

Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD

» RdW 2017/266

Am 24. 11. 2016 hat die OECD ein Multilaterales Abkommen¹ vorgelegt, das bezweckt, die DBA-rechtlich relevanten BEPS-Ergebnisse, die im Auftrag der G-20 von der OECD entwickelt worden sind, zügig in die weltweit mehr als 3.000 bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu übernehmen. Die Vorschläge zur Anpassung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und des Kommentars dazu (OECD-MK) sollen damit rasch und möglichst flächendeckend in das Abkommensrecht übernommen werden, ohne dass jahr(zehnte)lange DBA-Verhandlungen notwendig sind. Mit dem Multilateralen Abkommen wird Neuland beschritten. Es handelt sich dabei um ein sehr komplexes Instrument, das den Staaten große Flexibilität einräumt und bei dem die Staaten entscheiden können, im Verhältnis zu welchen DBA-Staaten die BEPS-Vorschläge übernommen werden sollen; es können Vorbehalte angebracht und Optionen ausgewählt werden. Die durch BEPS-Action 7 vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs gem Art 7 OECD-MA sind ein wesentlicher Bestandteil des Multilateralen Abkommens und können erhebliche Folgen für die internationale Unternehmensbesteuerung mit sich bringen. Österreich ist bei der Übernahme der in BEPS Action 7 vorgebrachten Änderungsvorschläge mit großem Augenmaß vorgegangen.²

1. Das Multilaterale Instrument zur DBA-Anpassung

Das multilaterale Abkommen wurde von einer durch G20 und OECD beauftragten „Ad-hoc-Group“ unter der Beteiligung von 99 Staaten verhandelt. Mit der Entwicklung einer Schiedsgerichtsklausel war eine „Sub-Group“ beschäftigt, die sich aus 27 Staaten zusammengesetzt hat. Das Multilaterale Abkommen (in der Folge als „*Multilaterales Instrument*“ – MLI bezeichnet) umfasst 39 Artikel und wird durch ein 86-seitiges „*Explanatory State-*

ment“³ ergänzt.⁴ Diese erklärende Stellungnahme erörtert nur das Zusammenwirken zwischen MLI und den einzelnen DBA, dient jedoch nicht dazu – die Regelungen zur Schiedsgerichtsbarkeit ausgenommen – die vom MLI vorgeschlagenen Änderungen des DBA-Rechts zu erläutern. Die Kommentierung dazu findet sich in den einzelnen BEPS-Maßnahmenpaketen und den darin vorgeschlagenen Änderungen des OECD-MK.⁵ Eine erste Unterzeichnungszeremonie des MLI soll im Rahmen einer Regierungskonferenz der OECD in der am 5. 6. 2017 beginnenden Woche in Paris stattfinden.

Im Zuge der Umsetzung des MLI mussten die DBA-Staaten in einem ersten Schritt gegenüber der OECD, die als „*Depositary*“ zur Verfügung steht, jene Vertragsstaaten benennen, für die eine Anwendung des MLI überhaupt infrage kommen soll („*Covered Tax Agreements*“). Nach ersten Informationen aus dem BMF sind das aus österreichischer Sicht **etwa 40 Staaten**.⁶ Das MLI ist allerdings „dynamisch“ und es können später weitere Staaten nachnominiert werden.

Wird ein DBA von beiden DBA-Vertragsstaaten benannt, ist das MLI im Verhältnis zwischen diesen beiden Staaten grundsätzlich anwendbar. Kommt es zu keiner übereinstimmenden Nennung, bleiben die bestehenden DBA bis zu allfälligen Neuverhandlungen bzw Revisionen in unveränderter Form bestehen.⁷ Im zweiten Schritt müssen die DBA-Staaten den **inhaltlichen Geltungsbereich** festlegen. Das MLI bietet diesbezüglich erhebliche Flexibilität und ermöglicht es den Staaten, Vorbehalte anzumelden und Optionen auszuwählen, die von der OECD miteinander abgeglichen werden, um feststellen zu können, welche DBA-Regelungen im Verhältnis zu welchem Staat durch das MLI über-

1 OECD, Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24. 11. 2016.

2 Aktualisierung des Beitrages Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (9).

3 OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24. 11. 2016.

4 Im Unterschied zu allen anderen BEPS-Maßnahmen hat die OECD im Zuge der Erarbeitung des MLI keine „*Discussion Drafts*“ einer Begutachtung zugänglich gemacht.

