

Die
Betriebsstätte
in der Praxis
des internationalen
Steuerrechts

von
StB Dr. Stefan Bendlinger

^m LIECHTENSTEIN
Bibliothek

LexisNexis

Orac-Steuerpraxis

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	XIII
1. Einführung.....	1
2. Die Ursachen doppelter Besteuerung.....	3
3. Systematische Lösung internationaler Steuerfälle.....	4
4. Doppelbesteuerungsabkommen.....	5
4.1. Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen.....	5
4.2. Das Verhältnis der Rechtsordnungen.....	5
4.2.1. Kollision nationaler Besteuerungsansprüche.....	5
4.2.2. Die Stellung der DBA in der österreichischen Rechtsordnung.....	6
4.2.3. DBA-Recht und EG-Recht.....	7
4.3. Internationale Vertragsschablonen.....	9
4.3.1. Das OECD-Musterabkommen.....	9
4.3.2. Das Musterabkommen der Vereinten Nationen.....	10
4.3.3. Multilaterale Abkommen.....	11
4.4. Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.....	11
4.4.1. Völkerrechtliche Auslegungsgrundsätze.....	11
4.4.2. Die Bedeutung der OECD als DBA-Interpret.....	12
4.4.3. Auswirkungen sich ändernder Kommentarfassungen auf bestehende DBA.....	13
4.4.4. Konstitutive und deklaratorische Änderungen des OECD-MK.....	15
4.4.5. Verweis auf nationales Steuerrecht.....	15
5. Die Betriebsstätte im österreichischen Abgabenrecht.....	17
5.1. Die Betriebsstätte im österreichischen Ertragsteuerrecht.....	17
5.2. Besonderheiten für Betriebsstätten von Steuerausländern in Österreich.....	18
5.3. Die Betriebsstätte im österreichischen Umsatzsteuerrecht.....	19
6. Die Betriebsstätte im zwischenstaatlichen Steuerrecht.....	21
6.1. Wechselwirkungen zwischen innerstaatlichem und DBA-rechtlichem Betriebsstättenbegriff.....	21
6.2. Historischer Abriss zum Betriebsstättenkonzept.....	22
6.3. Auslegung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs.....	23
6.4. Territoriale Abgrenzung nationaler Besteuerungsansprüche.....	25
6.5. „Gewollte“ und „ungewollte“ Betriebsstätten.....	26
7. Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen.....	28
7.1. Die Betriebsstätten-Tatbestände im Überblick.....	28
7.2. Die „feste Geschäftseinrichtung“ als Betriebsstätte.....	28
7.2.1. Die Tatbestandsmerkmale.....	28
7.2.2. Die „Einrichtung“ als Grundvoraussetzung.....	29
7.2.3. Die „Geschäftseinrichtung“.....	30
7.2.4. „Fest“ als Tatbestandsmerkmal.....	32
7.2.5. Maschinelle Einrichtungen als Betriebsstätte.....	33

