

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur vierten Auflage (2020)	VII
Vorwort zur ersten Auflage (2009)	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Literaturverzeichnis	XXXI
1. Einführung	1
2. Die Ursachen doppelter Besteuerung	4
3. Die systematische Lösung internationaler Steuerfälle	6
4. Doppelbesteuerungsabkommen	8
4.1. Der Nutzen von Doppelbesteuerungsabkommen	8
4.2. Das Verhältnis der Rechtsordnungen	11
4.2.1. Kollision nationaler Steuerrechtsordnungen	11
4.2.2. Die Stellung der DBA im österreichischen Recht	11
4.2.3. EU-Recht und nationales Steuerrecht	15
4.2.3.1. Primärrecht und die Grundfreiheiten des AEUV	15
4.2.3.2. Sekundärrecht	16
4.2.3.3. Die EU und die „digitale Betriebsstätte“	18
4.2.3.4. Betriebsstätten und das EU-Meldepflichtgesetz	20
4.2.4. Kein Gebot zur Beseitigung von Doppelbesteuerung	21
4.2.5. Das österreichische Doppelbesteuerungsgesetz	23
4.3. Internationale Vertragsschablonen für Doppelbesteuerungsabkommen	25
4.3.1. Das Musterabkommen der OECD	25
4.3.2. Das Musterabkommen der Vereinten Nationen	28
4.3.3. Multilaterale Abkommen	29
4.3.4. Multilaterales Instrument zur Anpassung von Doppelbesteuerungs- abkommen (BEPS Action 15)	30
4.4. Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	31
4.4.1. Völkerrechtliche Auslegungsgrundsätze	31
4.4.2. Die OECD als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen	33
4.4.3. Nationale Abkommensmuster	36
4.4.4. Statische oder dynamische DBA-Auslegung	37
4.4.5. Die Relevanz von OECD-Berichten	40
4.4.6. Bedeutung des OECD-MK für Nicht-OECD-Staaten	41
4.4.7. Konstitutive und deklaratorische Änderungen des OECD-MK	42
4.4.8. Die „lex fori“-Klausel	43
4.4.9. Der persönliche Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungs- abkommen	45
4.4.10. Die Relevanz der DBA-Vertragssprache	47
5. Die Betriebsstätte im Unternehmensrecht	49

6. Die Betriebsstätte im österreichischen Steuerrecht	51
6.1. Die Betriebsstätte im österreichischen Ertragsteuerrecht	51
6.2. Betriebsstätten von Steuerausländern in Österreich	53
6.2.1. Beschränkte Steuerpflicht in Österreich	53
6.2.2. Inländische Betriebsstättenverluste von Steuerausländern	56
6.2.3. Auslandsverluste bei Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht	57
6.2.4. Steuererklärung trotz DBA-rechtlicher Steuerfreistellung?	58
6.3. Die Betriebsstätte im österreichischen Umsatzsteuerrecht	59
6.3.1. Die Relevanz der Betriebsstätte im UStG	59
6.3.2. Der umsatzsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff	61
6.3.3. Rechtsprechung des EuGH zur „festen Niederlassung“	63
6.3.4. Feste Niederlassung auch ohne Personaleinsatz?	67
6.3.5. Feste Niederlassung durch Verfügungsmacht über fremde Räume	68
7. Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht	70
7.1. Die Betriebsstätte im innerstaatlichen und im DBA-Recht	70
7.2. Geschichtliches zum Betriebsstättenbegriff	74
7.3. Die Auslegung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs	77
7.4. Territoriale Abgrenzung nationaler Besteuerungsansprüche	80
7.5. Dauerbetriebsstätten und temporäre Betriebsstätten	81
8. Die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen	85
8.1. Internationale Aufteilung von Besteuerungsrechten	85
8.2. Die Betriebsstätten-Tatbestände im Überblick	85
8.3. Die „feste Geschäftseinrichtung“	86
8.3.1. Steuersubjektbezogene oder -übergreifende Betrachtungsweise	86
8.3.2. Die „Einrichtung“ als Tatbestandsmerkmal	88
8.3.3. Geschäftliche Tätigkeit als Voraussetzung	89
8.3.4. Die „feste“ Geschäftseinrichtung	93
8.3.5. Anlagen und Einrichtungen als Betriebsstätte	95
8.3.6. Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen	98
8.3.6.1. Die Verfügungsmacht im OECD-MK	98
8.3.6.2. Verfügungsmacht in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	102
8.3.6.3. Verfügungsmacht aus deutscher Sicht	103
8.3.6.4. Das Mitbenutzen von Einrichtungen	104
8.3.6.5. Verfügungsmacht über fremde Einrichtungen	109
8.3.7. Subjektbezogene (und subjektübergreifende) Betrachtungsweise	113
8.3.8. Physisch verfestigte Präsenz als Tatbestandsmerkmal	114
8.3.8.1. Die „feste“ Geschäftseinrichtung	114
8.3.8.2. Eine Betriebsstätte bei wirtschaftlichem und geografischem Zusammenhang	115
8.3.8.3. Der Heimarbeitsplatz als Betriebsstätte	116
8.3.8.4. Keine Betriebsstätte bei „echter Heimarbeit“	121
8.3.8.5. Heimarbeit aufgrund außergewöhnlicher Umstände	122