5 Explanatory Statement Rz 12.

6 Nach ersten Informationen aus dem BMF sind das die folgenden österreichischen DBA-Vertragsstaaten: Belgien, China, Frankreich, Finnland, Israel, Indien, Italien, Kroatien, Kanada, Litauen, Niederlande, Norwegen, Pakistan, Russland, Slowakei, Spanien, Schweiz, Singapur, Tschechien, Ungarn, Bulgarien, Chile, Deutschland, Estland, Griechenland, Hong Kong, Irland, Lettland, Luxemburg, Malta, Mexiko, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slowenien, Südafrika, Türkei, Zypern.

7 *Kroppen/van der Ham*, Neue OECD-Richtlinien zur Gewinnaufteilung bei Vertreterbetriebsstätten, Verkannt, verrannt, was nun?, IWB 2017, 257 (260).

schrieben werden sollen. Letztlich können nur jene Änderungen Geltung erlangen, die von beiden DBA-Vertragsstaaten symmetrisch ausgewählt worden sind. Im Bereich des Methodenartikels kann es auch zu asymmetrischer Anwendung kommen.⁸

Durch die Art 12–15 in Kapitel IV. MLI sollen die in BEPS-Action 7⁹ vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs zur Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten in das DBA-Recht übernommen werden. Das MLI ermöglicht den Staaten, die das MLI unterzeichnen wollen (in der Folge als „Staaten“¹⁰ bezeichnet), auch bezüglich der Anpassung des Betriebsstättenbegriffs die Anmeldung von Vorbehalten und die Auswahl von Optionen. Das MLI verlangt den Signatarstaaten kein „alles oder nichts“ ab, sondern gestattet ihnen durch die Verwendung unterschiedlicher Regelungstypen auch eine nur partielle, durch „Wahlpflichtmodule“ gelockerte Umsetzung des BEPS-Maßnahmenkatalogs.¹¹ Meldet ein Staat einen Vorbehalt an, so ist die entsprechende Regelung des MLI gegenüber keinem der das MLI unterzeichnenden DBA-Staaten anzuwenden, da die Vorbehalte nur für das gesamte (MLI-fähige) DBA-Netz eines Staates einheitlich ausgeübt werden dürfen. Werden Optionen gewählt, können diese nur dann Anwendung finden, wenn auch der jeweils andere Staat von dieser Option Gebrauch gemacht hat.

Abkommensrechtliche BEPS-Maßnahme	Fundstelle im MLI
Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strategien	
– Abhängiger Vertreter	Art 12
– Unabhängiger Vertreter	Art 12
Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Ausnahme spezifischer Aktivitäten	Art 13
Aufteilung von Verträgen	Art 14
Definition einer mit einem Unternehmen „eng verbundenen Person“	Art 15

⁸ *Kroppen/van der Ham*, IWB 2017, 257 (260).

⁹ *OECD*, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; *Ban/Niehus/Pestl*, BEPS Aktionspunkt 7; Auswirkungen auf die unternehmerische Tätigkeit international agierender Unternehmen, DB 2016, 2136 (2136); *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar (2016) Rz 446 (446); *Bendlinger*, Die neue Vertreterbetriebsstätte, WT 2016, 236 (236); *Bendlinger*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung, BÖB 2016, 23 (23); *Cortez*, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, IWB 2016, 814 (814); *Eisenbeiss*, BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment, INTERTAX 2016, 481 (481); *Schoppe/Popat*, Lagerung, Einkauf und Ausstellung als Betriebsstätten ab 2017, BB 2016, 1113 (1113); *Schmidt-Heß*, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte, IStR 2016, 165 (165); *Wagemann*, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA, IWB 2016, 14 (14); *Pleijzier*, The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse, INTERTAX 2015, 147 (147); *Weldens/Sprenger*, BEPS 7: Hat der Kommissionär/Handelsvertreter im Konzern ausgedient?, DB 2016, 2125 (2125).

¹⁰ Die Signatarstaaten des MLI werden im englischen Text als „Contracting Jurisdiction“ bezeichnet.

¹¹ *Reimer*, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 2 (2).

2. Künstliche Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionärsstrukturen

2.1. Der abhängige und der unabhängige Vertreter (Art 12 MLI)

In BEPS-Action 7 wird angeregt, die Definition des abhängigen Vertreters in Art 5 Abs 5 OECD-MA¹² und des unabhängigen Vertreters in Art 5 Abs 6 OECD-MA zu verändern. **Art 12 Abs 1 MLI** soll diese Vorschläge umsetzen und hat folgenden Wortlaut:¹³

