ Diese Methode lässt es auch zu, dass bei einem positiven Auftragsergebnis der ausländischen Betriebsstätte ein Verlust zugewiesen wird. Eine Gewinnaufteilung nach dem Funktionsnutzen setzt eine größere Unabhängigkeit der Betriebsstätte voraus, wie dies der Fall bei einer Fabrikationswerkstätte oder einer Niederlassung sein kann.²⁷⁹

4.7. Funktionale Allokation

4.7.1. Vorbereitende bzw. Nachträgliche Aufwendungen

Das Ziel der internationalen Einkunftsabgrenzung ist es den Gewinn verursachungsgerecht und nach Maßgabe des Erwirtschaftungsprinzips auf die

²⁷⁷ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 375, 3. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

²⁷⁸ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002, 44

²⁷⁹ Feuerbaum, E., Internationale Besteuerung des Industriebauwerks, S. 106, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 1979

Betriebsstätte und das Stammhaus aufzuteilen. Problematisch ist es jedoch, wenn Erträge (z.B. aus Verkauf von Baustelleneinrichtung), oder Aufwendungen (nachträgliche Rechnungen, Behebung von Anlaufschwierigkeiten, Gewährleistungsverpflichtungen) erst nach Beendigung des Projekts anfallen. Oft lässt sich das Problem der vorweg angefallenen Aufwendungen durch großzügige Aktivierung der Herstellkosten neutralisieren bzw. die vorhersehbaren Belastungen werden durch Rückstellungen berücksichtigt.²⁸⁰ Für die Zuordnung diverser Aufwendungen und Erträge müssen wir uns auch fragen, ob die Betriebsstätte zu einem Zeitpunkt bestanden hat, als die Aufwendungen oder Erträge verursacht worden sind. Nach Schaumburg ist die Gewinnzuordnung allein sachbezogen, daher sind auch die vorweggenommenen sowie nachträglichen Aufwendungen und Erträge ebenso der Betriebsstätte zuzuordnen, wenn sie mit ihr im Zusammenhang stehen.²⁸¹ Ein Beispiel für vorweggenommene Aufwendungen sind jene der Auftragsakquisition. Die Auftragsbeschaffung ist grundsätzlich eine Aufgabe des Stammhauses und die damit verbundenen Kosten wären im Falle nicht erfolgreicher Angebotslegung grundsätzlich vom Stammhaus zu tragen. Solange die Akquisition Erfolg gehabt hat, wird der Akquisitionsaufwand dem jeweiligen Auftrag belastet. Die Baubetriebsstätte soll auch anteilig mit verlorenem Akquisitionsaufwand belastet werden, da sie selbst keinen Akquisitionsaufwand hat, den aber sehr wohl hätte, wäre sie ein selbständiges, vom Stammhaus unabhängiges Unternehmen gewesen. Dass sie nun einen entsprechend niedrigeren Gewinnanteil zugewiesen bekommt, entspricht der Selbständigkeitsfiktion.²⁸² Dies kommt einer Kostenverrechnung inklusive eines Gewinnzuschlags gleich. Kommt es nicht zur Errichtung einer Betriebsstätte verbleibt es bei der Zuordnung der Unternehmensgewinne zum Stammhaus, weil es an einem anderen Zurechnungssubjekt fehlt. Die vergeblichen Aufwendungen sind im inländischen Stammhaus abzugsfähig. Dieselbe Beurteilung ergibt sich für nachträgliche Aufwendungen und Einnahmen, wenn sie durch die Betriebsstätte verursacht worden sind. Anderer Meinung ist Mössner, der sagt, dass in dem Zeitpunkt,

²⁸⁰ Ruppe, H.G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrienlagenbaus, S. 220, in Aicher/Korinek Rechtliche Fragen des nationalen und internationalen Industrienlagenbaus, Orac, Wien 1991

²⁸¹ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 907, 2. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998

²⁸² Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 373, 3. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005; Schieber/Wassermeyer Rz. 197 zu Art. 7 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuh Doppelbesteuerung Kommentar, C.H. Beck Verlag, München, Linde Verlag, Wien 2004

in dem die Baubetriebsstätte nicht mehr besteht, anfallende Aufwendungen und Erträge in vollem Umfang zu Lasten oder zu Gunsten des Unternehmensstammhauses gehen.²⁸³ Ähnlich auch Ditz,²⁸⁴ nach dem der Aufwand der vor der Begründung der Betriebsstätte entsteht, nicht der Bau- oder Montagebetriebsstätte, sondern dem Stammhaus zugeordnet wird. Auch nach der Auskunft des österreichischen BMF²⁸⁵ sollen die vorbereitenden Aufwendungen in der Betriebsstättengründungsphase, da noch keine Betriebsstätte begründet wurde, zwangsläufig dem Stammhaus zugerechnet werden und im Ansässigkeitsstaat als Ausgaben abzugsfähig sein. Aufwendungen, die anfallen, nach dem die Betriebsstätte begründet wurde und mit dieser in Zusammenhang stehen, sollen dann aus den in Österreich abzugsfähigen Betriebsausgaben ausgeschieden werden. Bei einer am Wortlaut des Art. 7 OECD-MA orientierten Auslegung ergibt sich daher, dass vorweggenommene Aufwendungen bei ihrem Anfall zu erfolgswirksamen Aufwendungen oder aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern des Stammhauses führen. Ab der Existenz der Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA, ist der geminderte Bilanzgewinn des Stammhauses um die an die Betriebsstätte weiterzubelastenden Aufwendungen (erhöhend) zu korrigieren. Es ist ein Ausgleich zwischen Stammhaus und der Betriebsstätte vorzunehmen.²⁸⁶ Im Ergebnis trägt daher die Betriebsstätte die angefallenen Aufwendungen. Betrachtet man den Fall später eintretender Aufwendungen/Einnahmen, so stellt man fest, dass eine Übergabe des fertigen Werkes an den Kunden nicht ausschließt, dass später beispielsweise noch Mängel zu beheben sind. Es kann zu nachträglichen Zahlungsausfällen kommen, oder umgekehrt zu unerwarteten Zahlungseingängen, wenn die Forderungen eigentlich schon während des Bestehens der Betriebsstätte wertberichtigt wurden, nachträglich aber doch beglichen wurden. Genauso kann es sein, dass Rückstellungen zu hoch gebildet wurden und bei deren Auflösung nachträglich das Ergebnis verbessert wurde.²⁸⁷ Hinsichtlich der nachträglich angefallenen Aufwendungen sagt Ruppe, dass die Zuordnung der Aufwendungen zur Betriebsstätte eine Freistellung im Ansässigkeitsstaat bedeutet und

²⁸³ Mössner, J.M. u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 377, 3. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005

²⁸⁴ Ditz in Wassermeyer/Andresen/Ditz Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 536, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

²⁸⁵ EAS 751 vom 11.11.1995

²⁸⁶ Perstel, R., Die Betriebsstätte im internationalen Ertragssteuerrecht, S. 141, Wien 2003

²⁸⁷ Feuerbaum, E., Internationale Besteuerung des Industriebauwerks, S. 117 f, NWB Verlag, Berlin 1979

somit die Gewinne im Ansässigkeitsstaat nicht gekürzt werden, gleichzeitig aber die eventuell entstehende Verluste im Betriebsstättenstaat nicht verwertet werden können.²⁸⁸ Aus dieser Überlegung heraus ist die Zuordnung zum Ansässigkeitsstaat in Erwägung zu ziehen. So auch Lechner²⁸⁹, für den die Betriebsstätte auch nach ihrem tatsächlichen Auflösen für die Zurechnung der nachträglich angefallenen Aufwendungen fiktiv weiter besteht. Aus praktischen Gründen erfolgt aber nach Ablauf von gewissen Zeiträumen die Zurechnung zum Stammhaus. Das aus dem Grund, da der Quellenstaat die nachträglich angefallenen Aufwendungen in den meisten Fällen nicht zum Anlass nehmen wird, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu kürzen und dementsprechend die bezahlte Steuer rückzuerstatten. Würde auch beim Stammhaus keine Berücksichtigung solcher Aufwendungen vorgenommen werden, kommt es zu einer überhöhten Besteuerung.

