



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Anforderungen an den Bestand einer Betriebsstätte und steuerrechtliche Konsequenzen bei Bauausführungen eines österreichischen Unternehmens innerhalb der EU und in Drittstaaten“

verfasst von / submitted by

Mag.(FH) Karin Liebmann

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2020 / Vienna 2020

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

A 992 548

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht /
European and International Business Law

Betreut von / Supervisor:

Dr. Dimitar Hristov

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	6
Einleitung.....	7
1 Grenzüberschreitende Steuersachverhalte.....	8
1.1 Bauausführungen und Montagen im internationalen Projektgeschäft.....	8
1.2 Besteuerung des Welteinkommens.....	9
1.2.1 Direkte und indirekte Steuern.....	9
1.2.2 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht.....	10
1.2.3 Doppelbesteuerung durch Betriebsstätten im Ausland.....	11
1.2.3.1 „Betriebsstätte“: Definition nach österreichischem Steuerrecht.....	11
1.2.3.2 Die Betriebsstätte als Voraussetzung für eine Besteuerung im Quellenstaat. .	12
1.2.3.3 „Withholding Tax“ (Quellensteuer).....	13
1.3 Lösung konkurrierender Besteuerungsansprüche.....	14
1.3.1 Innerstaatliche Rechtsgrundlagen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	14
1.3.2 Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU.....	16
1.3.3 Doppelbesteuerungsabkommen.....	17
1.3.3.1 Wesen und Zielsetzung.....	17
1.3.3.2 Wirkungsweise.....	19
1.3.3.3 Musterabkommen und österreichische Abkommenspolitik.....	20
1.3.3.4 Systematik von OECD-MA und UN-MA.....	22
1.4 Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung.....	27
1.4.1 Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch.....	27
1.4.2 BEPS-Projekt.....	28
1.4.2.1 Maßnahmenpaket gegen BEPS.....	28
1.4.2.2 Umsetzung durch das MLI.....	30

2	Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen.....	32
2.1	Relevanz der Musterabkommen.....	32
2.1.1	Auslegung der DBA.....	32
2.1.2	Auswirkungen durch das BEPS-Projekt.....	33
2.2	Betriebsstätten gem Art 5 MA.....	34
2.2.1	Inhalte.....	34
2.2.2	Feste Geschäftseinrichtung.....	35
2.2.2.1	Definition „Betriebsstätte“.....	35
2.2.2.2	Merkmale einer festen Geschäftseinrichtung.....	35
2.2.2.3	Subjektbezogene Betrachtungsweise.....	37
2.2.2.4	Objekt der Tätigkeit als Betriebsstätte.....	37
2.2.2.5	Betriebsstätten in Zusammenhang mit Fertigungsaufträgen.....	39
2.2.2.6	Betriebsstätten in Zusammenhang mit Wartungstätigkeiten.....	40
2.2.2.7	Keine feste Geschäftseinrichtung: Baustellencontainer.....	41
2.2.3	Beispielbetriebsstätten.....	41
2.2.4	Vorbereitende Tätigkeiten und Hilfseinrichtungen.....	42
2.2.5	Sondertatbestand für Bauausführungen und Montagen.....	43
2.2.5.1	Begriffliche Abgrenzung.....	43
2.2.5.2	Minstdauer von Bauausführungen und Montagen.....	44
2.2.5.3	Baunebenleistungen.....	46
2.2.5.4	Berechnung der Schonfrist.....	48
2.2.6	Alternativer Ersatztatbestand für Dienstleistungsbetriebsstätten.....	53
2.2.7	Vertreterbetriebsstätten.....	55
2.3	Lizenzgebühren und technische Dienstleistungen.....	57
2.3.1	Lizenzgebühren gem Art 12.....	57
2.3.1.1	Begriffliche Abgrenzung zu Dienstleistungen.....	57

2.3.1.2	Besteuerung von Lizenzgebühren.....	59
2.3.2	Technische Dienstleistungen gem Art 12A UN-MA.....	61
2.3.2.1	Neuer Dienstleistungstatbestand.....	61
2.3.2.2	Unter Art 12A UN-MA fallende Leistungen.....	62
2.3.2.3	Besteuerung von technischen Dienstleistungen.....	62
2.3.2.4	Folgen der Besteuerung technischer Dienstleistungen im Quellenstaat.....	64
2.4	Betriebsstätten durch selbständige Geschäftstätigkeit.....	65
2.4.1	Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem Art 14 OECD-MA idF 1997.....	65
2.4.2	Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem Art 14 UN-MA.....	66
3	Steuerrechtliche Konsequenzen einer Betriebsstätte.....	68
3.1	Steuerpflicht im Quellenstaat.....	68
3.1.1	Besteuerung des Betriebsstättengewinns.....	68
3.1.1.1	Eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte.....	68
3.1.1.2	Fremdverhaltensgrundsatz.....	69
3.1.1.3	Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses.....	70
3.1.1.4	Gewinnabgrenzung für Bau- und Montagebetriebsstätten.....	71
3.1.1.5	Gestaltung von Verrechnungspreisen.....	74
3.1.1.6	Attraktivität der Betriebsstätte und Betriebsstättenvorbehalte.....	75
3.1.2	Besteuerung der Arbeitnehmer.....	76
3.1.2.1	Steuerpflicht der Arbeitnehmer im Quellenstaat.....	76
3.1.2.2	Steuerliche Begünstigung für Montagepersonal.....	77
3.1.3	Umsatzsteuerpflicht.....	78
3.2	Berücksichtigung der Betriebsstätte im Projektgeschäft.....	79
3.2.1	Management der Betriebsstätte.....	79
3.2.1.1	Registrierung und Abwicklung.....	79
3.2.1.2	Dokumentationspflichten.....	79

3.2.1.3 Steuernachweise.....	80
3.2.2 Vertragsgestaltung unter Berücksichtigung einer Betriebsstätte.....	80
3.2.2.1 Vertragliche Steuerklauseln.....	80
3.2.2.2 Bezeichnung des Auftragsgegenstands.....	80
3.2.2.3 Einbindung von Konzerngesellschaften.....	80
3.2.2.4 Vertragssplitt.....	81
3.3 Besteuerungskonflikte.....	81
3.3.1 Lösung von Qualifikations- und Auslegungskonflikten.....	81
3.3.1.1 Auslegungsprinzipien in den DBA.....	81
3.3.1.2 Auskünfte durch das Finanzamt.....	82
3.3.2 Streitbeilegung in Steuerangelegenheiten.....	83
3.3.2.1 Verfahrensrechtliche Bestimmungen in den DBA.....	83
3.3.2.2 Streitbeilegung in Steuerangelegenheiten innerhalb der EU.....	83
3.3.3 Zusammenarbeit der Steuerbehörden.....	84
3.3.3.1 Amtshilfe innerhalb der EU.....	84
3.3.3.2 Internationaler Informationsaustausch.....	84
4 Zusammenfassung.....	87

Abkürzungsverzeichnis

AOA	Authorized OECD Approach
Art	Artikel
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium für Finanzen
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CFC	Controlled Foreign Company
DAC	Directive on Administrative Co-operation
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Doppelbesteuerungsgesetz
DBV	Doppelbesteuerungsverordnung
EAS	Express-Antwort-Service
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
gem	gemäß
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GST	Goods and Services Tax
idR	in der Regel
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MA	Musterabkommen
MK	Musterkommentar
MLI	Multilaterales Instrument
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PPT	Principal Purpose Test
RL	Richtlinie
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
UN	United Nations
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAT	Value Added Tax
VPDG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz
VPL	Verrechnungspreisleitlinien

Einleitung

Im internationalen Projektgeschäft ist die Abwicklung von Aufträgen, welche Bauausführungen zum Inhalt haben, meistens dadurch gekennzeichnet, dass ein wesentlicher Bestandteil des Auftrags im Ausland ausgeführt wird. Die grenzüberschreitende Aktivität besteht dabei meistens aus einer Kombination von verschiedenen miteinander verknüpften Tätigkeiten, wie Konzeption, technische Ausarbeitung, Zukauf und Lieferung von Komponenten, Montage, Überwachungsleistungen, Inbetriebnahme, Anlagenschulung, Reparatur und Wartungsarbeiten, sowie den zum Projektmanagement gehörenden technischen, kaufmännischen und administrativen Tätigkeiten, deren Ausübung sich üblicherweise vom Ansässigkeitsstaat auf einen anderen Staat erstreckt. Die Zuordnung der einzelnen Tätigkeiten zu Einkunftsquellen aus dem jeweiligen Staat ist nicht immer klar ersichtlich, und deren Verwurzelung mit entweder dem einen oder dem anderen Staat ist nicht immer eindeutig, da die Tätigkeiten ineinander übergehen. Das ausführende Unternehmen kann so aufgrund bestimmter Aktivitäten im Ausland zusätzlich zur Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat auch im Ausland steuerpflichtig werden.

Ziel dieser Arbeit ist die Identifikation der Anknüpfungselemente, die speziell bei Bauausführungen zur Begründung einer Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat führen. Zusätzlich soll analysiert werden, wie eine mögliche Doppelbesteuerung vermieden werden kann, welche Kostenfaktoren aufgrund der steuerrechtlichen Konsequenzen der Tätigkeit zu beachten sind und wie diese in der Vertragsgestaltung berücksichtigt werden können.

1 Grenzüberschreitende Steuersachverhalte

1.1 Bauausführungen und Montagen im internationalen Projektgeschäft

Im internationalen Projektgeschäft werden zur Realisierung eines zu errichtenden Auftrags die Leistungen oft mehrerer Branchen und grenzüberschreitend tätiger Unternehmen miteinander verflochten, wobei üblicherweise Teile des jeweiligen Leistungsspektrums am Ort der zu liefernden Anlage oder des zu errichtenden Bauvorhabens auszuführen sind.¹ Da der Auftraggeber meistens nicht selbst über alle erforderlichen Fachkenntnisse verfügt, werden Unternehmen für die Umsetzung im jeweiligen Spezialbereich beauftragt.² In seiner Gesamtheit lässt sich ein derartiges Projekt grob in die Bereiche Planung, Konstruktion, Fertigung, Lieferung der Komponenten, Montage und Inbetriebnahme gliedern, die regelmäßig ineinander übergehen und somit sachlich und zeitlich verzahnt sind, aber dennoch an unterschiedlichen geographischen Orten ausgeführt werden können.³

Der Begriff „Bauausführung“ bezieht sich nicht nur auf die physische Errichtung von Bauwerken jeglicher Art im Hoch- und Tiefbau, sondern auch auf Baunebenleistungen wie Bohr- oder Grabungsarbeiten, als auch auf eng mit dem Baufortschritt zusammenhängende administrative und kaufmännische Tätigkeiten, wenn diese nicht nur als Mitwirkung,⁴ sondern auch als Einflussnahme auf die Bauausführung verstanden werden.⁵ Als „Montage“ kann unabhängig von einer Bauausführung oder im Zuge einer solchen das Zusammenfügen der einzelnen Bestandteile an Ort und Stelle zum jeweils beauftragten Werk verstanden werden, in der praktischen Anwendung des internationalen Steuerrechts werden Bauausführungen und Montagen jedoch den selben Tatbestandsmerkmalen zugeordnet.⁶ Vor Ort erbrachte Planungs- und Überwachungsleistungen werden ebenfalls dem steuerrechtlichen Begriff der Bauausführungen und Montagen zugeordnet, wenn sie in Zusammenhang mit diesen ausgeübt werden,⁷ nicht jedoch wenn es sich dabei um eine bloß beaufsichtigende Beratungsleistung ohne

¹ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 16.

² Hök, Handbuch Baurecht, Rn. §3/3.

³ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 18.

⁴ Bendlinger, Betriebsstätte, 161f.

⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/165.

⁶ Bendlinger, Betriebsstätte, 163.

⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/168.

eigene Werklieferung handelt.⁸

Hierbei ist zu beachten, dass die steuerliche Einordnung von Bauausführungen und Montagen stets auf der Ebene des beauftragten Unternehmens zu erfolgen hat, unabhängig davon, ob es als General- oder Subunternehmer oder als Teil eines Konsortiums fungiert.⁹ Im Gegensatz dazu ist bei einer Arbeitsgemeinschaft, bei welcher sich mehrere Unternehmen vorübergehend für ein gemeinsames Bauvorhaben zusammenschließen, nach nationalem Recht zu beurteilen, ob es sich dabei um ein Unternehmen im steuerrechtlichen Sinn handelt.¹⁰

1.2 Besteuerung des Welteinkommens

1.2.1 Direkte und indirekte Steuern

Unter dem Begriff „Steuern“ werden Abgaben verstanden, die keine unmittelbaren Gegenleistungen zum Ziel haben, sondern der Finanzierung staatlicher Leistungen dienen.¹¹ Eine mögliche Unterteilung der Steuerarten in Österreich ist die Art der Erhebung, wobei Steuerschuldner und Steuerträger bei „direkten“ Steuern identisch sind, bei „indirekten“ Steuern hingegen nicht; zu ersteren zählen die zu den Ertragssteuern zählende Einkommen- bzw Körperschaftsteuer, zu letzteren die Umsatzsteuer.¹² Im internationalen Steuerrecht wird die Bezeichnung „direkte“ Steuern jedoch aufgrund der Unterschiede zwischen den nationalen Steuerordnungen als zu unpräzise erachtet und deshalb vermieden.¹³ Stattdessen werden derartige Steuern allgemein als „Steuern vom Einkommen und Vermögen“ bezeichnet, weil es nicht auf die Bezeichnung einer Steuer, sondern auf deren Gehalt ankommt.¹⁴ Von Relevanz sind demnach „sämtliche Geldleistungen, die für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden“¹⁵.

Die Umsatzsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen wird hingegen vom Endabnehmer geschuldet, das Unternehmen hebt die Umsatzsteuer von seinen Abnehmern zwar ein und führt sie an die staatliche Behörde ab, kann dagegen aber die seinen Lieferanten bezahlte

⁸ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/170.

⁹ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 195ff.

¹⁰ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 20.

¹¹ Unternehmensserviceportal/Steuer (www.usp.gv.at)

¹² Unternehmensserviceportal/Steuer (www.usp.gv.at)

¹³ OECD-MK, Art 2/2.

¹⁴ *Tumpel/Luketina*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 2 Rn. 12.

¹⁵ *Tumpel/Luketina*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 2 Rn. 5.

Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.¹⁶ Da Umsätze kein Einkommen im steuerrechtlichen Kontext darstellen, sind diese für die Ertragsbesteuerung nicht relevant.¹⁷

Der Betrag, der Steuern vom Einkommen und Vermögen unterliegt, wird in den steuerrechtlichen Bestimmungen als „Einkommen“ bezeichnet und bezieht sich auf jenen Betrag, der sich aus der Summe der Einkünfte aus den gesetzlich definierten und abschließend aufgezählten Einkunftsarten ergibt, abzüglich der zum Abzug zugelassenen Verluste, Ausgaben und Belastungen.¹⁸ Dies entspricht der in der Praxis geläufigen Bezeichnung „Gewinn“. Handelt es sich beim Steuerpflichtigen um eine juristische Person, wird die auf das Einkommen angewendete Steuer auch als Körperschaftsteuer bezeichnet.

1.2.2 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

Gemäß dem Welteinkommensprinzip unterliegen sämtliche inländischen und ausländischen Einkommen von im Inland ansässigen Unternehmen einer Besteuerung im Inland, somit sind diese im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.¹⁹ Nach völkerrechtlichen Grundsätzen sind persönliche oder sachliche Anknüpfungsmerkmale im Inland Voraussetzung dafür, dass ein Staat sein Besteuerungsrecht ausüben darf.²⁰ Während die persönliche Anknüpfung durch die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen erfüllt ist, knüpft der sachliche Bezug gemäß dem Quellen- oder Territorialitätsprinzip an ein im Inland befindliches Steuergut an, wodurch, wenn nur dieses Merkmal vorhanden ist, eine beschränkte Steuerpflicht im Inland gegeben ist.²¹

Die gesetzlichen Grundlagen, welche in Österreich auch auf Sachverhalte mit Auslandsbezug Anwendung finden, sind im EStG (Einkommensteuergesetz), KStG (Körperschaftsteuergesetz) und in der BAO (Bundesabgabenordnung) geregelt.²² Gem § 1 (2) KStG sind Körperschaften, die im Inland ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung haben, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Als Ort der Geschäftsleitung ist gem BAO § 27 (2) der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Unter den Begriff „Körperschaft“ im steuerrechtlichen Sinn fallen in Österreich juristischen Personen des privaten Rechts, wozu insbesondere Kapitalgesellschaften wie AG und GmbH

¹⁶ Bundesministerium Finanzen/Umsatzsteuer (www.bmf.gv.at)

¹⁷ *Tumpel/Luketina*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 2 Rn. 13.

¹⁸ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 8f.

¹⁹ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 1.

²⁰ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. III/1.

²¹ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. III/2f.

²² *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. II/2.

zählen.²³ Personengesellschaften, wie zB eine Kommanditgesellschaft, gelten in Österreich hingegen nicht als Steuersubjekte und somit als steuerlich transparent, da die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter erfolgt; diese unterliegen als natürliche oder juristische Personen der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht und werden nach den jeweils anwendbaren Vorschriften des EStG oder KStG besteuert.²⁴

Die Besteuerung von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften erfolgt gem § 7 (1) KStG auf Basis des jährlichen Einkommens, welches aus den Einkünften gem § 2 (3) EStG und abzüglich der in § 7 (2) KStG genannten Belastungen ermittelt wird. Handelt es sich gem § 7 (3) KStG beim Steuerpflichtigen um eine Körperschaft, die aufgrund ihrer Rechtsform zur Rechnungslegung verpflichtet ist, gelten dessen Einkünfte automatisch als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“, die in § 23 EStG genauer definiert sind, und die Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 EStG sind zu befolgen.

1.2.3 Doppelbesteuerung durch Betriebsstätten im Ausland

1.2.3.1 „Betriebsstätte“: Definition nach österreichischem Steuerrecht

Dem Welteinkommensprinzip entsprechend sind ausländische Einkünfte eines in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmens in die Besteuerungsbasis nach dem EStG und KStG miteinzubeziehen. Gem § 2 (8) EStG hat auch die Ermittlung der ausländischen Einkünfte den Bestimmungen des EStG zu folgen und zwar in derselben Art, wie für einen im Inland gelegenen Betrieb, sowie für Betriebsstätten entsprechend der für den Gesamtbetrieb maßgebenden Gewinnermittlungsart.

Die BAO enthält die einkommensteuerrechtlich relevanten Definitionen für die ausländischen Einkünfte im Abschnitt betreffend „Gewerbebetrieb, Betriebsstätte, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung“:

- § 28 BAO normiert, was unter „Gewerbebetrieb“ zu verstehen ist:

Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur

²³ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 10.

²⁴ Kanduth-Kristen, in: Internationales Steuerrecht, Rn. V/50.

ein Nebenzweck ist.

- Für eine „Betriebsstätte“ gelten gem § 29 BAO folgende Kriterien:

(1) Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ([§ 31](#)) dient.

(2) Als Betriebsstätten gelten insbesondere

a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;

b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;

c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

- Als „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ gilt gem § 31 BAO:

Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung ([§ 32](#)) hinausgeht.

Im österreichischem Steuerrecht wird der Begriff der Betriebsstätte sehr weit gefasst und bezieht sich auf jede feste örtliche Einrichtungen, über die ein Gewerbetreibender verfügt, die zur Erfüllung eines betrieblichen Zweckes dient und die nach österreichischer Judikatur über eine Dauer von mindestens sechs Monaten besteht; jedenfalls betriebsstättenbegründend sind die in § 29 (2) lit b genannten Einrichtungen, und es ist nicht relevant ob an der Einrichtung Personen beschäftigt werden, allerdings begründen ein bloßer Briefkasten oder ein Bankkonto keine Betriebsstätte.²⁵

1.2.3.2 Die Betriebsstätte als Voraussetzung für eine Besteuerung im Quellenstaat

Staaten sind bei der Festlegung von Besteuerungsansprüchen innerhalb ihrer Hoheitsgebiete autonom und dürfen auch ausländische Sachverhalte mit ausreichendem persönlichen oder sachlichen Bezug besteuern.²⁶ Nach internationalem Verständnis sind eine intensive wirtschaftliche Betätigung und eine gewisse örtliche und zeitliche Verwurzelung im Quellenstaat Voraussetzung für dessen Besteuerungsrecht, was in der englischen Bezeichnung „*Permanent Establishment*“ zum Ausdruck kommt.²⁷ Das Betriebsstättenprinzip beruht auf der Betrachtung von Steuern als Gegenleistung für staatliche Leistungen, die der Quellenstaat in Form von

²⁵ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 10f.

²⁶ Kanduth-Kristen, in: Internationales Steuerrecht, Rn. III/1.

²⁷ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 3.

Infrastruktur, wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen dem dort tätigen Unternehmen zur Verfügung stellt.²⁸ Welche Kriterien für das Begründen einer Betriebsstätte erfüllt sein müssen und wie die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten aufgeteilt werden, bestimmt sich aus den Normen des internationalen Steuerrechts.²⁹

Aktivitäten im Rahmen von Bauausführungen und Montagen können hinreichende Anknüpfungselemente enthalten, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen. Allerdings wird eine derartige - zeitlich betrachtet nur „temporäre“ - Betriebsstätte von einem Unternehmen meistens nicht aufgrund betriebswirtschaftlicher Interessen gegründet, sondern wird steuerrechtlich fingiert, wenn im Quellenstaat ein bestimmter Sachverhalt realisiert wird, an den das dortige Steuerrecht Besteuerungsrechte knüpft.³⁰ Stammhaus und Betriebsstätte bilden dabei eine rechtliche und wirtschaftliche Einheit und sind arbeitsteilig an der Erfüllung des Auftrags beteiligt.³¹

Als Folge grenzüberschreitender Aktivitäten ist ein Unternehmen somit potentiell dem Steuerzugriff von mindestens zwei Staaten ausgesetzt, weil der Ansässigkeitsstaat die inländischen und ausländischen Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip besteuert, und der Quellenstaat seine Besteuerungsrechte auf die auf seinem Gebiet durchgeführten Aktivitäten nach dem Territorialitätsprinzip geltend macht.³² Erheben beide Staaten von einem Unternehmen vergleichbare Steuern für denselben Zeitraum auf dieselben Einkünfte, handelt es sich um eine „echte“ oder „juristische“ Doppelbesteuerung.³³

1.2.3.3 „Withholding Tax“ (Quellensteuer)

Steuern stellen aus betriebswirtschaftlicher Sicht Kosten dar, die, wenn sie nicht vermieden werden können, in der Auftragskalkulation berücksichtigt werden müssen, was insbesondere für die auf Bau- und Montagebetriebsstätten lastenden ausländischen Steuern gilt.³⁴ In der Praxis des internationalen Projektgeschäfts begegnet man oft der Problematik des Einbehaltens einer Quellensteuer, oder der in englischsprachigen Vertragsverhältnissen bezeichneten „*Withholding Tax*“, die seitens des Auftraggebers, also des Vergütungsschuldners, vom Auftragswert

²⁸ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/30.

²⁹ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 65.

³⁰ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/332.

³¹ Bendlinger, Betriebsstätte, 64f.

³² Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IV/6.

³³ Kanduth-Kristen, in: Internationales Steuerrecht, Rn. III/8.

³⁴ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 133.

einbehalten wird. Hierbei handelt es sich um eine Abzugssteuer, die der Vergütungsschuldner zwar nicht selbst schuldet, für deren vorschriftsgemäße Erhebung und Abfuhr er aber haftet, wenn der Steuerpflichtige im Quellenstaat nur beschränkt steuerpflichtig ist.³⁵ Eine Abzugssteuer darf vom Vergütungsschuldner jedoch nur einbehalten werden, wenn der Quellenstaat auch ein Besteuerungsrecht für die dem Abzug zugrunde gelegten Einkünfte besitzt.³⁶ In vielen Staaten ist der Vergütungsschuldner dazu verpflichtet, eine Quellensteuer einzubehalten, wenn nach dem dortigen Steuerrecht bestimmte Einkünfte pauschal besteuert werden, was beispielsweise bei Lizenzgebühren, technischen und kaufmännischen Dienstleistungen oder auch bei der Vergütung für Montageleistungen der Fall sein kann.³⁷ In Österreich stellt beispielsweise die Kapitalertragsteuer (KESt) als Erhebungsform der Einkommen- und Körperschaftsteuer für Einkünfte aus Kapitalerträgen eine Quellensteuer dar.³⁸

Die Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sind ebenso für Quellensteuern relevant. Können die im Quellenstaat abgeführten Steuern unter Anwendung der Normen des internationalen Steuerrechts zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht erlassen oder rückerstattet werden, stellen sie einen Kostenfaktor dar.

1.3 Lösung konkurrierender Besteuerungsansprüche

1.3.1 Innerstaatliche Rechtsgrundlagen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Das allgemeine Völkerrecht enthält kein Verbot internationaler Doppelbesteuerung, wenn ein Staat sein Besteuerungsrecht aufgrund eines hinreichenden Bezugs der ausländischen Wirtschaftsvorgänge zu seinem Hoheitsgebiet ausüben möchte, und duldet auch die Anwendung internationaler Instrumente zur grenzüberschreitenden Vollstreckungshilfe bei der Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen.³⁹ Aus österreichischer Sicht ist der Eintritt von Doppelbesteuerung aufgrund überschneidender Besteuerungsansprüche auch nicht verfassungswidrig, aber es existieren innerstaatliche Rechtsgrundlagen zur ihrer Vermeidung.⁴⁰

Bundesabgabenordnung (BAO): Die unilaterale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, die in der BAO vorgesehen ist, beruhen auf der Zielsetzung, die

³⁵ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 137.

³⁶ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 133.

³⁷ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 132.

³⁸ Unternehmensserviceportal/Steuer (www.usp.gv.at)

³⁹ Kanduth-Kristen, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IV/2.

⁴⁰ Kanduth-Kristen, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IV/1.

wirtschaftlichen Beziehungen zu anderen Staaten durch Milderung der Steuerbelastung bei Auslandsbeziehungen zu erleichtern, wobei es sich um eine Ermächtigungsnorm handelt, die im Ermessen des BMF angewendet wird.⁴¹ Gem § 48 BAO kann dieses die Befreiung oder Anrechnung von bundesrechtlich geregelten Abgaben zur Gänze oder teilweise anordnen, wenn der Abgabepflichtige der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegt. Auf diese Norm können sich in Österreich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige im Fall potentieller Doppelbesteuerung berufen.⁴² Hierbei ist zu beachten, dass gem § 20 BAO Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände getroffen werden. Eine Entlastungsmaßnahme gem § 48 BAO kann auch versagt werden, wenn der Quellenstaat aus beabsichtigten oder unbeabsichtigten Gründen keine Steuern erhebt bzw diese rückerstattet.⁴³ Die Maßnahmen gem § 48 BAO können als Einzelerledigung oder als Verordnung für einen weiteren Adressatenkreis erlassen werden, erfordern aber einen Antrag oder ein Ansuchen seitens des Steuerpflichtigen und dessen Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht.⁴⁴

Doppelbesteuerungsverordnung (DBV): Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung vom 17.12.2002, BGBl II 2002/474, wurde erlassen, um die Kriterien für die Anwendung des § 48 BAO zu präzisieren.⁴⁵ Gem § 1 (1) DBV sind die ausländischen Einkünfte eines in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen, die einer ausländischen und mit der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer von im Durchschnitt mehr als 15% unterliegen, von der Besteuerung auszunehmen oder gem § 1 (2) DBV unter Berücksichtigung des einer österreichischen Besteuerung entsprechenden Höchstbetrags anzurechnen, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem anderen Staat besteht. Gem § 2 (1) DBV muss der Steuerpflichtige ein Verzeichnis über die relevanten ausländischen Einkünfte und Belege über die ausländische Besteuerung führen. Die Verordnung ermöglicht dem Steuerpflichtigen somit einem Rechtsanspruch auf die Entlastung von einer internationalen Doppelbesteuerung, welcher bei bloßer Berufung auf § 48 BAO aufgrund des Ermessensspielraums des BMF nicht gegeben ist.⁴⁶

Doppelbesteuerungsgesetz (DBG): Das Bundesgesetz über die Vermeidung einer

⁴¹ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/173.

