

Internationales Steuerrecht: Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS Action 7)

Die OECD/G20 hat einen umfassenden **Maßnahmenkatalog zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen** („Base Erosion and Profit Shifting“, kurz: BEPS) durch international tätige Unternehmen erarbeitet. BEPS Action 7 zielt darauf ab, den DBA-rechtlichen Begriff der „Betriebsstätte“ neu zu definieren, um so die „künstliche“ Vermeidung der Begründung einer Betriebsstätte und die damit einhergehenden Gewinnverlagerungen (zB in Niedrigsteuerländer) zu unterbinden. Erreicht werden soll dies durch das **Absenken der Betriebsstättenschwelle**, wodurch in der Praxis eine vermehrte Begründung von steuerlichen Betriebsstätten erwartet wird (sowohl im Ausland durch in Österreich ansässige Unternehmen als auch im Inland durch ausländische Unternehmen). Im Folgenden informieren wir Sie über die wichtigsten Änderungen, die in Bezug auf die Besteuerung von Betriebsstätten zu erwarten sind:

Bedeutung des Betriebsstättenbegriffs

Das Bestehen einer Betriebsstätte ist oftmals Anknüpfungspunkt für Steuerpflichten nach dem jeweiligen nationalen Recht. In Österreich begründet eine Betriebsstätte bspw die beschränkte Steuerpflicht gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG für gewerbliche Einkünfte oder die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer, wenn Dienstnehmer in der Betriebsstätte beschäftigt werden (§ 81 EStG). Im Bereich der Umsatzsteuer ist das Bestehen einer „festen Niederlassung“ für die Leistungsortbestimmung von sonstigen Leistungen nach § 3a UStG relevant.

Grenzüberschreitend entstehen durch ertragsteuerliche Betriebsstätten Steuersubstrate, an welchen der jeweilige Betriebsstättenstaat die Besteuerung vornehmen darf.

Aus der Neufassung des ertragsteuerlichen Betriebsstättenbegriffs gem Action 7 können (ungewollte) steuerliche **Gewinnverlagerungen ins Ausland oder nach Österreich** resultieren, weshalb eine Überprüfung der aktuellen Geschäftsmodelle auf ihre BEPS Auswirkungen hin empfehlenswert ist.

Im Generalatbestand des Art 5 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) wird eine Betriebsstätte als eine **feste Geschäftseinrichtung** definiert, **durch die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt**.

Es müssen gemäß Definition ua Räumlichkeiten, maschinelle Anlagen oder Einrichtungen vorliegen, durch welche das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausüben kann und welche daher unmittelbar dem Zweck des Unternehmens dienen. Eine bloße Vermögensverwaltung begründet noch keine Betriebsstätte. Weiters ist für das Bestehen einer Betriebsstätte eine dauernde Verbindung zu einem bestimmten Punkt an der Erdoberfläche Voraussetzung, die nicht nur vorübergehend besteht.

Umfassende **Neuerungen** ergeben sich aufgrund der BEPS-Empfehlungen insbesondere in den nachfolgend behandelten Bereichen:

Tatbestandsneuerung für Bauausführungen und Montagen des Art 5 Abs 3 OECD-MA:

Bisher begründete eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschritten hatte. Die Zwölfmonatsregel galt gem Rz 18 des Kommentars zum OECD-MA für jede einzelne Bauausführung, außer wenn es sich um eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit handelte (funktionaler Zusammenhang der Tätigkeiten). Zeitliche Unterbrechungen wie zB aufgrund von Schlechtwetter oder Materialmangel hatten keine Fristunterbrechung zur Folge.

BEPS Action 7 sieht zukünftig eine **steuersubjektübergreifende Betrachtung** vor. Sind Unternehmen miteinander verbunden und üben sie Tätigkeiten an derselben Baustelle aus, soll die Anwesenheitszeit aller Unternehmen in die zwölfmonatige Betrachtung einbezogen werden und nicht nur jene der einzelnen Unternehmen.

Beispiel: Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt. Die A-GmbH verbringt 10 Monate in Deutschland bei einer Montage und im Anschluss führt die B-GmbH weitere Montagetätigkeiten für 6 Monate aus. Einzeln betrachtet würde keine dieser Gesellschaften eine Betriebsstätte in Deutschland begründen. Da sie jedoch zu 100% verbunden sind, liegt in Summe eine Gesamtdauer von 16 Monaten vor, was die Entstehung einer Betriebsstätte zur Folge hat.