4.7.2. Zuordnung einzelner Leistungskomponenten

4.7.2.1. Finanzierungsleistungen

Nach dem wir festgehalten haben, welche Funktionen und Risiken von der Betriebsstätte übernommen werden, muss im nächsten Schritt entschieden werden in welcher Höhe das Dotationskapital der Betriebsstätte zugeführt wird. Denn ein Unternehmen das substanzielle Risiken eingeht, muss auch dementsprechend über Eigenkapital verfügen um solche Risiken abdecken und seine Bonität aufrechterhalten zu können.²⁹⁰ Die Zurverfügungstellung von Dotationskapital ist nichts anderes als anteilige Zuordnung des Eigenkapitals zur Betriebsstätte, mit der Folge dass für dieses Kapital keine Zinsen verrechnet werden dürfen.²⁹¹ Dieser Ansatz würde der relevant business approach entsprechen, ist aber nicht in Linie mit der von der OECD bevorzugten functionally separate approach. Für die Bestimmung der Höhe des

²⁸⁸ Ruppe, H.G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrienlagenbaus, S. 220, in Aicher/Korinek Rechtliche Fragen des nationalen und internationalen Industrienanlagenbaus, Orac, Wien 1991

²⁸⁹ Lechner, E., Besteuerung der Anlagenerrichtung und Bauausführung im Ausland Existenz einer ausländischen Betriebsstätte als entscheidendes Kriterium, SWK 1989, A I 450

²⁹⁰ Loukota, H., Jirousek, H., § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007/314, 137 ff

²⁹¹ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 1173, 2. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998

Dotationskapitals haben sich mehrere Ansätze herausgebildet. Einerseits ist das die Kapitalspiegeltheorie, nach der der Betriebsstätte Dotationskapital entsprechend der Eigenkapitalquote (Verhältnis des Eigenkapitals zum aktiven Betriebsvermögen) des Gesamtunternehmens zugeführt wird. Dieser Ansatz ist zwar leicht umsetzbar, wird aber von der österreichischen so wie von der deutschen Finanzverwaltung nur dann als zulässig angesehen, wenn die vom Stammhaus und der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten weitgehend übereinstimmen und daher die beiden Unternehmensteile auch vergleichbare Risiken tragen.²⁹² Andere Möglichkeit besteht darin, der Betriebsstätte ein branchenspezifisches Dotationskapital zu überlassen. Die Eigenkapitalausstattung wird aufgrund eines Fremdvergleichs mit anderen im Betriebsstättenstaat tätigen und mit der Betriebsstätte vergleichbaren Unternehmen ermittelt. Gegen diese Methode ist einzuwenden, dass sie den unternehmensspezifischen Besonderheiten wenig Rechnung trägt. Selbst bei Unternehmen derselben Branche können die Aufgaben zwischen Stammhaus und Betriebsstätte höchst unterschiedlich verteilt sein, womit eine solche einheitliche Eigenkapitalzuordnung nicht der funktionalen Gewinnaufteilung entspricht.²⁹³ Als letzte Lösungsmöglichkeit für die Bestimmung des Dotationskapitals ist die vorrangige Entscheidung des Stammhauses anzuführen. Das entspricht auch der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung.²⁹⁴ Im Hinblick auf die Unselbständigkeit der Betriebsstätte ist darauf hinzuweisen, dass dem Umfang des Dotationskapitals immer Grenzen durch das Eigenkapital des Gesamtunternehmens gelegt sind. Wie schon zuvor erwähnt, hat die Festlegung der Kapitalstruktur Einfluss auf die Zurechnung von Zinsaufwendungen. Für das Dotationskapital ist eine Verrechnung von Zinsen zu Lasten der Betriebsstätte nicht zulässig. Die Verrechnung von Zinsen bei externer Kapitalausstattung ist hingegen unproblematisch. Dies betrifft einerseits das Fremdkapital, das die Betriebsstätte direkt bei fremden Dritten aufnimmt, andererseits das vom Stammhaus für betriebsstättenspezifische Verwendungszwecke aufgenommene Fremdkapital, das an die Betriebsstätte weitergeleitet wird. Diese Fremdmittel sind in der Betriebsstättenbuchführung als Verbindlichkeit gegenüber den fremden Dritten auszuweisen. Die Zinsaufwendungen, die auf die von außen aufgenommenen

²⁹² Loukota, H., Jirousek, H., § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007/314, 137 ff; Tz. 2.5.1.dBst-Vw.grds.

²⁹³ Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, S. 646, 5. Auflage, C. H. Beck, München 2002

²⁹⁴ dBst-Vw.grds., Tz. 2.5.1.

Fremdmittel entfallen, mindern den Betriebsstättengewinn.²⁹⁵ Dies gilt unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland anfallen, oder wo sie verbucht wurden. Abzugsfähig ist nur der tatsächlich entstandene Außenaufwand, Gewinnaufschläge auf Zinsen aus durchgeleiteten Darlehen des Stammhauses dürfen nicht weiterverrechnet werden. Etwas anderes würde sich bei der Beurteilung dieses Sachverhaltes aus der Sicht des FSE-Ansatzes ergeben. Danach würden generell Zinsen mit einem fremdüblichen Gewinnaufschlag verrechnet werden müssen.²⁹⁶ Eine Überwälzung der im Stammhaus entstandenen Verwaltungskosten, die auf die Darlehensaufnahme entfallen, ist allerdings möglich.²⁹⁷

Im Anlagenbau übernimmt oftmals der Auftragnehmer die Auftragsfinanzierung. Die Finanzierung ist dabei ein unverzichtbarer Bestandteil des Gesamtauftrags und zumeist auch eine wesentliche Voraussetzung für die Auftragserteilung. Sie kann einerseits im Gesamtpreis für die Anlage inbegriffen sein, andererseits aber ein eigens ausgestaltetes Kreditgeschäft darstellen. Dies wäre dann der Fall, wenn die Auftragssumme nach Übergabe des Werkes gegen Zahlung von Zinsen über mehrere Jahre gestundet wird.²⁹⁸ Ist allerdings die Finanzierung als Teil des Vertragspreises ausgewiesen, darf auch das Finanzierungsergebnis nicht isoliert betrachtet werden. Regelmäßig werden nämlich die Zinserträge gegenüber dem Kunden niedriger angesetzt und der Differenzbetrag bei anderen Leistungen, beispielsweise beim Lieferwert „versteckt“. Im Falle von inländischen Lieferungen würde sich zwar der Gewinn und Verlust ausgleichen (da beide Leistungen dem Stammhaus zuzuordnen sind), würde es sich allerdings beispielsweise um Montage handeln, würde es zu Gewinnverschiebungen zwischen den zwei Unternehmensteilen kommen. Um eine funktionsgerechte Gewinnverteilung sicherzustellen, sind daher Erlöskorrekturen bei

²⁹⁵ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 1174, 2. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998; Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, S. 643, 5. Auflage, C. H. Beck, München 2002

²⁹⁶ der Ausschluss der Verrechnung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in Rz. 12.2. OECD-MK soll gestrichen werden, vgl. auch Bendlinger, S., Aktuelles aus dem internationalen Steuerrecht, VWT 2007, H 4, 26

²⁹⁷ Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, S. 643, 5. Auflage, C. H. Beck, München 2002

²⁹⁸ Mössner, J.M., u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 377, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2005

der Bau- und Montagebetriebsstätte bis zur Höhe eines angemessenen Gewinns vorzunehmen. Nach Feuerbaum²⁹⁹ ist es daher nicht zweckmäßig das Finanzierungsergebnis nur deswegen dem Stammhaus zuzuordnen, weil die Finanzierung seitens des Stammhauses durchgeführt wird (s. unter Pkt. 4.5.). Vielmehr wäre eine anteilige Aufteilung notwendig. Nach Mössner sind die Zinsen und die damit im Zusammenhang stehenden Refinanzierungskosten grundsätzlich dem Stammhaus zuzurechnen. Nur wenn die Betriebsstätte mit den während der Bauzeit anfallenden Refinanzierungskosten belastet wird, stehen ihr auch die während der Bauzeit ihrem Finanzierungsvolumen entsprechende Zinseinnahmen zu.³⁰⁰ In diesem Sinne drückt sich das dBMF aus³⁰¹. Demnach sind die Refinanzierungsaufwendungen (sog. Bauzinsen) der Baubetriebsstätte entsprechend ihrem Anteil an der Bau- und Montageleistung zuzuordnen. Werden Anzahlungen seitens des Auftraggebers verzinslich angelegt, so steht auch aus diesen Einnahmen der Betriebsstätte ein entsprechender Anteil zu.

