



# Aktuelle Entwicklungen im Unternehmenssteuerrecht im Lichte von BEPS

## **MLI** sowie die **Änderungen des Betriebsstätten- begriffs durch BEPS**

Dr. Georg Gottholmseder

—

Linz, 22. März 2017



# Agenda

- Überblick über das MLI
- Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs
  - Abhängiger Vertreter/Kommissionär iSd Art 5 Abs 5/Abs 6
  - Ausnahmetätigkeiten iSd Art 5 Abs 4
  - Fragmentierung von Aktivitäten
  - Splitting von Verträgen
- Würdigung



# Überblick Multilaterales Instrument (MLI)

# Überblick Multilaterales Instrument (MLI)

## INHALTLICH

- Oktober 2015: Final Report zu BEPS-Action 15
- **Hintergrund:** einige der Maßnahmen des BEPS Projektes bedürfen einer Anpassung der bilateralen DBA. Davon existieren weltweit über 3.000, in Österreich über 90
- **Ziel:** Einheitliche und zügige Umsetzung der in den einzelnen Aktionspunkten von BEPS auf die Änderung von DBA gerichteten Maßnahmen
- 24. November 2016: Veröffentlichung des multilateralen Abkommens durch OECD
- Beinhaltet konkrete Formulierungen zur Implementierung der finalen BEPS-Ergebnisse in bestehenden DBA zu folgenden BEPS-Aktionspunkten:
  - Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen
  - Verhinderung von Abkommensmissbrauch
  - Verhinderung künstlicher Vermeidung von Betriebsstätten
  - Verbesserung Streitbeilegung (MAP, Gegenberichtigung, Schiedsverfahren)
- Minimum Standards
  - Verhinderung von Abkommensmissbrauch – Action 6
  - Streitbeilegung – Action 14

# Überblick Multilaterales Instrument (MLI)

- Außerhalb der Minimum Standards hohe Flexibilität
  - Opting-out
  - Optionen
- Wahlrecht hinsichtlich Abkommen für die MLI gelten soll („Covered Tax Agreements“)
- Vereinbarkeitsklauseln
- Explanatory Statement

## UMSETZUNGSSCHRITTE

- Übermittlung der Position Österreichs zum MLI an die OECD Ende Jänner 2017
- Finale Bekanntgabe der einzelnen Staaten, welche optionalen Bedingungen sie in ihr bestehendes DBA-Netz aufnehmen und hinsichtlich welcher Bestimmungen sie Optionen ausüben
- Mitteilung Covered Tax Agreements
- Unterzeichnung im Juni 2017 in Paris
- Transformation in das innerstaatliche Recht erforderlich
- Veröffentlichung konsolidierter DBA



# Verschärfung beim Betriebsstätten begriff

# Verhinderung der künstlichen Umgehung einer Betriebsstätte

Veröffentlichung des finalen Reports zu Aktion 7 im Oktober 2015

## Hintergrund

- DBA: Steuerpflicht für Gewinne von ausländischen Unternehmen nur, wenn das Unternehmen auch eine Betriebsstätte im ausländischen Staat hat
- Betriebsstättenbegriff ausschlaggebend für Ertragsteuerpflicht von gebietsfremden Unternehmen

## Ziele

- Bekämpfung von Methoden, die den steuerlichen Anknüpfungspunkt umgehen:
  - Ersatz von Vertriebsunternehmen durch Kommissionärsstrukturen
  - Künstliches Splitting von Geschäftstätigkeiten (zB Aufteilung von Bau- und Montageverträgen)
  - Inanspruchnahme der Ausnahmetatbestände (Hilfsbetriebsstätte)
- Gewinnzurechnung von Betriebsstätten