Inhaltsverzeichnis

7.2.6.	Verfüugungsmacht über Geschäftseinrichtungen.....	35
7.2.7.	Subjektbezogene Betrachtungsweise.....	38
7.2.8.	^Physisch verfestigte Präsenz.....	38
7.2.9.	Keine Betriebsstätte durch bloßes „Tätigwerden'S.....	41
7.2.10.	Das zeitliche Element.....	42
7.2.11.	Unternehmerische Tätigkeit in der Geschäftseinrichtung.....	45
7.2.12.	Keine Betriebsstätte bei Vermögensverwaltung.....	45
• 7.2.13.	Überlassen von Wirtschaftsgütern:.....	46
7.2.14.	Arbeitskräfteüberlassung.....	46
7.2.15.	Lohnveredelung.....1.....	47
7.2.16.	Das Objekt der Tätigkeit als Betriebsstätte.....	48
7.2.17.	Verschiedene Aktivitäten in einem DBA-Staat.....	50
7.2.18.	Kurzfristige, wiederkehrende Tätigkeiten.....	51~
7.2.19.	Beginn und Ende einer festen Geschäftseinrichtung.....	54
7.3.	Betriebsstätten begründende Dienstleistungen.....	54
7.3.1.	Die Dienstleistungsbetriebsstätte im OECD-MA 2008.....	54
7.3.2.	Betriebsstätten-Ersatztatbestand idF OECD-MK 2008.....	55
7.3.2.1.	Eine neue Betriebsstättendefinition im OECD-MK.....	55
7.3.2.2.	Dienstleistungen in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen.....	56
7.3.2.3.	Physische Präsenz im Quellenstaat.....	57
7.3.2.4.	Die Besteuerung von Einzelunternehmern.....	58
7.3.2.5.	Projektbezogene Betrachtungsweise.....	59
7.3.2.6.	Anwesenheit und Tätigkeit als Voraussetzung.....	59
7.3.2.7.	Missbräuchliche Nutzung der 183-tägigen Schonfrist.....	60-
7.3.2.8.	Gebot der Nettobesteuerung.....	60
7.3.2.9.	Dienstleistungen als Hilfstätigkeiten.....	61
7.3.3.	Die Dienstleistungsbetriebsstätte im UN-Musterabkommen.....	61
7.4.	Betriebsstätten begründende Internet-Aktivitäten.....	62
7.5.	Betriebsstätten in Zusammenhang mit Transportleistungen.....	63
7.5.1.	Seefahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt.....	63
7.5.2.	Transportlagen.....	64
7.6.	Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen.....	64
7.6.1.	Internationale Exploration.....	64
7.6.2.	Suchen und Gewinnen von Bodenschätzen in internationalen Gewässern.....	65
7.6.3.	Unternehmenstätigkeit auf Schiffen.....	66
7.7.	„Prima facie“-Betriebsstätten.....	67
7.8.	Bauausführungen und Montagen.....	68
7.8.1.	Fiktionstheorie.....	68
7.8.2.	Erläuterungstheorie.....	70
7.8.3.	Betriebsstätte kraft Verantwortung.....	71
7.8.4.	Begriffsbestimmung: „Bauausführung“ und „Montage“.....	72
7.8.5.	Beginn der Zwölfmonatsfrist.....	74
7.8.6.	Unterbrechung und Hemmung des Fristenlaufes.....	77
7.8.7.	Arbeitsvergabe in Baulosen.....	79
7.8.8.	Ende der Betriebsstättenfrist.....	80
7.8.9.	Wirksamwerden eines DBA bei laufenden Bau- und Montageausführungen.....	82
7.8.10.	Nachbesserungsarbeiten und Mängelbehebung.....	82

Inhaltsverzeichnis

7.8.11.	After Sales Services.....	83
7.8.12.	Mehrere Bauausführungen neben- oder nacheinander.....	84
	7.8.1-2.1. Vermeidung von Missbrauch.....	84
	7.8.12.2. Wirtschaftlicher und geografischer Zusammenhang.....	85
7.8.13.	Beschäftigung von Subunternehmern.....	90
7.9.	Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft.....	92
	7.9.1. Der Anlagenbauvertrag.....	92
•	7.9.2. Generalunternehmer und Subunternehmer.....	92
	7.9.3. Das Konsortium im Handelsrecht.....	93
	7.9.3.1. Das Außenkonsortium.....	93
	7.9.3.2. Das Innenkonsortium.....	94
	7.9.4. Das Konsortium im internationalen Steuerrecht.....	94
	7.9.5. Die Arbeitsgemeinschaft im Handelsrecht.....	95
	7.9.6. Die Arbeitsgemeinschaft im internationalen Steuerrecht.....	95
	7.9.7. Joint Ventures.....	98
	7.9.8. Build-Operate-Transfer (B.O.T.)-Modelle.....	98
7.10.	Vertragstypen im internationalen Projektgeschäft.....	99
	7.10.1. Turn-Key-Verträge.....	99
	7.10.2. Komponentenverkauf.....	100
	7.10.3. Dienstleistungen („Services“).....	100
7.11.	Planungs- und Überwachungsleistungen.....	100
	7.11.1. Planung und Überwachung im OECD-MA.....	100
	7.11.2. Planung und Überwachung im UN-Musterabkommen.....	102
7.12.	Betriebsstättenbegründung durch Fertigungsüberwachung.....	102
7.13.	Hilfsbetriebsstätten.....	103
	7.13.1. Der „Negativkatalog“.....	103
	7.13.2. Lagerung, Ausstellung und Auslieferung.....	104
	7.13.3! Warenbestände.....	106
	7.13.4. Einkaufsstellen.....	106
	7.13.5. Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten.....	106
	7.13.6. Kombination verschiedener Hilfstätigkeiten.....	108
	7.13.7. Hilfstätigkeiten nur für eigene Zwecke.....	109
7.14.	Die Vertreterbetriebsstätte.....	109
	7.14.1. Der abhängige Vertreter.....	109
	7.14.1.1. Das Merkmal der Abhängigkeit.....	109
	7.14.1.2. Die Abschlussvöllmacht.....	111
	7.14.1.3. Die Nachhaltigkeit.....	112
	7.14.1.4. Hilfstätigkeiten des Vertreters.....	113
	7.14.2. Der unabhängige Vertreter.....	114
	7.14.2.1. Das Merkmal der Unabhängigkeit.....	114
	7.14.2.2. Der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit.....	115
	7.14.3. Verbundene Unternehmen als Betriebsstätte.....	115
7.15.	Die „Freiberufler-Betriebsstätte“.....	117
7.16.	Betriebsstätten von Versicherungen.....	118
7.17.	Konflikte bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs.....	119
8.	Die Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.....	121
	8.1. Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung.....	121
	8.2. Gewinnabgrenzung im österreichischen Steuerrecht.....	122