8.3.9.	Betriebsstättenbegründung durch „Tätigwerden“	123
8.3.10.	Die zeitliche Verfestigung	124
8.3.11.	Die Formel-1-Rennstrecke als „fixed place of business“	127
8.3.12.	Der Steuerfall „Nokia Networks OY“	129
8.3.13.	Der Fall „MasterCard“	130
8.3.14.	Unternehmenstätigkeit „durch“ die Geschäftseinrichtung	130
8.3.15.	Keine unternehmerische Tätigkeit bei Vermögensverwaltung	131
8.3.16.	Überlassen von Wirtschaftsgütern	132
8.3.17.	Arbeitskräftegestellung	133
8.3.17.1.	Abgrenzung von „Aktiv- und Passivleistungen“	133
8.3.17.2.	Arbeitskräfteüberlassung versus Werkvertrag	135
8.3.17.3.	Arbeitskräfteüberlassung als Dienstleistungsbetriebsstätte	137
8.3.18.	Lohnfertigung als Betriebsstätte	137
8.3.19.	Das Objekt der Tätigkeit als Betriebsstätte	138
8.3.20.	Verschiedene Aktivitäten in einem DBA-Staat	141
8.3.21.	Wiederkehrende Tätigkeiten als Betriebsstätte	142
8.3.21.1.	Der OECD zu „activities of a recurrent nature“	142
8.3.21.2.	Die österreichische Verwaltungspraxis	146
8.3.22.	One Shot Projects	151
8.3.23.	Tätigkeit ausschließlich im Quellenstaat	152
8.3.24.	Beginn und Ende einer festen Geschäftseinrichtung	152
8.3.25.	Grenzdurchschneidende Betriebsstätten	153
8.4.	Begründung von Betriebsstätten durch Dienstleistungen	153
8.4.1.	Die Dienstleistungsbetriebsstätte im innerstaatlichen Steuerrecht	153
8.4.2.	Die Dienstleistungsbetriebsstätte nach Art 5 OECD-MA	155
8.4.3.	Doppelbesteuerung durch nationale Alleingänge bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs	157
8.4.4.	Vorschlag einer Dienstleistungsbetriebsstätte im OECD-MK	158
8.4.4.1.	Die Betriebsstättenfiktion im OECD-MK	158
8.4.4.2.	Dienstleistungen in Zusammenhang mit Bauaus- führungen und Montagen	160
8.4.4.3.	Physische Anwesenheit im Quellenstaat als Grundvoraus- setzung	162
8.4.4.4.	Die Besteuerung von Einzelunternehmern	163
8.4.4.5.	Projektbezogene Betrachtungsweise	164
8.4.4.6.	Unternehmenstätigkeit als Tatbestandsmerkmal	164
8.4.4.7.	Missbrauch der Schonfrist	165
8.4.4.8.	Gebot der Nettosteuerung	165
8.4.4.9.	Dienstleistung als vorbereitende oder Hilfstätigkeit	166
8.5.	Die Dienstleistungsbetriebsstätte im UN-Musterabkommen	166
8.5.1.	Die Tatbestandsmerkmale	166
8.5.2.	Bauausführungen, Montagen oder Dienstleistungen	168
8.6.	Server-Betriebsstätten, E-Commerce und die „Cloud“	169
8.6.1.	Internetaktivitäten im (klassischen) internationalen Steuerrecht	169
8.6.2.	Der Server als Betriebsstätte	170