⁴² *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/171.

⁴³ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/173.

⁴⁴ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/175.

⁴⁵ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/177.

⁴⁶ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/182.

Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Gebieten ohne Völkerrechtssubjektivität (Doppelbesteuerungsgesetz - DBG), BGBl I 2010/69, regelt ausschließlich Fälle von Doppelbesteuerung mit Gebieten, mit welchen keine Staatsverträge geschlossen werden können, die aber eine eigene Steuerjurisdiktion besitzen.⁴⁷ Gem § 1 DBG ist das BMF unter Zustimmung des Nationalrats ermächtigt, Verordnungen zu erlassen, die eine Ausnahme der Besteuerung im Inland oder die Anrechnung ausländischer Steuern auf Grundlage der Gegenseitigkeit bewirken. § 2 DBG ermöglicht es einem Steuerpflichtigen, die Republik Österreich zu ersuchen, ein Verständigungsverfahren zwischen der österreichischen und der ausländischen Behörde zur Vermeidung oder Beseitigung einer Doppelbesteuerung durchzuführen, wenn er diese als unbegründet erachtet. Gem § 3 DBG wird die österreichische Behörde dazu zum Informationsaustausch mit der ausländischen Behörde ermächtigt. Österreich hat auf Grundlage des DBG bislang nur eine derartige Gesetzesgrundlage im Verhältnis zu Taipeh (Taiwan) erlassen, nämlich die Verordnung BGBl II 2014/385 vom 29.12.2014.⁴⁸ Taiwan besitzt zwar eine eigene Steuerhoheit, kann mit Österreich aber aufgrund der Zugehörigkeit zum Staat China kein eigenes Doppelbesteuerungsabkommen abschließen.⁴⁹

1.3.2 Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU

Die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und die Souveränität der Mitgliedsstaaten der EU im Bereich der Ertragsbesteuerung gelten nicht als widersprüchlich zum Primärrecht der EU und den darin gewährten Grundfreiheiten.⁵⁰ Während für indirekte Steuern wie die Umsatzsteuer bereits eine EU-weite Harmonisierung erfolgt ist, gelten im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts weiterhin die nationalen Normen der einzelnen Mitgliedstaaten.⁵¹ Ergebnisse aus der Rechtsprechung des EuGH haben in Österreich allerdings bereits zu einigen Anpassungen im innerstaatlichen Ertragsteuerrecht geführt.⁵² Im Sekundärrecht erfolgten bis jetzt punktuelle Harmonisierungen durch Richtlinien in Bezug auf einkommensteuerrechtliche Maßnahmen.

Mutter-Tochter-RL: Die Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten

⁴⁷ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/183.

⁴⁸ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/186.

⁴⁹ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 19.

⁵⁰ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IV/17.

⁵¹ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 15.

⁵² *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IV/19.

bezieht sich auf grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen,⁵³ wobei konzernintern unter gewissen Voraussetzungen von einer Quellenbesteuerung abzusehen ist.⁵⁴ Die in der Richtlinie erfassten Gesellschaften umfassen auch Betriebsstätten, wenn die Gewinnbeteiligung in Bezug auf deren operative Tätigkeit dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet werden kann.⁵⁵

Zinsen-Lizenzgebühren-RL: Die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbunden Unternehmen verschiedener Mitgliedsstaaten bestimmt, dass derartige Zahlungen von einer Quellenbesteuerung auszunehmen sind.⁵⁶ In der Richtlinie kommen auch Betriebsstätten als Zahler oder Nutzungsberechtigte in Betracht.⁵⁷

GKKB: In Bezug auf eine harmonisierende Maßnahme in der Ertragsbesteuerung innerhalb der EU wird seit Jahren versucht, eine Richtlinie über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) bzw. „*Common Consolidated Corporate Tax Base*“ (CCCTB) zu entwickeln, was aufgrund der Diskussionen über internationale Gewinnverlagerungen wieder an aktueller Relevanz gewonnen hat.⁵⁸ Das Ziel der Richtlinie soll die Aufteilung des Gesamtgewinns eines multinationalen Konzerns auf Basis bestimmter Kennzahlen sein.⁵⁹ Bislang konnten sich die Mitgliedsstaaten zwar noch nicht auf den Inhalt einigen, die Einführung soll aber in zwei Phasen stattfinden; nach erfolgter Harmonisierung der Gewinnermittlung für Unternehmen ab einem Gesamtumsatz von 750 Millionen EUR und einer Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs sollen Einzelgesellschaften ab einer bestimmten Beherrschung durch die Muttergesellschaft in eine konsolidierte Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden.⁶⁰ Die Richtlinie befindet sich derzeit noch im Entwurfsstadium.

1.3.3 Doppelbesteuerungsabkommen

1.3.3.1 Wesen und Zielsetzung

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind bi- oder multilaterale völkerrechtliche Verträge, die dazu dienen, das steuerliche Verhältnis zwischen zwei oder mehreren Staaten bei

⁵³ Bendlinger, Betriebsstätte, 15.

⁵⁴ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VII/303.

⁵⁵ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VII/311.

⁵⁶ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VII/300.

⁵⁷ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VII/343.

⁵⁸ Bendlinger, Betriebsstätte, 16.

⁵⁹ Rosenberger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XVII/41.

⁶⁰ Panholzer/Mitterlehner, Körperschaftssteuer (www.icon.at)

grenzüberschreitenden Tätigkeiten ihrer Steuerpflichtigen zu regeln.⁶¹ Zwischen Staaten werden vorwiegend bilaterale Abkommen abgeschlossen, multilaterale Abkommen, wie beispielsweise zwischen den skandinavischen Ländern oder den Anden-Staaten, sind hingegen aufgrund der vielfältigen Interessen der beteiligten Staaten selten.⁶²

Beruhend auf der Souveränität bei der Anwendung von nationalem Steuerrecht üben Staaten ihre Besteuerungsrechte dann aus, wenn die nach den nationalen Vorschriften definierten persönlichen oder sachlichen Anknüpfungsmerkmale zur Besteuerung erfüllt sind, welche sich üblicherweise auf bestimmte Kriterien wie den Ort der Geschäftstätigkeit oder die Zugehörigkeit der Einkunftsquelle beziehen.⁶³ Nach Ansicht des österreichischen Verfassungsgerichtshofs liegt die Bedeutung und Funktion von DBA darin, dass entsprechend des dort definierten persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten aufgeteilt werden, indem einer der Staaten zur Durchsetzung des innerstaatlichen Besteuerungsanspruchs berechtigt wird und der andere Staat auf die Besteuerung verzichtet, um auf diese Weise Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁶⁴ Damit dienen DBA der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten, der Förderung internationaler Wirtschaftsbeziehungen aber auch der Verhinderung internationaler Steuerumgehung.⁶⁵ Die Anwendung von DBA erfolgt durch die Steuerbehörden von Amts wegen, und auch der Steuerpflichtige ist an die Bestimmungen eines Abkommens gebunden.⁶⁶

DBA sind Teil des innerstaatlichen Rechts, stehen in Österreich auf der Ebene einfacher Gesetze und sind unmittelbar anwendbar, wobei sie als speziellere Vorschriften den allgemeinen steuerrechtlichen nationalen Normen vorgehen.⁶⁷ Normalerweise können nachträgliche Änderungen des nationalen Rechts deshalb auch nicht die Spezialnormen eines DBA durch „*Treaty Override*“ verdrängen,⁶⁸ dennoch können Steuern, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden, in dessen sachlichen Anwendungsbereich fallen.⁶⁹

⁶¹ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/10.

⁶² *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. III/15.

⁶³ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 43.

⁶⁴ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/2.

⁶⁵ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 47f.

⁶⁶ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXI/3.

⁶⁷ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/27.

⁶⁸ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 52.

⁶⁹ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 60.

Innerhalb der EU wurde ein Entwurf für ein multinationales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht umgesetzt, nach Einstufung des EuGH gilt eine juristische Doppelbesteuerung aber als unbedenklich in Bezug auf die Grundfreiheiten.⁷⁰ Vielmehr wurden die Mitgliedsstaaten dazu angehalten, zwischenstaatliche Vereinbarungen abzuschließen, um darin die Frage zu klären, welcher Staat im Fall einer Doppelbesteuerung auf sein Besteuerungsrecht verzichten müsse.⁷¹ DBA müssen sich jedenfalls dem Recht der EU beugen und unionsrechtskonform ausgestaltet sein,⁷² insbesondere dürfen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen nicht schlechter gestellt sein als inländische Unternehmen.⁷³

1.3.3.2 Wirkungsweise

Zur Anwendung eines DBA sind nur natürliche oder juristische Personen berechtigt, die in einem der Vertragsstaaten ansässig und dort nach nationalem Recht steuerpflichtig sind, was in Österreich durch die unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt wird.⁷⁴

DBA beinhalten Zuteilungsregeln, die für einzelne Steuergüter bestimmen, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht und in welchem Ausmaß.⁷⁵ Bestehende Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten werden dadurch auf Basis von Gegenseitigkeit beschränkt.⁷⁶ Dieses Prinzip der Gegenseitigkeit ist insofern von zentraler Bedeutung, da Doppelbesteuerung aufgrund grenzüberschreitender Aktivitäten im österreichischen Steuerrecht bereits auf Basis von § 48 BAO und der DBV vermieden werden kann, es aber einer entsprechenden Vereinbarung mit dem anderen Staat bedarf, um eine einheitliche Interpretationsbasis und eine abgestimmte Geltendmachung von Besteuerungsansprüchen herzustellen.⁷⁷

Kommt ein DBA zur Anwendung, werden die nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht der beteiligten Staaten vorhandenen Besteuerungsrechte entweder bestätigt oder eingeschränkt und zwischen den Staaten aufgeteilt.⁷⁸ Dabei kann einem Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht auf ein bestimmtes Steuergut zukommen und der andere hat dieses von der Besteuerung freizustellen, oder das Besteuerungsrecht wird aufgeteilt und der Ansässigkeitsstaat hat die im

⁷⁰ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XI/10.

⁷¹ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XI/11.

⁷² *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 43.

⁷³ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 18.

⁷⁴ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 55ff.

⁷⁵ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IV/8.

⁷⁶ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. III/14.

⁷⁷ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/17.

⁷⁸ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXI/1.

Quellenstaat entrichtete Steuer anzurechnen.⁷⁹ Die Zurechnung der Einkünfte zu bestimmten Einkunftsarten sowie Art und Umfang der Besteuerung erfolgen nach dem Recht des Staates, dem das Besteuerungsrecht für das Steuergut zugewiesen wird.⁸⁰ In Österreich ist die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung sowohl der inländischen als auch der ausländischen Einkünfte nach den Vorschriften des EStG zu ermitteln.⁸¹

1.3.3.3 Musterabkommen und österreichische Abkommenspolitik

Bei der Gestaltung von bilateralen Verträgen sind die Staaten grundsätzlich autonom und werden diese entsprechend der angestrebten wirtschaftlichen Beziehung vornehmen. Auf internationaler Ebene gibt es jedoch Bestrebungen, den Staaten zur Regelung ihrer steuerrechtlichen Beziehungen Vertragsmuster zur Verfügung zu stellen, sodass dadurch eine Art „Harmonisierung“ der international anwendbaren Rechtsgrundlagen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung entsteht.⁸² Musterabkommen (MA) dienen den verhandelnden Staaten als Vorlage für bilaterale DBA und es müssen nur mehr der persönliche und individuelle Anwendungsbereich definiert und gegebenenfalls vom MA abweichende Regelungen vereinbart werden.⁸³

OECD – MA & MK: Das MA und der zur Erläuterung dazu herausgegebene Musterkommentar (MK) dienen als Vorlage für den Abschluss von DBA zwischen den OECD-Staaten⁸⁴ und folgen den Interessen der „westlichen Industrieländer“⁸⁵. Die OECD besteht derzeit aus 36 Mitgliedern, nämlich Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Türkei, Ungarn, USA.⁸⁶ Im Fall von abweichenden Auffassungen einzelner Bestimmungen können OECD-Mitgliedsstaaten „Vorbehalte“ einbringen und „Bemerkungen“ als Hinweis auf deren spezielle Anwendung abgeben; aber auch Staaten, die nicht der OECD angehören, können

⁷⁹ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/23.

⁸⁰ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/23.

⁸¹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXI/2a.

⁸² *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/10.

⁸³ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/10.

⁸⁴ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 45.

⁸⁵ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/10.

⁸⁶ Die OECD Mitglieder, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/berlin/dieoecd/> (Stand: 13.10.2019)

Stellungnahmen zu MA und MK einbringen.⁸⁷ Um den Erfordernissen der jeweils aktuellen internationalen Steuerpolitik zu entsprechen, werden MA und MK von der OECD in periodischen Abständen aktualisiert, folgen aber der bestehenden Grundstruktur.⁸⁸ Die erste Version wurde von der OECD im Jahr 1963 herausgegeben, es folgten Überarbeitungen in den Jahren 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 und zuletzt 2017.⁸⁹ Die Arbeiten der OECD können auch als Zwischenergebnisse in Form von Berichten veröffentlicht werden, welche wie der MK zur Auslegung des aktuellen MA und der auf dem OECD-MA basierenden DBA dienen.⁹⁰ Seitens der OECD gibt es eine Empfehlung, den MK zur Auslegung heranzuziehen, eine rechtliche Bindung an den Inhalt des MK gibt es für Steuerpflichtige und Gerichte jedoch nicht.⁹¹

UN – MA & MK: Das von den Vereinten Nationen (UN) herausgegebenen MA folgt weitgehend dem OECD-MA, berücksichtigt aber stärker die Interessen von Entwicklungs- und Schwellenländern, wie beispielsweise erweiterte Quellenbesteuerungsrechte.⁹² Die ersten Versionen von UN-MA und MK stammen aus dem Jahr 1980, Aktualisierungen erfolgten in den Jahren 2001, 2011 und 2017.⁹³ Den Bedürfnissen dieser Staaten entsprechend, gewährt das UN-MA dem Quellenstaat tendenziell mehr Besteuerungsrechte, soll aber dennoch für Investoren akzeptable politische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen herstellen.⁹⁴ Anders als das OECD-MA wird die Anwendung des UN-MA von der UN aber nicht explizit empfohlen, sondern es soll lediglich die Verhandlung von DBA erleichtern und einem gemeinsamen Verständnis bei internationalen Steuersachverhalten dienen.⁹⁵

Österreichische Abkommenspolitik: Die von Österreich abgeschlossenen DBA orientieren sich größtenteils am OECD-MA.⁹⁶ Für die Anwendung der DBA zieht die österreichische Finanzverwaltung auch für ältere DBA die jeweils aktuellste Version des MK als Auslegungsbasis heran, wenn die dem MK zugrundeliegende Bestimmung und die Bestimmung

⁸⁷ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/12.

⁸⁸ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 45.

⁸⁹ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/12.

⁹⁰ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 50.

⁹¹ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/11.

⁹² *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/10.

⁹³ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/10.

⁹⁴ UN-MK, Introduction Rn. 3f.

⁹⁵ UN-MK, Introduction Rn. 12.

⁹⁶ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/10.

des jeweiligen DBA übereinstimmen.⁹⁷ Von österreichischer Seite wurden bislang 92 DBA abgeschlossen, wovon aktuell 89 in Kraft sind:⁹⁸ Ägypten, Albanien, Algerien, Argentinien (außer Kraft), Armenien, Aserbaidschan, Australien, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bosnien-Herzegowina, Brasilien, Bulgarien, Chile, China, CSSR (abgelöst), Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Griechenland, Großbritannien, Hongkong, Indien, Indonesien, Iran, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar, Kirgisistan, Korea, Kosovo, Kroatien, Kuba, Kuwait, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Malta, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro, Nepal, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Pakistan, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Serbien, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (auf Basis des DBG), Thailand, Tschechien, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, UdSSR (abgelöst), Ukraine, Ungarn, USA, Usbekistan, Venezuela, VAE, Vietnam, Weißrussland, Zypern.

1.3.3.4 Systematik von OECD-MA und UN-MA

Die aktuellen Versionen von OECD-MA⁹⁹ und UN-MA¹⁰⁰ in der jeweiligen englischsprachigen Originalfassung von 2017 bestehen aus folgenden Artikeln:

	OECD-MA (2017) Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital	UN-MA (2017) Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries
Article 1	Persons Covered	Persons Covered
Article 2	Taxes Covered	Taxes Covered
Article 3	General Definitions	General Definitions
Article 4	Resident	Resident
Article 5	Permanent Establishment	Permanent Establishment
Article 6	Income from Immovable Property	Income from Immovable Property
Article 7	Business Profits	Business Profits
Article 8	International Shipping and Air Transport	International Shipping and Air Transport – Alternative A / B

⁹⁷ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 49f.

⁹⁸ Kodex Doppelbesteuerungsabkommen, 17. Auflage.

⁹⁹ OECD Model Tax Convention, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (Zugriff am 24.10.2019)

¹⁰⁰ UN Model Tax Convention, abrufbar unter: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (Zugriff am 24.10.2019)

Anforderungen an den Bestand einer Betriebsstätte und steuerrechtliche Konsequenzen bei Bauausführungen eines österreichischen Unternehmens innerhalb der EU und in Drittstaaten

	OECD-MA (2017) Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital	UN-MA (2017) Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries
Article 9	Associated Enterprises	Associated Enterprises
Article 10	Dividends	Dividends
Article 11	Interest	Interest
Article 12	Royalties	Royalties
Article 12A	-	Fees for Technical Services
Article 13	Capital Gains	Capital Gains
Article 14	-	Independent Personal Services
Article 15	Income from Employment	Dependent Personal Services
Article 16	Directors' Fees	Directors' Fees and Remuneration of Top-Level Managerial Officials
Article 17	Entertainers and Sportspersons	Artists and Sportspersons
Article 18	Pensions	Pensions and Social Security Payments – Alternative A / B
Article 19	Government Service	Government Service
Article 20	Students	Students
Article 21	Other Income	Other Income
Article 22	Capital	Capital
Article 23A	Exemption Method	Exemption Method
Article 23B	Credit Method	Credit Method
Article 24	Non-Discrimination	Non-Discrimination
Article 25	Mutual Agreement Procedure	Mutual Agreement Procedures – Alternative A / B
Article 26	Exchange of Information	Exchange of Information
Article 27	Assistance in the Collection of Taxes	Assistance in the Collection of Taxes
Article 28	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts
Article 29	Entitlement to Benefits	Entitlement to Benefits
Article 30	Territorial Extension	Entry into Force
Article 31	Entry into Force	Termination
Article 32	Termination	-

Anwendungsbereich: Als persönlicher Anwendungsbereich gelten die Bestimmungen des DBA gem Art 1 für juristische und natürliche Personen, die in einem der Vertragsstaaten ansässig

sind, wobei bei transparenten Gesellschaften die Ansässigkeit der Gesellschafter maßgeblich ist. Das Kriterium der Ansässigkeit wird in Art 4 näher definiert, wobei für Unternehmen der Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung maßgeblich ist. Art 2 bestimmt den sachlichen Anwendungsbereich, indem die von beiden Staaten unter das DBA fallenden Steuern aufgelistet werden. Steuerliche Privilegien konsularischer Vertretungen sollen gem Art 28 nicht durch die Bestimmungen eines DBA eingeschränkt werden. Der geografische und zeitliche Anwendungsbereich des DBA werden in Art 30 bis 32 definiert.

Auslegung: Den Prinzipien des allgemeinen Völkerrechts entsprechend sind auch für die Auslegung von DBA der Wortlaut der Vereinbarung und der darin zum Ausdruck gebrachte Wille der Vertragsparteien maßgeblich, wobei auch der Titel und die Präambel des jeweiligen DBA heranzuziehen sind.¹⁰¹ Titel und Präambel der aktuellen MA stellen klar, dass es das Ziel des jeweiligen DBA sein soll, Wirtschaftsbeziehungen zu fördern, die Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten zu verbessern und Doppelbesteuerung zu vermeiden, nicht jedoch Möglichkeiten zur Steuerreduktion oder Steuerumgehung durch Abkommensmissbrauch zu schaffen. In Art 3 werden einzelne Begriffe des DBA definiert, welche für die Vertragsstaaten inhaltlich verbindlich sind und Vorrang vor der Bedeutung im jeweils nationalen Recht haben.¹⁰² Nur den im DBA nicht definierten Begriffen soll eine dem nationalen Recht entsprechende Bedeutung zukommen.

Betriebsstätte: Art 5 definiert, was als „Betriebsstätte“ im abkommensrechtlichen Sinn zu verstehen ist und ist von zentraler Bedeutung, da dort die Anknüpfungselemente für die Ausübung der Besteuerungsrechte des Quellenstaats festgelegt werden.

Aufteilung der Besteuerungsrechte: Gem Art 7 dürfen die Gewinne eines Unternehmens in einem anderen Staat besteuert werden, wenn das Unternehmen dort eine Geschäftstätigkeit über eine Betriebsstätte ausübt, wobei nur die der Betriebsstätte zuordenbare Gewinne der Besteuerung durch den anderen Staat unterliegen dürfen. Die Zuordnung der Gewinne zu einer Betriebsstätte hat gemäß dem Fremdverhaltensgrundsatz fremdüblich zu erfolgen. Dies beruht auf dem 2010 aktualisierten Art 7 und dem darin enthaltenen „*Authorized OECD Approach*“ (AOA), wonach die Betriebsstätte wie ein vollständig selbständiges Unternehmen betrachtet werden muss und die Aufteilung der Gewinne zwischen Stammhaus und Betriebsstätte diesem Ansatz entsprechend erfolgen soll. In Art 7 befindet sich außerdem eine Subsidiaritätsklausel,

¹⁰¹ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/2.

¹⁰² Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/42.

sodass, wenn ein Steuertatbestand bereits unter eine andere Verteilungsnorm fällt, diese andere Verteilungsnorm primär zur Anwendung kommt.¹⁰³

Verteilungsnormen: Art 6 bis Art 22 regeln als speziellere Bestimmungen zu Art 7 für bestimmte Einkunftsarten, welchem Staat das Besteuerungsrecht für das im jeweiligen Art beschriebene Steuergut zukommt, und ob es Beschränkungen bei der Steueranknüpfung wie der Betriebsstättendefinition oder in der Höhe der Besteuerung gibt.¹⁰⁴ Doppelbesteuerung kann bereits durch die Anwendung der Verteilungsnormen vermieden werden, wenn diese für das jeweilige Steuergut das ausschließliche Besteuerungsrecht entweder dem Ansässigkeitsstaat oder dem Quellenstaat überlassen.¹⁰⁵

Verbundene Unternehmen: Art 9 normiert den Fremdverhaltensgrundsatz für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen und ermächtigt die Finanzverwaltungen zu Gewinnberichtigungen, wenn die Preise nicht so gestaltet sind, wie sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären.¹⁰⁶

Vermeidung von Doppelbesteuerung: Werden die Besteuerungsrechte eines Staates in den Verteilungsnormen nicht ausgeschlossen oder lediglich der Höhe nach beschränkt, kommt es zur Doppelbesteuerung, wenn beide Staaten die Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip besteuern.¹⁰⁷ In diesem Fall kommen die „Methodenartikel“ des Art 23 zur Anwendung. Bei der „Befreiungsmethode“ gem Art 23A ist der Ansässigkeitsstaat dazu verpflichtet, die Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden, unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.¹⁰⁸ Der Progressionsvorbehalt ist zwingend anzuwenden und bewirkt, dass für die Festsetzung des Steuersatzes im Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte mitberücksichtigt werden.¹⁰⁹ Die Steuerfreistellung kann durch Rückfallklauseln oder sogenannte „*subject-to-tax*“-Klauseln beschränkt werden, indem das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurückfällt, wenn der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht nicht ausübt.¹¹⁰ Kommt die Anrechnungsmethode gem Art 23B zur Anwendung, rechnet der Ansässigkeitsstaat

¹⁰³ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 64f.

¹⁰⁴ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/43.

¹⁰⁵ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/44.

¹⁰⁶ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 76.

¹⁰⁷ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/43.

¹⁰⁸ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/43.

¹⁰⁹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIV/14f.

¹¹⁰ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIV/30.

die vom Quellenstaat erhobene Steuer auf die inländische Steuerpflicht an,¹¹¹ wobei die anrechenbaren ausländischen Steuern der Höhe nach häufig beschränkt sind und im nationalen Steuerrecht Anrechnungshöchstbeträge pro Steuergut, pro Steuerpflichtigen oder pro Land existieren.¹¹² Um der doppelten Nichtbesteuerung durch missbräuchliche Gestaltungen zu begegnen, kann ein DBA den Ansässigkeitsstaat für bestimmte Fälle oder generell durch sogenannte „*switch-over*“-Klauseln zum Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode berechtigen.¹¹³

Diskriminierungsverbot: Gem Art 24 dürfen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen steuerlich nicht schlechter gestellt werden als dort ansässige Unternehmen.

Streitbeilegung: Art 25 bestimmt die Mechanismen zur Herbeiführung einer Einigung bei Besteuerungskonflikten, wenn sich ein Steuerpflichtiger im Widerspruch zu den Bestimmungen des DBA einem Nachteil ausgesetzt sieht. Unabhängig von den Rechtsmitteln im Ansässigkeitsstaat kann seit der 2017 aktualisierten Version von OECD-MA eine Beschwerde nicht nur bei der zuständigen Behörde im Ansässigkeitsstaat, sondern auch im Quellenstaat eingebracht werden. Danach sind die Behörden beider Staaten dazu verpflichtet, eine Einigung mit dem Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung herbeizuführen. Gelingt eine solche Einigung nicht innerhalb von 2 Jahren, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, eine verbindliche Entscheidung durch ein Schiedsgericht zu verlangen.

Gegenseitige Amtshilfe: Gem Art 26 werden die Behörden der Vertragsstaaten zum Informationsaustausch in Zusammenhang mit der Anwendung des DBA und unter Wahrung von Geheimhaltungsverpflichtungen ermächtigt. Art 27 beinhaltet die Regelungen zur Zusammenarbeit zwischen den Vertragsstaaten bei der Einhebung der Steuern.

Optionale Anti-Missbrauchsvorschrift: Art 29 wurde in den 2017 aktualisierten Versionen von OECD- und UN-MA als konkrete Anti-Missbrauchsklausel im Zuge der internationalen Maßnahmen gegen Steuervermeidung und Steuerumgehung in die MA aufgenommen.¹¹⁴ Diese neue Bestimmung enthält Textvorschläge und ermöglicht es den Vertragsstaaten, bestimmten Personen oder bei Verdacht auf Abkommensmissbrauch die Vorteile des DBA nicht zu gewähren.

¹¹¹ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/43.

¹¹² Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIV/37f.

¹¹³ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIV/34.

¹¹⁴ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/49.

1.4 Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung

1.4.1 Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch

Zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken existieren Rechtsgrundlagen im innerstaatlichen Steuerrecht und auf EU-Ebene.

Generelle Missbrauchsabwehr: In Österreich sollen im Sinne einer vorbeugende Maßnahme bei Vorliegen eines Missbrauchsverdacht die ausländischen Einkünfte nicht steuerlich freigestellt, sondern erst im Wege einer Rückerstattung von der inländischen Steuer befreit werden, wenn der Steuerpflichtige den Verdacht widerlegt.¹¹⁵ Basierend auf § 22 (3) BAO können im Fall eines Missbrauchs die Vorteile aus einem DBA verwehrt werden.¹¹⁶ Gem § 22 (1) BAO kann die Abgabepflicht nicht durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts umgangen oder gemindert werden. Gem § 22 (2) BAO liegt Missbrauch vor, wenn eine rechtliche Gestaltung in Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist und unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheint, und der damit erlangte steuerliche Vorteil dem Ziel des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.