Inhaltsverzeichnis

8.2.1.	Steuerliche Entstrickung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern.....	122
8.2.2.	Europarechtliche Vorgaben nationaler Gewinnabgrenzung.....	123
8.3.	Unternehmensgewinne im DBA-Recht.....	125
8.3.1.	Das Zurechnungsprinzip.....	125
8.3.2.	Vorlaufkosten und gescheiterte Betriebsstätten.....	127
8.3.3.	Die direkte Methode der Ergebnisaufteilung.....	128
8.3.3.1.	Der Fremdverhaltensgrundsatz in der Fassung des OECD-Musterabkommens 2008.....	128
8.3.3.2.	Ertrags- und Aufwandszuordnung: Ergebnisabgrenzung nach der „direkten Methode“.....	129
8.3.3.3.	Zuordnung von Wirtschaftsgütern.....	130
8.3.3.4.	Dotationskapital der Betriebsstätte.....	131
8.3.3.5.	Grenzen der direkten Methode.....	131
8.3.4.	Gewinnabgrenzung nach der „indirekten Methode“.....	133
8.3.5.	Kontinuität der Gewinnabgrenzungsmethodik.....	134
8.3.6.	Eliminierung von Zukaufgewinnen.....	134
8.3.7.	Verbot der Liefergewinnbesteuerung.....	134
8.3.8.	Subsidiarität und Betriebsstättenvorbehalte.....	137
8.3.9.	Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen.....	138
8.3.10.	Abgrenzung zur Verteilungsnorm für „Lizenzgebühren“.....	140
8.3.11.	Nachträgliche Erlöse und Aufwendungen.....	141
8.4.	Ergebnisabgrenzung nach dem „functionally separate entity approach“ der OECD.....	142
8.4.1.	Die Ausgangslage.....	142
8.4.2.	Der Betriebsstättenbericht der OECD.....	142
8.4.3.	Umsetzung des Betriebsstättenberichtes.....	144
8.4.4.	Gewinnabgrenzung in zwei Schritten.....	145
£ 8.4.5.	OECD-MK zu Art 7 OECD-MA in der Fassung 2008.....	145
8.4.5.1.	Die Funktionsanalyse.....	145
8.4.5.2.	Die Risikoanalyse.....	147
8.4.5.3.	Zuordnung von Wirtschaftsgütern.....	147
8.4.5.4.	Dotationskapital der Betriebsstätte.....	148
8.4.5.5.	Fremdkapital der Betriebsstätte.....	149
8.4.5.6.	„Geschäfte“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.....	149
8.4.5.7.	Vorrang der direkten Methode.....	150
8.4.5.8.	Die rechtliche Relevanz des AOA.....	150
8.4.5.9.	Grenzen des FSE-Ansatzes.....	151
8.4.6.	Der Entwurf eines neuen Art 7 OECD-MA.....	151
8.5.	Gewinnermittlung nach innerstaatlichem Steuerrecht.....	153
8.6.	Besonderheiten der Ergebnisabgrenzung im internationalen Projektgeschäft.....	155
8.6.1.	Portrait einer Branche.....	155
8.6.2.	Leistungsspektrum des Maschinen- und Anlagenbaus.....	155
8.6.3.	Der Anlagenbau: Ein Steuerfall der eigenen Art.....	157
8.6.4.	Grenzen des „functionally separate entity“-Ansatzes.....	158
8.6.5.	„Dealing at arm's length“ zwischen Stammhaus und Montagebetriebsstätte.....	158
8.6.6.	Ergebnisabgrenzung nach der „Subunternehmertheorie“.....	160