Tatbestandsneuerung für eine Ausnahmebestimmungen des Art 5 Abs 4 OECD-MA:

Die Ausnahmebestimmungen des Art 5 Abs 4 OECD-MA betreffen **Tätigkeiten, welche nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen**, wodurch sie bisher **nicht** als Betriebsstätte galten:

- Feste Geschäftseinrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Lieferung
- Bestände von Gütern oder Waren, die durch andere Unternehmen be- oder verarbeitet werden, wodurch die Einrichtung dem Unternehmen nicht zur Verfügung steht
- Feste Geschäftseinrichtungen, die nur dazu dienen Waren einzukaufen und Informationen zu beschaffen
- Sonstige Tätigkeiten, die nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen

Grund der Ausnahmen war die zugrundeliegende Annahme, dass solche Tätigkeiten zwar zur Produktivität eines Unternehmens beitragen, die geleisteten Dienste allerdings soweit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwierig wäre diesen Einrichtungen Gewinne zuzurechnen.

An der oben beschriebenen Ausnahmebestimmung soll grundsätzlich weiterhin festgehalten werden. Eine Betriebsstätte soll jedoch nicht dadurch vermieden werden können, indem ein Unternehmer oder Konzern seine Tätigkeiten fragmentiert und hierdurch für die einzelnen Aktivitäten die Ausnahmebestimmung in Anspruch nimmt. Sind daher zB verbundene Unternehmen im potentiellen Betriebsstättenstaat tätig, so sind sämtliche durchgeführte Aktivitäten der einzelnen verbundenen Unternehmen zusammen für die Beurteilung des Vorliegens einer potentiellen Betriebsstätte maßgeblich.

Die Tätigkeiten im Betriebsstättenstaat sollen darüber hinaus immer im Kontext mit der **Gesamttätigkeit des Unternehmens/Konzerns** betrachtet werden. Dh die Ausnahmeregelung für Tätigkeiten vorbereitender Art bzw Hilfstätigkeiten soll nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Tätigkeiten im Kontext zur Gesamttätigkeit des Unternehmens/Konzerns als solche zu qualifizieren sind. Vor allem im Hinblick auf Einkaufsstellen von Unternehmen sind die neuen Empfehlungen von BEPS Action 7 wesentlich, da leichter eine Betriebsstätte entstehen kann, als dies momentan gem Art 5 Abs 4 OECD-MA der Fall ist.

Den BEPS Empfehlungen folgend ist der **vorbereitende Charakter im Verhältnis zur unternehmerischen Gesamttätigkeit** zu beurteilen. Als **Hilfstätigkeiten** sollen jene Tätigkeiten angesehen werden, die ausschließlich Elemente der Unternehmenstätigkeit unterstützen, aber dabei **nicht dem Kerngeschäft zugeordnet** werden.

Beispiel: Es wird ein großes Warenlager mit vielen Beschäftigten unterhalten um Waren zu lagern und auszuliefern welche vorher im Internet von Kunden bestellt wurden. Ein solches Lager soll zukünftig als Betriebsstätte gelten und nicht mehr unter die Ausnahmebestimmungen des Art 5 Abs 4 OECD-MA fallen, da das Lager für die Vertriebs- und Auslieferungstätigkeiten des Unternehmens maßgeblich ist.

Tatbestandsneuerungen Vertreterbetriebsstätten gem Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA:

Ein **abhängiger Vertreter** ist eine Person, die für ein Unternehmen tätig ist und im anderen Vertragsstaat die Vollmacht hat, Verträge im Namen des Unternehmens abzuschließen. Ein Vertreter gilt als abhängig, wenn er in einem Abhängigkeitsverhältnis zum vertretenden Unternehmen steht (zB erhält der Vertreter vom Unternehmen Weisungen oder unterliegt umfassenden Kontrollen).

Liegen die Voraussetzungen vor und wird die Vollmacht auch für gewöhnlich ausgeübt, wird das vertretene Unternehmen im anderen Vertragsstaat so behandelt, als habe es eine **Betriebsstätte**, es sei denn eine der Ausnahmebestimmungen gem Art 5 Abs 4 OECD-MA kommt zur Anwendung. Den Generaltatbestand einer festen Geschäftseinrichtung bedarf es somit nicht.

Bei einem **unabhängigen Vertreter** (zB Makler oder Kommissionär) entsteht für das Unternehmen **keine Betriebsstätte** im Quellenstaat, wobei folgende Faktoren für eine Unabhängigkeit sprechen:

- Die Vergütung erfolgt fremdüblich, zB durch umsatzabhängige Provision.
- Durch Weisungen wird nicht in das Tagesgeschäft des Vertreters eingegriffen.
- Der unabhängige Vertreter ist mit rechtlichen und wirtschaftlichen Freiräumen ausgestattet.
- Der unabhängige Vertreter wickelt auch Geschäfte für andere Unternehmen ab.