Anti-BEPS-RL: Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes ist als Teil des EU-Richtlinienpakets „*Anti Tax Avoidance Directive*“ (ATAD), welches infolge der internationalen Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken multinationaler Unternehmen ergangen ist.¹¹⁷ Gem Art 1 der RL sind vom Anwendungsbereich alle Unternehmen erfasst, die in einem oder mehreren Mitgliedsstaaten steuerpflichtig sind und bezieht sich somit auch auf Betriebsstätten. Die Richtlinie regelt in Art 4 die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen für Fremdkapitalkosten, in Art 5 die Besteuerung bei der Übertragung von Vermögenswerten zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten, in Art 6 allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch und in Art 7 bis 9 Bestimmungen betreffend verbundene Unternehmen.

¹¹⁵ *Kofler*; in: Internationales Steuerrecht, Rn. VII/316.

¹¹⁶ *Bendlinger*; in: Internationales Steuerrecht, Rn. XVI/1.

¹¹⁷ *Kofler*; in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/47.

1.4.2 BEPS-Projekt

1.4.2.1 Maßnahmenpaket gegen BEPS

Um der aggressiven Steuerplanung durch Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebung – „*Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS) – entgegenzuwirken, hat die OECD dem ein eigenes Projekt gewidmet und 2015 in finalen Berichten 15 konkrete Aktionspunkte („*Actions*“) veröffentlicht, die Auswirkungen auf DBA haben und bereits in die 2017 aktualisierten Versionen der OECD- und UN-MA und -MK eingeflossen sind.¹¹⁸ Die OECD begründet die Notwendigkeit solcher Maßnahmen damit, dass die erhöhte Integration der nationalen Volkswirtschaften zu einer Belastung des vor 100 Jahren konzipierten internationalen Steuerregelwerks geführt habe und in den gegenwärtigen Regeln Schwächen offengelegt worden wären mit Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), denn Gewinne sollen dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden und die Wertschöpfung stattfindet.¹¹⁹ Laut den Erläuterungen der OECD sind vor allem Entwicklungsländer von BEPS betroffen, da diese stärker als entwickelte Länder von Steuereinnahmen abhängig seien und die Körperschaftsteuer ein wirksames Instrument darstelle, um Ressourcen zu mobilisieren.¹²⁰

Mit der Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets verfolgt die OECD das Ziel, dass die steuerpflichtigen Gewinne am Ort der Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung ausgewiesen werden, dass die von den nationalen Steuerverwaltungen zur effektiven Anwendung ihrer Steuergesetze erforderlichen Informationen ausgetauscht werden und dass zur Minimierung von Doppelbesteuerung Mechanismen zur Streitbeilegung zur Verfügung gestellt werden.¹²¹ Auch Staaten, die nicht Mitglied der OECD sind, sind zur Umsetzung aufgerufen, um damit ihre eigene Steuerbasis zu schützen und gleiche Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten.¹²² Damit diese Maßnahmen steuerrechtlich effektiv werden, bedarf es der Umsetzung durch innerstaatliches Steuerrecht oder Aufnahme in die abgeschlossenen DBA, wobei einige der Maßnahmen als Mindeststandards umgesetzt werden müssen und andere als „*Best Practices*“ freiwillig von den Staaten angewendet werden können.¹²³

¹¹⁸ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/13.

¹¹⁹ OECD Erläuterungen BEPS, 4/1.

¹²⁰ OECD Erläuterungen BEPS, 4/2.

¹²¹ OECD Erläuterungen BEPS, 5/7.

¹²² OECD Erläuterungen BEPS, 7/11.

¹²³ Bendlinger, SWI 28/2018, 6f.

Das BEPS-Projekt resultierte in den folgenden Aktionspunkten:¹²⁴

Maßnahme	Inhalt	Mindeststandard
Action 1	Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft	Nein
Action 2	Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen	Nein
Action 3	Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung - sog. CFC-Regeln	Nein
Action 4	Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen	Nein
Action 5	wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	Ja
Action 6	Verhinderung von Abkommensmissbrauch	Ja
Action 7	Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	Nein
Action 8-10	Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung bei konzerninternen Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten, entsprechend der tatsächlichen Risikoaufteilung und in Übereinstimmung mit den wirtschaftlich wichtigsten Aktivitäten	Nein
Action 11	Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	Nein
Action 12	Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle	Nein
Action 13	Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation	Ja
Action 14	Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen	Ja
Action 15	Entwicklung eines multilateralen Instruments	Nein

Die als Mindeststandards politisch verbindlich geltenden BEPS-Maßnahmen sind

- **Action 5:** Überprüfung begünstigender Steuerregime auf deren Schädlichkeit und Schaffung neuer Transparenzregeln für den Austausch steuerrelevanter Informationen, was in der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt wurde,
- **Action 6:** Anpassung der Präambel und Aufnahme konkreter Anti-Missbrauchsklauseln in den DBA zur Verhinderung von Steuerumgehungsmöglichkeiten durch DBA,
- **Action 13:** Einführung neuer Regelungen betreffend Verrechnungspreisdokumentation und Verpflichtung großer Unternehmen zu einer länderbezogenen Berichterstattung, was in der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt wurde,
- **Action 14:** Aufnahme eines verpflichtenden Verständigungsverfahrens in den DBA zur Lösung abkommensrechtlicher Konflikte, dem durch die EU-Streitbeilegungsrichtlinie

¹²⁴ OECD Erläuterungen BEPS, 13ff.

entsprochen wird.¹²⁵

Die nicht als Mindeststandards geltenden Maßnahmen kommen indirekt zur Anwendung, indem sie die Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmungen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten betreffen; beispielsweise werden die in Action 8 bis 10 für Verrechnungspreise relevanten Änderungsvorschläge nach Ansicht der österreichischen Verwaltungspraxis bei der Verwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bereits angewendet.¹²⁶ Ferner besitzen einige der in Action 7 empfohlenen Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten aus österreichischer Sicht nur klarstellenden Charakter,¹²⁷ oder könnten von anderen Staaten als Klarstellung qualifiziert werden und somit auch ohne entsprechende Regelung in einem DBA zur Anwendung kommen.¹²⁸ Außerdem gilt es zu beachten, dass die aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen Maßnahmen vollinhaltlich in die 2017 aktualisierten Versionen von MA und MK der OECD und teilweise in jene der UN übernommen wurden, wodurch diese in neue DBA Eingang finden werden oder bereits zur Auslegung von DBA herangezogen werden könnten.¹²⁹

1.4.2.2 Umsetzung durch das MLI

BEPS Aktionspunkt 15 betrifft die Umsetzung des Maßnahmenpakets, indem sämtliche DBA durch ein multilaterales Abkommen, dem sogenannten „Multilateralen Instrument“ (MLI) möglichst rasch an die neuen Standards angepasst werden, ohne jedes DBA neu verhandeln zu müssen.¹³⁰ Das Dokument „*Multilateral Convention to implement Tax Treaty Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*“¹³¹ wurde von der OECD Ende 2016 herausgegeben und umfasst 39 Artikel. Das MLI soll als völkerrechtliches Instrument bindend und parallel zum DBA angewendet werden und modifiziert dieses, indem Bestimmungen im DBA entweder verdrängt oder ergänzt werden.¹³² Die im MLI enthaltenen Bestimmungen beruhen auf den Aktionspunkten des BEPS-Projekts und umfassen sowohl deren Mindeststandards als auch die freiwilligen Maßnahmen, wobei nur die als Mindeststandards geltenden und abkommensfähigen Aktionspunkte verpflichtend in DBA aufzunehmen sind, nämlich die Maßnahmen zur

¹²⁵ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/49.

¹²⁶ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/50.

¹²⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/210c.

¹²⁸ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/191d.

¹²⁹ Bendlinger, SWI 28/2018, 10f.

¹³⁰ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/51.

¹³¹ MLI, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (Zugriff am 23.10.2019)

¹³² Turcan, SWI 28/2018, 14.

Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Action 6) und zur Verbesserung der Streitbeilegung (Action 14).¹³³ Die Modifikation durch das MLI betrifft nur jene DBA, die beide Vertragsstaaten als darunter fallend spezifizieren, und ergänzt bzw ersetzt nur jene Bestimmungen, bei welchen beide Vertragsstaaten durch die angegebenen Optionen, Vorbehalte und Notifikationen inhaltlich übereinstimmen.¹³⁴ Zum Inkrafttreten des MLI bedarf es außerdem der Ratifikation durch beide Signatarstaaten und der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde im Generalsekretariat der OECD.¹³⁵ Alle durch ein MLI geänderten DBA werden von der OECD in einer „*matching database*“¹³⁶ erfasst, es wird aber aufgrund der komplexen Wirkungsweise und Anzahl von Wahlmöglichkeiten davon ausgegangen, dass bisher nur ein Bruchteil der weltweit abgeschlossenen DBA durch das MLI tatsächlich modifiziert wurde.¹³⁷

Österreich hat die Ratifizierungsurkunde für das MLI am 22. September 2017 bei der OECD hinterlegt¹³⁸ und als „Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“¹³⁹ im BGBl III 2018/93 vom 11. Juni 2018 veröffentlicht. Österreich hat darin 38 DBA genannt, die von den Regelungen des MLI betroffen sind, nämlich die DBA mit den folgenden Staaten:¹⁴⁰ Belgien, Bulgarien, Chile, China, Deutschland, Estland, Finnland (in Kraft seit 1.6.2019), Frankreich (in Kraft seit 1.1.2019), Griechenland, Hongkong, Indien, Irland (in Kraft seit 1.5.2019), Israel (in Kraft seit 1.1.2019), Italien, Kroatien, Kanada, Lettland, Litauen (in Kraft seit 1.1.2019), Luxemburg (in Kraft seit 1.8.2019), Malta (in Kraft seit 1.4.2019), Mexiko, Niederlande (in Kraft seit 1.7.2019), Pakistan, Polen (in Kraft seit 1.7.2018), Portugal, Rumänien, Russland, Serbien (in Kraft seit 1.10.2018), Singapur (in Kraft seit 1.4.2019), Slowakei (in Kraft seit 1.1.2019), Slowenien (in Kraft seit 1.7.2018), Schweiz, Spanien, Südafrika, Tschechien, Türkei, Ungarn, und Zypern. Hiervon sind bis dato 13 DBA durch Hinterlegung der Ratifikationsurkunden in Kraft getreten.¹⁴¹

¹³³ Turcan, SWI 28/2018, 15.

¹³⁴ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. IX/52.

¹³⁵ Bendlinger, SWI 28/2018, 10.

¹³⁶ OECD Matching Database, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> (Zugriff am 23.10.2019)

¹³⁷ Bendlinger, SWI 28/2018, 9.

¹³⁸ Bendlinger, SWI 28/2018, 10.

¹³⁹ MLI der Republik Österreich, abrufbar unter: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2018_III_93/BGBLA_2018_III_93.html (Zugriff am 23.10.2019)

¹⁴⁰ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/55.

¹⁴¹ Winkler, BEPS: Erste Anwendbarkeit der MLI-Änderungen (www.deloittetax.at)

2 Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen

2.1 Relevanz der Musterabkommen

2.1.1 Auslegung der DBA

Beim Abschluss von DBA orientiert sich Österreich vorwiegend am OECD-MA, sodass dessen Wortlaut und die Auslegung der DBA gemäß OECD-MK von maßgeblicher Bedeutung sind, mit einigen Staaten wurde dies auch explizit mittels Protokoll zum jeweiligen DBA vereinbart.¹⁴² Aber auch für internationale Steuerfälle in Zusammenhang mit Staaten, mit welchen dies nicht vereinbart wurde oder wenn kein DBA zur Anwendung kommt, können der Wortlaut und die Auslegung gem OECD-MA und MK in Betracht kommen. Diesen kann nämlich die gem Art 31 (1) WVK für die Auslegung von Verträgen relevante „gewöhnliche“ Bedeutung zukommen, denn es „kann auch ein international entwickelter Fachsprachgebrauch der 'gewöhnliche' sein, was insb für jene Ausdrücke gelten kann, die sich – unter Einfluss des OECD-MA und des OECD-MK – zu einer 'internationalen Steuersprache' entwickelt haben“¹⁴³. In Bezug auf deren Anwendung in ihrer jeweiligen aktuellen Fassung auf die zu einem früheren Zeitpunkt abgeschlossenen DBA gehen OECD und die österreichische Verwaltungspraxis von einer dynamischen Auslegung aus, sodass MA und MK in der jeweils neuesten Fassung heranzuziehen sind, sofern nichts Abweichendes angeordnet wird.¹⁴⁴ In Bezug auf die Definition einer Betriebsstätte schließt dies auch die Auslegung im Sinne der Änderungen durch das MLI mit ein, welche sich einerseits in den MA und MK von 2017 wiederfinden, und welche andererseits aus der Sicht vieler Staaten, darunter auch Österreich, ohnehin nur 'auf die normative Ebene verlagert haben, was bereits bisher Auslegungserfordernis war'.¹⁴⁵

Folglich erscheinen die letztgültigen Fassungen des Wortlauts des OECD-MA und dessen Kommentierung im OECD-MK als geeignete Ausgangsbasis für die Ermittlung der Tatbestandsmerkmale, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen. Das UN-MA ähnelt in seinen Bestimmungen vielfach dem OECD-MA; den Ausführungen im UN-MK folgend, bezweckt die Ähnlichkeit zum OECD-MA die Herstellung einer möglichst breiten Konsistenz in

¹⁴² *Kofler*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Einl Rn. 70.

¹⁴³ *Kofler*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Einl Rn. 62.

¹⁴⁴ *Kofler*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Einl Rn. 72.

¹⁴⁵ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/30b.

der internationalen Steuerpolitik.¹⁴⁶ Trotz der ausgeprägten Parallelen lässt sich aber feststellen, dass in den Tatbestandsmerkmalen gem UN-MA und dessen Erläuterungen im UN-MK „die Schwelle für das Vorliegen einer Betriebsstätte (...) deutlich niedriger liegt“¹⁴⁷.

Im Zusammenhang mit der Begründung von Betriebsstätten durch Bauausführungen kommen insbesondere Art 5, Art 12, Art 12A und Art 14 in Betracht. Im Fall korrespondierenden Inhalts der Bestimmungen aus OECD- und UN-MA beziehen sich in der folgenden Analyse der Tatbestandsvoraussetzungen für die Begründung von Betriebsstätten die genannten Artikel gleichermaßen auf das OECD-MA und das UN-MA in der jeweiligen Version von 2017.

2.1.2 Auswirkungen durch das BEPS-Projekt

Da das MLI parallel zu einem DBA gilt, muss dieses bei dessen Anwendung ebenso verwendet werden; in Zusammenhang mit der Beurteilung der Voraussetzungen für Betriebsstätten bei Bauausführungen und Montagen sind insbesondere die Positionen Österreichs zu Action 6 und Action 7 als Folge des BEPS-Projekts zu berücksichtigen.

Präambel der DBA: Um die als Mindeststandard in Action 6 festgelegte Zielsetzung, ein DBA nicht missbräuchlich zum Zweck der doppelten Nichtbesteuerung zu verwenden, wird gem Art 6 (5) MLI die Präambel der spezifizierten DBA um eine entsprechende Formulierung ergänzt, wodurch deren Auslegung dahingehend geändert wird.¹⁴⁸

PPT: Basierend auf den verpflichtenden Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch in Action 6 sollen gem Art 7 (1) MLI die Vorteile eines DBA versagt werden, wenn die objektive Vermutung nahe liegt, dass der Erhalt eines Steuervorteils den Hauptzweck einer bestimmten Konstellation darstellt. Österreich hat als Option für die Umsetzung dieses Standards die Anwendung des Hauptzweckkriteriums, nämlich den sogenannten „*Principal Purpose Test*“ (PPT), gewählt, da dessen Inhalt weitgehend mit den Anti-Missbrauchsbestimmungen gem § 22 BAO übereinstimmt.¹⁴⁹ Die Regelungen des PPT sind auch bereits in Art 29 in die aktuellen Fassungen der MA von OECD und UN eingeflossen.

Anti-Fragmentierungs-Regel: Als Folge der in Action 7 definierten Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten sollen gem Art 13 (4) MLI die

¹⁴⁶ UN-MK, Introduction Rn 2.

¹⁴⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/130.

¹⁴⁸ Lang, SWI 28/2018, 63.

¹⁴⁹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XVI/3a.

betriebsstättenbegründenden Tatbestandsmerkmale in einer Gesamtschau der Aktivitäten der beteiligten Einzelunternehmen eines Konzerns beurteilt werden, sodass durch Anwendung dieser „*Anti-Fragmentation-Rule*“ eine gezielte Abspaltung einzelner Tätigkeiten, die die Voraussetzungen einer Betriebsstätte nicht erfüllen, verhindert werden soll.¹⁵⁰ Diese Regelung ist in österreichischen DBA bis jetzt jedoch noch nicht übernommen worden.

Verhinderung künstlicher Vertragstrennung: Die in Action 7 definierten Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten sollen auch in Bezug auf die zeitlichen Kriterien für die Begründung einer Betriebsstätte Anwendung finden. Insbesondere in Konzernunternehmen besteht die Möglichkeit, einen einheitlichen Vertrag auf einzelne Konzerngesellschaften aufzuteilen, um dadurch die zeitlichen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte jeder einzelnen Gesellschaft zu unterschreiten.¹⁵¹ Art 14 MLI beinhaltet einen als „*Automatic Rule*“ benannten Textvorschlag, wonach die Fristen der zu einem Projekt gehörenden, aber vertraglich getrennten Tätigkeiten zusammenzuzählen sind, welcher von Österreich aber mit Verweis auf die bestehende Missbrauchsabwehr durch die Anwendung des PPT und gem § 22 BAO nicht übernommen wurde.¹⁵² Obwohl es sich bei Art 14 MLI nicht um einen Mindeststandard handelt, könnten einzelne Staaten diese Regelung nur als Klarstellung deuten und Vertragstrennungen innerhalb eines Konzerns steuerrechtlich nicht anerkennen, was insofern problematisch ist, als eine Trennung von Verträgen auch nicht steuerlich motivierte Gründe besitzen kann.¹⁵³

2.2 Betriebsstätten gem Art 5 MA

2.2.1 Inhalte

Art 5 besteht aus mehreren Absätzen, welche jeweils definieren, was als „Betriebsstätte“ im abkommensrechtlichen Sinn zu verstehen ist. Hierbei ist für einen steuerlichen Sachverhalt jeder Absatz einzeln auf das Vorhandensein der jeweiligen Tatbestandsmerkmale zu prüfen, denn die dort enthaltenen Merkmale führen unabhängig voneinander zur Begründung einer Betriebsstätte,¹⁵⁴ und auch unabhängig davon, welche Verteilungsnorm angewendet wird.¹⁵⁵

¹⁵⁰ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 8a.

¹⁵¹ Ecker, SWI 28/2018, 123.

¹⁵² Ecker, SWI 28/2018, 127ff.

¹⁵³ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/191c f.

¹⁵⁴ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/30a.

¹⁵⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/30c.

2.2.2 Feste Geschäftseinrichtung

2.2.2.1 Definition „Betriebsstätte“

Die Betriebsstätte ist das entscheidende Anknüpfungselement für die Besteuerung von Einkünften in einem Staat.¹⁵⁶ Art 5 (1) beinhaltet den Generalatbestand und definiert den Ausdruck „Betriebsstätte“ als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. In einigen älteren österreichischen DBA findet sich anstelle von „Geschäftstätigkeit“ der Begriff „Tätigkeit“, oder die Betriebsstätte wird als „Repräsentanz“ oder als „feste Geschäfts- und Produktionseinrichtung bezeichnet.“¹⁵⁷

2.2.2.2 Merkmale einer festen Geschäftseinrichtung

Die Betriebsstätte im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung gem Art 5 (1) muss die Kriterien einer örtlich fixierten Einrichtung erfüllen, die dem Unternehmen für eine bestimmte Dauer zur Verfügung steht, und an der unternehmerische Aktivitäten ausgeübt werden.¹⁵⁸ Nur wenn im Quellenstaat eine feste Einrichtung zur Verfügung steht, dürfen die Einkünfte dort besteuert werden, sofern sie dieser festen Einrichtung zuzurechnen sind.¹⁵⁹

Für die Existenz einer festen Geschäftseinrichtung müssen folgende Kriterien erfüllt sein:

Örtlich fixierte Einrichtung: Alle für eine unternehmerische Tätigkeit geeigneten körperlichen Gegenstände, wozu auch Räumlichkeiten, Anlagen oder ein einzelner Arbeitsplatz zählen, können als „Einrichtung“ gelten,¹⁶⁰ wenn diese an einem Ort ober- oder unterhalb der Erdoberfläche fixiert sind oder an einer bestimmten Stelle verbleiben.¹⁶¹ Die Geschäftseinrichtung muss dabei das funktionale Element zur Ausübung der Geschäftstätigkeit sein.¹⁶² Nicht dem Betrieb dienend und aus diesem Grund auch nicht betriebsstättenbegründend sind Registrierungen aus umsatzsteuer-, gewerbe- oder handelsrechtlichen Erfordernissen, Briefkästen, Postadressen, Telefonanschlüsse oder Bankkonten.¹⁶³

Verfügungsmacht: Die Geschäftseinrichtung muss dem Unternehmen nicht gehören,

¹⁵⁶ OECD-MK, Art 5 Rn. 1.

¹⁵⁷ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 156f.

¹⁵⁸ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/34.

¹⁵⁹ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 74f.

¹⁶⁰ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/37.

¹⁶¹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/41f.

¹⁶² Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/40.

¹⁶³ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/35.

sondern ihm lediglich zur Verfügung stehen und die Verfügungsgewalt darf ihm nicht ohne weiteres entzogen werden können, wobei es auf das Bestehen eines formalen Nutzungsrechts nicht ankommt.¹⁶⁴ Ein bloßes Tätigwerden des Unternehmens im Quellenstaat, beispielsweise in den Räumlichkeiten des Auftraggebers, begründet ohne Verfügungsmacht über die Einrichtung keine Betriebsstätte.¹⁶⁵

Zeitliche Mindestpräsenz: Als Ausprägung der notwendigen Verwurzelung aber auch als Voraussetzung, damit der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht ausüben kann, ist eine gewisse Dauerhaftigkeit der Geschäftseinrichtung erforderlich.¹⁶⁶ In den Erläuterungen des MK und in der österreichischen Verwaltungspraxis wird dazu eine Zeitdauer von sechs Monaten herangezogen, bei deren Überschreitung die Betriebsstätte rückwirkend ab dem Beginn der Tätigkeit im Quellenstaat begründet wird.¹⁶⁷ Obwohl die Mindestpräsenz im MA nicht ausdrücklich erwähnt wird, hat sich in der Praxis in vielen Staaten aus der Verkehrsanschauung zum Begriff der festen Geschäftseinrichtung der Sechsmonatszeitraum als Mindestdauer für den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung durchgesetzt.¹⁶⁸ Bei einer tatsächlichen kürzeren Präsenz oder einem Abbruch der Aktivitäten ist die ursprünglich geplante Dauer ausschlaggebend.¹⁶⁹ Davon ausgenommen sind Tätigkeiten, die ausschließlich im Quellenstaat ausgeführt werden und mit diesem die größere Verwurzelung besitzen, sodass in diesem Fall keine Mindestpräsenz erforderlich ist.¹⁷⁰ Als Beginn der Betriebsstätte gilt die Aufnahme der Geschäftstätigkeit, für welche die feste Einrichtung bestimmt ist, schließt aber die Zeit für die Errichtung der Einrichtung selbst aus.¹⁷¹ Die Betriebsstätte endet mit Aufgabe der Verfügungsmacht über die Einrichtung oder mit der Beendigung der durch sie ausgeführten Geschäftstätigkeit, wobei Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben.¹⁷²

Aktivleistungen: Die Geschäftstätigkeit muss die Erzielung von Einkünften aus originär gewerblicher Tätigkeit zum Inhalt haben, und begründet auch eine Betriebsstätte, wenn tatsächlich nur Ausgaben anfallen oder keine Produktivität vorliegt.¹⁷³ Aus diesem Grund führt

¹⁶⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/48f.

¹⁶⁵ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/62.

¹⁶⁶ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/67.

¹⁶⁷ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/68f.

¹⁶⁸ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 56.

¹⁶⁹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/70.

¹⁷⁰ OECD-MK, Art 5 Rn. 28.

¹⁷¹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/107.

¹⁷² *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/108.

¹⁷³ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/76.

die Überlassung von Arbeitskräften nicht zur Begründung einer Betriebsstätte, da das überlassende Unternehmen nicht selbst aktiv Leistungen erbringt.¹⁷⁴

2.2.2.3 Subjektbezogene Betrachtungsweise

Im Konzernverbund ist die Ausübung der Geschäftstätigkeit auf der Ebene jeder einzelnen, rechtlich selbständigen Gesellschaft zu beurteilen.¹⁷⁵ Bei der Gesellschaft kann es sich um jede Form der juristischen Person handeln, wobei es vom nationalen Recht des Quellenstaats abhängig ist, ob auch eine Arbeitsgemeinschaft oder ein „*Joint Venture*“ als juristische Personen angesehen werden.¹⁷⁶ Handelt es sich um eine steuerlich transparente Gesellschaft, gilt das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit auf der Ebene der Gesellschafter.¹⁷⁷ Im Gegensatz dazu könnte als Folge des BEPS-Projekts und nach Anwendung der *Anti-Fragmentation-Rule* von einigen Staaten aber eine subjektübergreifende Betrachtungsweise angewendet und dadurch nach Beurteilung der Gesamttätigkeit eines Konzernverbunds die Begründung einer Betriebsstätte unterstellt werden.

2.2.2.4 Objekt der Tätigkeit als Betriebsstätte

Eine Betriebsstätte kann auch dann existieren, wenn keine feste Geschäftseinrichtung vorhanden ist und auch nicht zur Ausübung der Geschäftstätigkeit erforderlich ist, aber ein Unternehmen dafür einen bestimmten Platz zur Verfügung hat, wobei es unerheblich ist, ob es zur Benutzung des Platzes rechtlich befugt ist.¹⁷⁸ Die bloße Anwesenheit eines Unternehmens allein reicht nicht aus, sondern es muss die effektive Macht zur Benützung des Platzes besitzen, die dort ausgeübten Tätigkeiten müssen ein gewisses Ausmaß erreichen und dürfen nicht bloß zeitweise oder zufällig stattfinden, und auch nicht Hilfstätigkeiten im Sinne des Art 5 (4) sein.¹⁷⁹ Es reicht die Zugangsmöglichkeit zum Ort der Leistung und es bedarf auch keiner vom Objekt der Tätigkeit unterschiedlichen Geschäftseinrichtung wie zB eines Abstellraums.¹⁸⁰ Im OECD-MK wird in diesem Zusammenhang das Beispiel eines Anstreichers verwendet, der am Ort seiner Malertätigkeiten eine Betriebsstätte begründet, wenn er diese beispielsweise 3 Tage pro Woche über einen Zeitraum von 2 Jahren an verschiedenen Stellen eines Gebäudes für denselben

¹⁷⁴ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/79.

¹⁷⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/31.

¹⁷⁶ OECD-MK, Art 5 Rn. 42.

¹⁷⁷ OECD-MK, Art 5 Rn. 43.

¹⁷⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 10f.

¹⁷⁹ OECD-MK, Art 5 Rn. 12.

¹⁸⁰ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 110.