Inhaltsverzeichnis

8.6.7.	Zulässigkeit gemischter Methoden nach Maßgabe des „functionally separate entity approach“.....	160
8.6.8.	Die Kostenschlüsselermethode.....	161
8.6.8.1.	Das Auftrags-Gesamtergebnis als Verteilungsmasse.....	161
8.6.8.2.	Auftrags-Erfolgsrechnung als Grundlage.....	162
8.6.8.3.	Verursachungsgerechte Schlüsselung des Projektergebnisses.....	163
8.6.8.4.	Die Kostenschlüsselermethode in der Praxis.....	166
8.6.8.5.	Verp'obung durch die Kostenaufschlagsmethode.....	168
8.6.8.6.	Kritik an Kostenschlüsselermethoden.....	169
9.	Ausländische Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung.....	170
9.1.	Kollidierende nationale Besteuerungsansprüche.....	170
9.2.	Vermeidung von Doppelbesteuerung im DBA-Recht.....	170
9.2.1.	Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung	170
9.2.2.	Anrechnung ausländischer steuern in Österreich.....	171
9.2.2.1.	Systematik der Anrechnungsmethode.....	171
9.2.2.2.	Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages.....	174
9.2.2.3.	Vortrag nicht anrechenbarer Auslandssteuern.....	176
9.2.2.4.	Vorrang des horizontalen Verlustausgleichs.....	178
9.2.3.	Die Befreiungsmethode.....	179
9.2.3.1.	Die Systematik der Befreiungsmethode.....	179
9.2.3.2.	Der Progressionsvorbehalt.....	180
9.2.3.3.	Virtuelle Doppelbesteuerung.....	181
9.2.3.4.	Notwendigkeit von Besteuerungsnachweisen.....	181
9.2.4.	Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung.....	183
9.2.4.1.	Auslegung des Methodenartikels.....	183
9.2.4.2.	Subject-to-tax-Klauseln.....	184
9.2.4.3.	Switch-over-Klauseln.....	185
9.2.4.4.	„Remittance-base“-Klauseln.....	185
9.2.4.5.	Aktivitätsklauseln.....	185
9.3.	Betriebsstättenenergebnisermittlung für steuerliche Zwecke im Inland.....	185
9.3.1.	Betriebsstätten-Ergebnisermittlung nach nationalem Steuerrecht....	185
9.3.2.	Verluste ausländischer Betriebsstätten.....	186
9.3.3.	Nachversteuerung von Betriebsstättenverlusten.....	186
9.3.4.	Verlustverwertung bei Pauschalbesteuerung im Ausland.....	187
9.3.5.	Betriebsstättenverluste in der Rechtsprechung des EuGH.....	188
9.3.6.	Verwertung endgültiger Betriebsstättenverluste.....	191
9.4.	Korrespondierende Gewinnberichtigungen.....	191
9.5.	Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	193
9.6.	Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot.....	195
10.	Unterbetriebsstätten.....	196
11.	Steuroptimierung mit ausländischen Betriebsstätten.....	198
11.1.	Niedrig besteuerte DBA-Betriebsstätten.....	198
11.2.	Finanzierungsbetriebsstätten in Niedrigsteuerländern.....	199
12.	Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht.....	201
12.1.	Das internationale Umfeld.....	201
12.2.	Personengesellschaften im österreichischen Steuerrecht.....	201

Inhaltsverzeichnis

12.3. Personengesellschaften im DBA-Recht.....	202
12.3.1. Person und Gesellschaft im Abkommensrecht.....	202
12.3.2. Keine Ansässigkeit der Personengesellschaft.....	202
12.3.3. Partielle DBA-Berechtigung.....	203
12.3.4. Die Qualifikation ausländischer Personengesellschaften.....	203
12.3.5. Anwendung der Betriebsstättenregel.....	206
12.3.6. Vermögensverwaltende Personengesellschaften.....	207
12.3.7. Bilaterale Qualifikationskonflikte.....	208
12.4. Zuordnung von Beteiligungen zu ausländischen Betriebsstätten.....	210
12.5. Sondervergütungen im DBA-Recht.....	212
Anhang.....	215
Glossar zur Betriebsstättenbesteuerung.....	289"
Checklist zur Beurteilung von „Betriebsstättenrisiken“.....	293
Literaturverzeichnis.....	297
Stichwortverzeichnis.....	307