8.6.3.	Betriebsstättenbegründung durch die „Cloud“	173
8.6.3.1.	Formen des „Cloud Computing“	173
8.6.3.2.	DBA-rechtliche Einkünftequalifikation	174
8.6.3.3.	Die Hardware als Betriebsstätte	176
8.7.	Besteuerung der digitalen Wirtschaft	177
8.7.1.	Die Vorschläge der OECD	177
8.7.2.	Besteuerung auf Grundlage der „Säule I“	180
8.7.2.1.	Abkehr vom Fremdverhaltensgrundsatz	180
8.7.2.2.	Berechnung des Amount A	181
8.7.2.3.	Berechnung des Amount B und C	182
8.7.3.	Global Anti-Base Erosion nach „Säule II“	182
8.7.4.	Die „virtuelle Betriebsstätte“ nach den Vorschlägen der EU	184
8.7.5.	Automatisierte digitale Leistungen im UN-MA	186
8.8.	Betriebsstätten im Transportgewerbe	192
8.8.1.	Seefahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt	192
8.8.2.	Transportanlagen	193
8.9.	Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen	194
8.9.1.	Internationale Exploration	194
8.9.2.	Suchen und Gewinnen von Bodenschätzen in internationalen Gewässern	196
8.9.3.	Unternehmenstätigkeit auf Schiffen	196
8.10.	„Prima facie“-Betriebsstätten	197
8.10.1.	Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff	197
8.10.2.	Der Ort der Leitung	198
8.10.3.	Zweigniederlassung	200
8.10.4.	Geschäftsstellen, Fabrikationsstätten, Werkstätten	200
8.10.5.	Ausbeutung von Bodenschätzen	200
8.11.	Bauausführungen und Montagen	201
8.11.1.	Fiktions- versus Erläuterungstheorie	201
8.11.2.	Betriebsstätte kraft Verantwortung	204
8.11.3.	Die Begriffe „Bauausführung“ und „Montage“	210
8.11.3.1.	Bauausführungen	210
8.11.3.2.	Montagen	212
8.11.4.	Beginn der 12-Monats-Frist	213
8.11.5.	Unterbrechung und Hemmung des Fristenlaufes	218
8.11.6.	Auftragsvergabe in Baulosen	222
8.11.7.	Ende der 12-Monats-Frist	223
8.11.8.	Wirksamwerden eines DBA bei laufenden Bau- und Montageaus- führungen	228
8.11.9.	Nachbesserung, Garantie, Mängelbehebung	228
8.11.10.	After Sales Services	229
8.11.11.	Bauausführungen neben- oder nacheinander	230
8.11.11.1.	Missbrauch von Schonfristen	230
8.11.11.2.	Wirtschaftlicher Zusammenhang	232
8.11.11.3.	Der geografische Zusammenhang	234

8.11.12.	Leistungsvergabe an Subunternehmer	238
8.11.12.1.	Subvergaben im OECD-MK	238
8.11.12.2.	Betriebsstätte des Generalunternehmers ohne physische Präsenz?	241
8.11.13.	Vermeidung von Bau- und Montagebetriebsstätten	244
8.11.14.	Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Bau- und Montagebetriebsstätten	244
8.11.14.1.	Verhinderung von „Contract Split“ im OECD-MK	244
8.11.14.2.	Steuersubjektübergreifende Fristberechnung	246
8.11.14.3.	Kritische Würdigung der steuersubjektübergreifenden Berechnung der Betriebsstättenfrist	248
8.11.14.4.	Multilaterales Instrument zur „globalen“ Änderung von DBA	248
8.12.	Kooperationsformen im internationalen Projektgeschäft	249
8.12.1.	Der Anlagenbauvertrag	249
8.12.2.	Generalunternehmer und Subunternehmer	250
8.12.3.	Das Konsortium im Handelsrecht	251
8.12.3.1.	Das Außenkonsortium	251
8.12.3.2.	Das Innenkonsortium	252
8.12.4.	Das Konsortium im internationalen Steuerrecht	252
8.12.5.	Die Arbeitsgemeinschaft	253
8.12.5.1.	Die ARGE im Unternehmensrecht	253
8.12.5.2.	Bau- und Montageausführungen durch Mitunternehmer- schaften	253
8.12.5.3.	Bau- und Montageausführungen durch eine ARGE	254
8.12.5.4.	Leistungsbeziehungen zwischen ARGE-Partnern	258
8.12.6.	Das „Joint Venture“	258
8.12.7.	Build-Operate-Transfer (B.O.T.)-Modelle	259
8.12.8.	Keine Betriebsstätte durch die Übernahme von Haftungen	259
8.13.	Vertragstypen im internationalen Projektgeschäft	260
8.13.1.	Der „Turn-Key“-Vertrag	260
8.13.2.	Lieferverträge	261
8.13.3.	Dienstleistungen („Services“)	261
8.14.	Planungs- und Überwachungsleistungen	261
8.14.1.	„On-site planning and supervision“ im OECD-MK	261
8.14.2.	Planungs- und Überwachungsleistungen im UN-MK	264
8.14.3.	Montage und Montageüberwachung am gleichen Projekt	265
8.14.4.	Betriebsstätte durch Fertigungsüberwachung	265
8.15.	Der Lohnfertiger als Betriebsstätte	267
8.16.	Vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten idF des OECD-MA vor dem Update 2017	268
8.16.1.	Der „Negativkatalog“	268
8.16.2.	Lagerung, Ausstellung und Auslieferung	270
8.16.3.	Warenbestände	272
8.16.4.	Einkaufsstellen	272