Abhängiger  
Vertreter/  
Kommissionär iSd  
Art 5 Abs 5/Abs 6



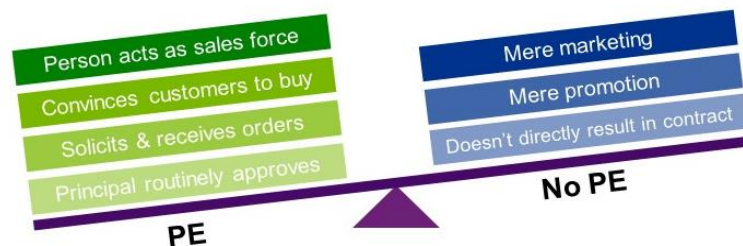
# Vermeidung einer Betriebsstätte durch Nutzung von Kommissionären oder ähnlichen Gestaltungen

## Problembereich

- Abschmelzen von Vertriebsunternehmen zu Kommissionären (auf eigenen Namen aber auf fremde Rechnung)

- Vertragsverhandlungen in einem anderen Staat als Vertragsunterzeichnung

- Vertragsabschluss durch unabhängige Vertreter

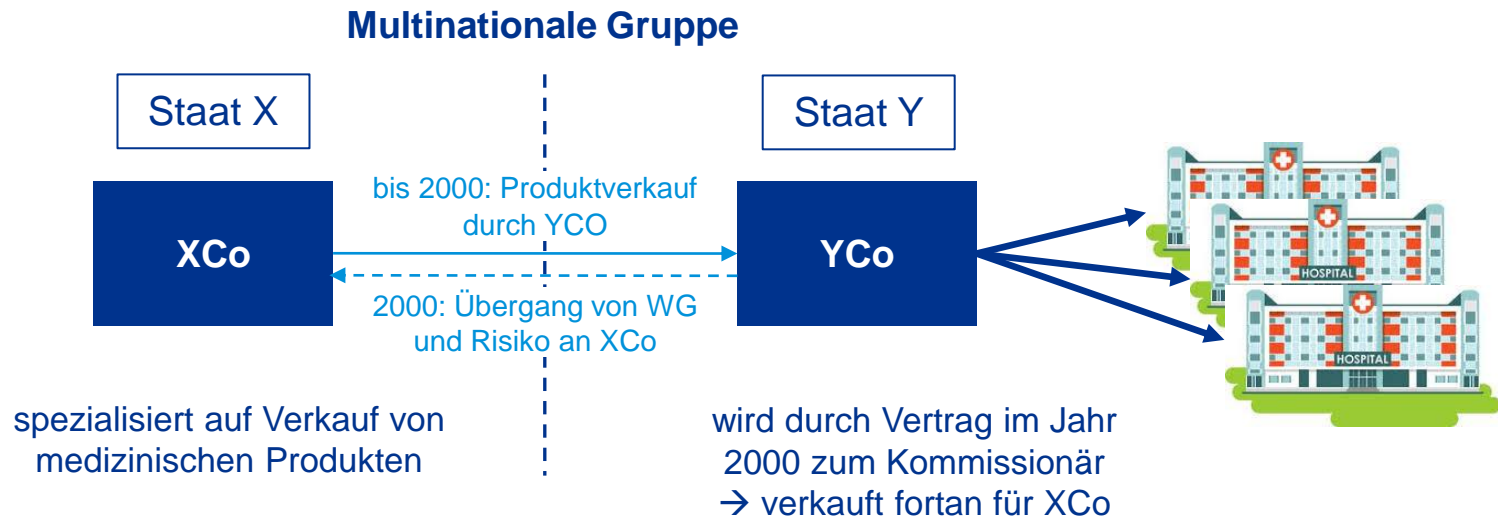


## Änderungen Aktion 7

- Kein zwingendes Erfordernis, dass Vertreter Verträge ausdrücklich im Namen des ausländischen Unternehmens abschließt (Vertreter-BS)
- Übertragung des Eigentums oder des Rechts zur Nutzung
- Erbringung von Dienstleistungen
- Wesentlicher Beitrag (sogenannte Principal Role) zum Vertragsabschluss durch Vertreter (Verhandlung wesentlicher Elemente und Details des Vertrags)
- Keine Vollmacht zu Vertragsabschluss erforderlich
- Kein unabhängiger Vertreter, wenn ausschließlich oder nahezu (mehr als 90 %) für eng verbundene Unternehmen tätig (beherrschender Einfluss: Beteiligung un- und mittelbar 50 %)
- Andere Definition der Verbundenheit als in Art 9 OECD-MA

