

BEPS locuta – causa finita?

Reform der Betriebsstätte – Für und Wider



Christiane Zöhrer, LL.M. (WU)



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw



Agenda

1. **Einleitung und Problemaufriss**
2. **Das klassische Betriebsstättenkonzept**
 - 2.1. Grundsatz und Historie
 - 2.2. Problematische Aspekte
3. **Änderungen des Betriebsstättenkonzepts durch das OECD-BEPS-Maßnahmenpaket**
 - 3.1. BEPS-Actions 7 und 15
 - 3.1.1. Baustellenbetriebsstätte
 - 3.1.2. Hilfsbetriebsstätte
 - 3.1.3. Vertreterbetriebsstätte
 - 3.2. Würdigung
 - 3.3. Verhältnis zum Missbrauchstatbestand
4. **Ausblick**
 - 4.1. Digitale Betriebsstätte
 - 4.1.1. Hintergrund
 - 4.1.2. Vorschlag der OECD
 - 4.1.3. Vorschlag der EU-Kommission
 - 4.1.4. Würdigung
5. **Resümee**

1. Einleitung und Problemaufriss

- Im Fokus der öffentlichen Diskussion
 - Debatte geprägt von politischen und ideologischen Wertungen
- Notwendigkeit der Reform
 - Missbrauchsverhinderung
 - Bekämpfung der Betriebsstättenflucht
- Beurteilung der Neudefinition

2. Das klassische Betriebsstättenkonzept

2.1. Grundsatz und Historie

2.2. Problematische Aspekte

- Artikel 5 OECD-MA und UN-MA
- Konzept bewährt seit über **100 Jahren**
 - Simple Ausgestaltung dadurch einfach, praktikabel und wenig streitanfällig
 - Enorme Bedeutung aufgrund territorialer Abgrenzung nationaler Besteuerungsansprüche
- Anknüpfen an eine **physische Präsenz** im Quellenstaat
 - Feste Geschäftseinrichtung
 - Ausnahmen bilden die Randbereiche:
 - Vertreterbetriebsstätte, Dienstleistungsbetriebsstätte; Hilfsbetriebsstätte
 - Streitanfälligkeit
 - Umgehungsstrukturen und Missbrauch
 - Digitalisierung und Globalisierung verstärkt Problematik

3. Änderungen des Betriebsstättenkonzepts

3.1. BEPS-Actions 7 und 15

3.1.1. Baustellenbetriebsstätte

- Bekämpfung der Betriebsstättenflucht durch **BEPS-Actions 7 und 15**
- **Baustellenbetriebsstätte** (Art 5 Abs 3 OECD-MA; Art 14 MLI)
 - Bauausführung/Montage begründet eine BS, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet
 - **Steuersubjektbezogene Betrachtungsweise** ermöglicht **Missbrauch**
 - Bekämpfung durch **PPT** oder „**automatic rule**“ iSd Art 14 MLI
 - **Voraussetzungen:** „*miteinander zusammenhängende Tätigkeiten*“, die jeweils einen Zeitraum von 30 Tagen überschreiten und von „*eng miteinander verbundenen Unternehmen*“ ausgeübt werden
 - **Konsequenz:** steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise und automatische Zusammenrechnung der Anwesenheitszeiten aller beteiligten Unternehmen
- **Österreich:** keine Übernahme (PPT, § 22 BAO)

3. Änderungen des Betriebsstättenkonzepts

3.1. BEPS-Actions 7 und 15

3.1.2. Hilfsbetriebsstätte

- **Hilfsbetriebsstätte** (Art 5 Abs 4 OECD-MA; Art 13 MLI)
 - **Ausnahmebestimmung:** dient der Verhinderung der Besteuerung von Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen
 - Nur Art 5 Abs 4 lit e und lit f nehmen **explizit** Bezug auf Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten
 - **Problem:** Interpretation mancher Staaten, wonach die in lit a bis d genannten Tätigkeiten per se keine BS begründen
 - **Lösung:** Ausdehnung auf alle Tatbestände (Option A)
 - Tätigkeitsbezogene Ausnahmen (Option B)
 - Anti-Fragmentierungsregelung (13 Abs 4)
 - **Österreich:** Übernahme von Option A; Änderung von 15 DBA