4.7.2.2. Liefergewinnbesteuerung

Unter dem Begriff Liefergewinnbesteuerung werden Versuche mancher Staaten verstanden, nicht nur die auf die Betriebsstätte entfallenden Einkünfte, sondern den Gesamtauftrag, inklusive der im Stammhaus erbrachten Leistungen, zu besteuern.³⁰² Das schließt Leistungen wie Engineering, Planung sowie die Lieferung von Anlagenkomponenten ein. Auf den letzten Seiten haben wir ausführlich erläutert, dass der Betriebsstätte nur die Einkünfte zugerechnet werden können, die sie selbst erwirtschaftet hat. Ihr sind daher in erster Linie die Gewinne aus den Bau- und Montageleistungen zuzuweisen, nicht jedoch die Gewinne aus der Planung der Anlage und die Liefergewinne aus den Material- und Anlagelieferungen.³⁰³ Im Rahmen des Bau- und Montageprojekts eingesetzte Baustoffe oder sonstigen Materialien (Roh-, Hilfs-, Nebenstoffe) sind dem Unternehmensteil zuzuordnen, der die

²⁹⁹ Feuerbaum, E., Internationale Besteuerung des Industriebaus, S. 113, NWB Verlag, Berlin 1979

³⁰⁰ Mössner, J.M., u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 378, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2005

³⁰¹ Tz. 4.3.9. dBSt-Vwgrds.

³⁰² Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002, 45

³⁰³ vgl. auch EAS 979 vom 2.12.1996

Beschaffungsfunktion tatsächlich ausübt.³⁰⁴ Aus der Zuordnung der Baustoffe zum Stammhaus bzw. der Bau- und Montagebetriebsstätte wird auch darüber entschieden, welchem Unternehmensteil die entsprechenden Gewinne aus der Lieferung der Materialien an den (unternehmensexternen) Auftraggeber zustehen (Liefergewinne). Regelmäßig wird es so sein, dass nur im Stammhaus die erforderlichen Fachleute für die Erledigung des Materialeinkaufs zur Verfügung stehen, so insbesondere für die Ausarbeitung der Spezifikationen, Einholung von Angeboten, Vergabeverhandlungen, Bestellungen, Fertigungs-, Überwachungs- und Terminkontrolle sowie für die Abnahme und den Transport.

Der Art. 7 Abs. 5 OECD-MA stellt klar, dass aufgrund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Dienstleistungen der Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet werden kann. Das ist dann der Fall wenn die Betriebsstätte nur für den eigenen Bedarf einkauft. Die Vorgehensweise gewisser Staaten ist daher nicht DBA-konform und führt zu exzessiven Steuerbelastungen. Stellt man sich etwa eine Betriebsstätte vor, die ausschließlich durch eine Überwachungstätigkeit begründet wurde. Dieser Betriebsstätte müssten richtigerweise nur die Gewinne aus dieser Tätigkeit zugeordnet werden. Manche Quellenstaaten versuchen aber, darüber hinaus der Betriebsstätte auch noch die Gewinne aus der Lieferung von Maschinen zuzurechnen, obwohl diese eindeutig der vom Stammhaus durchgeführten Zukaufstätigkeit zuzuordnen sind. Gleiches gilt für Basic- und Detail Engineering, das von Technikern des Stammhauses erbracht wird, aber trotzdem der Betriebsstätte zugeordnet wird. In einigen DBA ist aus diesem Grund ausdrücklich im Rahmen von Zusatzprotokollen vorgesehen, dass Gewinne aus der Lieferung von Maschinen und Anlagen im Betriebsstättenstaat nicht besteuert werden dürfen. So ist beispielsweise im Schlussprotokoll zu DBA China geregelt, dass Tätigkeiten die mit der Betriebsstätte im Zusammenhang stehen aber vom Stammhaus oder von fremden Dritten erbracht werden, wie eben Maschinen- oder Anlagenlieferung, nicht der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Darüber hinaus dürfen Einkünfte, die auf Planungs- Projektierungs-, Konstruktions- oder Forschungsarbeiten sowie technische Dienstleistungen entfallen, die im Stammhaus erbracht werden, auch dann wenn sie mit der Betriebsstätte im Zusammenhag stehen,

³⁰⁴ Ditz in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, S. 528, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

nicht der Betriebsstätte zugerechnet werden.³⁰⁵ Ähnliche Bestimmungen finden sich auch in den DBA mit Indonesien und Malaysia. Das Schlussprotokoll zu Art. 7 lit. b DBA Malaysia legt fest, dass Malaysia für die Bestimmung des Betriebsstättengewinns den Gesamtwert der Leistung berücksichtigen darf, im Gegenzug dafür aber die Kosten für Materialien des Stammhauses zum Fremdvergleichspreis zum Abzug zuzulassen hat.³⁰⁶ Die Österreicher gehen davon aus, dass durch diese Regelung nun eindeutig die Liefergewinne beim Stammhaus verbleiben sollen, wohingegen der malaysische Fiskus das Schlussprotokoll so deutet, dass in Malaysia der Gesamtauftragswert als Erlös betrachtet werden kann, dafür aber der belegmäßig nachgewiesener, im Stammhaus angefallene, Lieferaufwand (ohne Gewinnaufschlag) abgezogen wird.³⁰⁷ In den Fällen, in denen es an einer ausdrücklichen Regelung im DBA mangelt, begehren gewisse Staaten mehr als sie dürfen. Vor allem bei den „turn-key“ Projekten, in denen kein „price-split“ im Vertrag vorhanden ist, und daher keine klare Bepreisung einzelner Leistungsteile hervorgeht, möchten manche Staaten mehr besteuern als DBA-konform wäre.

Eine Besteuerung von Liefergewinnen ist nur dann zulässig, wenn die Betriebsstätte auch entsprechende Funktionen übernimmt und daher die Gewinne selbst erwirtschaftet. Dies wäre zum Beispiel der Fall, wenn sie selbst Materialzukäufe im Betriebsstättenstaat tätigt.³⁰⁸ Bei Einkäufen die im unmittelbaren Zusammenhang mit Verkaufsgeschäften im Quellenstaat stehen, kann der Gewinn der Betriebsstätte zugeordnet werden, wenn sie dafür verantwortlich zeichnet.³⁰⁹ Bei schlüsselfertigen Anlagen ist es oft gerechtfertigt der Betriebsstätte neben dem Bau- und Montagegewinn auch den anteiligen Liefergewinn zuzuordnen.³¹⁰ Der müsste in etwa dem entsprechen was ein fremdes Montageunternehmen für das Risiko der Montage der gelieferten Komponenten erhalten würde. Die Montagebetriebsstätte trägt nämlich das Risiko des

³⁰⁵ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 311, vgl. auch Schopper, F., Die Besteuerung von Betriebsstätten österreichischer Kapitalgesellschaften in China, SWI 2/2008, 82 ff

³⁰⁶ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 311

³⁰⁷ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 311

³⁰⁸ vgl. Schieber/Wassermeyer Rz. 198 zu Art. 7 OECD-MA in Wassermeyer/Lang/Schuh Doppelbesteuerung Kommentar, C.H.Beck Verlag, München, Linde Verlag, Wien 2004