# Beispiel 1: Übergang zu Kommissionär

(Rz 6 des OECD BEPS Reports, Aktion 7)



## — Ansicht vor Aktion 7:

Keine Betriebsstätte, da YCo als Kommissionär iSd Art 5 Abs 6 auftritt

## — BEPS Report:

Betriebsstätte begründet, da der Kommissionär YCo „**exclusively or almost**“ für die XCo handelt, zu der ein **Naheverhältnis** (beherrschender Einfluss über 50 %) besteht

# Umsetzung Vertreterbetriebsstätten (Artikel 12 des MLI)

- **Umsetzung** der Neuregelung **nicht zwingend**, wenn dann aber **nur insgesamt möglich** (vgl Art 12 Z 4 MLI) → kein partielles Umsetzen (zB nur Kommissionärsstrukturen)
- Nur **wirksam wenn beide Vertragsstaaten Umsetzung** gegenüber OECD („*depository*“) **bestätigen** (Art 12 Abs 6 MLI)
- In Österreich **bereits in der Vergangenheit im Auslegungsweg einige Themen abgedeckt**
  - Vgl zB EStR 7932ff
- BMF Vertreter bislang positiv zu diesem Punkt (vgl Schmidjell-Dommes, TPI 1/2017)
- Aus Sicht der Wirtschaft Vorbehalte
  - Verwaltungsaufwand iZm Betriebsstätten erheblich
  - In der Praxis schwierige Auslegungsfragen zB zur Thematik der „*principal role leading to the conclusion of contracts*“
- Deutschland eher ablehnend