Während der abhängige Vertreter für den Unternehmer in der Vergangenheit eine Betriebsstätte begründete, war dies beim unabhängigen Vertreter nicht der Fall. Eine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA konnte daher vermieden werden, indem der Vertrieb zB in Form von Kommissionärsstrukturen gestaltet wurde.

Um diese Umgehung zu verhindern legt BEPS Action 7 folgende Voraussetzungen für eine Vertreterbetriebsstätte fest, die faktisch zu einer Erweiterung des Begriffs des unabhängigen Vertreters führen:

- eine Person ist in einem Staat **für das Unternehmen tätig** (das Unternehmensgeschäft wird durch die ausgeübten Tätigkeiten verwirklicht, zB Vertreter verkauft für das Unternehmen dessen Produkte)
- diese Person schließt gewöhnlich Verträge ab oder trägt für gewöhnlich **wesentlich am Zustandekommen von Verträgen bei**, welche routinemäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen zustande kommen und
- die Verträge richten sich auf die **Übertragung von Eigentum**, die **Erbringung von Dienstleistungen** oder auf Rechte zur Nutzung von Vermögensgegenständen, die das Unternehmen besitzt

Darüber hinaus wird ebenfalls angeregt, dass eine Person dann nicht mehr als unabhängiger Vertreter angesehen werden kann, wenn sie ausschließlich oder fast ausschließlich für ein Unternehmen tätig wird.

Beispiel: Der Vertreter A verkauft die Produkte der B-GmbH in seinem Staat, wofür er div. Verkaufsaktivitäten durchführt (zB Telefonate und Besuche bei Kunden). Bei Verkaufsabschluss weist er den Kunden darauf hin, dass der Vertrag mit der B-GmbH abgeschlossen wird. A legt sämtliche Preise und Vertragsbedingungen für den Abschluss offen. Es handelt sich in diesem Fall um eine Vertreterbetriebsstätte iSd der BEPS-Empfehlungen, da der Vertreter A für die B-GmbH tätig wird, für sie gewöhnlich Verträge abschließt und diese Verträge auf die Eigentumsübertragung an Produkten gerichtet sind.

Bewirbt A hingegen nur die Produkte der B-GmbH, hat B-GmbH keine Vertreterbetriebsstätte iSd der BEPS-Empfehlungen im anderen Staat, da bei bloßer Werbung nicht von einem Vertragsabschluss ausgegangen werden kann.

Von einer Vertreterbetriebsstätte kann weiters nicht ausgegangen werden, wenn der Vertreter bloße Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten wahrnimmt.

Umsetzung BEPS Action 7:

Die Umsetzung der BEPS-Empfehlungen soll durch ein multilaterales Abkommen erfolgen, welches noch 2016 unterschriftsreif sein soll. Wie rasch es letztendlich gelingt, dass dieses multilaterale Abkommen wirksam wird, ist noch offen. Angesichts der positiven Grundhaltung Österreichs gegenüber dem BEPS Projekt kann aber mit einem Beitritt zum multilateralen Abkommen und der Umsetzung gerechnet werden.

Praxistipp:

Wir empfehlen Ihnen Ihre Geschäftsmodelle schon heute im Sinne von BEPS-Action 7 zu überprüfen, um nicht gewollte oder unerwartete Betriebsstätten in Quellenstaaten zu vermeiden und Ihre Betriebsstätten-Ergebnisermittlung anzupassen.

Für weitere Informationen oder Fragen stehen Ihnen zur Verfügung:

- StB. Mag. (FH) Michael Kern, LL.M.
Tel.: 01/24721-304; e-Mail: michael.kern@steuer-service.at
- WP/StB. Mag. (FH) Thomas Hlawenka
Tel.: 01/24721-408; e-Mail: thomas.hlawenka@steuer-service.at
- Ihr persönliches Betreuungsteam

Alle bisherigen Quick News finden Sie auch auf unserer Website <http://www.steuer-service.at/> unter der Rubrik "NEWS".

Für den Inhalt verantwortlich: StB Mag. (FH) Michael Kern, LL.M.

Die Inhalte in diesem Newsletter stellen lediglich eine allgemeine Information dar und ersetzen nicht individuelle Beratung im Einzelfall. Die Steuer & Service Steuerberatungs GmbH übernimmt keine Haftung für Schäden, welcher Art immer, aufgrund der Verwendung der hier angebotenen Informationen. Die Steuer & Service Steuerberatungs GmbH übernimmt insbesondere keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts der Newsletter.

Impressum:

Medieninhaber und Herausgeber: Steuer & Service Steuerberatungs GmbH
Anschrift: 1010 Wien, Wipplingerstraße 24

Die **Offenlegung** gemäß **Mediengesetz** finden Sie auf unserer Homepage unter folgendem Link: <http://www.steuer-service.at/Impressum.39.0.html>.