8.16.5.	Informationsbeschaffung	273
8.16.6.	Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten	273
8.16.7.	Kombination verschiedener Hilfstätigkeiten	276
8.16.8.	Vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten nur für eigene Zwecke	277
8.16.9.	Verhinderung der künstlichen Inanspruchnahme des Art 5 Abs 4 OECD-MA idF des Update 2017	278
8.16.9.1.	Vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeit als Grund- voraussetzung für den Ausnahmetatbestand	278
8.16.9.2.	Das Warenlager	281
8.16.9.3.	Warenbestände	282
8.16.9.4.	Warenbestände zur Be- oder Verarbeitung	282
8.16.9.5.	Einkaufsstellen	283
8.16.9.6.	Informationsbeschaffung	284
8.16.9.7.	Andere Tätigkeiten	284
8.16.9.8.	Kombination verschiedener Tätigkeiten	285
8.16.9.9.	Alternativvorschlag zu Art 5 Abs 4 OECD-MA	286
8.16.9.10.	Die Anti-Fragmentierungs-Regel	286
8.17.	Die Vertreterbetriebsstätte	289
8.17.1.	Der abhängige Vertreter idF OECD-MA vor dem Update 2017	289
8.17.1.1.	Der abhängige Vertreter im österreichischen Steuerrecht und im DBA-Recht	289
8.17.1.2.	Merkmal der „Abhängigkeit“	290
8.17.1.3.	Der Einzelunternehmer als „abhängiger“ bzw „ständiger Vertreter“	291
8.17.1.4.	Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung	292
8.17.1.5.	Gesellschaftsorgane als Vertreter in der Rechtsprechung	293
8.17.1.6.	Abschluss im Namen des Unternehmens	295
8.17.1.7.	Nachhaltige Tätigkeit des Vertreters	297
8.17.1.8.	Vertretertätigkeit aufgrund außergewöhnlicher Umstände	298
8.17.1.9.	Hilfstätigkeiten des Vertreters	299
8.17.2.	Die Rechtssache „Zimmer“	300
8.17.3.	Die Rechtssache <i>Dell</i> in Norwegen	301
8.17.3.1.	Der Sachverhalt	301
8.17.3.2.	Die Entscheidung des Berufungsgerichtes	302
8.17.3.3.	Der Oberste Gerichtshof zur DBA-Auslegung nach dem OECD-MK	303
8.17.3.4.	Der Oberste Gerichtshof zur rechtlichen Bindung des Kommittenten	304
8.17.3.5.	Auslegung anhand des Kommentars zum OECD-MA	305
8.17.3.6.	Bedeutung ausländischer Rechtsprechung	306
8.17.4.	Die Rechtssache <i>Dell</i> in Spanien	307
8.17.5.	Die Rechtssache <i>Roche Vitamins Europe Ltd</i>	308
8.17.6.	Der Fall „ <i>Rolls Royce</i> “ in Indien	310
8.17.7.	Österreichische Verwaltungspraxis zu Vertreterbetriebsstätten	311

8.17.8.	Verhinderung der Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionärsstrukturen (BEPS Action 7)	312
8.17.8.1.	Art 5 Abs 5 OECD-MA idF Update 2017	312
8.17.8.2.	Faktische Abschlussvollmacht	314
8.17.8.3.	Rolle beim Abschluss von Verträgen	315
8.17.8.4.	Kommissionäre als Betriebsstätten des Kommittenten	317
8.17.8.5.	Handeln im eigenen Namen	318
8.17.8.6.	Fehlende Abschlussvollmacht	319
8.17.8.7.	Nachhaltigkeit der Vertretertätigkeit	319
8.17.8.8.	Betriebsstätten-Ergebniszuordnung bei Vertreterbetriebsstätten	319
8.17.9.	Der abhängige Vertreter – ein unnötiger Tatbestand?	322
8.17.10.	Ein Plädoyer für den „One Taxpayer Approach“	323
8.17.11.	Österreichisch-deutsche Verständigung zum „One Taxpayer Approach“	324
8.17.12.	Tipps zur Vermeidung von Vertreterbetriebsstätten	325
8.17.13.	Der unabhängige Vertreter idF Art 5 Abs 6 OECD-MA vor dem Update 2017	326
8.17.13.1.	„Unabhängigkeit“ als Tatbestandsmerkmal	326
8.17.13.2.	Der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit	327
8.17.14.	Art 5 Abs 6 OECD-MA idF des Update 2017	328
8.17.14.1.	Der unabhängige Vertreter	328
8.17.14.2.	Die österreichische Position zur neuen Vertreterbetriebsstätte	330
8.17.14.3.	Das „eng verbundene“ Unternehmen	330
8.17.15.	Die „Anti-Organ-Klausel“	332
8.18.	Die „feste Einrichtung“ bei freien Berufen und sonstiger selbständiger Arbeit	333
8.18.1.	Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000	333
8.18.2.	Einkünfte aus „sonstiger selbständiger Tätigkeit“	334
8.18.3.	Unterschiedliche Behandlung von Betriebsstätten und Einkünften aus selbständiger Arbeit	335
8.18.4.	Feste Einrichtungen im UN-MA	336
8.18.5.	Einheitliche Einkunftsart bei sachlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang	337
8.19.	Betriebsstätten von Versicherungen	338
8.20.	Alternative Betriebsstättentatbestände	339
8.21.	Konflikte bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs	340
8.21.1.	Anwendung des OECD-MK	340
8.21.2.	Verständigungs- und Schiedsverfahren	341
8.21.2.1.	Verständigungsverfahren nach DBA-Recht	341
8.21.2.2.	Schiedsverfahren nach DBA-Recht	342
8.21.2.3.	Schiedsverfahren nach MLI	342
8.21.2.4.	Anrufung des EuGH gemäß Art 25 Abs 5 DBA-Deutschland	343