Kunden ausführt.¹⁸¹ Ein anderes Beispiel wäre das Teeren von Straßen, welches für das ausführende Unternehmen zur Begründung einer Betriebsstätte an dem Ort, an dem die Straßen geteert werden, führt.¹⁸²

Einem weiteren Beispiel im OECD-MK folgend kann innerhalb verbundener Unternehmen eine Betriebsstätte begründet werden, wenn Angestellte zur Überwachung der Einhaltung von vertraglichen Verpflichtungen zwischen den Unternehmen entsendet werden, diese uneingeschränkte Zutrittsmöglichkeiten zum anderen Unternehmen besitzen und über eine ausreichend lange Zeit dort tätig sind, es sei denn, es handelt sich dabei um eine Hilfstätigkeit gem Art 5 (4).¹⁸³ Als zeitliches Kriterium wäre hierbei auf eine Mindestdauer von 6 Monaten abzustellen. Enthält ein DBA eine gesonderte Bestimmung für Leistungen gem Art 5 (3) lit b UN-MA oder einen Sondertatbestand für Dienstleistungen, gelten die dort definierten Fristen für die Anwesenheit des Unternehmens unabhängig vom geografischen und wirtschaftlichen Zusammenhang verschiedener Tätigkeiten im Quellenstaat.¹⁸⁴

Die seit einigen Jahren ausgeweitete Auslegung der Bestimmungen des OECD-MA, wonach auch ein Leistungsort zur Betriebsstätte werden kann, wird in der Literatur kritisch betrachtet. Aus österreichischer Sicht stünde eine solche Auslegung im Widerspruch zu den Ausführungen im OECD-MK zu Art 5, wonach die bloße Anwesenheit eines Unternehmens noch keine Betriebsstätte begründen soll, und man könne einem Unternehmen aufgrund von physischer Präsenz noch keine Verfügungsmacht unterstellen; im Fall der Arbeiten eines Anstreichers wäre eine Betriebsstätte allenfalls aufgrund von Art 5 (3) OECD-MA begründet, wenn die Tätigkeitsdauer die Schonfrist für Bauausführungen und Montagen überschreitet.¹⁸⁵ In Bezug auf das im OECD-MK angeführte Beispiel der Überwachungstätigkeit innerhalb verbundener Unternehmen würde die Begründung einer Betriebsstätte aus österreichischer Sicht bereits an der Einstufung solcher Tätigkeiten als Hilfstätigkeiten gem Art 5 (4) scheitern.¹⁸⁶ Obwohl traditionellerweise eine Betriebsstätte dann begründet würde, wenn eine feste Geschäftseinrichtung existiert, von welcher oder durch welche eine Tätigkeit ausgeübt wird, werde aber in vielen OECD Ländern davon ausgegangen, dass das Objekt der Tätigkeit mit einer

¹⁸¹ OECD-MK, Art 5 Rn. 17.

¹⁸² *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 110.

¹⁸³ OECD-MK, Art 5 Rn. 15.

¹⁸⁴ UN-MK, Art 5 Rn 3.

¹⁸⁵ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 102.

¹⁸⁶ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 107.

festen Geschäftseinrichtung gleichzusetzen sei.¹⁸⁷ Auch seitens der OECD werde der Standpunkt vertreten, dass jede Tätigkeit mit festem Bezug zu einem geografischen Ort zur Begründung einer Betriebsstätte führen könne; da es zu ihrer Ausübung immer einer Verfügungsmacht über den Ort bedürfe, werde die Tätigkeit selbst zur Betriebsstätte.¹⁸⁸ Somit wäre eine instrumentelle Funktion der Betriebsstätte nicht immer erforderlich, es genüge ein Ort, an dem eine bestimmte Tätigkeit ausgeübt wird.¹⁸⁹ Folgt man diesen Interpretationen, könnte ein Unternehmen durch reine Dienstleistungen in einem anderen Staat eine Betriebsstätte begründen, ohne dass im Wortlaut von MA oder DBA dafür konkrete Tatbestandsmerkmale definiert sind.¹⁹⁰

2.2.2.5 Betriebsstätten in Zusammenhang mit Fertigungsaufträgen

Betriebsstättenbegründende Aktivleistungen können auch vorliegen, wenn ein Unternehmen die Geschäftstätigkeit eines Lohnfertigers durch umfangreiches Weisungsrecht maßgeblich beeinflusst, oder diesem eine Anlage unentgeltlich zur Nutzung überlässt.¹⁹¹ Wenn ein Fertiger oder Lieferant eine Anlage besitzt und das exklusive Benutzungsrecht dafür hat, begründet dies aber keine Betriebsstätte für das Unternehmen, für welches die Anlage die Güter produziert.¹⁹²

Grundsätzlich begründet ein Unternehmen keine Betriebsstätte, wenn es einem Lohnveredler Produktions- und Fabrikationsanlagen zur Verfügung stellt, weil die Anlagen der unternehmerischen Tätigkeit des Lohnveredlers zuzurechnen sind.¹⁹³ Auch wird durch bloße Materialbeistellungen keine Betriebsstätte des beistellenden Unternehmens begründet.¹⁹⁴ Die Tatsache, dass ein Unternehmen die vom Fertiger hergestellten Güter im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit benützt, stellen weder eine Aktivleistung noch eine Verfügungsmacht dar und führt daher nicht zur Betriebsstättenbegründung auf Basis von Art 5 (1).¹⁹⁵

Bei der Fertigungsüberwachung kommt es auf die Intensität der Einflussnahme auf den Fertiger an, in vielen Fällen wird diese Funktion aber als Hilfstätigkeit klassifiziert werden können, welche aufgrund von Art 5 (4) keine Betriebsstätte begründet.¹⁹⁶ Überwacht ein

¹⁸⁷ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 105.

¹⁸⁸ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 106.

¹⁸⁹ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 106.

¹⁹⁰ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 102.

¹⁹¹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/85.

¹⁹² OECD-MK, Art 5 Rn. 12.

¹⁹³ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 48.

¹⁹⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/85.

¹⁹⁵ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/51.

¹⁹⁶ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/86.

Unternehmen aber die Fertigung von Komponenten einer Anlage im Quellenstaat im Vorfeld ihrer Montage auf einer dort gelegenen Baustelle, und sind diese Komponenten Bestandteil des eigenen Lieferumfangs, könnte die Fertigungsüberwachung einer Bauausführung und Montage zugerechnet werden und die dafür relevante Frist durch die Anwesenheit im Quellenstaat auslösen; dies ist jedoch nicht der Fall wenn die Fertigung der Komponenten vom Auftraggeber selbst beauftragt wird oder in sehr großer geografischer Distanz zur Baustelle stattfindet.¹⁹⁷

2.2.2.6 Betriebsstätten in Zusammenhang mit Wartungstätigkeiten

Nachbesserungsarbeiten und Leistungen zur Mängelbehebung, die in Zusammenhang mit der Fertigstellung einer Bauausführung oder Montage erforderlich sind, sowie Tätigkeiten im Rahmen der Inbetriebnahme oder eines Probelaufs, sind üblicherweise Bestandteil einer Montage, und fallen unter den Sondertatbestand des Art 5 (3),¹⁹⁸ denn „Mängelbehebungen und Reparaturen sind dann einzubeziehen, wenn ohne diese Arbeiten ein Betrieb der Anlage nicht möglich wäre“¹⁹⁹.

Etwas anderes gilt für den Betrieb einer Anlage nach der Fertigstellung, wenn Reparaturen oder Wartungsarbeiten durchzuführen sind, oder wenn das Unternehmen Leistungen im Rahmen einer technischen Assistenz oder Betriebsführung erbringt.²⁰⁰ Eine Betriebsstätte kann auch aufgrund kürzerer, aber wiederkehrender Tätigkeiten begründet werden, wobei in diesem Fall die sechsmonatige Mindestdauer nicht zur Anwendung kommt.²⁰¹ Vielmehr kommt es auf Dauer der jeweiligen Tätigkeit und auf die gesamte Zeitspanne, über die sich die Wartungsintervalle erstrecken, an.²⁰² Aus Sicht der OECD soll durch die Beibehaltung einer gewissen Rechtsunsicherheit, indem für wiederkehrende Tätigkeiten keine zeitlichen Kriterien angeführt werden, die Möglichkeit zur Steuerumgehung bei solchen Tätigkeiten vermieden werden.²⁰³ Anhaltspunkte, die für das Entstehen einer Betriebsstätte bei wiederkehrenden Wartungsarbeiten sprechen könnten, sind deren Regelmäßigkeit²⁰⁴ über einen Zeitraum von mehreren Jahren²⁰⁵, die

¹⁹⁷ Bendlinger, Betriebsstätte, 211f.

¹⁹⁸ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 70f.

¹⁹⁹ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 72.

²⁰⁰ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 72.

²⁰¹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/36.

²⁰² Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/95.

²⁰³ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/98.

²⁰⁴ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/99.

²⁰⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/102.

Inanspruchnahme einer festen Geschäftseinrichtung²⁰⁶, und ihre Fortsetzung an immer demselben Ort²⁰⁷.

2.2.2.7 Keine feste Geschäftseinrichtung: Baustellencontainer

Bauausführungen und Montagen werden vom Sondertatbestand des Art 5 (3) erfasst, welcher als Spezialnorm Vorrang vor Art 5 (1) hat.²⁰⁸ Wenn dem Unternehmen zur Ausübung einer solchen Tätigkeit eine feste Einrichtung auf der Baustelle zur Verfügung steht, beispielsweise in Form eines Baustellencontainers, wird eine Betriebsstätte nicht aufgrund der Verfügungsmacht über diese begründet, sondern aufgrund der Qualifikation der Tätigkeit als Bauausführung und Montage und der Überschreitung der im Sondertatbestand geregelten Dauer.²⁰⁹ Nach der Beendigung einer Bauausführung und Montage kann jedoch eine gesonderte Betriebsstätte gem Art 5 (1) durch Reparaturen, Instandsetzungsarbeiten, Dienst- oder Beratungsleistungen, Personalschulung oder technische Assistenz begründet werden, falls diese im DBA nicht ausdrücklich als Bestandteil der Bauausführung und Montage genannt werden.²¹⁰

2.2.3 Beispielbetriebsstätten

Als Betriebsstätte gelten gem Art 5 (2) insbesondere ein Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstatt und ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, ein Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen. Diese sind nur dann als Betriebsstätte zu klassifizieren, wenn die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung gem Art 5 (1) erfüllt sind.²¹¹ Mit der separaten Erwähnung von Ort der Leitung, Zweigniederlassungen und Geschäftsstellen im Beispielkatalog wird bewirkt, dass auch rechtlich unselbständige Unternehmensteile eine Betriebsstätte begründen können, wenn sie die Eigenschaften einer festen Einrichtung gem Art 5 (1) besitzen.²¹²

Die Liste der beispielhaft aufgezählten Betriebsstätten in Art 5 (2) weicht in österreichischen DBA häufig von der Aufzählung des MA ab, wodurch länderspezifische Qualifikationskriterien

²⁰⁶ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/104.

²⁰⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/100.

²⁰⁸ Bendlinger, Betriebsstätte, 152f.

²⁰⁹ Bendlinger, Betriebsstätte, 153.

²¹⁰ Bendlinger, Betriebsstätte, 154.

²¹¹ OECD-MK, Art 5 Rn. 45.

²¹² Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/145ff.

vor allem in Bezug auf die dort vorkommenden Bodenschätze Berücksichtigung finden.²¹³

2.2.4 Vorbereitende Tätigkeiten und Hilfseinrichtungen

Art 5 (4) enthält eine nicht abschließende Aufzählung von bestimmten Arten fester Geschäftseinrichtungen, welche, wenn sie ausschließlich zur Ausübung der genannten Tätigkeiten dienen, nicht als Betriebsstätte gelten, und hat als speziellere Norm Vorrang vor dem Generaltatbestand des Art 5 (1).²¹⁴ Nicht als Betriebsstätten gelten gem Art 5 (4) Lager, Warenbestände, Einkaufsbüros oder Einrichtungen zur Informationsbeschaffung oder anderer Hilfstätigkeiten, wenn diese die im Kontext zur Haupttätigkeit des Unternehmens als vorbereitende oder Hilfstätigkeiten zu qualifizieren sind. Solche Einrichtungen werden in der Literatur gelegentlich auch als „Hilfsbetriebsstätten“ bezeichnet, obwohl sie gerade keine Betriebsstätten im steuerrechtlichen Sinn darstellen.

Die Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte sind in den MA enger gefasst als im österreichischen Steuerrecht, nach welchem auch Hilfs- und Unterstützungsfunktionen von § 29 BAO erfasst sind und eine Betriebsstätte begründen.²¹⁵

Lager und Warenbestände: Die Klassifizierung als vorbereitende oder Hilfstätigkeit in Bezug auf die Lagerung von Waren besitzt für ein Unternehmen nur dann Relevanz, wenn dieses das Lager selbst betreibt oder uneingeschränkten Zugang zu diesem besitzt; werden Waren bei einem Logistikdienstleister gelagert und ist dieser kein verbundenes Unternehmen, fehlt es schon an der notwendigen Verfügungsmacht, um eine Betriebsstätte zu begründen.²¹⁶ Dasselbe gilt für den Fall einer Zwischenlagerung von Waren, die von einem Lohnfertiger weiterverarbeitet werden.²¹⁷ Im UN-MA gibt es in diesem Zusammenhang eine Ausnahme, denn gem Art 5 (4) lit a und b UN-MA ist die Lagerung von Waren für den Zweck der Auslieferung nicht vom Ausnahmenkatalog erfasst, wodurch ein Auslieferungslager, welches die Kriterien des Art 5 (1) erfüllt, jedenfalls als Betriebsstätte anzusehen ist.²¹⁸ Begründet wird dies damit, dass die Lagerung von Waren zum Zweck der unmittelbaren Auslieferung die Generierung von Einkünften im Quellenstaat ermöglicht, sodass eine Besteuerung durch den Quellenstaat auch

²¹³ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 260.

²¹⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/192ff.

²¹⁵ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 214.

²¹⁶ OECD-MK, Art 5 Rn. 65.

²¹⁷ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 226.

²¹⁸ UN-MK, Art 5 Rn. 17.

gerechtfertigt sei.²¹⁹

Missbrauchsabwehr: Der Ausnahmenkatalog in Art 5 (4) wurde gem Art 13 MLI durch optionale Formulierungen ergänzt, nach welchen die angeführten Tätigkeiten nur in Anbetracht der Gesamttätigkeit des Unternehmens als vorbereitende oder Hilfstätigkeiten zu klassifizieren sind.²²⁰ Obwohl es sich um keinen Mindeststandard handelt, hat Österreich sich für Option A gem Art 13 (2) MLI entschieden; demnach wird die in einer Gesamtschau vorzunehmende Einstufung dieser Einrichtungen als solche mit untergeordneter Rolle am Ende des Ausnahmenkatalogs durch einen eigenen Satz hervorgehoben.²²¹ Durch die Anwendung des PPT soll außerdem verhindert werden, dass mit einer vertraglichen Trennung bestimmter Tätigkeiten von der Haupttätigkeit ein steuerlich günstigerer Status bewirkt wird.²²² Von einigen Staaten könnte in Bezug auf den Ausnahmenkatalog auch die *Anti-Fragmentation-Rule* angewendet werden und vom Bestand einer Betriebsstätte ausgegangen werden, wenn das gleiche oder ein verbundenes Unternehmen im selben Staat bereits rechtlich selbständig oder durch eine andere Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten durchführt, und die Kombination dieser Tätigkeiten nicht mehr den Charakter einer Hilfstätigkeit besitzt.²²³

2.2.5 Sondertatbestand für Bauausführungen und Montagen

2.2.5.1 Begriffliche Abgrenzung

In einer früheren Version der MA zählten „Bauausführungen und Montagen“ noch zu den Beispielbetriebsstätten gem Art 5 (2), wurden von dort aber ausgegliedert und stellen nunmehr einen Sondertatbestand der festen Geschäftseinrichtung dar, der bei Überschreitung einer bestimmten Tätigkeitsdauer eine ausreichende Intensität der Geschäftstätigkeit im Quellenstaat bewirkt, sodass dadurch eine Betriebsstätte fingiert wird.²²⁴ Dieser Sondertatbestand hat Vorrang vor dem Generaltatbestand der festen Geschäftseinrichtung,²²⁵ und ist auch nicht als Unterfall des Art 5 (1) zu beurteilen, obwohl laut Ansicht der OECD sehr wohl auch von der Existenz einer Verfügungsmacht auszugehen sei, wenn das Unternehmen über einen Bauplatz verfügen kann.²²⁶

²¹⁹ UN-MK, Art 5 Rn. 20.

²²⁰ *Bendlinger*; SWI 28/2018, 107f.

²²¹ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 365.

²²² *Ecker*; SWI 28/2018, 126.

²²³ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/197.

²²⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/149.

²²⁵ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 270.

²²⁶ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 271.

„Demnach ist für die Betriebsstättenbegründung nur die Tätigkeitsdauer relevant, ohne dass es des Bestandes einer festen Geschäftseinrichtung bedarf.“²²⁷

Der Tatbestand einer Bauausführung und Montage erfasst die Errichtung und Renovierung von Bauwerken, Straßen, Brücken, Kanälen und Pipelines, sowie auch den Einbau von Komponenten innerhalb oder außerhalb bestehender Gebäude.²²⁸ Im Zweifel kann als Indiz für das Bestehen einer Bauausführung auf die Annahme zurückgegriffen werden, wonach die betreffenden Leistungen Teil der steuerlichen Herstellkosten eines Bauwerks wären, würde dieses neu errichtet werden.²²⁹ In der Praxis ist nicht besonders relevant, ob eine Leistung als Bauausführung oder Montage qualifiziert wird, da in den meisten DBA für beides die selbe Frist gilt.²³⁰

2.2.5.2 Mindestdauer von Bauausführungen und Montagen

Das maßgebliche Kriterium für die Begründung einer Betriebsstätte durch Bauausführungen und Montagen ist deren Dauer. In den MA wird deshalb eine „Schonfrist“ definiert, bei deren Überschreitung eine Betriebsstätte fingiert wird. Die für die Betriebsstättenbegründung erforderlichen Mindestdauern von Bauausführungen und Montagen unterscheiden sich in OECD-MA und UN-MA, und können auch im jeweiligen DBA davon abweichend vereinbart werden.

OECD-MA: Gem Art 5 (3) OECD-MA begründen Bauausführungen und Montagen nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer mehr als 12 Monate beträgt.

UN-MA: Gem Art 5 (3) lit a UN-MA begründen Bauausführungen und Montagen, Vormontagen, und damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten nur dann eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer 6 Monate überschreitet. Wird in einem DBA eine kürzer Mindestdauer vereinbart, sollte diese gem den Ausführungen im UN-MK nicht weniger als 3 Monate betragen.²³¹ Gem den Ausführungen im UN-MK bevorzugen einige Staaten hierbei eine ausführlichere Bestimmung, wonach auch Tätigkeiten erfasst sein sollen, die der Lieferung von Maschinen oder Anlagenkomponenten folgen, auch wenn sie weniger als 6 Monate dauern, aber ihr Auftragswert 10% vom Lieferpreis überschreitet; andere Staaten sehen hiervon jedoch ab,

²²⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/149.

²²⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 50.

²²⁹ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 290.

²³⁰ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 292.

²³¹ UN-MK, Art 5 Rn. 7.

insbesondere wenn die Montage von einem anderen Unternehmen durchgeführt wird.²³²

Gem OECD-MK ist bei Vorliegen einer Bauausführung und Montage der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung gem Art 5 (1) oder Art 5 (2) irrelevant, ausgenommen wenn diese für die Abwicklung mehrerer Projekte und unabhängig von deren Dauer benützt wird, und dort nicht nur unterstützende Tätigkeiten gem Art 5 (4) stattfinden.²³³ Dies wäre beispielsweise bei einem Baustellen-Koordinationsbüro der Fall, wenn dieses als dauerhafte Niederlassung zur Leitung mehrere kurzfristiger Projekte im Quellenstaat eingerichtet wird, wodurch dessen Eigenschaft als Betriebsstätte gem Art 5 (1) zu bestimmen wäre.²³⁴ Im Gegensatz dazu wird zwar im UN-MK davon ausgegangen, dass das Kriterium der festen Geschäftseinrichtung aufgrund der Verfügungsmacht über eine Baustelle erfüllt ist,²³⁵ verweist aber in Bezug auf die Tätigkeitsdauer als das maßgebliche Kriterium und die Definition von Bauausführungen und Montagen auf die Ausführungen im OECD-MK.²³⁶ Überschreitet die Tätigkeitsdauer einer Bauausführung und Montage die definierten Schonfristen, wird die Begründung einer Betriebsstätte nicht dadurch verhindert, dass dem Unternehmen auf der Baustelle keine feste Einrichtung zur Verfügung steht und beispielsweise die Bauleiter nur abwechselnd freie Plätze in den Baucontainern anderer Unternehmen mitbenützen können.²³⁷

Das österreichische BMF bevorzugt bei der Verhandlung von DBA für die Festlegung der Schonfristen eine Vereinbarung gem Art 5 (3) OECD-MA, dennoch haben viele österreichische DBA eine Bestimmung, die Art 5 (3) lit a UN-MA als Grundlage hat und damit auch mit einer Bauausführung und Montage zusammenhängende Aufsichts- und Überwachungstätigkeiten in die Berechnung der Schonfrist miteinbezieht.²³⁸ Die Schonfristen in den österreichischen DBA sind unterschiedlich, mit Entwicklungs- und Schwellenändern wurden vorwiegend 6 Monate und mit den meisten europäischen und Industriestaaten 12 Monate vereinbart, in einigen österreichischen DBA findet sich auch eine Schonfrist von 9 Monaten.²³⁹

²³² UN-MK, Art 5 Rn. 8.

²³³ OECD-MK, Art 5 Rn. 49.

²³⁴ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 62.

²³⁵ UN-MK, Art 5 Rn. 7.

²³⁶ UN-MK, Art 5 Rn. 15.

²³⁷ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 271.

²³⁸ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 330.

²³⁹ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 333.

2.2.5.3 Baunebenleistungen

Wird eine Tätigkeit als Bauausführung und Montage qualifiziert, fällt sie unter den Sondertatbestand des Art 5 (3) OECD-MA und es kommt für die Betriebsstättenbegründung nur mehr auf die Tätigkeitsdauer an, sodass bei Unterschreitung der geforderten Dauer im Auftragswert inkludierte Nebenleistungen wie Montageüberwachung oder Personalschulung auch nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen können und diese auch nicht durch den Quellenstaat besteuert werden dürfen.²⁴⁰ Grundsätzlich gelten aber die Planung und Überwachung einer Bauausführung durch das Unternehmen bereits als eine Betriebsstätte begründende Tätigkeit, und zwar ab der ersten durch die Planungsarbeit bedingte Anwesenheit im Quellenstaat.²⁴¹ Damit eine Baunebenleistung, wie beispielsweise auch jene eines Projektcontrollers auf der Baustelle, nicht einer festen Geschäftseinrichtung zuzuordnen ist, sondern unter den Tatbestand der Bauausführung und Montage fällt, ist die Mitwirkung unter Einflussnahme auf den Baufortschritt erforderlich, und nicht nur ein bloßer Zusammenhang.²⁴² Auch die Planung und Überwachung des Bauvorhabens im Quellenstaat durch einen Architekten oder Ingenieurs des Unternehmens zählen bereits als Mitwirkung an einer Bauausführung.²⁴³ Ebenso gilt die Inbetriebnahme als Mitwirkung an der Endabnahme als Bauausführung.²⁴⁴ Deutschland hat dagegen einen Vorbehalt eingebracht, wonach reine Überwachungsleistungen nur bei Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung gem Art 5 (1) eine Betriebsstätte begründen.²⁴⁵ Werden Planungs- und Überwachungsleistungen allerdings als freiberufliche Einkünfte im Sinne des Art 14 qualifiziert, beispielsweise wenn ein Architekt diese Leistungen selbständig ausführt, fallen diese nicht unter Art 5 (3) sondern begründen nur bei Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung gem Art 5 (1) eine Betriebsstätte.²⁴⁶

Baunebenleistungen gem OECD-MK: Gem den Erläuterungen des OECD-MK zu Art 5 (3) OECD-MA sind Planungstätigkeiten auf der Baustelle und Montageüberwachung Bestandteil von Bauausführungen und Montagen und somit in die Berechnung der 12 Monate einzubeziehen; sollen weitere Leistungen vom Tatbestand der Bauausführung und Montage

²⁴⁰ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/150.

²⁴¹ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 70.

²⁴² Bendlinger, Betriebsstätte, 162.

²⁴³ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 294.

²⁴⁴ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 291.

²⁴⁵ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 295.

²⁴⁶ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 296.

erfasst sein, müssen diese im jeweiligen DBA aber explizit angeführt werden.²⁴⁷

Bauneben- und Dienstleistungen gem UN-MK: Im UN-MA bezieht sich die Schonfrist von 6 Monaten gem Art 5 (3) lit a UN-MA explizit auch auf Vormontagen („*Assembly*“) und Aufsichtstätigkeiten. Parallel dazu bestimmt Art 5 (3) lit b UN-MA, dass Dienstleistungen wie Beratungsleistungen durch das Unternehmen, dessen Mitarbeiter oder durch vom Unternehmen für diesen Zweck beauftragte Personen dann eine Betriebsstätte begründen, wenn solche Leistungen eine Dauer von in Summe 183 Tagen innerhalb eines beliebigen Zeitraums von 12 Monaten eines Steuerjahres überschreiten. Als Folge dieser Bestimmung kommt es allein durch das Erbringen einer Dienstleistung über eine bestimmte Dauer zu Besteuerungsrechten des Quellenstaats, auch wenn das Unternehmen weder eine Baustelle noch eine feste Geschäftseinrichtung im Quellenstaat besitzt, was im internationalen Projektgeschäft für technische und kaufmännische Beratungs- und Assistenzleistungen von hoher Relevanz ist.²⁴⁸ Werden die Tätigkeiten im Quellenstaat jedoch als Bauausführung und Montage qualifiziert, gilt Art 5 (3) lit a UN-MA als speziellere Norm und ist vorrangig vor Art (3) lit b UN-MA anzuwenden.²⁴⁹ Den Ausführungen im UN-MK folgend, sind die Bestimmungen des Art 5 (3) lit b UN-MA projektübergreifend anzuwenden, da derartige Dienstleistungen an sich eine ausreichende wirtschaftliche Intensität im Quellenstaat beinhalten; demnach sind die Tätigkeiten in Zusammenhang mit mehreren, auch nicht miteinander verbundenen Projekten für die Ermittlung der Schonfrist heranzuziehen, wenn diese vom selben Unternehmen ausgeführt werden; es steht den Vertragsstaaten aber frei, die Bestimmung projektbezogen oder auf miteinander in Zusammenhang stehende Projekte einzuschränken.²⁵⁰ Wird der Anwendungsbereich des Art 5 (3) lit b UN-MA jedoch sehr weit gehalten, kann dieser auch anstelle des neu geschaffenen Artikels Art 12A UN-MA für technische Dienstleistungen zur Anwendung kommen.²⁵¹ Des Weiteren wird im UN-MK eine Modifikation von Art 5 (3) UN-MA als Ersatz von Art 14, der eine Betriebsstättenbegründung durch selbständige Arbeit vorsieht, folgendermaßen vorgeschlagen: einerseits kann im jeweiligen DBA eine projektübergreifende Formulierung von Art 5 (3) lit b UN-MA angewendet werden, andererseits wird die Bestimmung um Art 5 (3) lit c UN-MA erweitert, welcher die Begründung einer Betriebsstätte durch die Tätigkeit von Einzelpersonen über einen Zeitraum von in Summe 183 innerhalb von 12 Monaten

²⁴⁷ OECD-MK, Art 5 Rn. 50.

²⁴⁸ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 59.

²⁴⁹ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 298.

²⁵⁰ UN-MK, Art 5 Rn. 12.