# Ausnahmetätigkeiten iSd Art 5 Abs 4

# Vermeidung einer Betriebsstätte mit Hilfe von Ausnahmetätigkeiten (OECD-MA Art 5 [4])

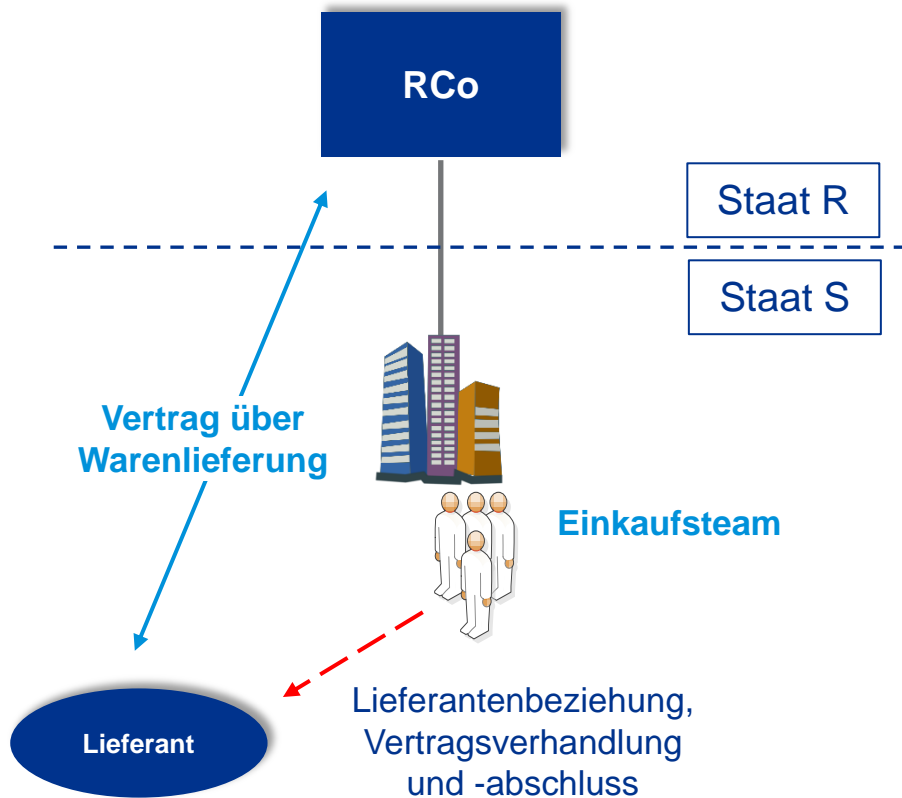
## Problembereich

- Strittig, ob Aktivitäten, die im Art 5 Abs 4 lit a bis d OECD-MA angeführt sind, per se keine Betriebsstätte darstellen oder nur dann, wenn Aktivitäten von vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeführt werden
- Dienste von tatsächlicher Gewinnerzielung weit entfernt (Gewinnzurechnung schwierig)

## Änderungen Aktion 7

- Einführung der Voraussetzung, dass es sich um Aktivitäten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten für das Unternehmen handeln muss
  - Vorbereitende Tätigkeiten: Tätigkeiten von relativ kurzer Dauer
  - Hilfstätigkeiten: unterstützen Unternehmenstätigkeit ohne Einsatz wesentlicher Wirtschaftsgüter oder Personal
- Alternative: Vorschlag, eine abweichende Fassung des Ausnahmenkatalogs in DBA's aufzunehmen; einzelne Tatbestände werden gestrichen und eine „Auffangklausel“ hinzugefügt
- Einige Staaten sind der Auffassung, dass Ausnutzung des Negativkatalogs durch Regelung zur Aufteilung solcher Aktivitäten (neuer Abs 4.1) begegnet werden kann

# Beispiel 2: Einkaufsbetriebsstätte



## Ausgangslage

RCo bezieht Produkte aus dem Staat S, welche vom Staat R aus weiter vertrieben werden. Die RCo Mitarbeiter im Staat S sind erfahrene Einkäufer, die die Lieferverträge für RCo verhandeln und abschließen.

- **Ansicht vor Aktion 7:**  
Keine Betriebsstätte, da Ausnahmetatbestand (mit Selbstständigkeitsfiktion des AOA nicht vereinbar)
- **BEPS Report:**  
Betriebsstätte begründet, da **Einkauf ein wesentlicher und bedeutsamer Bestandteil der Gesamttätigkeit der RCo ist** (Ausnahmetatbestand nur anwendbar, wenn Funktion aus Sicht des Gesamtunternehmens von vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit)

# Umsetzung Ausnahmetätigkeiten (Artikel 13 Abs 1-3 MLI)

- **Umsetzung** der Neuregelung **nicht zwingend**: es werden zwei Optionen angeführt:
  - **Option A** (Art 13 Abs 2 MLI): Klarstellung, dass die in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten **nur** dann keine Betriebsstätte begründen, **wenn sie für das jeweilige Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten** darstellen.
  - **Option B** (Art 13 Abs 3 MLI): Klarstellung, dass die in Art 5 Abs 4 lit a) bis d) genannten Tätigkeiten **per se Tätigkeiten vorbereitender Art** bzw **Hilfstätigkeiten** darstellen, unabhängig von der Bedeutung im jeweiligen Unternehmen.
- In **Österreich Umsetzung von Option A sehr wahrscheinlich** (vgl Schmidjell-Dommes, TPI 1/2017)
- Nur **wirksam wenn beide Vertragsstaaten die Umsetzung der jeweiligen Option gegenüber OECD („depository“) bestätigen** (Art 13 Abs 7 MLI)