³⁰⁹ Bendlinger, S., „Dealing at arm's length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 110

³¹⁰ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 75 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

ordnungsgemäßen Einbaus der gelieferten Maschinen bzw. Anlagenteile, die sich im Anschluss bei der Inbetriebnahme und der Garantieperiode bewähren müssen. Eine anteilige Zuordnung des Gewinnaufschlags wird auch dadurch begründet, dass die Betriebsstätte damit die Schäden im Zusammenhang mit der Montage der hochwertigen Komponenten decken kann.³¹¹ In der Praxis kann sich der Anteil zwischen 1% und 10 % des Gewinnaufschlags bewegen. Auch die deutsche und österreichische Finanzverwaltung haben einen anteiligen Liefergewinn zur Betriebsstätte als angemessen anerkannt.³¹²

Der ausländische Fiskus argumentiert häufig, dass zwar der Einkaufsgewinn dem Stammhaus zusteht, nicht aber der Vertriebsgewinn. Der Grund soll sein, dass ohne die ausländische Baustelle diese Materialien nicht weiterverkauft werden konnten. Deswegen soll die Baubetriebsstätte zumindest den Gewinn zugeordnet bekommen, den ein Großhändler für den Weiterverkauf kalkulieren würde. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Baubetriebsstätte mit dem Materialeinkauf oft wirklich gar nichts zu tun hat, da das Material häufig auf FOB oder CIF Basis direkt an den Kunden geliefert wird, womit der Gefahrenübergang schon vor der Grenze passiert. Entsprechend dem arm's length principle können wir uns fragen, was denn ein fremdes Montageunternehmen in solchen Fällen bekommen würde. Ein fiktives selbständiges Bau- oder Montageunternehmen könnte den Materialeinkauf selbst gar nicht durchführen, da es ausschließlich Bau- und Montagepersonal beschäftigt, nicht aber Ingenieure, Techniker, Zeichner, Einkäufer, Fertigungskontrolleure, Terminüberwacher und Abnahme-Ingenieure.³¹³ Somit kann dem Unternehmen auch kein Gewinn zugeordnet werden.

Um mehr Rechtssicherheit zu garantieren, wäre eine zwingende innerstaatliche Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Liefergewinnen wünschenswert, die ähnlich dem deutschen § 34 c Abs. 3 EStG gestaltet sein könnte.³¹⁴

³¹¹ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 75 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

³¹² Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 75 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

³¹³ Schieber, Paul-Hermann, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, S. 82, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1979

³¹⁴ Wänke, Probleme der Liefergewinnbesteuerung, SWI 1995, 298

4.7.2.3. Engineering

Am Anfang jeder Anlagenerrichtung steht das Engineering, das die notwendigen technischen Voraussetzungen für den eigentlichen Anlagenbau schafft. Ob Basic- oder Detail-Engineering, beide Leistungskomponenten können im Regelfall nur vom Stammhaus erbracht werden. Nur das dortige Personal verfügt über die notwendigen Erfahrungen die zur Durchführung von solchen hochkomplexen Anlagen erforderlich sind. Werden in Einzelfällen die Ingenieure für das Detail-Engineering zur Betriebsstätte entsandt, so ist bei ihr auch ein entsprechender Anteil am Engineering-Erlös zu berücksichtigen. Als Aufteilungsmaßstab könnte das Verhältnis der in den jeweiligen Unternehmensteilen geleisteten Mann-Stunden bzw. Monate sein, wenn nicht bereits eine direkte Gehaltsverrechnung je nach Leistungsort erfolgt.³¹⁵ Eine anteilige Zuordnung des Engineering-Erlöses zur Betriebsstätte scheint auch aus dem Blickwinkel gerechtfertigt, dass ein Teil der Erfahrungen für die Planungsarbeiten aufgrund von Schwierigkeiten bei der Montage oder Inbetriebsetzung durch die ausländische Betriebsstätte gesammelt wurde. Die Engineering-Fehler haben somit zu Problemen bei der Montage geführt und dementsprechend das Betriebsstättenergebnis, das sich ja im Wesentlichen aus dem Bau und der Montage sowie Inbetriebsetzung zusammensetzt, gemindert.

4.7.2.4. Bauleistung, Montage und Inbetriebsetzung

Bei diesen Leistungen handelt es sich um die eigentlichen Funktionen der Betriebsstätte. So wie bei den anderen Leistungskomponenten können wir aber auch hier den Erlös nicht 100 %-ig dem Betriebsstättenstaat zuordnen, da das Stammhaus mit ihren Vorbereitungs- und Beschaffungsfunktionen den Grundbaustein für eine gelungene Montage und Inbetriebsetzung legt. Dadurch dass die Montage die wichtigste Funktion einer Baubetriebsstätte ist und somit der Betriebsstättengewinn im Wesentlichen aus dem, diesem Teil zuordenbaren, Erlös besteht, ist darauf zu achten dass beim Montageteil tatsächlich ein angemessener Gewinnaufschlag kalkuliert wurde und die Margen nicht in anderen Leistungsteilen „versteckt“ wurden.

³¹⁵ Schieber, Paul-Hermann, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, S. 80, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1979

4.7.2.5. Sonstige Dienstleistungen

Erbringt das Stammhaus spezielle Dienstleistungen für die Betriebsstätte, so sind diese mit Selbstkosten weiterzubelasten.³¹⁶ Dies gilt insbesondere bei speziell für die Betriebsstätte durchgeführten Akquisitions- und Werbemaßnahmen, eventuell Buchführung für die Betriebsstätte, Rechts- und Steuerberatung und anderen sonstigen Unterstützungsleistungen des Stammhauses für von der Betriebsstätte übernommene Außenaufträge. Bei diesen Leistungen erfolgt entsprechend dem Verursachungsprinzip eine Aufwandszuordnung zu dem jeweiligen Unternehmensteil. Im Rahmen der Aufwandszuordnung ist auch eine Berücksichtigung von Gemeinkosten gestattet.³¹⁷ Dieses Vorgehen ist in Art. 7 Abs. 3 OECD-MA ausdrücklich vorgesehen. Ungeachtet dessen ob die Kosten im Ansässigkeitsstaat oder Betriebsstättenstaat angefallen sind, können sie bei der Betriebsstätte zum Abzug zugelassen werden, soweit mit dieser ein Verursachungszusammenhang besteht. Auch an den allgemeinen Verwaltungs- und Geschäftsführungskosten partizipiert die Betriebsstätte. Da diese Kosten in der Regel nicht direkt zugeordnet werden können, erfolgt die Zuordnung anhand eines geeigneten Verteilungsschlüssels. Ein Gewinnaufschlag ist ausgeschlossen.³¹⁸ Würde man dem FSE-Ansatz folgen, so wären auch die allgemeinen Dienstleistungen des Stammhauses nach dem Marktpreiskonzept abzurechnen. Erwähnt seinen hier einige Länder wie Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien, die Niederlande sowie die Schweiz, die die Kosten des zentralen Managements grundsätzlich zu arm's length-Preisen abrechnen.³¹⁹ Der ausländische Fiskus versucht in der Regel diese Kosten auf einen niedrigeren Prozentsatz vom Betriebsstättenumsatz zu limitieren. Mit der Begründung dass die Ordnungsmäßigkeit des Verteilungsschlüssels und die Zuordenbarkeit der Kosten zur Betriebsstätte nicht überprüft werden können, und somit eine Gefahr ungerechtfertigter

³¹⁶ Schieber, Paul-Hermann, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, S. 39, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1979

³¹⁷ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 1180, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2. Auflage, Köln 1998

³¹⁸ Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, S. 1180, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2. Auflage, Köln 1998

³¹⁹ Jacobs, O.H., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland ausländische Investitionen im Inland, S. 641, Verlag C.H. Beck, 5. Auflage, München 2002

Gewinnverlagerungen ins Stammhausstaat erfolgt, lassen die ausländischen Finanzverwaltungen solche Kosten gar nicht oder nur in geringer Höhe zum Abzug zu.