²⁵¹ UN-MK, Art 5 Rn. 12.1.

desselben Steuerjahres regelt.²⁵² Obwohl die auf einer Mindestdauer beruhende Schwelle für die Begründung einer Betriebsstätte im UN-MA bereits deutlich niedriger ist als im OECD-MA, stehen einige Entwicklungs- und Schwellenländer den in Art 5 (3) lit a und b UN-MA definierten Schonfristen skeptisch gegenüber, da aufgrund moderner Technologien beträchtliche Einkünfte im Quellenstaat bereits ohne physische Präsenz möglich wären und die Definition von Mindestdauern nur missbräuchliche Gestaltungen begünstigen würde, was dem Zweck von DBA, nämlich internationale Geschäftsbeziehungen zu begünstigen, widerspricht.²⁵³ Um einer möglichen Liefergewinnbesteuerung durch den Quellenstaat vorzubeugen, wird im UN-MK darauf hingewiesen, dass bei der Begründung einer Betriebsstätte gem Art 5 (3) nur jene Gewinne besteuert werden dürfen, deren zugrundeliegende Aktivitäten der Betriebsstätte zugeordnet werden können.²⁵⁴

2.2.5.4 Berechnung der Schonfrist

Zur Bestimmung der für die Begründung einer Betriebsstätte relevanten Dauer sind neben den konkreten zeitlichen Kriterien nicht nur die Zusammenhänge zwischen einzelnen Projekten zu prüfen, sondern auch eine subjektübergreifende Betrachtungsweise in Erwägung zu ziehen, da diese als Folge des BEPS-Projekts vermehrt an Bedeutung gewinnt, insbesondere wenn Staaten bei der Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft ausländischer Unternehmenstätigkeiten auf die *Automatic Rule* zurückgreifen. Im UN-MK wird in Bezug auf die Berechnung der Schonfristen auf die Ausführungen im OECD-MK verwiesen.²⁵⁵

Beginn und Ende einer Betriebsstätte: Die betriebsstättenbegründende Frist ist von Tag zu Tag des jeweiligen Monats zu berechnen, sodass ein einziger Tag für die Begründung einer Betriebsstätte ausschlaggebend sein kann.²⁵⁶ Eine Betriebsstätte existiert ab dem Datum, an dem das Unternehmen im Quellenstaat mit der Bauausführung und Montage beginnt, wozu auch vorbereitende Tätigkeiten wie beispielsweise die Errichtung eines Planungsbüros vor Ort zählen.²⁵⁷ Die Betriebsstätte endet, wenn die Bauausführung und Montage inklusive etwaiger vom Unternehmen durchzuführender Tests fertiggestellt sind, wobei die Übergabe an den Kunden nur dann als Betriebsstättenende zu betrachten ist, wenn danach tatsächlich keine

²⁵² UN-MK, Art 5 Rn. 15.5ff.

²⁵³ UN-MK, Art 5 Rn. 10.

²⁵⁴ UN-MK, Art 5 Rn. 14.

²⁵⁵ UN-MK, Art 5 Rn. 11.

²⁵⁶ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 304.

²⁵⁷ OECD-MK, Art 5 Rn. 54.

Arbeiten mehr auf der Baustelle ausgeführt werden.²⁵⁸ Kriterien für den Abschluss der Arbeiten sind beispielsweise die Funktionstüchtigkeit, die Betriebsbereitschaft der Anlage, die Erfüllung der Werklieferung und die Abnahme durch den Kunden.²⁵⁹ Vorübergehende Unterbrechungen aufgrund von Wetterbedingungen oder ressourcenbedingte Stillstände werden in die Tätigkeitsdauer mit eingerechnet, lediglich der endgültige Abbruch der Arbeiten bewirkt das Ende der Betriebsstättenexistenz.²⁶⁰ Werden nach der Fertigstellung weitere Arbeiten ausgeführt, wie beispielsweise Reparaturen im Rahmen der Garantie oder Schulungen des Anlagenpersonals, zählen diese nicht zur Betriebsstättdauer,²⁶¹ sondern müssen gesondert anhand der Kriterien einer fester Geschäftseinrichtung gem Art 5 (1) auf ihre betriebsstättenbegründende Eigenschaft geprüft werden.²⁶² Die Endabnahme durch den Auftraggeber oder der Beginn der Gewährleistungsfrist gelten nur als Indiz für das Ende der Betriebsstätte, relevant ist das faktische Ende der Arbeiten, wodurch auch verhindert werden soll, dass durch eine Verzögerung der Endabnahme durch den Auftraggeber die Präsenz im Quellenstaat künstlich verlängert wird.²⁶³ Nicht entscheidend für das Weiterbestehen einer Betriebsstätte ist, wenn sich nach Beendigung der Arbeiten auf der Baustelle noch Ausrüstungsgegenstände oder Container befinden.²⁶⁴ Tätigkeiten, die außerhalb des Quellenstaats stattfinden, Vertragsunterzeichnungen, Verhandlungen, Beauftragung der Subunternehmer, Registrierungen zu unternehmens-, gewerbe- oder umsatzsteuerlichen Zwecken, Beginn der Planungsarbeiten im Stammhaus, Anlieferung der zu montierenden Gegenstände auf der Baustelle, sowie der Erhalt und die Leistung von Anzahlungen sind für den Beginn des Fristenlaufs nicht relevant, sondern nur die Anwesenheit von Personal zur Aufnahme der Tätigkeit an der Baustelle mit Ausnahme von reiner Reisetätigkeit.²⁶⁵ Ausschlaggebend ist die physische Präsenz von Personal des Unternehmens oder dessen Subauftragnehmers zur Durchführung der Arbeiten, auch wenn diese zunächst nur vorbereitender Natur sind.²⁶⁶ Für das Erreichen der Betriebsstättenfrist ist nur der tatsächlich realisierte Sachverhalt ausschlaggebend, und nicht die ursprünglich geplante Dauer oder

²⁵⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 54.

²⁵⁹ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 312.

²⁶⁰ OECD-MK, Art 5 Rn. 54.

²⁶¹ OECD-MK, Art 5 Rn. 54.

²⁶² *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 273.

²⁶³ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 70.

²⁶⁴ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 71.

²⁶⁵ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 303.

²⁶⁶ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 167.

vertragliche Vereinbarungen.²⁶⁷

Geografischer und wirtschaftlicher Zusammenhang: In Bezug auf die inhaltliche Abgrenzung der für die Schonfrist heranzuziehenden Leistungen ist die in Art 5 (3) definierte Dauer für jedes einzelne Projekt heranzuziehen, es sei denn, mehrere Projekte bilden aufgrund ihres wirtschaftlichen oder geografischen Zusammenhangs eine Einheit, wobei es nicht darauf ankommt, ob für jedes Projekt ein einzelner Vertrag geschlossen wurde und ob es mehrere oder einen Auftraggeber gibt; als Beispiel wird die Errichtung von Reihenhäusern genannt, welche für die Berechnung der Schonfrist als eine Einheit zu betrachten sind, auch wenn der Auftraggeber für jedes Haus ein anderer ist.²⁶⁸ Weiters werden fortschreitende Tätigkeiten, die an wechselnden Orten ausgeführt werden, wie beispielsweise der Bau von Straßen, als einzelnes Projekt betrachtet und begründen dann eine Betriebsstätte, wenn sie in ihrer Gesamtheit die Schonfrist überschreiten.²⁶⁹ Maßgeblich ist hierbei eine technische Verflechtung.²⁷⁰ Anderes gilt im Fall von „Baulosen“: werden die Arbeiten in zeitlich begrenzten Abschnitten vergeben, so bleiben arbeitsfreie Zwischenzeiten außer Betracht,²⁷¹ wodurch der Fristenlauf zwar unterbrochen, nicht jedoch gehemmt wird.²⁷² Eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit wird beispielsweise unterstellt, wenn ein Unternehmen mehrere Projekte für einen Auftraggeber ausführt und bei Vergabe des ersten Projekts bereits von Folgeprojekten auszugehen war.²⁷³ Ein Unternehmen begründet jedoch nicht aufgrund mehrerer Baustellen im selbem Staat eine Betriebsstätte, wenn diese wirtschaftlich nicht zusammengehören.²⁷⁴ Für einen geografischen Zusammenhang ist es nicht maßgeblich, ob die Arbeiten in derselben politischen Gemeinde stattfinden und es gibt auch keine einheitlich definierte Distanz, die auf einen geografischen Zusammenhang schließen ließe,²⁷⁵ sodass es wohl auf die Betrachtung des Einzelfalls ankommen wird.

Betriebsstätte trotz Totaldelegation: Werden Tätigkeiten in Zusammenhang mit einer Bauausführung und Montage teilweise oder zur Gänze an Subauftragnehmer vergeben, werden deren Anwesenheitsdauern auf der Baustelle dem Generalunternehmer zugerechnet und als

²⁶⁷ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 165.

²⁶⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 51.

²⁶⁹ OECD-MK, Art 5 Rn. 57.

²⁷⁰ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 316.

²⁷¹ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, 70.

²⁷² *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 308.

²⁷³ *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung, 81.

²⁷⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/94.

²⁷⁵ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 317.

relevante Tätigkeitsdauer für dessen Betriebsstätte herangezogen, sofern der Generalunternehmer auch für diese Zeit die Verfügungsmacht über die Baustelle innehat, wovon dann auszugehen ist, wenn ihm die Zugangskontrollen obliegen und er die Gesamtverantwortung für den Baufortschritt trägt.²⁷⁶ Parallel dazu begründet jeder Subauftragnehmer ebenfalls eine Betriebsstätte, wenn dessen Tätigkeitsdauer die Schonfrist überschreitet,²⁷⁷ und zwar unabhängig davon, ob der Generalunternehmer eine Betriebsstätte begründet.²⁷⁸ Österreich hat bis vor kurzem einen Vorbehalt zu dieser Bestimmung eingebracht, wonach im Fall einer Totaldelegation der Arbeiten an Subunternehmer und ohne physischer Präsenz des Generalunternehmers diesem keine Betriebsstätte unterstellt werden könne.²⁷⁹ Begründet wird dies damit, dass ein Generalunternehmer zwar als einziger Vertragspartner des Bauherrn die Verantwortung für die Gesamtleistung trägt, aber im Fall einer Totaldelegation nicht immer davon auszugehen ist, dass dieser durch seine Kontroll- und Überwachungstätigkeit zumindest in geringem Ausmaß auf der Baustelle in Erscheinung tritt, und es außerdem fraglich ist, welche Funktionen dem Generalunternehmer im Sinne der Gewinnermittlung zugeordnet werden können.²⁸⁰ Denn es ist im internationalen Projektgeschäft nicht unüblich, dass die Beauftragung der Subunternehmer durch das Stammhaus vorgenommen wird und die damit verbundenen Risiken vom Stammhaus getragen werden, sodass der Betriebsstätte in solchen Fällen kein Gewinn zugeordnet werden könnte.²⁸¹ Die Regelung, wonach Generalunternehmer auch ohne physische Präsenz im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründen sollen, wird auch von Vertretern der Wirtschaft kritisch gesehen, da dies das Risiko der Mehrfachbesteuerung mit sich bringt, wenn etwa Einkünfte des Generalunternehmers im Quellenstaat pauschal besteuert werden ohne die Vorleistungen der Subauftragnehmer als Abzug zuzulassen.²⁸² In Bezug auf die zeitliche Präsenz gilt die Zurechnung der Aktivitäten von Subunternehmern zum Generalunternehmer nicht nur für Bauausführungen und Montagen, sondern auch für feste Geschäftseinrichtungen; eine Betriebsstätte wird aber nicht schon durch die Einschaltung eines Subunternehmers begründet, sondern erst wenn der Generalunternehmer dessen Leistungen überwacht.²⁸³ Der Fristenlauf einer Betriebsstätte wird auch nicht bereits durch die Zulieferung

²⁷⁶ OECD-MK, Art 5 Rn. 54.

²⁷⁷ OECD-MK, Art 5 Rn. 54.

²⁷⁸ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 186.

²⁷⁹ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 160.

²⁸⁰ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 279a.

²⁸¹ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 280.

²⁸² *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 281.

²⁸³ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 301.

von Komponenten und Besprechungen mit Subunternehmern ausgelöst, im Zweifel gilt der „Spatenstich“ als Start.²⁸⁴

Gemeinschaftliche Bau- und Montageausführungen: Schließen sich Unternehmen für den Zweck einer Bauausführung und Montage zu einer Arbeitsgemeinschaft zusammen, die als steuerlich transparent gilt, bestimmt sich die für die Begründung einer Betriebsstätte relevante Dauer auf der Ebene dieser Arbeitsgemeinschaft.²⁸⁵ Wird aufgrund der Präsenz der Arbeitsgemeinschaft als Ganzes die Schonfrist nach dem DBA eines beteiligten Unternehmens überschritten, begründet dieses Unternehmen eine Betriebsstätte, auch wenn es aufgrund der eigenen Tätigkeitsdauer die Schonfrist noch nicht erreicht hätte.²⁸⁶

Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch: Gem den Ausführungen des OECD-MK bieten die gem Art 5 (3) OECD-MA definierten Schonfristen den Unternehmen die Möglichkeit, die Tätigkeiten in Zusammenhang mit einer Bauausführung und Montage vertraglich zu trennen und innerhalb eines Konzernverbunds auf verschiedene Unternehmen aufzuteilen, sodass keines der Unternehmen die Mindestdauer für die Begründung einer Betriebsstätte erreicht.²⁸⁷ Staaten, die den im Rahmen der BEPS Action 7 gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten geschaffenen neuen Art 29 nicht in ihre DBA aufnehmen, sollen derartige Konstellationen durch nationale Anti-Missbrauchs-Vorschriften verhindern oder alternativ eine Regelung in den DBA schaffen, wonach zusammenhängende Tätigkeiten, deren Dauer jeweils innerhalb der Schonfrist liegt, aber eine Dauer von jeweils 30 Tage überschreiten, zur Ermittlung der Gesamtdauer zusammengezählt werden.²⁸⁸ Als Indizien für den Zusammenhang von Tätigkeiten verschiedener Unternehmen gelten der Abschluss der Einzelverträge mit den selben Personen, die Vorhersehbarkeit von Folgeaufträgen, die Vermutung, dass die vertragliche Trennung ohne steuerliche Erwägungen nicht erfolgt wäre, die Ähnlichkeit der jeweiligen Tätigkeiten oder deren Ausführung durch die selben Personen.²⁸⁹ Im UN-MK wird in diesem Zusammenhang auf den OECD-MK verwiesen und es wird vorgeschlagen, die subjektübergreifende Betrachtungsweise gleichermaßen auf Art 5 (3) lit a und b UN-MA anzuwenden.²⁹⁰

²⁸⁴ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 302.

²⁸⁵ OECD-MK, Art 5 Rn. 56.

²⁸⁶ OECD-MK, Art 5 Rn. 56.

²⁸⁷ OECD-MK, Art 5 Rn. 52.

²⁸⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 52.

²⁸⁹ OECD-MK, Art 5 Rn. 53.

²⁹⁰ UN-MK, Art 5 Rn. 11.

2.2.6 Alternativer Ersatztatbestand für Dienstleistungsbetriebsstätten

Tätigkeiten, die ohne Inanspruchnahme einer festen Einrichtung ausgeführt werden, wie zB kaufmännische oder technische Beratungsleistungen, sollen gem OECD-MA grundsätzlich nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen, trotzdem soll nach Ansicht vieler Staaten ein Staat zur Besteuerung von auf seinem Territorium stattfindenden Dienstleistungen berechtigt sein, auch wenn diese keiner dort gelegenen Betriebsstätte zugeordnet werden können.²⁹¹ Dies beruhe auf der Sichtweise, dass für viele Dienstleistungen keine feste Geschäftseinrichtung am Ort ihrer Ausübung erforderlich sei, die damit erzielte Geschäftstätigkeit aber beträchtliche Ausmaße annehmen könne.²⁹² Die Besteuerung von Wertschöpfungsbeiträgen unabhängig vom Bestand einer festen Einrichtung wird auch durch den zunehmenden politischen Einfluss der Schwellen- und Entwicklungsländer vermehrt gewünscht.²⁹³ Unabhängig davon, ob der Empfänger der Dienstleistung im Quellenstaat ansässig ist und die Vergütung leistet, sollen außerhalb des Quellenstaates ausgeübte Dienstleistungen jedoch keinesfalls vom Quellenstaat besteuert werden dürfen, denn ein Besteuerungsrecht soll immer noch mit einem Mindestmaß an physischer Präsenz einhergehen; außerdem sollen nur die Gewinne, und nicht die Umsätze einer Besteuerung unterliegen.²⁹⁴ Diesen Prinzipien folgend enthält der OECD-MK einen Textvorschlag für einen zusätzlichen Tatbestand, den die Vertragsstaaten in ein DBA aufnehmen können.²⁹⁵ Gem dieser optionalen Bestimmung begründet ein Unternehmen eine Betriebsstätte, wenn – ungeachtet der Art 5 (1), Art 5 (2) und Art 5 (3) – im anderen Staat Dienstleistungen erbracht werden, und zwar

- durch eine natürliche Person, die sich dort länger als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten aufhält und das Unternehmen dadurch mehr als 50% seiner Umsätze in diesem Zeitraum erzielt,
- oder eine oder mehrere natürliche Personen insgesamt mehr als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten im anderen Staat anwesend sind, um dort Dienstleistungen für ein oder mehrere zusammenhängende Projekte auszuüben,

es sei denn, es handelt sich bei den ausgeübten Dienstleistungen um unterstützende oder Hilfstätigkeiten gem Art 5 (4), oder die natürliche Person erbringt die Dienstleistungen für das

²⁹¹ OECD-MK, Art 5 Rn. 136.

²⁹² OECD-MK, Art 5 Rn. 137.

²⁹³ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/114.

²⁹⁴ OECD-MK, Art 5 Rn. 143.

²⁹⁵ OECD-MK, Art 5 Rn. 144.

Unternehmen im Auftrag und unter der Kontrolle eines anderen Unternehmens.²⁹⁶

Enthält ein DBA eine solche alternative Bestimmung, gilt diese subsidiär zu Art 5 (1) und Art 5 (2) und besitzt keine Relevanz, wenn eine Betriebsstätte bereits aufgrund einer festen Geschäftseinrichtung begründet wird.²⁹⁷ Im Gegensatz dazu begründet ein Unternehmen jedoch aufgrund dieses Ersatztatbestands eine Betriebsstätte, auch wenn die Schonfrist gem Art (3) für Bauausführungen und Montagen noch nicht erreicht ist.²⁹⁸ Ist in einem DBA die betriebsstättenbegründende Mindestdauer für eine Bauausführung oder Montage länger als für Dienstleistungen gem dieser Bestimmung, ist letztere relevant.²⁹⁹ Dies hat zur Folge, dass ein Unternehmen auch bei mehreren kürzeren Projekten in einem Staat trotz des fehlenden geografischen oder wirtschaftlichen Zusammenhangs eine Dienstleistungsbetriebsstätte aufgrund des Ersatztatbestands begründen könnte.³⁰⁰

Der Ersatztatbestand findet keine Anwendung auf Dienstleistungen, die eine natürliche Person für ihr Unternehmen erbringt, oder innerhalb eines Konzernverbunds, wenn Dienstleistungen für ein verbundenes Unternehmen im Quellenstaat erbracht werden, denn zur Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte müssen die Leistungen gegenüber Dritten erbracht werden.³⁰¹ Der letzte Satz des Ersatztatbestands bewirkt, dass eine Dienstleistungsbetriebsstätte nicht begründet wird, wenn die Dienstleistungen von einem Generalunternehmer zur Gänze an einen Subunternehmer vergeben werden, was jedoch im Widerspruch zur Auslegung von Art 5 (3) OECD-MA steht, wonach für die Ermittlung der betriebsstättenbegründenden Mindestdauer bei Bauausführungen und Montagen die Tätigkeiten der Subunternehmer dem Generalunternehmer zuzurechnen sind.³⁰² Um den Missbrauch der Schonfrist des Ersatztatbestands zu verhindern, enthält der OECD-MK einen eigenen Textvorschlag, wonach auch jene Dienstleistungen einem Unternehmen zugerechnet werden, welche von einem eng verbundenen Unternehmens ausgeübt werden aber beträchtliche Ähnlichkeit mit jenen des erstgenannten Unternehmens besitzen.³⁰³

Der Ersatztatbestand gem OECD-MK gleicht jenem für Dienstleistungen in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen im UN-MA. Im Gegensatz zur subsidiären Eigenschaft des

²⁹⁶ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/116.

²⁹⁷ OECD-MK, Art 5 Rn. 146.

²⁹⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 147.

²⁹⁹ OECD-MK, Art 5 Rn. 148.

³⁰⁰ OECD-MK, Art 5 Rn. 149.

³⁰¹ OECD-MK, Art 5 Rn. 151.

³⁰² *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/122.

³⁰³ OECD-MK, Art 5 Rn. 166.

Ersatztatbestands soll die betriebsstättenbegründende Mindestdauer von Dienstleistungen gem Art 5 (3) lit b UN-MA aber nicht zur Anwendung kommen, wenn die Geschäftstätigkeit eine Bauausführung und Montage darstellt und die dort definierte Schonfrist nicht überschritten wird. Weder im OECD- noch im UN-MK wird jedoch definiert, welche Leistungen unter den Begriff „Dienstleistungen“ fallen; aus österreichischer Sicht könnte hierfür auf die Definitionen gem § 3a (1) UStG zurückgegriffen werden, wonach „sonstige Leistungen“ als Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen, definiert sind, oder gem Art 24 (1) der RL 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wonach jeder Umsatz der keine Lieferung von Gegenständen ist, als „Dienstleistung“ gilt.³⁰⁴ Führt ein Unternehmen Tätigkeiten in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen aus, erbringt es aus österreichischer Sicht aber keine Dienstleistung, sondern erzielt Einkünfte aus der Übertragung eines Werkes, sodass im Fall einer Bauausführung oder Montage keine Dienstleistungsbetriebsstätte begründet werden könnte.³⁰⁵ Auch wenn ein DBA einen derartigen Ersatztatbestand nicht enthält, besteht die Möglichkeit, dass vom Vertragsstaat auf dessen Bedeutung im Zuge der Auslegung gem OECD-MK zurückgegriffen wird.³⁰⁶ Der Ersatztatbestand wird im OECD-MK seit der Version von 2008 vorgeschlagen, befindet sich aber noch nicht in den österreichischen DBA.³⁰⁷

2.2.7 Vertreterbetriebsstätten

Ein Unternehmen kann auch aufgrund gewisser Handlungen von Personen im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründen, weswegen entsprechende Kriterien definiert wurden, die dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht ermöglichen sollen.³⁰⁸ In den MA werden diese durch die Tatbestandsmerkmale der Vertreterbetriebsstätten geregelt.

Abhängiger Vertreter: Gem Art 5 (5) begründet ein Unternehmen im Vertragsstaat auch dann eine Betriebsstätte, wenn eine Person im Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig ist und diese Person im Namen des Unternehmens regelmäßig Verträge abschließt oder dabei eine wesentliche Rolle spielt, es sei denn diese Handlungen sind den vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten gem Art 5 (4) zuzuordnen. Es handelt sich dabei um einen Ersatztatbestand, der nur dann zu prüfen ist, wenn weder eine feste Einrichtung gem Art 5 (1) und (2), noch die

³⁰⁴ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/115.

³⁰⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/121.

³⁰⁶ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/117.

³⁰⁷ Bayer, ÖStZ Art. 2013/922 vom 14.11.2013.

³⁰⁸ OECD-MK, Art 5 Rn. 82.

Tatbestandsmerkmale einer Bauausführung und Montage gem Art 5 (3) vorliegen.³⁰⁹ In der Praxis des internationalen Projektgeschäfts ist es jedoch denkbar, dass ein Unternehmen im Vorfeld von Bauausführungen und Montagen im Quellenstaat Aktivitäten setzt, wie beispielsweise durch das Verhandeln von Verträgen. Im abkommensrechtlichen Sinn gilt auch als „Abschluss von Verträgen“, wenn eine Person die Details des Vertrags verhandelt und das Unternehmen letztendlich dadurch bereits wirtschaftlich gebunden wird, unabhängig vom Ort der Vertragsunterzeichnung.³¹⁰ Das Entstehen einer Vertreterbetriebsstätte erfordert eine gewisse Intensität der Tätigkeit der handelnden Person, die vergleichbar mit jener einer festen Geschäftseinrichtung mindestens 6 Monate andauern muss.³¹¹

Unabhängiger Vertreter: Ein unabhängiger Vertreter begründet gem Art 5 (6) keine Betriebsstätte für das Unternehmen, wenn er im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt und nicht fast ausschließlich für ein oder mehrere verbundene Unternehmen tätig ist. Im Unterschied zum abhängigen Vertreter ist ein unabhängiger Vertreter persönlich und wirtschaftlich unabhängig und trägt ein eigenes unternehmerisches Risiko.³¹² Das Kriterium der nicht ausschließlichen Tätigkeit für ein Unternehmen ist das Resultat von BEPS Action 7 als Maßnahme gegen die künstliche Umgehung einer Betriebsstätte.³¹³ In Zusammenhang mit Bauausführungen wäre es beispielsweise denkbar, dass ein Unternehmen für administrative Zwecke die Anschrift einer Steuerberatungskanzlei im Quellenstaat in Anspruch nimmt; wenn diese jedoch auch projektbezogene Tätigkeiten für das Unternehmen übernimmt, die über ihre gewöhnliche Geschäftstätigkeit hinausgehen, wäre sie als abhängiger Vertreter zu qualifizieren und würde dadurch eine Betriebsstätte für das Unternehmen begründen.³¹⁴

Anti-Organ-Klausel: Gem Art 5 (7) wird eine Betriebsstätte nicht schon allein dadurch begründet, dass eine in einem Staat ansässige Gesellschaft eine im anderen Staat ansässige Gesellschaft beherrscht oder von dieser beherrscht wird. Art 5 (8) definiert die Merkmale eines verbundenen Unternehmens. Ein Tochterunternehmen kann jedoch zum abhängigen Vertreter der Muttergesellschaft werden, wenn es Handlungen gem Art 5 (5) setzt und diese nicht im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit sind.³¹⁵

³⁰⁹ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 401.

³¹⁰ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 418.

³¹¹ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 414.

³¹² Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 424.

³¹³ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 432.

³¹⁴ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 426.

³¹⁵ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 5 Rn. 440.

Maßnahmen gegen Steuerumgehung: Die Tatbestandsvoraussetzungen des abhängigen und unabhängigen Vertreters wurden durch Art 12 MLI erheblich ausgeweitet und dadurch die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte erleichtert.³¹⁶ Diese Änderungen sind auch in die aktuellen Fassungen des Art 5 der MA von OECD und UN eingeflossen. Obwohl sich Österreich nicht zur Anwendung des Art 12 MLI entschieden hat, sind diese Änderungen aufgrund einer dahingehenden Auslegung der DBA durch andere Staaten von Bedeutung; es besteht außerdem die Auffassung, dass der geänderte Wortlaut in Bezug auf Vertreterbetriebsstätten bereits teilweise der österreichischen Verwaltungspraxis entspricht und für Österreich somit bloß klarstellende Wirkung hat.³¹⁷

2.3 Lizenzgebühren und technische Dienstleistungen

2.3.1 Lizenzgebühren gem Art 12

2.3.1.1 Begriffliche Abgrenzung zu Dienstleistungen

Gem Art 12 (2) OECD-MA und Art 12 (3) UN-MA umfasst der Begriff „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art für die Benutzung von Urheberrechten, Patenten, Marken, Mustern, Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren, sowie die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um in ein öffentliches Register eingetragene Rechte handelt.³¹⁸ Die Anwendung von Lizenzgebühren für die Benutzung derartiger Rechte entfällt, wenn das Eigentum an diesen zur Gänze übertragen wird, auch wenn die Vergütung für den Eigentumserwerb über Ratenzahlungen erfolgt.³¹⁹ Als Lizenzgebühren gelten auch Vereinbarungen, nach welchen bestimmte Benutzungsrechte oder Informationen vom Inhaber bzw Schöpfer gegen eine Vergütung zur Verfügung gestellt werden, diese aber einer exklusiven Nutzung durch den Empfänger unterliegen.³²⁰ Ferner fallen unter den Begriff Lizenzgebühren gem Art 12 (3) UN-MA auch Vergütungen für die Verwendung von gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung. Der Begriff „Ausrüstung“ wird in den MA nicht näher definiert, soll sich aber auf Güter beziehen, die zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit erforderlich sind, wie beispielsweise Kräne, Container, Leitungen oder

³¹⁶ Hummer, SWI 28/2018, 82ff.

³¹⁷ Hummer, SWI 28/2018, 83.