8.21.2.5.	Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen	343
8.21.2.6.	Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie	345
8.22.	Verhältnis der DBA-Verteilungsnormen	346
8.23.	Nachweis der Betriebsstätteneigenschaft	347
8.24.	Nachträglicher „Aufgriff“ von Betriebsstätten	348
9.	Die Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	349
9.1.	Entwicklung der internationalen Gewinnabgrenzung	349
9.2.	Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung	351
9.2.1.	Unternehmensgewinne idF OECD-MA vor dem Update 2010	351
9.2.2.	Unternehmensgewinne idF OECD-MA nach dem Update 2010	353
9.3.	Internationale Gewinnabgrenzung im österreichischen Steuerrecht	355
9.3.1.	Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland	355
9.3.2.	Ratenzahlung statt Nichtfestsetzung	357
9.3.3.	Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	359
9.3.4.	Durchbrechung der absoluten Verjährung	359
9.3.5.	Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	359
9.3.6.	Rückführung von Wirtschaftsgütern ins Inland	360
9.3.7.	Kausalitätsprinzip im „Inbound-Fall“	360
9.4.	Unternehmensgewinne in den Doppelbesteuerungsabkommen	361
9.4.1.	Art 7 OECD-MA idF vor und nach dem Update 2010	361
9.4.2.	Das Zurechnungsprinzip	361
9.4.3.	Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion	362
9.4.4.	„Einkünfte“ und „Gewinne“	367
9.4.5.	Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen	368
9.5.	Unternehmensgewinne im OECD-MA idF vor dem Update 2010	369
9.5.1.	Die Verteilungsnorm im Überblick	369
9.5.2.	Vorlaufkosten und gescheiterte Betriebsstätten	369
9.5.3.	Ergebnisaufteilung nach der „direkten Methode“	373
9.5.3.1.	Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Allgemeinen	373
9.5.3.2.	Die Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter	374
9.5.3.3.	Die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter	375
9.5.3.4.	Die Zuordnung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	376
9.5.3.5.	Die Zuordnung von Risiken	377
9.5.3.6.	Die Zuordnung von (Dotations-)Kapital	378
9.5.3.7.	Die Zuordnung von Geschäftsvorfällen mit Dritten	381
9.5.3.8.	Unternehmensinterne Geschäftsvorfälle	381
9.5.3.9.	Prinzip der Ertrags- und Aufwandszuordnung	383
9.5.3.10.	Ergebnisaufteilung nach der „direkten Methode“	385
9.5.3.11.	Grenzen der direkten Methode	387