1. *Ist ungeachtet der Bestimmungen eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens, das den Begriff der ‚Betriebsstätte‘ definiert, aber vorbehaltlich des Abs. 2 eine Person in einem Vertragsstaat eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens für ein Unternehmen tätig und schließt sie dabei gewöhnlich Verträge ab, oder spielt sie gewöhnlich eine wesentliche Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden und werden diese Verträge*
 - a) *im Namen des Unternehmens oder*
 - b) *zur Übertragung des Eigentums oder des Rechts zur Nutzung von Wirtschaftsgütern, die das Unternehmen besitzt oder zu nutzen berechtigt ist, oder*
 - c) *zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen*

geschlossen, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Vertragsstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten werden durch eine in einem Vertragsstaat bestehende feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, die nach den Bestimmungen eines bestehenden Abkommens (allenfalls in der Fassung des MLI) nicht zum Bestand einer Betriebsstätte führen würde.“

Durch Art 12 Abs 1 MLI soll die in den bilateralen DBA bestehenden Definition des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte neu gefasst werden.¹⁴ Wenngleich in vielen DBA die Vertreterbetriebsstätte entsprechend den Vorgaben des Art 5 Abs 5 OECD-MA definiert ist, ist in einzelnen DBA der Begriff dennoch abweichend formuliert, indem zB das UN-Musterabkommen (UN-MA)¹⁵ als Vorlage genommen wird. Der Wortlaut des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF MLI soll deshalb nur jene Tatbestände ersetzen, die eine Vertreterbetriebsstätte wegen des Bestands einer Vollmacht „im Na-

¹² Zitate des OECD-MA beziehen sich – soweit sich kein anderer Hinweis findet – auf die Fassung des Update 2014. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 15 July 2014.

¹³ Art 12 Abs 1 MLI. Das MLI wurde nur in (authentischer) englischer und französischer Sprache veröffentlicht. Dem Vernehmen nach arbeitet die OECD aber an einer deutschen Fassung. Bei der in diesem Beitrag verwendeten deutschen Version handelt es sich um eine Übersetzung des Verfassers, die sich an dem vom BMF verwendeten deutschen Wortlaut der österreichischen DBA orientiert. Bestehende DBA werden im englischen Text als „Covered Tax Agreement“ bezeichnet, das MLI selbst als „Convention“.

¹⁴ Art 12 Abs 3 lit a MLI, Explanatory Statement Rz 158 f.

¹⁵ *United Nations, Department of Economic & Social Affairs*, Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries (2011).

men des Unternehmens“ Verträge abschließen zu können, unterstellen. Der Formulierung „in the name of“ soll dabei die gleiche Bedeutung wie der Wortfolge „on behalf of“ oder „that are binding on“ beigemessen werden.¹⁶ Der neue Art 5 Abs 5 idF Art 12 Abs 2 MLI soll aber jene Tatbestände nicht überschreiben, die eine Vertreterbetriebsstätte aus anderen Gründen unterstellen, wie das zB in Art 5 Abs 5 lit b UN-MA vorgeschlagen wird, wonach allein der Bestand eines *Auslieferungslagers* oder die *Annahme von Bestellungen* eine Betriebsstätte begründen soll.

Die Neufassung des Begriffs des „unabhängigen Vertreters“ soll jene Regelungen eines DBA ersetzen, die Art 5 Abs 6 OECD-MA bzw Art 5 Abs 7 UN-MA entsprechen, und regeln, dass ein unabhängiger Vertreter per se keine Betriebsstätte begründet.¹⁷ Art 5 Abs 6 OECD-MA idF **Art 12 Abs 2 MLI** soll durch folgenden Wortlaut überschrieben werden:¹⁸

„2. Abs 1 ist nicht anwendbar, wenn die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätige Person im erstgenannten Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen tätig ist. Ist eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig, mit dem oder denen sie eng verbunden ist, so gilt diese Person in Bezug auf dieses oder diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.“

Nachdem es sich bei BEPS-Action 7 um keinen von den Staaten zwingend umzusetzenden „Minimum Standard“ handelt, können sich die Signatarstaaten des MLI auch dafür entscheiden, die in Art 12 MLI enthaltenen Vorschläge zur Anpassung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte nicht anzunehmen.¹⁹ Allerdings können Art 12 Abs 1 und Abs 2 MLI *nur gesamthaft* abgelehnt oder eben umgesetzt werden. Sofern ein Staat bezüglich des Art 12 MLI keinen Vorbehalt („reservation“) angemeldet hat, sind der OECD jene DBA samt Fundstelle (Artikel und Absatz) bekannt zu geben, die eine dem Art 12 Abs 1 und Abs 2 MLI entsprechende Bestimmung enthalten, die durch das MLI überschrieben werden soll. Wird diese Meldung („notification“) von einem Staat nicht abgegeben, findet die Neufassung des Begriffs des abhängigen Vertreters (Art 12 Abs 1 MLI) bzw des unabhängigen Vertreters (Art 12 Abs 2 MLI) auf die bestehenden DBA eines Staates keine Anwendung.²⁰ Eine Überschreibung bestehender DBA ist nur dann möglich, wenn diesbezüglich bilaterale Übereinstimmung zwischen den Signatarstaaten besteht.²¹ Der Wortlaut der einzelnen Rege-