3. Änderungen des Betriebsstättenkonzepts

3.1. BEPS-Actions 7 und 15

3.1.3. Vertreterbetriebsstätte

- **Vertreterbetriebsstätte (Art 12 MLI)**
 - Eine der **umstrittensten Bestimmungen** im internationalen Steuerrechts
 - „**Geburtsfehler**“ des Art 5 OECD-MA
 - Art 5 Abs 5 (abhängiger Vertreter) vs Art 5 Abs 6 OECD-MA 2014 (unabhängiger Vertreter/Kommissionär)
 - **Betriebsstättenflucht** aufgrund formaler Betrachtungsweise
 - Neuregelung durch Art 12 MLI
 - Regelmäßiges Abschließen von Verträgen im Namen des Geschäftsherrn
 - „für gewöhnlich“ die „wesentliche Rolle“ beim Abschluss von Verträgen spielen, „die routinemäßig ohne wesentliche Veränderung vom Unternehmen (...) abgeschlossen werden“.
 - Keine Unabhängigkeit, wenn Tätigkeit (fast) ausschließlich für eng verbundenes Unternehmen
 - Kommissionär und Makler werden nicht mehr explizit genannt
 - **Österreich:** Keine Übernahme

3. Änderungen des Betriebsstättenkonzepts

3.2. Würdigung

- Herabsetzung der BS-Schwelle und Ausweitung des BS-Begriffs
- Verlagerung des Besteuerungssubstrats
- Probleme bei Gewinnzuordnung
- Rechtsunsicherheit
- Administrativer Mehraufwand
- Divergierende fiskalpolitische Interessen
- Erhöhte Streitanfälligkeit
- Verwendung allgemeiner Begriffe
- Bedeutung auch ohne Übernahme
- Notwendigkeit der Anpassung innerstaatlicher Bestimmungen
- Notwendigkeit der steuerlichen Entstrickung (Wezugsbesteuerung)

3. Änderungen des Betriebsstättenkonzepts

3.2. Verhältnis zum Missbrauchstatbestand

- Änderungen sind keine Anti-Missbrauchsbestimmungen
- Ausweitung des BS-Begriffs
- Verhältnis zum Missbrauchstatbestand
 - „automatic rule”
 - Anti-Fragmentierungsregelung
 - Ausreichende Berücksichtigung wirtschaftlicher Gründe?

4. Ausblick

4.1. Die digitale Betriebsstätte

4.1.1. Problematik

- **Revolution** im internationalen Steuerrecht
 - Rüttelt an Grundfesten
 - Erfordert **keine physische Präsenz**
- Politische Forderung (OECD, EU, einzelner Nationalstaaten)
 - Bestehende BS-Konzept stößt an seine Grenzen
 - Keine personal- und kostenintensive lokale Präsenz notwendig
 - Euphorische Aufbruchsstimmung
- Problematik
 - Aufweichen des Präsenzerfordernisses resultiert in erhöhter **Streitanfälligkeit**

4. 1. Die digitale Betriebsstätte

4.1.2. Vorschlag der OECD

4.1.3. Vorschlag der EU

4.1.2. Vorschlag der OECD

- BEPS Action 1: Erweiterung des BS-Begriffs um eine digitale Präsenz
- Mögliche Anknüpfungspunkte: umsatzabhängige, digitale und nutzerbasierte Faktoren
- Keine Empfehlung seitens der OECD

4.1.3. Vorschlag der EU

- März 2018: EU veröffentlicht Maßnahmenpaket zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft
- Enthält einen Vorschlag für die Erweiterung des BS-Begriffs um eine signifikante digitale Präsenz
- Derzeit keine politische Einigung in Sicht

4. 1. Die digitale Betriebsstätte

4.1.4. Würdigung

- **Mangelnde politische Einigung** auf Ebene der OECD und der EU verhindert ein akkordiertes Vorgehen
 - Erforderlich zur Zielerreichung und zur Vermeidung unerwünschter Effekte
- **Nationale Alleingänge**
 - Treaty Override
- **Problem bei der Gewinnzurechnung**
 - AOA aufgrund mangelnder “significant people functions” nicht geeignet
 - Alternative Methoden der Gewinnaufteilung
- Betrifft uU **nicht nur große**, international agierende **Konzerne**
- Frage nach der **praktischen Umsetzung**
- Anfängliche Euphorie ist abgeklungen, Einführung einer **digitalen Betriebsstätte gescheitert**

V. Conclusio

- Ausweitung des BS-Begriffs
 - Erfordernis einer physischen Präsenz
 - Ziel: Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA
 - Zahlreiche Probleme
- Einführung einer digitalen Betriebsstätte gescheitert
- BEPS locuta – causa finita? ➡ Nein, nicht in Bezug auf die BS



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

Christiane Zöhrer

Wissenschaftliche Mitarbeiterin
Institut für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht
WU
Wirtschaftsuniversität Wien
Welthandelsplatz 1, Building D3, 1020 Wien
Tel: +43 1 313 36/5034
E-Mail: christiane.zoehrer@wu.ac.at