# Fragmentierung von Aktivitäten



# Aufteilung von Aktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen

## Problembereich

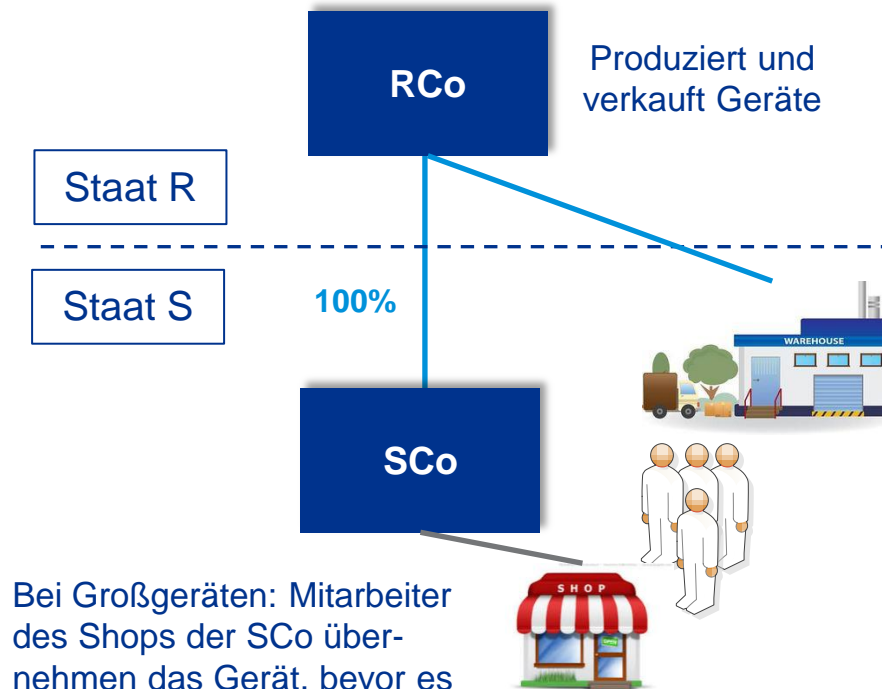
- Durch Aufteilung der Geschäftstätigkeit auf verschiedene Gesellschaften Vermeidung der Betriebsstätte
- Beschränkung der Anti-Fragmentierungsregelung auf ein Unternehmen, das in einem Staat mehrere Geschäftseinrichtungen unterhält
- Angemessene Organisationsstruktur vorhanden, trotzdem greift die Aufteilungsregelung wie bei künstlicher Aufteilung von Tätigkeiten

## Änderungen Aktion 7

- Ausweitung der Anti-Fragmentierungsregelung auf verbundene Unternehmen
- Voraussetzung für Anwendung des Art 5 Abs 4 ist, dass zumindest an einem der Orte, an denen Geschäftstätigkeiten durchgeführt werden, eine Betriebsstätte begründet wird
- Zusätzliche Überprüfung der „einheitlichen Geschäftstätigkeit“ durch die Voraussetzung, dass die Geschäftstätigkeiten des Unternehmens oder beider Unternehmen zusammengehörige Bereiche einer einheitlichen geschäftlichen Tätigkeit darstellen → „closely related“

# Beispiel 3: Anti-Fragmentierung

(Rz 30.4 zu Kommentar Art 5 Abs 4 OECD neu)



Bei Großgeräten: Mitarbeiter des Shops der SCo übernehmen das Gerät, bevor es an den Kunden geliefert wird; zum Zeitpunkt der Entnahme wird SCo Eigentümer - SCo erlangt erst Eigentum, wenn Ware das Lager verlässt.

- **Ansicht vor Aktion 7:**  
Keine Betriebsstätte, da nicht als zusammengefasste Tätigkeit und eine Hilfstätigkeit
- **BEPS Report:**  
Betriebsstätte begründet (Lager), da RCo und SCo verbundene Unternehmen sind („closely related enterprises“), die von SCo im Staat S unterhaltenen Läden eine BS begründen und Warenlager von RCo und Tätigkeiten von SCo zusammenhängendes Geschäft sind