9.5.4.	Gewinnabgrenzung nach der „indirekten Methode“	390
9.5.4.1.	Zulässigkeit indirekter Methoden	390
9.5.4.2.	Berechnung des aufzuteilenden Ergebnisses	391
9.5.4.3.	Die Schlüsselung	392
9.5.5.	Eliminierung von Zukaufsgewinnen	392
9.5.6.	Methodenkontinuität	393
9.5.7.	Subsidiaritätsklausel und Betriebsstättenvorbehalte	393
9.5.8.	Verbot der Liefergewinnbesteuerung	397
9.5.8.1.	Keine Betriebsstätten-Attraktivkraft	397
9.5.8.2.	Problemfall: Bau- und Montagebetriebsstätten	398
9.5.9.	Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen	401
9.5.9.1.	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	401
9.5.9.2.	Der Bauernhof als Betriebsstätte	401
9.5.9.3.	Andere Verteilungsnormen	402
9.5.9.4.	Unternehmensgewinne versus Einkünfte aus selbständiger Arbeit	403
9.5.9.5.	Verteilungsnorm für „Lizenzgebühren“	405
9.5.9.6.	Technische Dienstleistungen als Lizenzgebühren?	407
9.5.9.7.	Sondernorm für „Fees for Technical Services“	409
9.5.10.	Gemischte Verträge im DBA-Recht	411
9.5.11.	Nachlaufkosten	412
9.6.	Unternehmensgewinne im OECD-MA seit dem Update 2010	414
9.6.1.	Die Vorgeschichte zum „Authorized OECD Approach“ (AOA)	414
9.6.2.	Gegenüberstellung Art 7 OECD-MA „alt“ und „neu“	418
9.6.3.	Fremdverhalten statt Zurechnungsprinzip	421
9.6.4.	Zulässigkeit einer „Durchgriffsbesteuerung“	422
9.6.5.	Umsetzung des AOA im DBA-Recht	423
9.6.6.	Die rechtliche Relevanz des AOA	424
9.6.7.	Die Grenzen des AOA	425
9.6.8.	Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion	426
9.6.9.	Zwei Schritte zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung	427
9.6.10.	Die „Significant People Functions“	429
9.6.11.	Die Risikoanalyse	430
9.6.12.	Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern	431
9.6.13.	Das „Kapital“ einer Betriebsstätte	432
9.6.14.	Fingierte „Dealings“	434
9.6.15.	Entfall der „indirekten Methode“	435
9.6.16.	Zukaufsgewinne	437
9.6.17.	Vorrang spezieller Verteilungsnormen (Subsidiaritätsklausel)	437
9.6.18.	Korrespondierende Gegenberichtigung	438
9.6.19.	Umsetzung des AOA in Österreich	439
9.6.20.	Internationale Auslegungsdifferenzen	440
9.6.21.	Die Selbständigkeitsfiktion und ihre Grenzen	441
9.6.22.	Ergebnisabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten	442

9.6.23.	Korrespondierende Gegenberichtigung bei der Korrektur von Betriebsstättenergebnissen	445
9.6.23.1.	Gegenberichtigung „auf kurzem Wege“	445
9.6.23.2.	Alternativvorschlag zur korrespondierenden Gegenberichtigung	446
9.7.	DBA-Verteilungsnormen im Verhältnis zu den Einkunftsarten im innerstaatlichen Steuerrecht	447
9.8.	Umsetzung des „AOA“ in nationales Steuerrecht	448
9.8.1.	Ein Blick über die Grenze: Der AOA im deutschen ASTG	448
9.8.1.1.	Unilaterale Korrekturnorm im ASTG	448
9.8.1.2.	Die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)	450
9.8.1.3.	Analyse von Funktionen und Risiken	453
9.8.1.4.	Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung	456
9.8.1.5.	Der AOA bei Bauausführungen und Montagen	457
9.8.1.6.	Ergebnisermittlung in einer Hilfs- und Nebenrechnung	459
9.8.1.7.	Praxistauglichkeit des deutschen Ansatzes	459
9.8.1.8.	Doppelbesteuerung durch nationale Alleingänge	460
9.8.2.	Der AOA im österreichischen Steuerrecht	460
9.9.	Die Grenzen des „Authorized OECD Approach“	461
9.9.1.	Ergebnisabgrenzung bei temporären Betriebsstätten	461
9.9.2.	Der „AOA“ und die Kostenschlüsselmethode	462
9.9.3.	Kritische Würdigung des AOA	464
9.10.	Betriebsstättengewinnermittlung nach innerstaatlichem Steuerrecht	465
9.11.	Besonderheiten der Ergebnisabgrenzung im internationalen Projektgeschäft	468
9.11.1.	Porträt einer Branche	468
9.11.2.	Leistungsspektrum des Maschinen- und Anlagenbaus	468
9.11.3.	Der Anlagenbau: Ein Steuerfall der eigenen Art	469
9.11.4.	Grenzen des AOA bei temporären Betriebsstätten	470
9.11.5.	„Dealing at arm's length“ zwischen Stammhaus und Montagebetriebsstätte	472
9.11.6.	Ergebnisabgrenzung nach der „Subunternehmertheorie“	473
9.11.7.	Zulässigkeit gemischter Methoden nach Maßgabe des AOA	473
9.11.8.	Die Kostenschlüsselmethode	475
9.11.8.1.	Das Auftragsgesamtergebnis als Verteilungsmasse	475
9.11.8.2.	Auftragserfolgsrechnung als Grundlage	476
9.11.8.3.	Verursachungsgerechte Schlüsselung des Projektergebnisses	476
9.11.8.4.	Die Kostenschlüsselmethode in der Anlagenbau-Praxis	480
9.11.8.5.	Kritik an Kostenschlüsselmethoden	483
9.11.9.	Die Kostenaufschlagsmethode im Anlagenbau	484
9.11.9.1.	Verprobung der Kostenschlüsselmethode	484
9.11.9.2.	Betriebsstättenergebnisabgrenzung nach der Kostenaufschlagsmethode	484