4.8. Probleme und Gefahren im internationalen Projektgeschäft

4.8.1. Uneinheitliche DBA Auslegung

Bis jetzt wurden in dieser Arbeit alle Begriffe und Auslegungen im Sinne des OECD-Musterabkommens erläutert und angewendet. Der Idealfall bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten ist also, wenn beide Vertragsstaaten das gleiche Verständnis haben und sich dabei beispielsweise auf den Musterkommentar der OECD stützen. Selbst in diesen Fällen ist eine, zumindest teilweise, Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen, da der Gewinn nach dem jeweils nationalen Recht des Vertragsstaates ermittelt wird. Somit können sich durchaus verschiedene Gewinnhöhen ergeben. Beansprucht daher der Quellenstaat einen höheren Gewinn für sich, beispielsweise aufgrund von Abzugsverboten für Betriebsausgaben, stellt der Ansässigkeitsstaat immer nur den, sich nach seinen Gewinnermittlungsvorschriften ergebenden, Gewinn frei. Bei einer solchen überhöhten Schätzung im Tätigkeitsstaat und einer vergleichsweise geringen Ergebniseliminierung im Ansässigkeitsstaat kommt es zu einer exzessiven Besteuerung.³²⁰

Eine Doppelbesteuerung ergibt sich aber vor allem dann, wenn die Vertragsstaaten nicht das gleiche Verständnis von den, dem DBA zugrunde liegenden, Begriffen und Grundsätzen haben. Oft ist den Schwellen- und Entwicklungsländern eine DBA-Interpretation nach den OECD-Grundsätzen fremd, was zu Qualifikationskonflikten, Quellensteuereinbehalten und einer überhöhten Besteuerung führt. Nicht-OECD Staaten sind auch nicht an den OECD-Kommentar gebunden und versuchen daher jeden erdenklichen, im DBA selbst nicht genau definierten, Ausdruck nach deren innerstaatlichem Recht zu interpretieren.³²¹ Die Quellensteuereinbehalte, die regelmäßig bei Zahlungen an Ausländer anfallen, können durch eine rechtzeitige Aufnahme von entsprechenden Steuerklauseln in den Kundenvertrag vermieden werden. Ansonsten ist

³²⁰ Bendlinger, S., Remberg, M., Wiechers, R., Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen, ÖStZ 24/2004, 581

³²¹ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002, 45

eine mühsame, in Einzelfällen gar unmögliche, Zurückholung der zu Unrecht einbehaltenen Steuerbeträge vorzunehmen.

4.8.2. Pauschale Gewinnschätzungen

Die OECD ist der Meinung, dass der Art. 7 OECD-MA einer pauschalen Gewinnbesteuerung entgegensteht.³²² Eine solche wird bei Anlagenerrichtungen gerne in Form von Gewinnschätzungen oder Steuereinbehalten von Brutto-Vertragspreis von den Entwicklungs- und Schwellenländern praktiziert. Eine Besteuerung, die allein auf den Vertragspreis Bezug nimmt und die damit zusammenhängenden Aufwendungen außer Acht lässt, entspricht nach Ansicht des BMF nicht den Grundsätzen der OECD.³²³ Eine Pauschalbesteuerung, die sich nur gegen die Betriebsstätten der im Ausland ansässigen Unternehmen wendet, ist auch unter dem Gesichtspunkt des Diskriminierungsverbots gem. Art 24 Abs. 3 OECD-MA abkommenswidrig.³²⁴

Die „deemed profit“ Methode, als eine Art der Pauschalbesteuerung, sei in der Folge am Beispiel Chinas dargestellt. So erlaubt der Art. 20 chinKöStDV bzw. Art. 7 Abs. 3 DBA-China es, die Aufwendungen, die für die Betriebsstätte entstanden sind, einschließlich Geschäftsführungs- und Verwaltungsaufwendungen vom Gewinn abzuziehen, unabhängig davon, wo sie angefallen sind. In der Praxis erfolgt die Betriebsstättengewinnermittlung allerdings nicht auf Basis der direkten Methode, sondern in Form von „deemed profits“. Das heißt, dass die der Betriebsstätte zuordenbaren Erlöse in China mit einem festen Prozentsatz multipliziert werden und der sich daraus ergebender Betrag als Gewinn angenommen wird (deemed profit). Die Höhe des geschätzten Gewinnes ist regional unterschiedlich und schwankt zwischen 10 und 30 % des Umsatzes für lokale Leistungen.³²⁵ Auf den so ermittelten lokalen Gewinn wird ein Steuersatz von 33 % angewandt. Dies mag Vorteile für beide Parteien haben,

³²² Bendlinger, S., Remberg, M., Wiechers, R., Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen, ÖStZ 24/2004, 581

³²³ EAS 1303 vom 20.8.1998

³²⁴ Bendlinger, S., Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, S. 68 in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005, EAS 1690 v.17.7.2000

³²⁵ Bendlinger, S., Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht-ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265 ff

das ausländische Unternehmen erspart sich insbesondere eine aufwändige Betriebsstättenbuchhaltung, die Finanzverwaltung die Prüfung von Buchhaltungsunterlagen. Jedes Unternehmen muss sich aber dessen bewusst sein, dass diese Methode auch zur Anwendung kommt, wenn es sich um einen Verlustauftrag handelt. Ein Rundschreiben der chinesischen Finanzverwaltung legt fest, dass die Gewinnschätzung 10 % der Betriebsstättenumsätze nicht unterschreiten darf. Ein anderes Rundschreiben regelt, dass bei Systemverträgen mindestens ein 5 %-iger Anteil am Gesamtauftragswert als in China steuerpflichtig anzunehmen ist, wenn der Vertrag nicht klar Vergütungen für die in China zu erbringenden Leistungen regelt oder die vereinbarten Vergütungen unangemessen erscheinen. Es ist daher dringend anzuraten bei Verträgen eine klare Abgrenzung der Leistungsteile und der darauf entfallenden Vergütungen vorzunehmen (price split) um etwaige Ansprüche der chinesischen Finanzverwaltung zu vermeiden. Bei Bemühungen des ausländischen Unternehmens direkt auf Basis der Betriebsstättenbuchhaltung besteuert zu werden, muss eventuell mit einer höheren Steuerbelastung gerechnet werden, da der Abzug der im Ausland angefallenen Aufwendungen oft versagt wird.³²⁶

Um eine Überbesteuerung aufgrund von Pauschalbesteuerungen zu vermeiden, wäre eigentlich der Ansässigkeitsstaat verpflichtet, die nach dem Recht des Quellenstaates ermittelten Einkünfte freizustellen oder anzurechnen. Erfolgt nach dem Verständigungsverfahren keine Entlastung ergibt sich eine solche Verpflichtung aus den Art. 23A oder 23B OECD-MA und ist in Österreich auf Basis des § 48 BAO umsetzbar.³²⁷

4.8.3. Steuerklauseln

Um unvorhersehbare Steuerbelastungen im Ausland in Grenzen zu halten, ist es – wenn durchsetzbar- empfehlenswert, in die Verträge mit ausländischen Kunden Steuerklauseln einzubauen. Danach verpflichtet sich der Abnehmer, sämtliche bei der Abwicklung des Auftrags anfallenden Steuern und die damit verbundenen formellen Verpflichtungen zu übernehmen. In manchen Ländern (z.B. Russland, China) sind

³²⁶ Schopper, F., Die Besteuerung von Betriebsstätten österreichischer Kapitalgesellschaften in China, SWI 2/2008, 82

³²⁷ Bendlinger, S., Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a

solche offenen Überwälzungen nach nationalem Recht nicht zulässig.³²⁸ Eine offene Steuerüberwälzung zieht weiters mit sich, dass dem Kunden die entsprechenden Kalkulationsunterlagen als Grundlage für die zu zahlende Steuer offen gelegt werden müssen. Entrichtet der Kunde in der Folge die Steuer an den Auftragnehmer, löst diese Einnahme beim Auftragnehmer wiederum Steuer aus. (Steuer auf Steuer Effekt) Es ist daher zweckmäßig, auch die Tragung von Steuern auf die Steuern zu vereinbaren. Außerdem sollte gewährleistet werden, dass sich die Steuerklausel nicht nur auf die Belastung nach gegenwärtigen sondern auch nach künftigen Steuerrecht erstreckt. Gerade in Oststaaten, aber auch in Entwicklungsländern sind Aktivitäten ausländischer Anlagefirmen gelegentlich Anlass für steuerrechtliche Änderungen. Empfohlen wird auch die Erstreckung der Steuerklausel auf die Verpflichtungen von Subunternehmen.³²⁹

Bei der verdeckten Steuerüberwälzung wird die zu erwartenden Steuerbelastung bereits im Angebot in den Vertragspreis einkalkuliert. Dies birgt den großen Nachteil in sich, dass solche Angebote aufgrund der Preiserhöhung von vornherein weniger konkurrenzfähig sind.