³¹⁸ OECD-MK, Art 12 Rn. 8.

³¹⁹ OECD-MK, Art 12 Rn. 8.2.

³²⁰ OECD-MK, Art 12 Rn. 8.5.

Kabel.³²¹

Grundsätzlich als Lizenzgebühren gelten Vergütungen für Rechte, bereits vorhandene Werke des Urhebers zu verwenden, und sind von jenen für Dienstleistungen abzugrenzen; letztere wären etwa Vergütungen für die Verwendung von Designs, Modellen oder Plänen, die noch nicht existieren und Teil eines zu erbringenden Auftrags sind, auch wenn der Ersteller, wie beispielsweise ein Architekt, die Urheberrechte an diesen behält.³²² Ähnliches gilt für die Vermittlung von Know-how, welches im Sinne dieser Bestimmung als Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen zu klassifizieren wäre: eine Vergütung dafür stellt dann eine Lizenzgebühr gem Art 12 dar, wenn es sich dabei um die Bereitstellung von bereits vorhandenem, aber nicht öffentlich zugänglichem Wissen handelt, das dem Erwerber bei der Anwendung einen wirtschaftlichen Vorteil bringt.³²³ Ein geringer Personal- und Materialeinsatz beim bereitstellenden Unternehmen und die Vereinbarung einer Geheimhaltungsverpflichtung mit dem Empfänger sprechen für die Qualifikation derartiger Vergütungen als Lizenzgebühren.³²⁴ Als typische Vergütungen für Dienstleistungen, die nicht unter Art 12 fallen, werden im OECD-MK beispielsweise Fachauskünfte von Experten, technische Assistenz, Garantieleistungen, oder elektronisch zur Verfügung gestellte Problemlösungen genannt.³²⁵ Dennoch wird in einigen Staaten unter gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Mitteilungen auch die Bereitstellung von Expertenwissen verstanden, welches mit der Erstellung von Anweisungen, Schulungen, Plänen oder Modellen zur Verwendung von Gütern einhergeht.³²⁶

Basierend auf den Erläuterungen des OECD- und UN-MK stellen Aktivleistungen in Form von Architektur- und Planungsleistungen oder Engineering jedenfalls keine Lizenzgebühren gem Art 12 dar.³²⁷ Dienstleistungen sind dadurch gekennzeichnet, dass der Erbringer aktiv an deren Ausführung beteiligt ist und das dafür erforderliche Wissen einsetzt.³²⁸ Beispielsweise stellen weder technische Hilfe bei der Inbetriebnahme, noch das Know-how, das ein Unternehmen bei der Errichtung einer Anlage anwendet und in der Vergütungssumme enthalten ist, Vergütungen

³²¹ UN-MK, Art 12 Rn. 13.2.

³²² OECD-MK, Art 12 Rn. 10.2.

³²³ OECD-MK, Art 12 Rn. 11.

³²⁴ OECD-MK, Art 12 Rn. 11.3.

³²⁵ OECD-MK, Art 12 Rn. 11.4.

³²⁶ UN-MK, Art 12 Rn. 16.

³²⁷ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/438.

³²⁸ *Aigner/Aigner/Buzanich*, in: *Aigner/Kofler/Tumpel, DBA*, 2. Auflage, Art 12 Rn. 67.

für Know-how im Anwendungsbereich des Art 12 dar.³²⁹

Die Benützung einer Software als eine Form des geistigen Eigentums fällt grundsätzlich unter die Bestimmungen des Urheberrechts, oft ist ein Computerprogramm aber Bestandteil einer im Lieferumfang enthaltenen Hardware und üblicherweise werden im Zuge der Anwendung auch Sicherungskopien erstellt.³³⁰ Gem den Ausführungen des OECD-MK stellen Vergütungen für den Erwerb von Software dann Lizenzgebühren dar, wenn ohne die damit erworbenen Rechte der Gebrauch der Software eine Urheberrechtsverletzung darstellen würde.³³¹ Beinhaltet eine Lieferung eine Lizenz zur Benützung einer Software, müssen für steuerliche Zwecke die als Lizenzgebühren zu qualifizierenden Einkünfte anteilig ermittelt werden.³³²

In Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen kommen Lizenzgebühren im Anwendungsbereich dieser Bestimmung beispielsweise bei der Bereitstellung von Plänen oder Know-how, bei Gebühren für die Verwendung von Baustellengeräten, oder bei der Lieferung einer Software als Bestandteil einer Anlage in Betracht.

2.3.1.2 Besteuerung von Lizenzgebühren

Gem Art 12 (1) OECD-MA dürfen Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Staat ansässige Person ist, nur im anderen Staat besteuert werden. Dies bedeutet, dass in DBA, die dem OECD-MA folgen, dem Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht. Gem Art 12 (1) UN-MA besitzt der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht, gem Art 12 (2) UN-MA darf aber auch der Quellenstaat eine Steuer auf Lizenzgebühren erheben und ist dabei der Höhe nach mit dem im DBA vereinbarten maximalen Steuersatz beschränkt, wenn der Nutzungsberechtigte ein Ansässiger des Vertragsstaates ist. Art 12 (5) UN-MA stellt klar, dass der Ansässigkeitsstaat der Person, welche die Vergütung für die Lizenzen leistet, oder der Staat, in dem die Lizenzen verwendet werden, der Staat ist, „aus dem eine Lizenzgebühr stammt“. Der Nutzungsberechtigte ist demnach der Vergütungsempfänger.

Betriebsstättenvorbehalt: Art 12 (3) OECD-MA und Art 12 (4) UN-MA bestimmen, dass dann, wenn der Nutzungsberechtigte in dem Staat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Betriebsstätte unterhält, diese dort besteuert werden dürfen, wenn sie den Einkünften der

³²⁹ Aigner/Aigner/Buzanich, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 12 Rn. 68.

³³⁰ OECD-MK, Art 12 Rn. 12ff.

³³¹ OECD-MK, Art 12 Rn. 13.

³³² OECD-MK, Art 12 Rn. 17.

Betriebsstätte zugeordnet werden können.

Fremdverhaltensgrundsatz: Gem Art 12 (4) OECD-MA und Art 12 (6) UN-MA muss die Vergütungen von Lizenzgebühren zwischen verbunden Unternehmen fremdüblich gestaltet sein; darüber hinausgehende Beträge unterliegen nicht dieser Bestimmung.

Quellensteuer: Unterliegen Lizenzgebühren gem Art 12 (2) UN-MA einer Besteuerung im Quellenstaat, wird diese Steuer gemäß dem vereinbarten Steuersatz nicht vom Gewinn, sondern vom Betrag der Vergütungen erhoben und vom Vergütungsschuldner einbehalten; dies hat zur Folge, dass der Erbringer solcher Leistungen einen entsprechenden Betrag bereits in der Höhe der Vergütung berücksichtigen sollte.³³³

Obwohl von Österreich bei Lizenzgebühren ein Verzicht auf Quellensteuern und eine Bestimmung gem Art 12 OECD-MA bevorzugt wird, enthält die Mehrzahl der von Österreich abgeschlossenen DBA ein Quellenbesteuerungsrecht des Quellenstaats gem Art 12 (2) UN-MA.³³⁴ Gem einiger österreichischen DBA werden auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen unter Art 12 subsumiert.³³⁵ In wenigen österreichischen DBA findet sich unter Art 12 eine Erweiterung, die auch „technische Dienstleistungen“ im Sinne von Tätigkeiten leitender, technischer oder beratender Art erfasst, wobei aus österreichischer Sicht in solchen Fällen leitende oder beratende Tätigkeiten in direktem Zusammenhang mit der technischen Tätigkeit stehen müssen, um unter diese Bestimmung zu fallen.³³⁶ In Zusammenhang mit dem DBA zwischen Österreich und Indien vertritt das österreichische BMF die Ansicht, dass unter „technischen Leistungen“ ingenieurwissenschaftliche Fachgebiete und nicht etwa jene einer Rechtsanwalts-GmbH zu verstehen sind.³³⁷ In einigen österreichischen DBA werden unter Art 12 abweichend von den MA die unter diese Bestimmung fallenden Leistungen spezifisch angeführt,³³⁸ sodass die Berücksichtigung von möglichen Quellensteuern nur auf Basis der konkreten Tatbestandsvoraussetzungen erfolgen kann. Obwohl Aktivleistungen vom eigentlichen Anwendungsbereich des Art 12 nicht erfasst sind, wird in einigen Staaten versucht, Aktivitäten aus der Geschäftstätigkeit eines ausländischen Unternehmens, denen es an den notwendigen

³³³ UN-MK, Art 12 Rn. 2.

³³⁴ Aigner/Aigner/Buzanich, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 12 Rn. 91.

³³⁵ Aigner/Aigner/Buzanich, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 12 Rn. 95.

³³⁶ Aigner/Aigner/Buzanich, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 12 Rn. 97ff.

³³⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/295.

³³⁸ Aigner/Aigner/Buzanich, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 12 Rn. 101.

Tatbestandsmerkmalen zur Begründung einer Betriebsstätte gem Art 5 fehlt, unter Art 12 subsumieren, um so ein Quellenbesteuerungsrecht wahrnehmen zu können.³³⁹

2.3.2 Technische Dienstleistungen gem Art 12A UN-MA

2.3.2.1 Neuer Dienstleistungstatbestand

Die 2017 aktualisierte Version des UN-MA wurde um Art 12A - „Fees for Technical Services“ - erweitert, wonach der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht auf „technische Dienstleistungen“ hat, wenn die Vergütung dafür aus dem Quellenstaat stammt, unabhängig davon, ob die betreffende Aktivität im Quellenstaat oder außerhalb des Quellenstaates ausgeübt wird.³⁴⁰ Auf Basis dieser neuen Bestimmung ist eine Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens auch ohne Bestand einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung im anderen Staat möglich.³⁴¹

Begründet wird die Einführung des neuen Artikels einerseits mit der notwendigen Klarstellung wegen unterschiedlicher Interpretationen von „Lizenzgebühren“ gem Art 12, da einige Staaten technische Dienstleistungen als Ergebnis geistiger Leistungen klassifizieren und deshalb Besteuerungsrechte auf Basis von Art 12 geltend machen, auch wenn es sich bei technischen Dienstleistungen nicht um die Gewährung von Rechten an geistigem Eigentum handelt, wie es bei Lizenzgebühren der Fall sein sollte.³⁴² Andererseits soll die Besteuerung von technischen Dienstleistungen gem Art 12A die Reduktion der Besteuerungsbasis ausgleichen, wenn Unternehmen die Vergütung für technische Dienstleistungen bei der Ermittlung der Einkünfte in Abzug bringen.³⁴³ Die neue Bestimmung soll insbesondere Gewinnverlagerungen innerhalb von verbundenen Unternehmen entgegenwirken, wenn technische Dienstleistungen zum einen ohne Begründung einer Betriebsstätte erbracht werden können und dadurch dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht entgeht, und zum anderen im Ansässigkeitsstaat die verrechneten Preise bei der Gewinnermittlung in Abzug gebracht werden können.³⁴⁴ Außerdem hätten ausländische Anbieter von Dienstleistungen im Quellenstaat einen Steuervorteil, wenn diese mangels Betriebsstätte oder fester Einrichtung keiner Steuerpflicht unterliegen.³⁴⁵ Dies

³³⁹ Bendlinger; in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/294.

³⁴⁰ UN-MK, Art 12A Rn. 1.

³⁴¹ UN-MK, Art 12A Rn. 2f.

³⁴² UN-MK, Art 12A Rn. 4ff.

³⁴³ UN-MK, Art 12A Rn. 7.

³⁴⁴ UN-MK, Art 12A Rn. 8.

³⁴⁵ UN-MK, Art 12A Rn. 11.

wäre speziell aus der Perspektive von Entwicklungs- und Schwellenländern problematisch, da diese öfter als Industrieländer technische Dienstleistungen importieren und diesen außerdem geringere administrative Mittel zur Verfügung stünden, um nationale Regelungen gegen Gewinnverlagerungen zu schaffen.³⁴⁶

2.3.2.2 Unter Art 12A UN-MA fallende Leistungen

Gem Art 12A (3) UN-MA werden unter „technischen Dienstleistungen“ Dienstleistungen leitender, technischer oder beratender Art verstanden; dafür geleistete Vergütungen fallen unter diese Bestimmung, außer es handelt sich um Zahlungen an Angestellte eines Unternehmens, um Vergütungen für Lehrtätigkeiten an oder durch einer Ausbildungsstätte oder zwischen Privatpersonen für deren private Anwendung. Die Bestimmung gilt ausschließlich für die darin aufgezählten Dienstleistungen; diese umfassen mit Ausnahme von Routinetätigkeiten alle Dienstleistungen gegenüber Kunden, die die Ausübung oder Vermittlung spezieller Kenntnisse, Fähigkeiten oder Fachwissen zum Gegenstand haben, und nicht die bloße Übertragung von Informationen im Anwendungsbereich von Lizenzgebühren gem Art 12.³⁴⁷ Den Ausführungen des UN-MK folgend wird der Begriff „technische Aktivitäten“ nicht im wörtlichen Sinn verstanden sondern sehr weit gefasst, indem darunter die Fachkompetenzen verschiedenster Bereiche und Wissenschaften subsumiert werden.³⁴⁸ Insbesondere von der neuen Bestimmung erfasst werden die Tätigkeiten der reglementierten Berufe wie Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Architekten, Ärzte, Ingenieure oder Zahnärzte.³⁴⁹

2.3.2.3 Besteuerung von technischen Dienstleistungen

Gem Art 12A (1) UN-MA steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, welches derartige Dienstleistungen erbringt, ein Besteuerungsrecht zu. Gem Art 12A (2) UN-MA besitzt auch der Staat, in dem der Vergütungsschuldner ansässig ist, ein Besteuerungsrecht nach nationalen Vorschriften, das aber in der Höhe auf Basis des im jeweiligen DBA vereinbarten maximalen Steuersatzes beschränkt ist. Gem Art 12A (5) entstehen Vergütungen für technische Dienstleistungen in dem Staat, in welchem der Vergütungsschuldner ansässig ist oder in welchem er eine Geschäftstätigkeit durch eine Betriebsstätte oder feste Geschäftseinrichtung ausübt, durch welche die Vergütung getragen oder die Zahlungsverpflichtung entstanden ist. Als

³⁴⁶ UN-MK, Art 12A Rn. 10.

³⁴⁷ UN-MK, Art 12A Rn. 62.

³⁴⁸ UN-MK, Art 12A Rn. 64.

³⁴⁹ *Mitterlehner*, SWI, 183.

„Zahlung“ wird in diesem Zusammenhang jegliche Zurverfügungstellung von Mitteln an den Erbringer der Dienstleistung verstanden, wie sie im jeweiligen Geschäftszweig gebräuchlich ist.³⁵⁰

Die Anwendung von Art 12A UN-MA unterscheidet sich grundlegend von Art 7 und 14, da für ein Besteuerungsrecht gem Art 12A UN-MA weder eine feste Einrichtung, noch eine physische Präsenz des ausländischen Unternehmens, noch eine Mindestdauer der ausgeübten Leistung erforderlich sind.³⁵¹ Bestehen diese Voraussetzung nicht, kommt Art 12A UN-MA vorrangig zur Anwendung.³⁵² Die Besteuerung auf Basis von Art 12A erfolgt von der Vergütungssumme und somit in Form einer Bruttobesteuerung; als Grund dafür wird die einfachere Handhabung der Besteuerungsrechte genannt, die in Entwicklungs- und Schwellenländern wegen limitierter administrativer Ressourcen notwendig sei.³⁵³

Weder im UN-MA noch im UN-MK wird ein gem Art 12A (2) UN-MA festzulegender Steuersatz empfohlen, sondern ist Gegenstand bilateraler Verhandlungen zwischen den Vertragsstaaten und kann in den abgeschlossenen DBA sehr stark variieren.³⁵⁴ Der maximale Steuersatz soll die gewünschten Steuereinnahmen, die Steuerbelastung ausländischer Unternehmen und deren Wettbewerbsfähigkeit im Quellenstaat gleichermaßen berücksichtigen, und im Idealfall dem in Art 12 festgelegten Steuersatz entsprechen, da sich die Anwendungsbereiche beider Bestimmungen überschneiden können.³⁵⁵ In Bezug auf die drohende übermäßigen Besteuerung von Unternehmen bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen plädierte die internationale Handelskammer für eine Verbrauchssteuer zulasten der Leistungsempfänger oder eine maximale Quellensteuer von 3%.³⁵⁶

Betriebsstättenvorbehalt: Art 12A (4) UN-MA bestimmt, dass dann, wenn der Erbringer der Dienstleistung im Quellenstaat eine Betriebsstätte oder Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit besitzt, und die Dienstleistungen diesen zugeordnet werden können oder den dort ausgeübten Dienstleistungen ähnlich sind, die Besteuerungsrechte gem Art 12A nicht zur Anwendung kommen, sondern die Besteuerung auf Basis von Art 7 oder Art 14 erfolgt.

³⁵⁰ UN-MK, Art 12A Rn. 40.

³⁵¹ UN-MK, Art 12A Rn. 33.

³⁵² UN-MK, Art 12A Rn. 34f.

³⁵³ UN-MK, Art 12A Rn. 32.

³⁵⁴ UN-MK, Art 12A Rn. 44.

³⁵⁵ UN-MK, Art 12A Rn. 45.

³⁵⁶ *Mitterlehner*, SWI, 182.

Fremdverhaltensgrundsatz: Gem Art 12A (7) UN-MA muss die Vergütungen von Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen fremdüblich gestaltet sein; darüber hinausgehende Beträge unterliegen nicht dieser Bestimmung.

Quellensteuer: Die Art und Weise, wie die Steuer für technische Dienstleistungen gem Art 12A UN-MA erhoben werden soll, wird dem Anwenderstaat überlassen.³⁵⁷ Der Abzug eines Betrags in der Höhe des im DBA festgelegten maximalen Steuersatzes von der Vergütung gelte jedoch als bewährte Methode für die Ausübung des Besteuerungsrechts durch den Quellenstaat; das Einbehalten der Quellensteuer durch den Vergütungsschuldner vereinfacht auch für das ausländische Unternehmen die Wahrnehmung seiner Steuerpflicht, da die Gewinnermittlung und die Erstellung von Steuererklärungen im Quellenstaat auf diese Weise nicht erforderlich sind.³⁵⁸ Es obliegt dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, welches die Dienstleistungen erbringt, Doppelbesteuerung entsprechend Art 23 durch Anrechnung oder Befreiung des einbehaltenen Betrags zu vermeiden.³⁵⁹

2.3.2.4 Folgen der Besteuerung technischer Dienstleistungen im Quellenstaat

Da die vom Quellenstaat maximal erhobene Steuer auf technische Dienstleistungen vom Vergütungsschuldner einbehalten wird, kann dies zur Folge haben, dass der Erbringer den Verrechnungspreis für solche Dienstleistungen um einen entsprechenden Betrag erhöht.³⁶⁰ Dies wird von einigen Staaten als Kritikpunkt am neuen Artikel 12A UN-MA angeführt, da auf diese Weise ausländische Unternehmen durch ihre höheren Preise einerseits einem Wettbewerbsnachteil gegenüber inländischen Unternehmen ausgesetzt sind, andererseits wird so die Steuerlast indirekt auf die Abnehmer im Quellenstaat abgewälzt.³⁶¹ Weiters wird von einigen Staaten kritisiert, dass eine Bruttobesteuerung auf Basis der Vergütungssumme die Gefahr der Doppelbesteuerung mit sich bringt,³⁶² und so ausländische Unternehmen von Geschäftstätigkeiten im Quellenstaat abgehalten werden könnten.³⁶³ Eine Bruttobesteuerung führt in der Regel zu einer Überbesteuerung, da die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat dort mit einem Höchstbetrag begrenzt ist.³⁶⁴

³⁵⁷ UN-MK, Art 12A Rn. 60.

³⁵⁸ UN-MK, Art 12A Rn. 32.

³⁵⁹ UN-MK, Art 12A Rn. 43.

³⁶⁰ UN-MK, Art 12A Rn. 14.

³⁶¹ UN-MK, Art 12A Rn. 21.

³⁶² UN-MK, Art 12A Rn. 15.

³⁶³ UN-MK, Art 12A Rn. 45.

³⁶⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/130a.

Die Besteuerung von Dienstleistungen ohne Erfordernis einer physischen Präsenz oder Mindestdauer wird insbesondere in Bezug auf das internationale Projektgeschäft kritisch betrachtet, da dies die für die Begründung einer Betriebsstätte erforderlichen Kriterien bei Bauausführungen und Montagen obsolet macht und ein Unternehmen unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte für einen Teil der ausländischen Vergütungen jedenfalls im Quellenstaat steuerpflichtig sein würde.³⁶⁵

2.4 Betriebsstätten durch selbständige Geschäftstätigkeit

2.4.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem Art 14 OECD-MA idF 1997

Bis zur im Jahr 2000 aktualisierten Version enthielt der OECD-MA in Art 14 folgende Bestimmungen für freiberufliche Tätigkeiten: gem Absatz 1 dürfen Einkünfte aus einem freien Beruf oder einer sonstigen selbständigen Arbeit im Ansässigkeitsstaat der ausübenden Person besteuert werden, außer der Person steht für die Ausübung ihrer Tätigkeit im Quellenstaat gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung, wodurch der Quellenstaat das Recht hat, die der festen Einrichtung zuzurechnenden Einkünfte zu besteuern; Absatz 2 beinhaltet eine Aufzählung, was insbesondere als „freier Beruf“ galt, nämlich selbständige wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeiten, sowie die selbständige Tätigkeit von Ärzten, Rechtsanwälten, Ingenieuren, Architekten, Zahnärzten oder Wirtschaftstreuhändern, wobei auch ähnliche Berufe dieser Bestimmung zuzuordnen sind.³⁶⁶

Diese Bestimmung wurde im OECD-MA idF 2000 ersatzlos gestrichen, da für diese Tätigkeiten ebenso die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne in Art 7 anwendbar sei und sich die „Betriebsstätte“ gem Art 7 funktional nicht von der „festen Einrichtung“ gem Art 14 OECD-MA idF 1997 unterscheide.³⁶⁷ Dennoch ist Art 14 OECD-MA idF 1997 in den meisten von Österreich abgeschlossenen DBA enthalten, da diese auf einer früheren Version des OECD-MA basieren und Art 14 OECD-MA idF 1997 auch bei neu abgeschlossenen DBA meistens auf Wunsch des Verhandlungspartners aufgenommen wird.³⁶⁸ Unter Art 14 OECD-MA idF 1997 fallen Tätigkeiten, die sich zum einen von unselbständiger Arbeit gem Art 15 durch das getragene Unternehmerrisiko und die Eigenverantwortung für die ausgeübte Tätigkeit unterscheiden, und zum anderen persönlich und unter Nutzung bestimmter Kenntnisse und

³⁶⁵ Mitterlehner, SWI, 184.

³⁶⁶ Bendlinger/Waser, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 1.

³⁶⁷ Bendlinger/Waser, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 2.

³⁶⁸ Bendlinger/Waser, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 26.

Fähigkeiten ausgeführt werden.³⁶⁹ In älteren österreichischen DBA beschränkt sich die Anwendung dieser Bestimmung auf natürliche Personen, je nach Wortlaut im jeweiligen DBA können aber auch die Tätigkeiten juristischer Personen umfasst sein.³⁷⁰

Als Tätigkeitsort gilt der physische Aufenthaltsort der Person bei der Ausübung der selbständigen Tätigkeit.³⁷¹ Das Vorhandensein einer „festen Einrichtung“ setzt voraus, dass diese der ausführenden Person zur Ausübung ihrer Tätigkeit zur Verfügung steht, wobei die notwendigen örtlichen Voraussetzungen nach den berufstypischen Erfordernissen der konkreten Tätigkeit zu beurteilen sind.³⁷² Im Vergleich zu Art 5 (1), wonach ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit durch eine „feste Geschäftseinrichtung“ ausübt, besteht in Art 14 OECD-MA idF 1997 ein engeres Verhältnis zur Einrichtung, an der die Tätigkeit ausgeübt wird, es gelten aber dieselben Merkmale in Bezug auf zeitliche und örtliche Verfestigung und Verfügungsmacht wie für eine feste Geschäftseinrichtung.³⁷³ „Die Betriebsstätte wird damit auch zur Voraussetzung für die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter den für den Bestand einer „festen Geschäftseinrichtung“ notwendigen Voraussetzungen.“³⁷⁴

Die Bestimmung für selbständige Arbeit gem Art 14 OECD-MA idF 1997 ist insofern von Bedeutung, als dies Vorrang vor den Sonderregelungen für Bauausführungen und Montagen gem Art 5 (3) besitzt; so würde beispielsweise ein selbständig tätiger Bauingenieur, der von einem Bauunternehmen zur Feststellung von Mehrkostenforderungen beauftragt wird und dem zu diesem Zweck ein Arbeitsplatz in einem Container auf einer ausländischen Baustelle zur Verfügung gestellt wird, aufgrund seiner selbständigen Tätigkeit im Quellenstaat steuerpflichtig werden, und nicht aufgrund seiner Mitwirkung an einer Bauausführung und Montage.³⁷⁵

2.4.2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem Art 14 UN-MA

Art 14 (1) lit a UN-MA entspricht der Bestimmung des Art 14 OECD-MA idF 1997. Zusätzlich darf gem Art 14 (1) lit b UN-MA der Quellenstaat Einkünfte aus einem freien Beruf oder sonstiger selbständiger Tätigkeit besteuern, wenn sich die ausführende Person dort insgesamt mindestens 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten eines Steuerjahres

³⁶⁹ *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 6f.

³⁷⁰ *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 11.

³⁷¹ *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 8.

³⁷² *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 15.

³⁷³ *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 15f.

³⁷⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/491.

³⁷⁵ *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 17.

aufhält, wobei das Besteuerungsrecht nur für jene Einkünfte gilt, welche für die in diesem Zeitraum ausgeübten Tätigkeiten bezogen werden. Art 14 (2) UN-MA beinhaltet eine beispielhafte Aufzählung der unter diese Bestimmung fallenden Tätigkeiten und entspricht Art 14 OECD-MA idF 1997.

Zahlreiche österreichischen DBA beinhalten eine Art 14 (1) lit b UNA-MA nachgebildete Regelung, wonach bei Überschreiten der bestimmten Anwesenheitsdauer im Quellenstaat die in diesem Zeitraum erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Quellenstaat einer Besteuerung unterliegen; die darin definierten Schonfristen betragen teilweise nur 90 oder 120 Tage oder entfallen zur Gänze und das Besteuerungsrecht des Quellenstaats entsteht allein durch die dortige Quelle der Vergütung, oder entsteht erst ab einer bestimmten Höhe der dort bezogenen Einkünfte.³⁷⁶

³⁷⁶ *Bendlinger/Waser*, in: *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, 2. Auflage, Art 14 Rn. 29ff.

3 Steuerrechtliche Konsequenzen einer Betriebsstätte

3.1 Steuerpflicht im Quellenstaat

3.1.1 Besteuerung des Betriebsstättengewinns

3.1.1.1 Eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte

Bei der Bestimmung der Steuerpflichten einer Betriebsstätte wird auf eine steuerrechtliche Fiktion zurückgegriffen, da Betriebsstätten keine Steuersubjekte sind, sondern die juristische Person, die das Gesamtunternehmen betreibt.³⁷⁷ In der 2010 aktualisierten Version des OECD-MA wurde Art 7 durch den AOA erweitert, sodass das Stammhaus und die Betriebsstätte als jeweils völlig unabhängige Unternehmen fingiert werden und innerbetriebliche Transaktionen für die Ergebnisabgrenzung nach fremdüblichen Grundsätzen abzurechnen wären.³⁷⁸ Demnach müssten auch für die Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte die für rechtlich selbständige verbundene Unternehmen geltenden Prinzipien für Verrechnungspreise angewendet werden.³⁷⁹ Österreich hat zu dieser Neuregelung einen Vorbehalt eingebracht und verwendet in den bestehenden DBA Art 7 OECD-MA in der Fassung von 2008, welcher auch im UN-MA 2017 noch enthalten ist.³⁸⁰ Demzufolge können einer Betriebsstätte nur die durch sie bewirkten Einkünfte als Teil der Geschäftstätigkeit des Gesamtunternehmens zugeordnet werden und nur dann ein Gewinn, wenn auf der Ebene des Gesamtunternehmens ein positives Ergebnis erwirtschaftet wurde.³⁸¹

Die eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion bewirkt, dass für interne Leistungsbeziehungen bloße Aufwandsentschädigungen anzusetzen sind, und nur bei der Überführung von Wirtschaftsgütern und der Erbringung unternehmenstypischer Dienstleistungen Leistungsentgelte mit Gewinnaufschlag; dieser Ansatz kommt derzeit für die aktuell von Österreich abgeschlossenen DBA zur Anwendung.³⁸²

³⁷⁷ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/302.