# Umsetzung Anti-Fragmentierung (Artikel 13 Abs 4 MLI)

- **Umsetzung** der Neuregelung **nicht zwingend** (Art 13 Abs 6 MLI)
- Nur **wirksam wenn beide Vertragsstaaten Umsetzung** gegenüber OECD („*depository*“) **bestätigen** (Art 12 Abs 8 MLI)
- Anwendbarkeit der Regelung wirft in der Praxis **diverse Auslegungsfragen** auf
- Wenngleich auch große Fälle denkmöglich sind, wird **vielfach** davon auszugehen sein, dass den so begründeten bzw erweiterten Betriebsstätten **wenig Steuersubstrat** zuzuteilen sein wird (Routinetätigkeiten)
- **Umsetzung in Österreich** eher unwahrscheinlich (vgl Schmidjell-Dommes, TPI 1/2017)



# Splitting von Verträgen

# Splitting von Bau- und Montageverträgen – Principal Purpose Test

## Problembereich

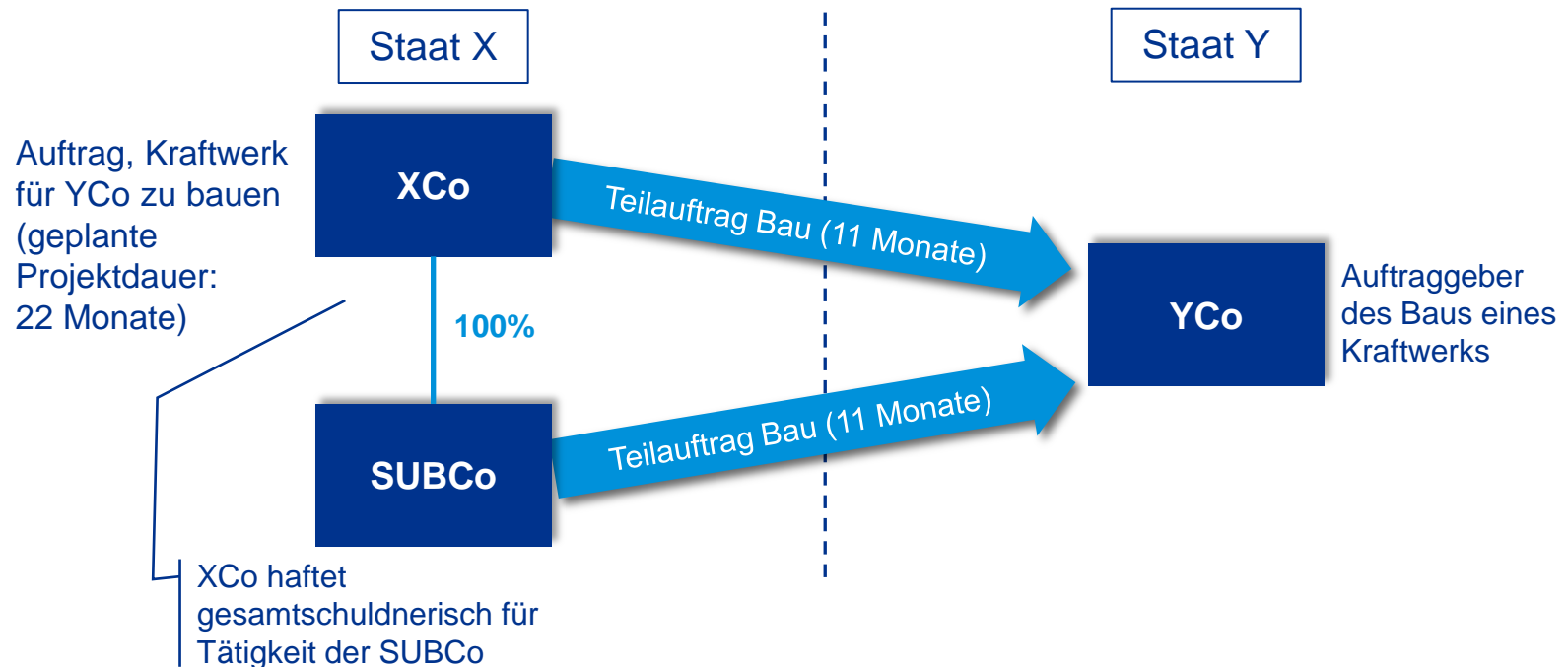
- Überschreitung der 12-Monats-Grenze durch die missbräuchliche Aufteilung von Verträgen