Im allgemeinen lassen sich durch den Einbau von Steuerklauseln viele unangenehme Überraschungen und unvorhergesehene Kosten vermeiden.

³²⁸ Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H., Betriebstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002, 41

³²⁹ Ruppe, G., Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrieanlagenbaus, S. 219 in Aicher/Korinek (Hrsg.), Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industrieanlagenbaus, Orac, Wien 1991

Schlusswort

Das Ziel dieser Arbeit war es, die Besonderheiten aufzuzeigen, die sich bei Betriebsstätten bei Bauausführungen und Montagen ergeben, sei es bei der Begründung, Gewinnermittlung oder sonstigen Problemstellungen die im Rahmen einer Betriebsstätte anfallen können. Aufgrund der internationalen Ausrichtung dieser Arbeit erfolgte anfangs eine Einführung in die Grundlagen des internationalen Steuerrechts. Es wurde in Kürze skizziert, welche Gefahren es bei grenzüberschreitenden unternehmerischen Tätigkeiten gibt, dass es aufgrund von zwei verschiedenen Prinzipien im Steuerrecht zu Doppelbesteuerungen kommen kann und wie die einzelnen Staaten versuchen solche zu vermeiden. Es wurden innerstaatliche österreichische Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung behandelt, sowie die wichtigsten Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im DBA-Recht präsentiert. Gleich zu Anfang dieser Arbeit wurden die Doppelbesteuerungsabkommen als bilaterale Verträge definiert, die die Staaten untereinander verhandeln müssen. Daraus ergibt sich auch, dass jedes Doppelbesteuerungsabkommen seine Eigenheiten hat und es kaum zwei komplett identische geben wird. Nichtsdestotrotz besteht ein OECD-Musterabkommen, das diesen Verhandlungen in der überwiegenden Mehrheit der Fälle zugrunde gelegt wird. Der zu diesem Abkommen ergangene Kommentar ist oft eine Auslegungshilfe bei international strittigen Fragen, hat aber eine relativ schwache Bindungs- oder Rechtswirkung. Da es aus verschiedenen Gründen den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde, die Sonderheiten jedes DBA im Hinblick auf Bauausführungen und Montage zu berücksichtigen, wurden in diesem Beitrag aus Einfachheits- und Praktikabilitätsgründen die Themen aus Sicht des OECD-MA bzw. OECD-MK betrachtet. Nur in Einzelfällen wurde auf die Spezifika in den DBA mit verschiedenen Ländern hingewiesen, erwähnt sei z.B. das neue DBA mit Tschechien oder DBA China u.a.

Die Betriebsstätte spielt als wesentlicher Anknüpfungspunkt für die Verteilung der Besteuerungsrechte eine zentrale Rolle im internationalen Steuerrecht. Wird von einer Betriebsstätte gesprochen, so ist in den meisten Fällen eine „klassische“ Betriebsstätte im Sinne der festen Geschäftseinrichtung gemeint. Diese Arbeit hat nur auf die Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen, als Betriebsstätten besonderer Art, fokussiert. Die Besonderheit besteht zweifelsohne darin, dass diese nur einen temporären Charakter haben und daher eine andere Beurteilung erfordern als dies

bei der „klassischen“ Betriebsstätte der Fall wäre. Einige Erkenntnisse möchte ich an dieser Stelle noch einmal hervorheben. So begründet beispielsweise der im Quellenstaat physisch nicht anwesende Generalunternehmer bei Gesamtvergabe des Projekts an Subunternehmer eine Betriebsstätte im Quellenstaat, wenn er die betriebsstättenrelevante Frist überschreitet. Dies leitet sich davon ab, dass nach herrschender Meinung die Anwesenheitszeiten des Subunternehmers dem Generalunternehmer zuzurechnen sind. Im Ergebnis würde er also eine Betriebsstätte begründen, der aber auf Grund einer Funktions- und Risikoanalyse kein Gewinn zugerechnet werden kann, da sie ja keine Funktionen im Quellenstaat übernimmt. Das Konstrukt der Betriebsstätte würde daher bei der OECD-konformen Auslegung ins Leere gehen. Problematisch wird es, wenn der Quellenstaat eine Pauschalbesteuerung, so wie sie im letzten Kapitel dargestellt wurde, vornimmt. Sehr zu empfehlen ist die Aufnahme einer entsprechenden Klarstellung ins OECD-MK, dass die physische Präsenz des Generalunternehmers zwingend erforderlich sein soll.³³⁰ Auch der Tatbestand der Dienstleistungsbetriebsstätte erweitert den Betriebsstättenbegriff und versucht auch jene Fälle zu erfassen, in denen keine oder nur kurzfristige Montagetätigkeit vor Ort erfolgt, dafür aber einzelne Dienstleistungen ohne Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung erbracht werden. Eine solche Konstellation würde weder zu einer Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA noch nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA führen. Eine Dienstleistungsbetriebsstätte bezweckt die Erfassung solcher Fälle. Die österreichischen und noch mehr die deutschen Anlagenbauer sind im Quellenstaat vielfach Pioniere auf dem Gebiet industrieller Anlagen. Sie überlassen ihr Know-how in Form von Schulungen, technischer Assistenz oder nehmen Software-Anpassungen vor und sind von einer solchen Dienstleistungsbetriebsstätte regelmäßig betroffen.

Um dem Aufbau dieser Arbeit weiter zu folgen, möchte ich wiederholend auf die Gewinnermittlung bei Anlagenbaubetriebsstätten eingehen. Wie zuvor erwähnt, sind solche Betriebsstätte Fälle eigener Art und bedürfen auch im Bereich der Gewinnermittlung einer speziellen Behandlung. Die von der OECD bevorzugte direkte Methode ist im Regelfall bei diesen Betriebsstätten nicht anwendbar. Aufgrund der zeitlichen Limitation eines Bauvorhabens lohnt sich eine eigene Buchführung nicht,

³³⁰ Bendlinger, S., Görl, M., Paaßen, K.H., Remberg, M., Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und deren Beurteilung aus Sicht des Maschinen- und Anlagenbaus, IStR 5/2004, 146

darüber hinaus können die Leistungen nicht klar auf die Betriebsstätte oder Stammhaus aufgeteilt werden. Somit ist auch der Functionally separate entity approach, auch als Authorized OECD Approach genannt, der die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte fordert und für den es aufgrund des § 6 Z 6 EStG auch eine innerstaatliche Grundlage gibt, nicht ohne Einschränkungen umsetzbar. Dieser Ansatz wurde in dem vorliegenden Beitrag in der Theorie dargestellt, da aber für den Anlagenbau keine große praktische Relevanz besteht, wurde auf Detailausführungen verzichtet. Für den Anlagenbau haben sich eher die so genannten Mischformen, die in dieser Arbeit ausführlich behandelt wurden, als besonders praktikabel herausgestellt.