³⁷⁸ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/302b.

³⁷⁹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/303.

³⁸⁰ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/312.

³⁸¹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/302a.

³⁸² *Bendlinger/Waser*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 83.

3.1.1.2 Fremdverhaltensgrundsatz

Die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte bezweckt, dass für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns objektive Maßstäbe angesetzt werden und damit eine steueroptimale Gewinnverteilung zwischen Einheiten desselben Unternehmens verhindert wird.³⁸³ Diesem Grundsatz des „*dealing at arm's length*“ oder Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen auch die innerstaatlichen Rechtsgrundlagen im EStG für die Zuordnung der Einkünfte, welche bei der grenzüberschreitenden innerbetrieblichen Ergebnisabgrenzung österreichischer Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland anzuwenden sind.³⁸⁴ Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bestimmt § 6 (6) EStG für ausländische Betriebsstätten folgendes:

a) Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.

b) Treten sonstige Umstände ein, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen, sind Wirtschaftsgüter ebenfalls mit den nach lit. a maßgebenden Werten anzusetzen.

Gem dieser Bestimmung sind Wirtschaftsgüter, die zur betrieblichen Nutzung in einen anderen Betrieb verbracht werden, zu einem fiktiven Absatzpreis zu bewerten, der einem nach Verrechnungspreisgrundsätzen ermittelten Fremdvergleichspreis entspricht.³⁸⁵ Bei Bau- und Montagebetriebsstätten gilt es allerdings zu beachten, dass eine Überführung im steuerrechtlichen Sinn erst für das vom Kunden abgenommene Werk stattfindet und nicht schon bei der Verbringung einzelner Anlagenteile.³⁸⁶

Kommt ein DBA zur Anwendung, gilt für österreichische DBA der Fremdverhaltensgrundsatz

³⁸³ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 82.

³⁸⁴ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/238f.

³⁸⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/239.

³⁸⁶ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/239.

gem Art 7 (2) OECD-MA 2008, welcher bestimmt, dass der im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte jene Gewinne zugerechnet werden sollen, die sie erzielen hätte können, wenn sie die gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges und vom Stammhaus völlig unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte.³⁸⁷

3.1.1.3 Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses

Ziel ist es, der Betriebsstätte einen nach Fremdvergleichsgrundsätzen erwirtschafteten Teil des Gesamtgewinns des Unternehmens zuzuteilen, da nur Einkünfte, die funktional der Betriebsstätte zuzurechnen sind, im Quellenstaat besteuert werden dürfen.³⁸⁸ Dafür müssen die Funktionen und Risiken der Betriebsstätte identifiziert und von jenen des Stammhauses abgegrenzt werden, sodass auf Basis der wirtschaftlichen Zugehörigkeit die mit den Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und -ausgaben der Betriebsstätte zugeordnet werden können.³⁸⁹ Da Stammhaus und Betriebsstätte aber eine rechtliche Einheit und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen diesen Einheiten nicht möglich sind, kommen nur die zur jeweiligen ordentlichen Geschäftstätigkeit gehörenden Wirtschaftsgüter in Frage.³⁹⁰ Kommt ein DBA zur Anwendung, gilt das Gebot übereinstimmenden Gewinnzurechnung auf Basis von Art 7 OECD- und UN-MA, wohingegen die Gewinnermittlung immer nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates vorzunehmen ist, und als Folge die Grundlage für eine Besteuerung im Quellenstaat von jener der Entlastungsmaßnahme im Ansässigkeitsstaat abweichen kann.³⁹¹ Unter dem abkommensrechtlichen Begriff der „Einkünfte“ sind in den meisten Fällen „Gewinne“ als Nettogröße und damit die nach innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermittelnde Steuerbemessungsgrundlage zu verstehen, wobei diese Vorschriften unter Berücksichtigung von abkommensrechtlichen Diskriminierungsverboten auch für Betriebsstätten gelten.³⁹²

Für die Ergebnisabgrenzung sind in einem ersten Schritt die von der Betriebsstätte durchgeführten Aktivitäten zu identifizieren, und in einem zweiten Schritt die Einkünfte der Betriebsstätte durch die Zuordnung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken zu ermitteln, was anhand der Grundsätze der Ergebnisermittlung im Bereich der Verrechnungspreise zu

³⁸⁷ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/263.

³⁸⁸ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/254.

³⁸⁹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/254.

³⁹⁰ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/256.

³⁹¹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/234.

³⁹² *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 35.

erfolgen hat.³⁹³

Bei Bau- und Montagebetriebsstätten werden üblicherweise nur jene Gewinne der Betriebsstätte zugeordnet, die Ergebnis der Bau- und Montagetätigkeit sind, sowie allenfalls anteilige Gewinne aus der Beschaffung von Material oder Subunternehmerleistungen oder aus sonstigen mit der Anlage in Zusammenhang stehenden Leistungen, wenn diese von der Betriebsstätte selbst erbracht werden.³⁹⁴ Einer Betriebsstätte können nur jene Einkünfte zugerechnet werden, für welche sie überwiegend ursächlich verantwortlich ist, sodass Gewinne, die das Ergebnis der Tätigkeiten des Stammhauses sind, im Quellenstaat grundsätzlich nicht besteuert werden dürfen; in manchen Staaten wird versucht, auch diese Einkünfte, insbesondere die von anderen Teilen des Unternehmens gelieferten Güter und Waren, in die Besteuerungsrundlage miteinzubeziehen.³⁹⁵ Einer derartigen „Liefergewinnbesteuerung“ wird in einigen österreichischen DBA mittels Zusatzprotokoll vorgebeugt, indem vereinbart wird, dass „Offshore“-Leistungen wie Lieferungen oder außerhalb des Quellenstaates erbrachte Planungs- und Engineeringleistungen nicht im Quellenstaat besteuert werden dürfen.³⁹⁶

3.1.1.4 Gewinnabgrenzung für Bau- und Montagebetriebsstätten

Bei Betriebsstätten für Bauausführungen und Montagen handelt es sich in der Regel um temporäre Betriebsstätten, deren Einkünfte durch die enge Verzahnung der Aktivitäten des Stammhauses mit jenen der Betriebsstätte und durch nicht immer eindeutig abgrenzbare Außenumsätze gekennzeichnet sind.³⁹⁷ Auch im OECD-MK wird darauf verwiesen, dass, wenn Güter oder Dienstleistungen aus anderen Unternehmensteilen oder verbundenen Unternehmen stammen, der Grundsatz zu beachten ist, dass nur der Betriebsstätte zuordenbare Einkünfte im Quellenstaat besteuert werden dürfen, und somit an die Baustelle gelieferte Waren oder in einem anderen Staat erbrachte Planungs- oder Beratungsleistungen nicht den Aktivitäten der Betriebsstätte zugerechnet werden können.³⁹⁸

Die Abgrenzung der Funktionen und Risiken zwischen Stammhaus und Betriebsstätte könnte für Bau- und Montageaktivitäten beispielsweise zu folgender Aufteilung führen:³⁹⁹

³⁹³ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 38.

³⁹⁴ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/283.

³⁹⁵ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/281 ff.

³⁹⁶ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/284.

³⁹⁷ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 130.

³⁹⁸ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 131.

³⁹⁹ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 131.

- **Aktivitäten des Stammhauses im Ansässigkeitsstaat:** Akquisition, Planung, Design, technische Beratungsleistungen, Komponentenfertigung, Auftragsfinanzierung, Beauftragung von Subunternehmen
- **Aktivitäten der Betriebsstätte im Quellenstaat:** Bauleistungen, Montage, Inbetriebnahme der Anlagen

Gem der österreichischen Finanzverwaltung werden nur mit den Grundsätzen des AOA in Einklang stehende Gewinnabgrenzungsmethoden akzeptiert und es ist unzulässig, das gesamte Projektergebnis des Stammhauses im Ansässigkeitsstaat aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden oder die Aufwendungen des Stammhauses in einem bloßen Kostenumlageverfahren an die Betriebsstätte weiterzubelasten; in der Praxis durchgesetzt und anerkannt sind die „direkte Methode“, die „Kostenschlüsselmethode“ und die „Kostenaufschlagmethode“.⁴⁰⁰

Direkte Methode: Ausgangspunkt der direkten Methode ist eine Betriebsstättenbuchführung, die vor allem dann zum Einsatz kommt, wenn Stammhaus und Betriebsstätte unterschiedliche Funktionen ausüben und wenige wechselseitige Beziehungen zwischen diesen bestehen.⁴⁰¹ Diese Methode ist insbesondere dann nützlich, wenn für die im Quellenstaat auszuführenden Leistungen ein separater Vertrag oder ein separater Preisbestandteil vorliegen, sodass der geplante Auftragserlös und die daraus ableitbaren Aufwendungen der Betriebsstätte für den Zweck einer funktionalen Aufteilung herangezogen werden können und die im Stammhaus erfassten Kosten entsprechend der eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion je nach Wirtschaftsgut mit oder ohne Gewinnaufschlag an die Betriebsstätte weiterbelastet werden.⁴⁰² Die direkte Methode bedeutet meistens einen erheblichen Mehraufwand, da die den ausländischen Betriebsstätten zuzuordnenden Geschäftsfälle zusätzlich zur handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen folgenden Erfassung im Stammhaus in einer separaten Buchführung erfasst werden müssen,⁴⁰³ und kommt deshalb vorwiegend bei langfristigen Bauprojekten und weniger häufig im Anlagenbau zum Einsatz.⁴⁰⁴ In der Praxis des internationalen Projektgeschäfts hat sich gezeigt, dass im Fall einer erforderlichen steuerlichen Registrierung im Quellenstaat eine separate Betriebsstättenbuchführung nicht vermieden werden

⁴⁰⁰ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 132.

⁴⁰¹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/268.

⁴⁰² Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 133.

⁴⁰³ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/274.

⁴⁰⁴ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 133.

kann.

Kostenschlüsselmethode („Profit Split Methode“): Bei dieser Methode bildet die innerbetriebliche auf den Auftrag bezogene Kostenträgerrechnung den Ausgangspunkt für eine Aufteilung des steuerlichen Ergebnisses zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, welche wie folgt vorgenommen wird:⁴⁰⁵

1. Überführung des kalkulatorischen Ist-Ergebnisses eines Projektes in ein steuerliches Ist-Ergebnis
2. verursachungsgemäße Aufteilung der für die Auftragsdurchführung entstandenen Kosten zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
3. Ermittlung eines Kostenschlüssel auf Basis des prozentuellen Anteils der Betriebsstättenkosten an den Gesamtkosten
4. Anwendung des Kostenschlüssels auf das steuerliche Ist-Ergebnis und Ermittlung des Anteils der Betriebsstätte am steuerlichen Projektergebnis

Diese Methode wird von der österreichischen Finanzverwaltung als sachgerechte Gewinnabgrenzungsmethode bei komplexen Leistungsbeziehungen akzeptiert, wobei es auch Vorgaben für die Aufteilung der Kosten zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gibt:⁴⁰⁶

- kostenmäßig dem Stammhaus zuzuordnen sind durch dieses selbst beauftragte Subunternehmerleistungen und Materiallieferungen, Finanzierungsaufwände und -erträge, Zinskomponenten aus Kundenzahlungen auch bei Erfassung auf einem Bankkonto der Betriebsstätte, sowie Kosten für Schulungen des Kundenpersonals, für technische Unterstützung und für Betriebsführung, soweit solche Leistungen als Anschlussleistungen klassifiziert werden können und nicht Voraussetzung für die Abnahme der beauftragten Anlage durch den Auftraggeber sind
- kostenmäßig der Betriebsstätte zuzuordnen sind durch diese selbst getätigte Zukäufe von Subunternehmerleistungen und Materiallieferungen, Personalkosten für die Montage, Inbetriebnahme und Überwachung

Kostenaufschlagmethode („Cost Plus Methode“): Bei der Kostenaufschlagmethode werden auf Basis der innerbetrieblichen Kostenträgerrechnung die der Betriebsstätte zuzuordnenden

⁴⁰⁵ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 134.

⁴⁰⁶ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 134.

Kosten gemäß den selben Prinzipien wie bei der Kostenschlüsselermittlung ermittelt, und nach Anwendung eines fremdüblichen Gewinnaufschlags der Absolutbetrag des Gewinnaufschlags als das steuerliche Ergebnis der Betriebsstätte berechnet, wobei folgende Ansätze für die Bestimmung des geeigneten Gewinnaufschlags in Betracht kommen:⁴⁰⁷

- 5-15% gem Verrechnungspreisrichtlinien für konzerninterne Dienstleistungen
- interner Fremdvergleich für Gewinnaufschläge bei reinen Montageprojekten
- externer Fremdvergleich auf Basis beobachtbarer Gewinnaufschläge vergleichbarer Unternehmen

Methodenkontinuität: Gem Art 7 (6) OECD-MA 2008 und Art 7 (5) UN-MA sollen die Betriebsstättengewinne jedes Jahr anhand der selben Methode ermittelt werden. Da sowohl bei der Kostenschlüsselermittlung als auch bei der Kostenaufschlagmethode die Betriebsstättengewinnermittlung anhand des auftragsbezogenen Gesamtgewinns des Stammhauses erfolgt und damit auf den Gewinnermittlungsvorschriften im Ansässigkeitsstaat beruht, wird die so ermittelte Bemessungsgrundlage für die Besteuerung im Quellenstaat in der Regel zusätzlich an die dortigen Vorschriften anzupassen sein.⁴⁰⁸ Ob die der Betriebsstätte zugerechneten Aufwendungen im Quellenstaat für den Zweck der Ermittlung der Besteuerungsbasis tatsächlich als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen, hängt grundsätzlich vom nationalen Steuerrecht des Quellenstaats ab.⁴⁰⁹ In einigen Staaten werden ausländische Betriebsstätten auf Basis eines „*deemed profit*“ oder einer Pauschale besteuert, die gelegentlich auch den Liefergewinn in die Bemessungsgrundlage miteinbeziehen, sodass das steuerliche Ergebnis der Betriebsstätte in der Regel weder zeitlich noch betragsmäßig mit dem im Ansässigkeitsstaat ermittelten Betriebsstättenergebnis übereinstimmen wird.⁴¹⁰

3.1.1.5 Gestaltung von Verrechnungspreisen

Das Erfordernis der fremdüblichen Gestaltung von Verrechnungspreisen auf Basis der Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (OECD-VPL) betrifft insbesondere grenzüberschreitende Transaktionen verbundener Unternehmen, soll aber gem der 2010 aktualisierten Version des OECD-MA auch für die Gewinnermittlung von Betriebsstätten zur

⁴⁰⁷ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 135.

⁴⁰⁸ Bendlinger, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 90.

⁴⁰⁹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/267.

⁴¹⁰ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/275.

Anwendung kommen, und wird erst in Zukunft Eingang in die von Österreich abgeschlossenen DBA finden. Im österreichischen Steuerrecht existieren bis auf die Regelungen der Dokumentationspflichten verbundener Unternehmen im Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) für die Gestaltung von Verrechnungspreisen („*Transfer Pricing*“) zwischen verbundenen Unternehmen keine spezifischen materiell-rechtlichen Grundlagen; die Rechtsgrundlagen bilden Art 9 OECD- und UN-MA sowie die OECD-VPL, die integraler Bestandteil des OECD-MK sind und auch für die Auslegung des UN-MK herangezogen werden.⁴¹¹ Auf Basis der Verrechnungspreisgrundsätze soll die Bewertung unternehmensinterner Geschäftsvorfälle anhand eines Fremdvergleichs mit zwischen fremden Dritten abgeschlossenen Geschäften erfolgen und dazu auf die Vergleichbarkeit von Produkteigenschaften, Funktionen, Vertragsbedingungen, Marktgegebenheiten und Geschäftsstrategien abstellen.⁴¹²

Innerhalb der EU wurde zur Unterstützung der Mitgliedsstaaten bei den steuerrechtlichen Folgen ihrer grenzüberschreitenden Aktivitäten das „*Joint Transfer Pricing Forum*“ (JTPF) gegründet, welches die Verbesserung der Koordination zwischen den Mitgliedsstaaten und der Wirtschaft bei Fragen zur Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zum Ziel hat, dessen Berichte, Richtlinien und Verhaltenscodices allerdings nicht verbindlich sind.⁴¹³

3.1.1.6 Attraktivität der Betriebsstätte und Betriebsstättenvorbehalte

Aus Art 7 (1) OECD-MA geht hervor, dass im Quellenstaat nur Gewinne besteuert werden sollen, die das Unternehmen durch eine dort gelegene Betriebsstätte erzielt, wovon Direktgeschäfte des Stammhauses oder Aktivitäten, die nicht in Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehen, ausgenommen sind, und somit der Betriebsstätte keine „Attraktivität“ zukommen soll.⁴¹⁴ Im UN-MA wird der Betriebsstätte jedoch eine eingeschränkte Attraktivität zugestanden: gem Art 7 (1) lit a und b UN-MA dürfen im Quellenstaat auch Lieferungen und Leistungen besteuert werden, wenn diese nicht durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeführt werden, aber jenen der Betriebsstätte gleich oder ähnlich sind.⁴¹⁵

Kommt ein DBA zur Anwendung, bestimmen Art 7 (7) OECD-MA 2008 und Art 7 (6) UN-MA, dass dann, wenn zu den Gewinnen Einkünfte gehören, die unter die Bestimmungen anderer

⁴¹¹ *Rosenberger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XVII/1ff.

⁴¹² *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 60.

⁴¹³ *Rosenberger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XVII/34.

⁴¹⁴ *Bendlinger*, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 36.

⁴¹⁵ UN-MK, Art 7 Rn. 6.

Artikel des DBA fallen, diese spezielleren Verteilungsnormen Vorrang vor Art 7 besitzen.⁴¹⁶

Enthalten die speziellen Verteilungsnormen eine Beschränkung der Quellensteuer, verliert diese ihre Wirkung, wenn die Einkünfte einer Betriebsstätte zuzuordnen sind und Art 7 zur Anwendung kommt.

Betriebsstättenvorbehalte sind in folgenden Verteilungsnormen vorgesehen:

- Dividenden: Art 10 (4) OECD- und UN-MA
- Zinsen: Art 11 (4) OECD- und UN-MA
- Lizenzgebühren: Art 12 (3) OECD- und UN-MA
- Technische Dienstleistungen: Art 12A (4) UN-MA
- Vermögensveräußerung: Art 13 (2) OECD- und UN-MA
- Unselbständige Arbeit: Art 15 (2) lit c OECD- und UN-MA
- andere Einkünfte: Art 21 (2) OECD- und UN-MA
- Vermögen: Art 22 (2) OECD- und UN-MA

3.1.2 Besteuerung der Arbeitnehmer

3.1.2.1 Steuerpflicht der Arbeitnehmer im Quellenstaat

Im internationalen Projektgeschäft ist es üblich, dass inländische Arbeitskräfte am Ort der Projektstätigkeit eingesetzt werden, wodurch diese mit ihrer Aktivität potentiell dem steuerlichen Zugriff des Quellenstaats ausgesetzt sind. Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, unterliegen gem § 1 (2) EStG mit allen inländischen und ausländischen Einkünften in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht. Kommt es aufgrund eines Arbeitseinsatzes im Ausland zu einer Doppelbesteuerung und besteht mit dem Staat des Einsatzortes kein DBA mit Österreich, besteht auch für natürliche Personen die Möglichkeit, dass die ausländischen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gem § 48 BAO von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn die Einkünfte im anderen Staat einer Durchschnittsbesteuerung von mindestens 15% unterliegen.⁴¹⁷

Kommt ein DBA zur Anwendung, darf gem Art 15 (1) OECD- und UN-MA der Quellenstaat

⁴¹⁶ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/287.

⁴¹⁷ Kofler, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 15 Rn. 184.

die Einkünfte für dort ausgeübte unselbständige Arbeit besteuern. Als Ort der Arbeitsausübung gilt der Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung der Tätigkeit bzw zur Arbeitsbereitschaft physisch aufhält, wobei die Ansässigkeit des Arbeitgebers für die Bestimmung des Tätigkeitsortes irrelevant ist.⁴¹⁸ Gem Art 15 (2) OECD- und UN-MA fällt das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zurück, wenn

- gem lit a sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten eines Steuerjahres im Quellenstaat aufhält,
- gem lit b die Vergütungen für die Arbeitsleistung nicht aus dem Quellenstaat stammen, und
- gem lit c die Vergütungen nicht von einer dort gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden.

Die Voraussetzungen gem lit a, b und c müssen kumulativ erfüllt sein, damit dem Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zusteht; bzw behält der Quellenstaat das Besteuerungsrecht, wenn nur eines der genannten Kriterien nicht erfüllt ist.⁴¹⁹ Für die Bestimmung der 183 Tage ist die bloße Anwesenheit des Arbeitnehmers im Quellenstaat relevant, ausgenommen werden nur Krankheitsfälle, wenn dadurch die Rückkehr verhindert wird.⁴²⁰ Was als Steuerjahr gilt, ist dem konkreten DBA zu entnehmen bzw wird dort bestimmt, in welchem Zeitraum die 12 Monate zu betrachten sind.⁴²¹ Besitzt der Arbeitgeber im Quellenstaat eine Betriebsstätte, dürfen die Arbeitsvergütungen nur dort besteuert werden, wenn diese der Betriebsstätte entsprechend der funktionalen Aufteilung zugeordnet werden können, unabhängig davon, von welchem Unternehmensteil sie ausbezahlt werden.⁴²²

3.1.2.2 Steuerliche Begünstigung für Montagepersonal

Werden inländische Arbeitnehmer vorübergehend ins Ausland entsendet, könnten diese auf Basis der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen in Österreich von einer Steuerbegünstigung profitieren.⁴²³ Gem § 3 (1) Z 10 EStG werden unter bestimmten Voraussetzungen 60% der Einkünfte unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer von der

⁴¹⁸ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/500f.

⁴¹⁹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/502.

⁴²⁰ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/503.

⁴²¹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/508.

⁴²² *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XIII/532.

⁴²³ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/30.

Einkommenssteuer befreit, wenn die Entsendung vorübergehend ist, ununterbrochen länger als 1 Monat andauert, die Arbeitstätigkeit im Ausland unter erschwerenden Bedingungen ausgeübt wird und die Entsendung beispielsweise an eine Betriebsstätte für Bauausführungen gem § 29 (2) lit c BAO erfolgt.⁴²⁴

3.1.3 Umsatzsteuerpflicht

Der im Zuge des BEPS-Projekts von der OECD veröffentlichte Schlussbericht zu Action 1 enthält eine Klarstellung, dass einerseits kein Zusammenhang zwischen der einkommensteuerrechtlichen Betriebsstättendefinition und einer umsatzsteuerlichen Registrierung besteht, und andererseits gem „*International VAT/GST Guidelines*“ der OECD eine umsatzsteuerliche Registrierung selbst nicht die Kriterien einer „Einrichtung“ erfüllt, welche eine bestimmte Ausstattung mit Ressourcen besitzen müsste, um Waren und Leistungen zu liefern oder empfangen zu können, sodass auf die jeweiligen nationalen Bestimmungen zurückzugreifen ist um zu bestimmen, ob eine Umsatzsteuerpflicht vorliegt.⁴²⁵ In Zusammenhang mit der Bestimmung einer Umsatzsteuerpflicht definiert Art 44 der RL 2006/112/EG eine „feste Niederlassung“ als einen Ort, der über einen hinreichenden Grad an Beständigkeit und eine Struktur mit ausreichend personeller und technischer Ausstattung verfügt, sodass dort Dienstleistungen erbracht, verwendet und empfangen werden können.⁴²⁶ Ob diese Voraussetzungen bei zeitlich befristeten Bauausführungen und Montagen vorhanden sind, ist fraglich; von der österreichische Finanzverwaltung scheint dies bei einer Bauausführung und Montage mit einer Dauer von mehr als 12 Monaten bejaht zu werden, wodurch durch eine derartige Betriebsstätte auch eine Umsatzsteuerpflicht entstehen könnte.⁴²⁷

Umgekehrt begründet gem den Ausführungen des OECD-MK zu Art 5 eine Registrierung für umsatzsteuerliche Zwecke wie *Value Added Tax* (VAT) oder *Goods and Services Tax* (GST), die in einigen Staaten ausländischen Unternehmen unabhängig vom Bestand einer Einrichtung ermöglicht oder auferlegt wird, keine Betriebsstätte im einkommensteuerrechtlichen Sinn.⁴²⁸

⁴²⁴ *Kanduth-Kristen*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. VI/33.

⁴²⁵ UN-MK, Art 5 Rn. 5 (Fn 2).

⁴²⁶ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 50.

⁴²⁷ *Bendlinger*, Betriebsstätte, 54f.

⁴²⁸ UN-MK, Art 5 Rn. 5.

3.2 Berücksichtigung der Betriebsstätte im Projektgeschäft

3.2.1 Management der Betriebsstätte

3.2.1.1 Registrierung und Abwicklung

Der Bestand einer Betriebsstätte verursacht zusätzlichen administrativen Aufwand für die Registrierung und Abwicklung entsprechend den Vorschriften des Quellenstaates.⁴²⁹ Wie die Praxis zeigt, kann die Anmeldung und Führung einer Betriebsstätte das Ausmaß der Gründung einer eigenen Gesellschaft im Quellenstaat annehmen, wenn die dortigen Formvorschriften nicht anders erfüllbar sind. Kommt ein DBA zur Anwendung, werden dadurch die jeweiligen nationalen verfahrensrechtlichen Vorschriften der Vertragsstaaten nicht berührt, wodurch beispielsweise im Quellenstaat eine Registrierung aufgrund einer bestimmten Unternehmensaktivität erforderlich ist, obwohl nach dem anzuwendenden DBA keine Betriebsstätte begründet wird.⁴³⁰

3.2.1.2 Dokumentationspflichten

Da zwischen Betriebsstätten und dem Stammhaus als Einheitsunternehmen keine zivilrechtlichen Vereinbarungen abgeschlossen werden können, kommt der Dokumentation im Bereich der Gewinnabgrenzung eine noch bedeutendere Rolle zu als bei verbundenen Unternehmen; in Österreich zu beachten sind insbesondere

- die Dokumentationspflichten gem § 124 BAO, wonach Personen, die zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet sind, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen haben,
- die Mitwirkungspflicht gem § 115 (1) BAO, wonach bei Auslandssachverhalten für Abgabepflichtige eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse besetzt,
- sowie die Dokumentationsvorschriften gem VPDG 2016, nach welchen in multinationalen Unternehmensgruppen auch eine Betriebsstätte als Geschäftseinheit gilt.⁴³¹

⁴²⁹ Bendlinger, Betriebsstätte, 65.

⁴³⁰ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 136f.

⁴³¹ Moshammer, in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Auflage, Art 7 Rn. 317.