## Änderungen Aktion 7

- Anwendung des im Aktionspunkt 6 empfohlenen Principal Purpose Tests (PPT):
  - **Principal purpose test:**

Eine Abkommensvergünstigung soll nicht gewährt werden, wenn eine der wesentlichen Gründe für die Gestaltung das Erreichen dieser Abkommensvergünstigung ist, es sei denn, diese ist in Übereinstimmung mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Abkommensbestimmung vereinbart.
- Falls weder ein PPT im DBA vereinbart wird, noch innerstaatliche Bestimmungen entgegenwirken können, soll eine gesonderte Regelung im Rahmen des Art 5 des DBA eingeführt werden, nach der zur Feststellung der 12 Monatsfrist Aktivitäten zusammengerechnet werden, wenn sie jeweils 30 Tage überschreiten.

# Beispiel 4: Splitting von Verträgen



## — Ansicht vor Aktion 7:

Bereits bisher hat der Musterkommentar zum OECD-Musterabkommen diese Vorgangsweise als unzulässig erachtet (vgl. Kommentar zu Art 5 Tz 18)

## — BEPS Report:

Principal Purpose Test positiv, daher Betriebsstätte begründet: XCo und SUBCo stehen in einem Naheverhältnis zueinander; von steuerlichen Überlegungen abgesehen würde nur ein Vertrag für den Auftrag geschlossen werden

# Umsetzung Contract Splitting (Artikel 14 MLI)

- **Umsetzung** der Neuregelung **nicht zwingend** (Art 14 Abs 3 MLI)
- Nur **wirksam wenn beide Vertragsstaaten Umsetzung** gegenüber OECD („*depository*“) **bestätigen** (Art 14 Abs 4 MLI)
- Rein **steuerlich motiviertes Splitting** wird **bereits durch den Principal Purpose Test** („PPT“) gem Art 7 Abs 1 MLI **erfasst**. Dieser stellt einen **Mindeststandard** dar, welcher nur unter den in Art 7 Abs 15 MLI definierten Voraussetzungen (ie Abschluss ausführliche LOB Klausel oder bereits in DBA vorhandener PPT) entfallen kann
- Aus österreichischer Sicht durchaus **auch einiges zu verlieren** – vermehrte Begründung von Betriebsstätten im Ausland durch österreichische Unternehmen
- **Umsetzung in Österreich** eher unwahrscheinlich (vgl Schmidjell-Dommes, TPI 1/2017)



# Würdigung



# Würdigung

- Unternehmensseitig sollten Geschäftsmodelle anhand Aktion 7 des OECD BEPS-Projektes überprüft bzw bei Neustrukturierungen sollte beachtet werden, ob zB die Ausnahmetatbestände nach Art 5 Abs 4 noch erfüllt sind.
- Neufassung des Art 5 führt zwar zur verstärkten Begründung von Betriebsstätten - ein Abzielen auf die „significant people functions“ für die Gewinnzurechnung hat jedoch wohl vielfach zur Folge, dass den Betriebsstätten dann kaum Gewinne zuzurechnen sind
- Erhöhter, mit einer Betriebsstättenbegründung iZm stehender Verwaltungsaufwand steht in manchen Fällen in schlechtem Verhältnis zum lukrierten Steueraufkommen
- Weitreichende Folgen auch für Arbeitskräfte → Entfall der 183-Tage-Regel
- MLI klingt zunächst nach flächendeckender Umsetzung, auf Grund des Erfordernisses übereinstimmender Umsetzung beider DBA-Partner werden aber insbesondere bei den optionalen Themen Lücken entstehen



[kpmg.at](https://www.kpmg.at)

© 2017 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.