Eine besondere Herausforderung stellt die Funktionsanalyse der Anlagenbaubetriebsstätten dar. Da deren Leistungen mit denen des Stammhauses eng verflochten sind, ist keine hundertprozentige Abgrenzung für Zwecke der Gewinnzuordnung möglich. In den meisten Fällen kann nur nach Überwiegen aufgeteilt werden. So sind beispielsweise die Lieferungen, Engineering, Auftragsakquisition oder Finanzierung tendenziell dem Stammhaus zuzurechnen, wobei die Montage, Bau und Inbetriebsetzung klassischerweise die Funktionen der Betriebsstätte sind. Nichtsdestotrotz können geringe Anteile auch dem jeweils anderen Unternehmensteil zuzuordnen sein, wenn er bei den Leistungen mitwirkt. Im Rahmen der Gewinnabgrenzung bei den Anlagenbaubetriebsstätten gibt es dementsprechend keine eindeutige Regel, an die man sich halten muss oder kann, es ist vielmehr auf den Einzelfall abzustellen um daraus geeignete Aufteilungsschlüssel ziehen zu können und den Gewinn sach- und funktionsgerecht aufzuteilen.

Die meisten Anlagenbauunternehmen sind vielfach in Entwicklungs- und Schwellenländern tätig, die nicht immer das gleiche Rechtsverständnis haben, wie es in den OECD-Staaten üblich ist. Daher sind diese Unternehmen auch unterschiedlichsten Besteuerungspraktiken ausgesetzt und müssen mit Qualifikationskonflikten, Auslegungsdifferenzen bzw. Pauschalbesteuerungen kämpfen. Die mangelnde Rechtssicherheit ist oft der Preis für das Tätigwerden in diesen Ländern.

Abschließend noch einige Worte zum Stellenwert der Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen in den von der OECD verfassten Berichten, Kommentaren u.a. Werken. Die OECD berücksichtigt in ihren Stellungnahmen hauptsächlich die klassische Betriebsstätte, wie die der Banken oder Versicherungen. Den Besonderheiten bei Bauausführungen und Montagen wird nur ein beschränkter Raum gewidmet. Vor allem im Bereich der Gewinnabgrenzung erfolgt keine

Berücksichtigung der Besonderheiten bei Bausausführungen und Montagen. Die von der OECD als autorisierte Methode (AOA) genannte functionally separate entity approach ist unmöglich auf die Betriebsstätte bei Bausausführungen und Montagen umsetzbar. Die für diese Betriebsstätte eigens entwickelte und beispielsweise in Österreich und Deutschland anerkannte Kostenschlüsselmethode findet sich nicht in den OECD Materialien wieder. Dementsprechend schwierig gestaltet sich dann die Durchsetzung dieser Methode für die Gewinnabgrenzung in zahlreichen Ländern.

Daher wäre die Forderung an die OECD sich verstärkt mit den Themen zu beschäftigen, die in der Praxis des Anlagenbaus auftauchen und diese explizit in den Kommentar aufzunehmen um von einem einheitlichen Verständnis auszugehen und Auslegungs- und Qualifikationskonflikte zwischen den Staaten möglichst zu vermeiden. Durch die wirtschaftliche Bedeutung des Anlagenbaus für die österreichische aber vor allem für die deutsche Wirtschaft fordern wiederholt deutsche Interessensverbände eine besondere Behandlung der Liefergewinnbesteuerung, Besteuerung von Engineering, und hinsichtlich der Verrechnungspreise zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im Kommentar der OECD.

Literaturverzeichnis

- Bachner, T.*, Bauausführungen als Betriebsstätten nach § 29 BAO, SWI 7/2002, 338
- Bachner, T.*, Der Betriebsstättenbegriff nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 2002, 284
- Bendlinger, S.*, Aktuelles aus dem Internationalen Steuerrecht, VWT 2007, H 4, 26
- Bendlinger, S.*, Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht-ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265
- Bendlinger, S.*, Anlagenerrichtungen und Bauausführungen in DBA-Staaten, SWI 1995, 303
- Bendlinger, S.*, Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD, SWI 3/2005, 109a
- Bendlinger, S.*, „Dealing at arm’s length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 106
- Bendlinger, S.*, Die Betriebsstättenfrist bei mehreren Bauausführungen und Montagen im selben Projektstaat, SWI 9/2004, 463
- Bendlinger, S.*, Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005
- Bendlinger, S.*, Die Dienstleistungsbetriebsstätte im DBA-Recht, SWI 4/2007, 151
- Bendlinger, S.*, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI 11/2007, 496 a
- Bendlinger, S.*, Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 08/2006, 358
- Bendlinger, S.*, Steuerplanung im Spannungsfeld zwischen österreichischem und internationalem Steuerrecht, VWT 1998, H 2, 18
- Bendlinger, S., Herbrich, D.*, Die Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen, SWI 12/2000, 563
- Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H.*, Anlagenerrichtungen im internationalen Steuerrecht – ein deutsch-österreichischer Praxisbericht, SWI 6/2002, 265
- Bendlinger, S., Remberg, M., Kuckhoff, H.*, Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau, IStR 2/2002
- Bendlinger, S., Remberg, M., Wiechers, R.*, Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen, ÖStZ 24/2004, 580
- Bendlinger, S., Schopper, F.*, Organisations- und Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft, SWI 6/2000, 259
- Bendlinger, S., Schopper, F., Felhofer, M.*, Folien zum Seminar Steuerliches Risikomanagement im internationalen Projektgeschäft, 17.10.2007
- Biebl, E., Krickl, R.*, Nochmals: Keine Betriebsstätte aufgrund Planungs- und Überwachungstätigkeit ohne feste örtliche Einrichtung, SWI 12/2004, 591
- Djanani, C.*, Internationales Steuerrecht (1998)

- Ditz, X.*, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte- Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 6/2002,
- Doralt, W.*, Kodex Doppelbesteuerungsabkommen, 5.Auflage, Linde Verlag, Wien 2007
- Feuerbaum, E.*, Internationale Besteuerung des Industrieanlagenbaus, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 1979
- Förster, H.*, Der OECD-Bericht zur Ermittlung des Betriebstättengewinns (Teil I), IWB Nr.3 vom 14.2. 2007, 148
- Förster, H.*, Neumann, M., Rosenberg, O., Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR 18/2005
- Gassner, W.*, Einlagen, Entnahmen und verwandte Tatbestände im Bilanzrecht, SWK 1990, A I 387
- Gassner, W.*, Die Begründung von Betriebsstätten durch Bauausführungen, Montagen und ähnliche Tätigkeiten und Dienstleistungen (Art 5 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde Verlag, Wien 1998
- Goedel, J.*, Vertragsgestaltung bei BOT-Projekten, Betriebs-Berater, Beilage 20, 20.10.1999
- Jacobs, O. H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2002
- Jirousek, H.*, Auslegungsfragen zum österreichisch-schweizerischen DBA, ÖStZ 2000, 95
- Jirousek*, Protokollarisch abgestimmte Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, ÖStZ 2000, 280
- Kofler, G.*, *Kanduth-Kristen, S.*, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen,
http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf
- Kuschil, H.*, *Loukota, H.*, § 6 Z 6 EStG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, ÖStZ 2005/13, 285
- Lang, M.*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2/2002, 86
- Lang, M.*, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, SWI 5/2000, 210
- Lang, M.*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2002
- Lang, M.*, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)
- Lang, M.*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006/370, 203
- Lang/Schuh/Staringer* (Hrsg.) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005