9.11.9.3. Abgrenzung zwischen „einfachen“ und „komplexen“ Projekten	485
9.12. Gewinnabgrenzung bei „Freiberufler-Betriebsstätten“	486
9.13. Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten	487
9.13.1. Die „Nullsummentheorie“	487
9.13.2. Kritik an der „Nullsummentheorie“	488
9.13.3. Der AOA bei Vertreterbetriebsstätten	489
9.14. Auskunftsbeseid der österreichischen Finanzverwaltung zur Gewinnabgren- zung bei Betriebsstätten	490
9.15. Branch Profits Taxes	491
10. Ausländische Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung	494
10.1. Kollision nationaler Besteuerungsansprüche	494
10.2. Vermeidung von Doppelbesteuerung im DBA-Recht	495
10.2.1. Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung	495
10.2.2. Anrechnung ausländischer Steuern in Österreich	496
10.2.2.1. Systematik der Anrechnungsmethode	496
10.2.2.2. Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages	502
10.2.2.3. Vortrag nicht anrechenbarer Auslandssteuern	504
10.2.2.4. Vorrang des horizontalen Verlustausgleichs	509
10.2.2.5. Keine Anrechnung auf die Mindest-KöSt	510
10.2.2.6. Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung	510
10.2.2.7. Gleichheitswidrigkeit der Anrechnungsmethode?	512
10.2.3. Die Befreiungsmethode	513
10.2.3.1. Die Systematik der Befreiungsmethode	513
10.2.3.2. Der Progressionsvorbehalt	515
10.2.3.3. Virtuelle Doppelbesteuerung	516
10.2.3.4. Besteuerungsrückfall nach deutscher Rechtsprechung	517
10.2.3.5. Notwendigkeit von Besteuerungsnachweisen	520
10.2.3.6. Kombinierte Anwendung von Anrechnungs- und Befreiungsmethode	523
10.2.4. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung	524
10.2.4.1. Auslegung des Methodenartikels	524
10.2.4.2. Abkommensbedingte Qualifikationskonflikte	526
10.2.4.3. Subject-to-tax-Klauseln („Besteuerungsklauseln“)	527
10.2.4.4. Einkünftezurechnung zu Betriebsstätten in Drittstaaten	529
10.2.4.5. Switch-over-Klauseln („Umschaltklauseln“)	530
10.2.4.6. Remittance-base-Klauseln („Überweisungsklauseln“)	531
10.2.4.7. Aktivitätsklauseln	531
10.2.4.8. DBA-rechtliche Missbrauchsabwehr post BEPS	532
a) Treaty Shopping und Missbrauchsabwehr	532
b) „Saving Clause“	534
c) Der „Principal Purpose Test“	535
d) Vereinfachte „Limitation-on-Benefits“-Klausel	536
e) Detaillierte „Limitation-on-Benefits“-Klausel	537

f) Sonstige Maßnahmen zur DBA-rechtlichen Missbrauchsabwehr	537
10.2.5. Vermeidung von Doppelbesteuerung und Unionsrecht	538
10.3. Betriebsstättenenergebnisermittlung für Zwecke der österreichischen Steuererklärung	539
10.3.1. Die Rechtsgrundlagen	539
10.3.2. Verluste ausländischer Betriebsstätten	539
10.3.2.1. Auslandsverluste bei der Einkommensermittlung in Österreich	539
10.3.2.2. Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des EStG	541
10.3.2.3. Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten	544
10.3.2.4. Der Verlustdeckel	544
10.3.2.5. Verlustverwertung bei Pauschalbesteuerung im Ausland	546
10.3.2.6. Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei ausländischen „Tax Holidays“	547
10.3.2.7. Nachversteuerung gedeckelter Auslandsverluste	548
10.3.2.8. Zwingende Nachversteuerung bei fehlender umfassen- der Amtshilfe	549
10.3.2.9. Verlustverwertung bei Umgründungsmaßnahmen	550
10.3.2.10. Verlustdeckel bei der Anrechnungsmethode	551
10.3.2.11. Auslandsverluste bei beantragter unbeschränkter Steuer- pflicht	551
10.3.2.12. Verlustverwertung bei unterschiedlichen Zeitpunkten der Gewinnrealisierung	552
10.3.3. Betriebsstättenverluste aus unionsrechtlicher Sicht	554
10.3.3.1. Die Rechtsprechung des EuGH	554
10.3.3.2. Verwertung finaler Betriebsstättenverluste	557
a) Das Merkmal der „Finalität“	557
b) Zeitpunkt der Verwertung finaler Betriebsstätten- verluste	560
c) Verlustberücksichtigung bei Sitzverlegung	561
10.3.4. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Deutschland	562
10.4. Korrespondierende Gegenberichtigungen	564
10.4.1. Die Rechtsgrundlagen	564
10.4.2. Der „neue“ § 48 BAO idF des EU-FinAnpG 2019	567
10.5. § 48 Abs 5 BAO	569
10.6. Auskunftsbescheid („Advance Ruling“)	573
10.7. Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot	575
11. Unterbetriebsstätten im DBA-Recht	577
12. Strategien zur Vermeidung von Auslandsbetriebsstätten	582
12.1. Vermeidung von Betriebsstättentatbeständen	582
12.2. Die Vertreterbetriebsstätte als Bedrohungspotenzial	583