lungen des MLI kann von den DBA-Staaten, die bereit sind, die darin enthaltenen Vorschläge anzunehmen, nicht verändert werden. Denn Sinn und Zweck des MLI ist es, die DBA-rechtlich relevanten Änderungen des BEPS-Projekts *einmalig, flächendeckend* und *kohärent* in das DBA-Netz zu übernehmen. Ein abweichender Wortlaut kann allerdings im Zuge bilateraler Verhandlungen vereinbart werden, die natürlich auch weiterhin möglich sind.²²

2.2. Die österreichische Position zu Art 12 MLI

Bereits im Begutachtungsverfahren zu BEPS-Action 7 haben die geplanten Änderungen des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs heftige Reaktionen ausgelöst. Mehr als 100 Unternehmen und internationale Organisationen haben auf insgesamt 850 Seiten (!) zu den geplanten Anpassungen des Art 5 OECD-MA Stellung genommen.²³

Gegen die durch BEPS-Action 7 initiierte und durch Art 12–15 MLI umsetzbare (weitere) Absenkung der Schwelle, die zur Begründung einer Betriebsstätte überschritten werden muss, wurden von der Wirtschaft erhebliche Einwendungen vorgebracht. Zu Art 12 MLI wurden vor allem Bedenken bezüglich der Unsicherheiten bei der Begriffsauslegung (zB „... gewöhnlich eine wesentliche Rolle [spielen], die zum Abschluss von Verträgen führt, ...“) und daraus resultierende Probleme bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung wegen nicht miteinander abgestimmter BEPS-Aktionspunkte²⁴ und ein unverhältnismäßiger Dokumentations- und Compliance-Aufwand ins Treffen geführt. Für den Rechtsanwender bedeutet das eine zunehmende Rechtsunsicherheit bei der Bewertung seiner individuellen Faktenlage.²⁵ Langwierige Verständigungs- und Schiedsverfahren werden befürchtet. Auch die Folgen der Aufweichung des Begriffs der Betriebsstätte auf das **Umsatzsteuerrecht**²⁶ und die **Arbeitnehmerbesteuerung**²⁷ müssen in Erwägung gezogen werden.

Wenngleich Art 12 MLI die Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen, bei denen der Kommissio-

Steuern vom Einkommen und Vermögen zwischen Dänemark, Finnland, Schweden, Norwegen, Island und seit 1989 den Färöer Inseln, das Übereinkommen der Andengemeinschaft auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und das Übereinkommen der Union des arabischen Maghreb auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

22 Explanatory Statement Rz 13.

23 OECD, Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status, 1 January 2015, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>.

24 Kroppen/van der Ham, IWB 2017, 257 (265).

25 Rehfeld, Vertreter- und Logistikbetriebsstätten post BEPS 7, IWB 2017, 209 (211).

26 Wenngleich im Umsatzsteuerrecht für die Bestimmung des Leistungsorts der Begriff der „festen Niederlassung“ relevant ist, ist dieser in den Rechtsordnungen vieler Staaten nicht definiert, sodass – auch für umsatzsteuerliche Zwecke – fallweise auf den Betriebsstättenbegriff des DBA-Rechts zurückgegriffen wird. Bendlinger, Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht (2016) 49 ff.

27 Bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen bewirkt der Bestand einer Betriebsstätte den Entfall der 183-tägigen Schonfrist (Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA), die letztlich auch bezweckt, den Verwaltungsaufwand für den Arbeitgeber in Grenzen zu halten.

16 Explanatory Statement Rz 163.

17 Art 12 Abs 3 MLI; Explanatory Statement Rz 164.

18 Art 12 Abs 2 MLI; Explanatory Statement Rz 160 f.

19 Art 12 Abs 4 MLI; Explanatory Statement Rz 165.

20 Art 12 Abs 5 und Abs 6 MLI; Explanatory Statement Rz 166 f.

21 Art 12 Abs 5 MLI: „Paragraph 1 shall apply with respect to a provision of a Covered Tax Agreement only where all Contracting Jurisdictions have made a notification with respect to that provision.“ Die Formulierung „All Contracting Jurisdictions“ bezieht sich auf den jeweiligen DBA-Vertragsstaat. Der Plural wurde deshalb verwendet, um das MLI auch auf bestehende *multilaterale Abkommen* anwenden zu können. Beispiel für multilaterale Abkommen sind die nordische Konvention auf dem Gebiet der