3.2.1.3 Steuernachweise

Insbesondere wenn vom Auftraggeber Quellensteuern einbehalten werden, dienen Steuerquittungen als Nachweis dafür, dass einerseits die Steuerpflicht im Quellenstaat erfüllt wurde und andererseits ein Anspruch auf eine Entlastungsmaßnahme im Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestehen könnte.⁴³²

3.2.2 Vertragsgestaltung unter Berücksichtigung einer Betriebsstätte

3.2.2.1 Vertragliche Steuerklauseln

Wird im Kundenvertrag explizit vereinbart, dass jegliche Steuern ausgeschlossen sind und vom Auftraggeber zu tragen sind, könnte dies in Widerspruch zu den zivil- und steuerrechtlichen Vorschriften des Quellenstaats stehen, da der Auftragnehmer selbst für die Erfüllung seiner Steuerpflicht verantwortlich ist; es wird empfohlen, lediglich Umsatz- und Verbrauchssteuern im Auftragspreis explizit auszuschließen.⁴³³ Zwecks Risikominimierung wird empfohlen, die Kosten für das Management einer Betriebsstätte sowie zu erwartende nicht anrechenbare Steuern im Auftragspreis kalkulatorisch zu berücksichtigen.⁴³⁴

3.2.2.2 Bezeichnung des Auftragsgegenstands

Ein „*Turn-Key* Vertrag“ verpflichtet den Auftragnehmer zur Lieferung einer schlüsselfertigen Anlage; eine solche Bezeichnung des Leistungsumfangs könnte dazu führen, dass von Steuerbehörden im Quellenstaat der gesamte Auftragswert eines Unternehmens oder eines Konsortiums für die Ermittlung der Besteuerungsbasis herangezogen wird, und zwar unabhängig von der Zuordnung der Einkünfte zu einzelnen Betriebsstätten.⁴³⁵ Zur Vermeidung von Quellensteuern wird empfohlen, auf die Bezeichnung „*Know-how*“ im Kundenvertrag zu verzichten oder darauf hinzuweisen, dass Engineering untrennbarer Teil der Lieferung ist.⁴³⁶

3.2.2.3 Einbindung von Konzerngesellschaften

Existiert im Quellenstaat eine rechtlich selbständige Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft, ist diese dort üblicherweise unbeschränkt steuerpflichtig und ein steuerlicher Durchgriff auf die Muttergesellschaft könnte außer bei Vorliegen eines Missbrauchsverdachts vermieden werden;

⁴³² Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 137.

⁴³³ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 133f.

⁴³⁴ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 135.

⁴³⁵ Bendlinger, Betriebsstätte, 206.

⁴³⁶ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 136.

verlangt der Auftraggeber von der Muttergesellschaft die Übernahme der Gesamtverantwortung für den Auftrag oder die Leistungserbringung durch ein bestimmtes Personal, könnte dem durch eine Patronatserklärung der Muttergesellschaft für die Gesellschaft im Quellenstaat bzw durch die Gestellung der Arbeitskräfte an die Gesellschaft im Quellenstaat entsprochen werden, da in beiden Fällen aufgrund fehlender Aktivleistung die Muttergesellschaft keine Betriebsstätte im Quellenstaat begründen würde.⁴³⁷ Bei der Einbindung von Tochtergesellschaften müsste allerdings sichergestellt sein, dass diese funktional von der Muttergesellschaft unabhängig ist und im Tagesgeschäft nicht an deren Weisungen gebunden ist, da die Muttergesellschaft ansonsten eine Vertreterbetriebsstätte begründen könnte.⁴³⁸

3.2.2.4 Vertragssplitt

Im internationalen Projektgeschäft werden gelegentlich für einen Auftrag separate Verträge von unterschiedlichen Unternehmensteilen abgeschlossen oder das Leistungsverzeichnis entsprechend der Herkunft der Leistungen unterteilt, sodass ein gesplitteter Vertrag mit jeweils einem Leistungsanteil im Quellenstaat („*Onshore*“-Teil) und im Ansässigkeitsstaat („*Offshore*“-Teil) vorliegt. Eine solche Unterteilung kann aus wirtschaftlichen Gründen seitens des Auftraggebers oder des Auftragnehmers erfolgen und dient beispielsweise der Diversifizierung innerhalb eines Konzerns, der Auslagerung von Leistungen in Niedriglohnländer, dem Erhalt von begünstigten Projektfinanzierungen aufgrund bestimmter Herkunftskriterien oder der aus verschiedensten Gründen vorgesehene Erreichung eines bestimmten Wertschöpfungsanteils im Quellenstaat.⁴³⁹ Folglich sollte die Begründung einer Betriebsstätte im Quellenstaat stets unabhängig von einem vorgegebenen „*Onshore*“-Teil beurteilt werden und auch in Bezug auf mögliche missbräuchliche Gestaltungen hinterfragt werden.

3.3 Besteuerungskonflikte

3.3.1 Lösung von Qualifikations- und Auslegungskonflikten

3.3.1.1 Auslegungsprinzipien in den DBA

DBA sind ein vom innerstaatlichen Recht unabhängiger Rechtskreis und verwenden spezifische Definitionen oder lassen Begriffe im DBA selbst undefiniert, sodass bei

⁴³⁷ Bendlinger, Betriebsstätte, 468.

⁴³⁸ Bendlinger, Betriebsstätte, 258.

⁴³⁹ Ecker, SWI 28/2018, 123.

unterschiedlicher Auslegung durch die Vertragsstaaten nach dem jeweils innerstaatlichem Steuerrecht Besteuerungskonflikte die Folge sind.⁴⁴⁰

Für die Anwendung der DBA bestimmen Art 3 (2) OECD- und UN-MA, dass, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert oder die Behörden sich nicht auf etwas anderes verständigt haben, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm im Anwendungszeitraum nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht zukommt. Als mögliche Lösung von Auslegungskonflikten bestimmt der in Art 23 A (1), dass Einkünfte, die nach dem DBA im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, im Ansässigkeitsstaat zu befreien oder anzurechnen sind, sodass von der OECD vorgeschlagen wird, dass der Ansässigkeitsstaat der Qualifikation des Quellenstaats folgt.⁴⁴¹

3.3.1.2 Auskünfte durch das Finanzamt

In Österreich können seit 1991 Steuerpflichtige und Finanzämter das Express Antwort Service (EAS) als Serviceleistung des BMF in Anspruch nehmen und bei internationalen Steuerfällen Unterstützung durch ministeriell beantwortete Sachverhaltsdarstellungen erhalten, welche rechtlich nicht verbindlich sind, aber dem Steuerpflichtigen eine aus Sicht der Finanzbehörde vertretbare Rechtsauffassung vermitteln und ab dem Zeitpunkt der EAS-Anfrage die Verjährung des Steuerfalls hemmen.⁴⁴² Basierend auf § 118 BAO sind Steuerpflichtige in Österreich auch berechtigt, eine kostenpflichtige und verbindliche Vorabauskunft („*Ruling*“) beim Finanzamt zu beantragen, was seit 2019 nicht nur für Fragen zu Verrechnungspreisen sondern für sämtliche Fragen des internationalen Steuerrechts möglich ist.⁴⁴³ Gem § 118 (1) BAO hat das Finanzamt bei besonderem Interesse aufgrund erheblicher abgabenrechtlichen Auswirkungen auf schriftlichen Antrag eine abgabenrechtliche Beurteilung über einen zum Zeitpunkt des Antrags noch nicht verwirklichten Sachverhalt mittels Auskunftsbefehl zu erteilen. Gegenstand können gem § 118 (2) BAO auch Rechtsfragen in Zusammenhang mit internationalem Steuerrecht und seit 2020 das Vorliegen von Missbrauch gem § 22 BAO sein.

⁴⁴⁰ Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung, 34.

⁴⁴¹ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 112.

⁴⁴² Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/31.

⁴⁴³ Kofler, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/31.

3.3.2 Streitbeilegung in Steuerangelegenheiten

3.3.2.1 Verfahrensrechtliche Bestimmungen in den DBA

Das Verständigungsverfahren gem Art 25 (1) und (2) OECD-MA erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen und dient der abgestimmten Beurteilung eines konkreten Steuersachverhalts durch die Behörden, welche verpflichtet sind, sich um eine Lösung im Sinne einer dem DBA entsprechenden Besteuerung zu bemühen.⁴⁴⁴ Im Gegensatz dazu erfolgt das Konsultationsverfahren gem Art 25 (3) OECD-MA durch die Behörden von Amts wegen und ohne Beteiligung des Steuerpflichtigen.⁴⁴⁵ Ziel des Verfahrens ist die Herbeiführung einer abstrakten Einigung über die Auslegung eines DBA, welche nach Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt für Behörden und Gerichte bindend ist.⁴⁴⁶

Gem Art 25 (5) OECD-MA kann ein Steuerpflichtiger die Einleitung eines Schiedsverfahren zwischen den Vertragsstaaten des DBA beantragen, wenn Auslegungs- und Anwendungskonflikte durch ein Verständigungsverfahren nach Art 25 (1) und (2) nicht innerhalb von 2 Jahren gelöst werden können.⁴⁴⁷ Mit den in Art 16 bis 26 MLI enthaltenen Bestimmungen soll die Beilegung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Anwendung der DBA verbessert werden und entspricht den in im Zuge des BEPS-Projekts in Action 14 definierten Maßnahmen.⁴⁴⁸ Die im MLI vorgeschlagen Optionen für ein zwingendes und verbindliches Schiedsverfahren sollen anstelle oder in Ermangelung bestehender Schiedsklauseln in die DBA übernommen werden, wovon Österreich gegenüber den notifizierten Staaten Gebrauch gemacht hat.⁴⁴⁹

3.3.2.2 Streitbeilegung in Steuerangelegenheiten innerhalb der EU

Die Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten der Europäischen Union betrifft Streitigkeiten zwischen den Mitgliedsstaaten, die aus der Anwendung und Auslegung der in DBA geregelten Bereiche mit Folgen einer drohenden Doppelbesteuerung entstehen; die Richtlinie ist für innerhalb der EU ansässige Unternehmen anwendbar, die bei der nationalen Behörde unabhängig von nationalen

⁴⁴⁴ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXV/2ff.

⁴⁴⁵ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXV/10.

⁴⁴⁶ *Kofler*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. X/30.

⁴⁴⁷ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XSV/13ff.

⁴⁴⁸ *Kerschner/Turcan*, SWI 28/2018, 138ff.

⁴⁴⁹ *Bendlinger*, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XSV/16ff.

Rechtsbehelfen eine Beschwerde einbringen und die Herbeiführung eines Lösungsvorschlags bewirken können, wobei jedoch kein Einigungszwang besteht; kommt es zu einer Lösung, ist diese für die Mitgliedsstaaten verbindlich, kann aber durch innerstaatliche Rechtsbehelfe angefochten werden.⁴⁵⁰

Das Übereinkommen (90/436/EWG) vom 23.7.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, sowie der dazu erarbeitete „Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention“ (90/436/FWC), ermöglicht es in der EU ansässigen Unternehmen, bei der nationalen Behörde ein Verständigungsverfahren einzuleiten und einen verbindlichen Schiedsspruch zu erwirken; es ist auch für Fälle anwendbar, welche die Korrektur von Betriebsstättenergebnissen betreffen.⁴⁵¹

3.3.3 Zusammenarbeit der Steuerbehörden

3.3.3.1 Amtshilfe innerhalb der EU

Die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung ist Teil des Richtlinienpakets „Directive on Administrative Co-operation“ (DAC) und regelt die Zusammenarbeit der Mitgliedsstaaten in Steuerangelegenheiten, indem die nationalen Behörden innerhalb der EU unter Einhaltung von Geheimhaltungspflichten zum gegenseitigen Informationsaustausch und der Teilnahme an grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen ermächtigt werden.⁴⁵² Die Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, bezieht sich auf Vollstreckungsmaßnahmen zwischen den Mitgliedsstaaten, wobei die Abgabebehörden mithilfe eines standardisierten Exekutionstitels unmittelbar zur Vollstreckung ausländischer Abgabensprüche berechtigt werden.⁴⁵³

3.3.3.2 Internationaler Informationsaustausch

Um den Internationalen Forderungen nach einem verstärkten Austausch steuerlich relevanter Informationen zu entsprechen, vereinbaren Staaten einen „große Informationsaustausch“, bzw

⁴⁵⁰ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXV/29ff.

⁴⁵¹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXV/23ff.

⁴⁵² Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXVI/40ff.

⁴⁵³ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXVII/10.

eine „umfassende Amtshilfe“, sodass die Behörden ermächtigt werden, nicht nur Informationen zur Anwendung des jeweiligen Abkommens („kleiner Informationsaustausch“), sondern auch auf Basis nationaler Erfordernisse auszutauschen.⁴⁵⁴ Als Rechtsgrundlagen solcher Vereinbarungen gelten die Auskunftsklauseln in den DBA, die Amtshilfe-RL, das multilaterale Amtshilfe-Übereinkommen und zwischenstaatlich abgeschlossene TIEA.⁴⁵⁵ Für Mitgliedsstaaten der EU haben die Regelungen der Amtshilfe-RL Vorrang gegenüber den Auskunftsklauseln der jeweiligen DBA und den bilateralen Amtshilfeabkommen.⁴⁵⁶

TIEA: Das von der OECD veröffentlichte Musterabkommen für den bilateralen Informationsaustausch in Steuersachen wird von Staaten zum Abschluss sogenannter „*Tax Information Exchange Agreements*“ (TIEA) verwendet und stellt die Rechtsgrundlage für den Austausch ertragsteuerlich relevanter Informationen mit Staaten dar, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde; die Behörden werden darin zum Informationsaustausch auf Ersuchen und zu grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen ermächtigt, ein Ansuchen auf Verdacht wird allerdings ausgeschlossen und es gibt keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, die im jeweiligen Hoheitsgebiet nicht verfügbar sind.⁴⁵⁷ Bislang hat Österreich mit folgenden Staaten TIEAs abgeschlossen:⁴⁵⁸ Andorra, Gibraltar, Guernsey, Jersey, Mauritius, Monaco, St. Vincent und die Grenadinen.

Multilaterales Amtshilfeübereinkommen: Das von der OECD und dem Europarat präsentierte Abkommen „*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*“ verpflichtet die beitretenden Staaten zu einem internationalen Standard der Verwaltungszusammenarbeit und damit unter anderem zum großen Informationsaustausch, wobei parallel dazu bestehende DBA, TIEA und die Bestimmungen der EU Amtshilfe-RL unberührt bleiben.⁴⁵⁹ Österreich ist diesem Abkommen beigetreten, hat aber von der Möglichkeit eines Vorbehalts Gebrauch gemacht und die gegenseitige Vollstreckungshilfe mit den Signatarstaaten von der Anwendung ausgeschlossen.⁴⁶⁰ Neben Österreich haben dieses Abkommen bislang folgende Staaten unterzeichnet:⁴⁶¹ Albanien, Andorra, Anguilla, Antigua und

⁴⁵⁴ Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, 122ff.

⁴⁵⁵ Tuma, ÖStZ Art. 26620 vom 9.1.2019.

⁴⁵⁶ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXVI/47.

⁴⁵⁷ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXVI/30.

⁴⁵⁸ Kodex Doppelbesteuerungsabkommen, 17.Auflage, 1441.

⁴⁵⁹ Bendlinger, in: Internationales Steuerrecht, Rn. XXVI/50f.

⁴⁶⁰ ÖStZ 2014/563.

⁴⁶¹ Kodex Doppelbesteuerungsabkommen, 17.Auflage, 1375ff.

Barbuda, Argentinien, Armenien (noch nicht in Kraft), Aruba, Aserbaidshan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bermuda, Brasilien, Britische Jungferninseln, Brunei Darussalam, Bulgarien, Burkina Faso (noch nicht in Kraft), Chile, China VR, Cook Inseln, Curacao, Costa Rica, Dänemark, Deutschland, Dominikanische Republik (noch nicht in Kraft), Ecuador (noch nicht in Kraft), El Salvador (noch nicht in Kraft), Estland, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich, Gabun (noch nicht in Kraft), Georgien, Ghana, Gibraltar, Griechenland, Grönland, Grenada, Großbritannien, Guatemala, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Isle of Man, Island, Israel, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Kaimaninseln, Kamerun, Kanada, Kasachstan, Katar, Kenia, Kolumbien, Korea, Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liberia (noch nicht in Kraft), Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macao, Malaysia, Malta, Marshall Inseln, Mauretanien (noch nicht in Kraft), Mauritius, Marokko (noch nicht in Kraft), Mexiko, Moldau, Monaco, Montserrat, Nauru, Neuseeland, Niederlande, Nigeria, Niue, Nord Mazedonien (noch nicht in Kraft), Norwegen, Pakistan, Panama, Paraguay (noch nicht in Kraft), Peru, Philippinen (noch nicht in Kraft), Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Samoa, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Senegal, Seychellen, Singapur, Sint Marteen, Slowakei, Slowenien, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tschechien, Tunesien, Türkei, Turks- und Caicosinseln, Uganda, Ukraine, Ungarn, Uruguay, USA, Vanuatu, Vereinigte Arabische Emirate, Zypern,

4 Zusammenfassung

In Österreich ansässige Unternehmen sind in Österreich mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig. Der inländischen Steuerpflicht unterliegen somit auch die Einkünfte, die aus der Geschäftstätigkeit in einem anderen Staat stammen. Staaten sind bei der Ausübung ihrer Besteuerungsrechte autonom, sodass die Geschäftstätigkeit eines ausländischen Unternehmens unter gewissen Voraussetzungen in ihre Besteuerungshoheit fällt. Nach den Bestimmungen des internationalen Steuerrechts gilt das Vorhandensein einer Betriebsstätte als Voraussetzung, damit ein Staat sein Besteuerungsrecht für die auf seinem Territorium stattfindenden Aktivitäten ausüben darf. Als Betriebsstätte gilt in diesem Zusammenhang nicht eine vom Unternehmen gewollte physische Einrichtung, sondern es handelt sich um eine steuerrechtliche Fiktion, die durch die Erfüllung bestimmter Tatbestandsmerkmale nach dem jeweils nationalen Steuerrecht zur Begründung einer Steuerpflicht führt.

Zur Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen sind Staaten danach bestrebt, Doppelbesteuerung der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen zu vermeiden, und regeln in bilateral abgeschlossenen DBA einerseits die Aufteilung der Besteuerungsrechte, andererseits die Anknüpfungselemente für die Begründung einer Betriebsstätte. Als Vorlage dazu dienen die von OECD und UN veröffentlichten MA, und als Auslegungsbasis kommen vorrangig die dazu ergangenen MK zur Anwendung. OECD- und UN-MK dienen auch als Interpretationshilfe in internationalen Steuerfällen, bei denen kein DBA zur Anwendung kommt.

Basierend auf den von Österreich abgeschlossenen DBA und den in MA und MK definierten Kriterien kommen für Bauausführungen insbesondere die folgenden Tatbestände für eine Steuerpflicht im Ausland in Betracht:

- Wird die im Sondertatbestand für Bauausführungen und Montagen definierte Dauer (zB 6, 9 od. 12 Monate) überschritten, begründet das Unternehmen dadurch eine Betriebsstätte. In den Anwendungsbereich fallen auch Aufsichts- und überwachende Tätigkeiten, wenn durch diese eine Einflussnahme oder Mitwirkung an der Bauausführung erfolgt. Enthält der Sondertatbestand eine Zusatzregelung für Dienstleistungen, die ab einer bestimmten Tätigkeitsdauer (idR 183 Tage) eine Betriebsstätte begründen, kommt diese nur zur Anwendung, wenn die Geschäftstätigkeit nicht einer Bauausführung und Montage zuzuordnen ist.

- Eine Betriebsstätte wird auch durch den Generaltatbestand der festen Geschäftseinrichtung begründet, wenn diese über einen Zeitraum von mindestens 6 Monaten besteht. Wird zur Ausübung einer bestimmten Geschäftstätigkeit keine fixe Einrichtung benötigt, kann das Objekt der Tätigkeit selbst als solche klassifiziert werden.
- Subsidiär wird eine Betriebsstätte auf Basis des Tatbestands des abhängigen Vertreters begründet, wenn eine Person im Auftrag eines Unternehmens über einen gewissen Zeitraum (idR 6 Monate) Handlungen setzt, die das Unternehmen wirtschaftlich binden.
- Parallel dazu können Dienstleistungen von Personen oder Unternehmen auf Basis des Tatbestands für selbständige Tätigkeit ab einer bestimmten Anwesenheitsdauer (idR 183 Tage) eine Betriebsstätte begründen.
- Quellensteuern können vor allem auf Basis des Tatbestands für Lizenzgebühren entstehen, wenn diese gem DBA auch die Mitteilung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Erfahrungen, Ausrüstungen, oder Know-how umfassen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln die DBA, dass ausländische Steuern in Österreich durch Anrechnung oder Befreiung bei der Besteuerung des Welteinkommens berücksichtigt werden. Kommt kein DBA zur Anwendung, kann eine Doppelbesteuerung in Österreich auf Basis einer unilateralen Entlastungsmaßnahme vermieden werden. Mit zahlreichen Staaten bestehen außerdem eigene Abkommen zum Austausch von steuerrelevanten Informationen und zur gegenseitigen Amtshilfe.

Der Bestand einer Betriebsstätte im Ausland hat zur Folge, dass der Gewinnanteil gemäß der funktionalen Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ermittelt werden muss. Hierbei ist zu beachten, dass die der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte fremdüblich gestaltet sein müssen und die Gewinnermittlung nach dem nationalen Steuerrecht erfolgen muss. Unabhängig von länderspezifischen Registrierungserfordernissen im Tätigkeitsstaat ist auch der mit einer separaten Betriebsstättenergebnisermittlung verbundene administrative Mehraufwand von Relevanz. Ausländische Steuern, die vom DBA nicht erfasst sind oder im Inland aufgrund von Höchstbeträgen oder Vorbehalten nicht angerechnet werden können, stellen zudem ein Kostenrisiko dar.

Bei der Vertragsgestaltung ist zu berücksichtigen, dass die betriebsstättenbegründende Dauer von Bauausführungen und Montagen auf der Ebene des Generalunternehmers bzw für eine Unternehmensgemeinschaft steuersubjektübergreifend bestimmt wird. Dies hat zur Folge, dass

Unternehmen, die Teil eines Konsortiums oder einer Arbeitsgemeinschaft sind, im Tätigkeitsstaat eine Betriebsstätte begründen können, obwohl durch den eigenen Leistungsanteil die Schonfrist gem anzuwendendem DBA nicht überschritten wird. Umgekehrt werden in Bezug auf die zeitliche Präsenz im Tätigkeitsstaat die Aktivitäten eines Subunternehmers dem Generalunternehmer zugerechnet. Dies ist auch bei der vertraglichen Trennung von Leistungsanteilen in „On- und Offshore“ zu berücksichtigen, sowie bei Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen bei der standortübergreifenden Abwicklung von Aufträgen. Die Aufspaltung von Verträgen für Tätigkeiten, die in ihrer Gesamtheit einen wirtschaftlichem und geografischem Zusammenhang besitzen, könnte von den Finanzverwaltungen in Hinblick auf eine mögliche missbräuchlichen Gestaltung hinterfragt werden.

Als Auswirkung der internationalen Maßnahmen gegen steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen und aufgrund steigender Besteuerungsansprüche von Entwicklungs- und Schwellenländern finden sich in den MA bereits Vorschläge für Bestimmungen, welche verstärkt Tatbestände für die Begründung von Dienstleistungsbetriebsstätten schaffen. Folglich ist damit zu rechnen, dass international tätige Unternehmen zukünftig noch mehr mit grenzüberschreitenden Steuersachverhalten konfrontiert sein werden.

Literaturverzeichnis

Monografien:

- Bendlinger, Stefan, Betriebsstättenbesteuerung, Montagen und Anlagenerrichtung im Ausland, Frankfurt am Main 2009 (zitiert als: Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung)
- Bendlinger, Stefan, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Auflage, Wien 2016 (zitiert als: Bendlinger, Betriebsstätte)
- Bendlinger, Stefan, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2019 (zitiert als: Bendlinger, Internationales Steuerrecht)
- Hök, Götz-Sebastian, Handbuch des internationalen und ausländischen Baurechts, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg 2012 (zitiert als: Hök, Handbuch Baurecht)
- Kanduth-Kristen, Sabine, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2019 (zitiert als: Kanduth-Kristen, Internationales Steuerrecht)
- Schmidjell-Dommes, Sabine, Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, Wien 2017 (zitiert als: Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht)

Periodika:

- Bendlinger, Stefan, Die Relevanz des BEPS-Projekts für das internationale Steuerrecht, SWI-Spezial 28/2018, 5 (zitiert als: Bendlinger, SWI)
- Bayer, Adebisola, Internationales Steuerrecht, Bauausführungen und Montagen als Dienstleistungsbetriebsstätte?, ÖStZ 2013/922, 14.11.2013
- Ecker, Fabian, Verhinderung künstlicher Vertragstrennung, SWI-Spezial 28/2018, 123 (zitiert als: Ecker, SWI)
- Hummer, Martin, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, SWI-Spezial 28/2018, 82 (zitiert als: Hummer, SWI)

genehmigt, ÖStZ 2014/563, Heft 14/2014 16.07.2014

Kerschner, Ina/Turcan, Laura, Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen, SWI-Spezial 28/2018, 138 (zitiert als Kerschner/Turcan, SWI)

Lang, Michael, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, SWI-Spezial 28/2018, 62 (zitiert als: Lang, SWI)

Mitterlehner, Matthias, UN-Musterabkommen – neue Bestimmung zur Besteuerung technischer Dienstleistungen geplant, SWI 2017, 180 (zitiert als: Mitterlehner, SWI)

Tuma, Barbara, BMF: Staaten mit umfassender Amtshilfe, Stand 09.01.2019, ÖStZ Rechtsnews Nr. 26620, 09.01.2019

Turcan, Laura, DBA-Anpassungen durch das MLI, SWI-Spezial 28/2018, 12 (zitiert als: Turcan, SWI)

Publikationen:

OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD (www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf); Originaltitel: Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD (zitiert als: OECD Erläuterungen BEPS)

Panholzer, Max/Mitterlehner, Andreas, Körperschaftssteuer - Kommt die einheitliche EU-Bemessungsgrundlage?, Icon Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz 15.10.2018, abrufbar im Internet: <<https://www.icon.at/de/publikationen/news/news/detail/2018-10-15-koerperschaftssteuer-kommt-die-einheitliche-eu-bemessungsgrundlage/>> (Stand: 27.09.2019)

Panholzer, Max/Mitterlehner, Andreas, Körperschaftssteuer – Verordnung zur neuen Hinzurechnungsbesteuerung, Icon Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz 13.02.2019, abrufbar im Internet: <<https://www.icon.at/de/publikationen/news/news/detail/2019-02-13-koerperschaftssteuer-verordnung-zur-neuen-hinzurechnungsbesteuerung/>> (Stand: 27.09.2019)

Winkler, Andrea, BEPS: Erste Anwendbarkeit der MLI-Änderungen, Deloitte Österreich Tax &

Legal News, abrufbar im Internet: <https://www.deloittetax.at/2019/08/07/beps-erste-anwendbarkeit-der-mli-anderungen/#.Xa9Bj_ICQ0M> (Stand: 22.10.2019)

Kommentare:

Aigner, Dietmar/Kofler, Georg/Tumpel, Michael (Hrsg.), DBA, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 2. Auflage, Wien 2019

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing (zitiert als: OECD-MK)

United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017 Update (zitiert als: UN-MK)

Nachschlagewerke:

Doralt, Werner (Hrsg.), Kodex des Österreichischen Rechts, Doppelbesteuerungsabkommen 2019, Stand 1.4.2019, 17. Auflage, Wien 2019

Online-Quellen:

Bundesministerium für Finanzen, Umsatzsteuer, abrufbar im Internet:

<<https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/umsatzsteuer/umsatzsteuer.html>> (Stand: 24.09.2019)

Unternehmensserviceportal, Steuern und Abgaben, Allgemeines, abrufbar im Internet:

<https://usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/steuern_abgaben_allgemeines/Seite.800100.html> (Stand: 24.09.2019)

Unternehmensserviceportal, Einkommenssteuer, abrufbar im Internet:

<https://usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/einkommenssteuer/51005.html> (Stand: 27.09.2019)