- Lechner, E.*, Ausgleich und Nachversteuerung ausländischer Verluste, SWI 10/2005, 465
- Lechner, E.*, Befreiungsmethode und Einkommensermittlung in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)
- Lechner, E.*, Besteuerung der Anlagenerrichtung und Bauausführung im Ausland Existenz einer ausländischen Betriebsstätte als entscheidendes Kriterium, SWK 1989, A I 450
- Lechner, E.*, Die Gewinnaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte im nationalen und im zwischenstaatlichen Steuerrecht, Wien 1981
- Lechner, E.*, Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern in Lang/Schuh/Staringer (Hrsg.) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Linde, Wien 2005
- Lorenz & Partners, Investitionsbedingungen in Vietnam, Kanzlei-Information Nr.: 27 (GE), Juni 2007
- Loukotska, H.*, Ausländische Besteuerungsnachweise, SWI 3/2000, 113
- Loukotska, H.*, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 11/2000, 517
- Loukotska, H.*, Ende des negativen Progressionsvorbehalts bei der KÖSt?, SWI 2001, 374
- Loukotska, H.*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 11/2001, 466
- Loukotska, H., Jirousek, H.*, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, S.138, ÖStZ 2007/314
- Loukotska, W.*, § 6 Z 6 EStG und Niederlassungsfreiheit, SWI 2001, 67
- Mössner, J.M. u.a.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005
- Nicklisch, F.*, Rechtsprobleme des Konsortialvertrags, Betriebs Berater, Heft 7, 18.2.1999, 325
- Obermaier, Ch., Weninger, P.*, Verrechnungspreise im internationalen Konzern, FJ 2005, 147
- OECD*, Report on the attribution of profits to permanent establishments, December 2006
- OECD*, The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed commentary changes, Public discussion draft, 8. December 2006
- Perstl, R.*, Die Betriebsstätte im internationalen Ertragssteuerrecht, Wien 2003
- Pözl, H.*, Die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste in Lang/Jirousek (Hrsg.) Praxis des Internationalen Steuerrechts, Linde Verlag, Wien 2005
- Remberg, M.*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung bei Bauausführungen und Montagen, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.) Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2001
- Ritz, Ch.*, Ausländische Besteuerungsnachweise – Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlich nicht bedeutsamen Umständen?, SWI 3/2003, 109
- Ruppe, G.*, Steuerrechtliche Probleme des internationalen Industrieanlagenbaus in Aicher/Korinek (Hrsg.) Rechtsfragen des nationalen und internationalen Industrieanlagenbaus, Orac, Wien 1991

Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998

Scheuerle, U., § 6 Z 6 EStG und die Entstrickung, SWI 2003, 176

Schieber, Paul-Hermann, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1979

Schopper, F., Die Besteuerung von Betriebsstätten österreichischer Kapitalgesellschaften in China, SWI 2/2008, 82

Schröder, S., Die Betriebsstätte im deutschen Außensteuerrecht, Die steuerliche Betriebsprüfung, 1978, 178

Schuch, J., Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Staringer, K., in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Trenkwalder, V., *Firlinger*, R., Ausländische Betriebsstättenverluste im Lichte der Vorgaben des EU-Rechts, SWI 12/2001, 514

Tumpel, M., Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit) in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Vogel/Lehner DBA, C.H.Beck Verlag, München 2003

VDMA Arbeitsgemeinschaft Großanlagenbau, Lagebericht 2003

Wassermeyer, F., Betriebsstättengewinnermittlung nach „dealing at arm’s length“, SWI 11/2000, 497

Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

Wassermeyer/Lang/Schuh Doppelbesteuerung Kommentar, C.H.Beck Verlag, München, Linde Verlag, Wien 2004

Urteilsanmerkung von *Wassermeyer* zu BFH v. 16. 5. 2001, I R 47/00, in IStR 2001, 566

Wänke, M., Probleme der Liefergewinnbesteuerung, SWI 1995, 298

Widhalm, C., Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995)

Zehetner, J., *Zehetner*, U., Buchführung für inländische Betriebsstätten im Ausland, SWI 2/2001, 78 a

Judikate/Schreiben der Finanzverwaltung:

dBFH 11.3.1970; BStBl II 569

Hoge Raad 5.9.1979

BMF 18.1.2000, 04 4282/3-IV/4/00, AÖF 2000/34

dBFH vom 21.4. 1999, I R 99/97, BStBl. 1999 II, 694

VwGH Erkenntnis vom 31.7.1996, 92/13/0172

Protokoll zum DBA-Deutschland v. 7. 6. 1991

BMF-Erlass vom 23.3. 1993, AÖF 143/1993

dBMF Schreiben v. 18.12.2002, IV B 4 – 1300-273702, BStBl. I 2002, 1385

BMF-Erlass v. 20.12.1982, AÖFV Nr. 33/1983

dBMF Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300-111/99, BStBl. 1999 I, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze)

EAS-Auskünfte

EAS 357 vom 17.12.1993

EAS 647 vom 31.5.1995

EAS 751 vom 11.11.1995

EAS 979 vom 2.12.1996

EAS 1008 vom 27.1.1997

EAS 1025 vom 28.2.1997

EAS 1194 vom 15.2.1997

EAS 1259 vom 4.5.1998

EAS 1293 vom 20.7.1998

EAS 1303 vom 20.8.1998

EAS 1680 vom 29.6.2000

EAS 1690 vom 17.7.2000

EAS 1773 vom 28.12.2000

EAS 2059 vom 27.5.2002

EAS 2274 vom 24.3.2003

EAS 2402 vom 5.1.2004

EAS 2428 vom 8.3.2004

Abstract

Diese Arbeit untersucht die Besonderheiten der Betriebsstätten bei Bauausführungen und Montagen, sei es bei der Begründung, Gewinnermittlung oder sonstigen Problemstellungen die im Rahmen einer Betriebsstätte anfallen können. Aufgrund der internationalen Ausrichtung dieser Arbeit erfolgt anfangs eine Einführung in die Grundlagen des internationalen Steuerrechts. In Kürze werden die Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelbesteuerung im internationalen Steuerrecht skizziert, bzw. die Vor- und Nachteile die mit den verschiedenen Vermeidungsmethoden verbunden sind, aufgezeigt. Der wesentliche Teil dieser Arbeit beschäftigt sich sodann mit den Abgrenzungsfragen der Begründung der Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen, wie denen der genauen Fristberechnung, Einbeziehung der vorbereitenden bzw. nachgelagerten Tätigkeiten in die Betriebsstättenfrist, Betrachtung bei mehreren Projekten im demselben Projektstaat usw. Eine Besonderheit bei Betriebsstätten bei Bauausführungen und Montagen stellt deren temporärer Charakter dar, der auch die besondere Behandlung bei der Gewinnabgrenzung gerechtfertigt. Anders als für die Dauerbetriebsstätten ist nämlich die von der OECD bevorzugte Functionally separate entity approach für die Anlagenbaubetriebsstätten nicht in reiner Form anwendbar. Für den Anlagenbau haben sich eher die so genannten Mischformen, die in dieser Arbeit ausführlich behandelt werden, als besonders praktikabel herausgestellt. Mit Hilfe dieser wird anhand der Funktionsanalyse der der Betriebsstätte zurechenbarer Gewinn ermittelt. Zum Schluss wird ein Überblick über die möglichen Gefahren und Probleme die sich bei der Besteuerung im internationalen Projektgeschäft stellen könnten, gegeben. Finally, an overview is given about possible dangers and problems which could arise during taxation of international project business.

Abstract

This thesis analyses the particularities of permanent establishments constituted through building sites or construction projects, whether they concern the constitution of such permanent establishments, determination and attribution of profits or other problems which may arise in this context. Due to the international focus of this study an introduction to the basics of the international tax law is given at the beginning. There follows a brief outline of the possible methods to avoid double taxation, respectively the advantages and drawbacks of those particular methods. The main part of this thesis consists of dealing with the amiguous questions of the constitution of permanent establishments as the exact calculation of the relevant time limit, involvement of the preparatory or supplementary activities, the consideration of several projects in the same state etc. A special feature of permanent establishments in connection with building sites and construction projects is their temporary character which justifies the particular treatment regarding to the attribution of profits. In contrary to the permanent establishments the prefered approach of the OECD, the functionally separate entity approach, is not applicable for the building sites and construction projects. For the plant construction the so called mixed approaches appear to be feasible methods. With the aid of such methods and based on the functional analysis the profit attributed to the permanent estabklishment can be determined. Finally, an overwiev is given about possible dangers and problems which could arise during taxation of internetical project business.