13. Die steueroptimale Auslandsbetriebsstätte	584
13.1. Niedrig besteuerte DBA-Betriebsstätten	584
13.2. Finanzierungsbetriebsstätten in Niedrigsteuerrändern	585
14. Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht	588
14.1. Das internationale Umfeld	588
14.2. Personengesellschaften im österreichischen Steuerrecht	589
14.3. Personengesellschaften im DBA-Recht	589
14.3.1. Person und Gesellschaft im Abkommensrecht	589
14.3.2. Keine Ansässigkeit der Personengesellschaft	590
14.3.3. Partielle DBA-Berechtigung	591
14.3.4. Die Qualifikation ausländischer Personengesellschaften	592
14.3.5. Die stille Gesellschaft	596
14.3.6. Dreieckssachverhalte bei hybriden Personengesellschaften	597
14.3.7. Anwendung des Art 7 OECD-MA auf Personengesellschaften	599
14.3.8. Vermögensverwaltende Personengesellschaften	600
14.3.9. Gepräge theorie in Deutschland	602
14.3.10. Die doppelstöckige Personengesellschaft	604
14.3.11. Die atypisch stille Beteiligung	604
14.3.12. Mittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	605
14.3.13. Bilaterale Qualifikationskonflikte	607
14.3.13.1. Transparente und intransparente Rechtsgebilde	607
14.3.13.2. Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung durch DBA-Interpretation	607
14.4. Steueroptimierung mit ausländischen Personengesellschaften	612
14.4.1. Beispiel: Das zypriotische Organschaftsmodell	612
14.4.2. Die steuerlichen Wirkungen	612
14.4.3. Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung	613
14.4.4. Meldepflicht des „Organschaftsmodells“ nach DAC 6	615
14.5. Sondervergütungen im DBA-Recht	616
14.6. Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen	619
15. Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht	620
15.1. Das Beispiel der slowakischen K.S.	620
15.1.1. Der Typenvergleich	620
15.1.2. Entlastung von österreichischer KEST	622
15.1.3. Besteuerungsaufschub bei Einlage einer inländischen Beteiligung in eine EU-Personengesellschaft	624
15.1.4. Unternehmenstätigkeit der Personengesellschaft	625
15.1.5. Zuordnung von Beteiligungen zu ausländischen Personengesell- schaften	626
15.1.6. Zuordnung von Beteiligungen zu Holding-Personengesellschaften	628
15.1.7. Zuordnung von Beteiligungen zu „Freiberufler-Betriebsstätten“	631
15.1.8. Internationale Schachtelbeteiligungen einer ausländischen Betriebs- stätte	632

Inhaltsverzeichnis

15.1.9. Veräußerung einer hybriden Gesellschaft	633
15.1.10. Würdigung	634
15.2. Hybride Personengesellschaften im DBA-Recht (BEPS Action 2)	635
15.3. Sondervorschriften für hybride Gestaltungen im KStG	637
15.3.1. Beseitigung von „Steuerdiskrepanzen“	637
15.3.2. Hybride Gestaltungen und Betriebsstätten	637
Anhang	647
Anhang 1	648
Auszüge aus dem OECD-MA	648
Anhang 2	654
DBA-Tabellen	654
Überblick zum österreichischen DBA-Netz (Stand August 2020)	654
Tabelle 1 Die „feste Geschäftseinrichtung“	654
Tabelle 2 „Prima facie“-Betriebsstätten	658
Tabelle 3 Bauausführungen und Montagen	663
Tabelle 4 Dienstleistungsbetriebsstätten	670
Tabelle 5 Hilfsbetriebsstätten	679
Tabelle 6 Der abhängige/unabhängige Vertreter und die „Anti-Organ“-Klausel	686
Tabelle 7 Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne	700
Anhang 3	715
EAS-Anfragebeantwortungen des BMF zur Betriebsstättenbesteuerung (in chronologischer Reihenfolge)	715
Anhang 4	732
Checkliste zur Beurteilung von Betriebsstättenrisiken	732
Stichwortverzeichnis	739