

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur vierten Auflage (2020) .....	VII
Vorwort zur ersten Auflage (2009) .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XXV
Literaturverzeichnis .....	XXXI
<b>1. Einführung .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Die Ursachen doppelter Besteuerung .....</b>	<b>4</b>
<b>3. Die systematische Lösung internationaler Steuerfälle .....</b>	<b>6</b>
<b>4. Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>8</b>
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 Doppelbesteuerungsabkommen (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 Doppelbesteuerungsabkommen .....	45
4.4.10. Die Relevanz der DBA-Vertragssprache .....	47
<b>5. Die Betriebsstätte im Unternehmensrecht .....</b>	<b>49</b>

6.	<b>Die Betriebsstätte im österreichischen Steuerrecht .....</b>	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.	<b>Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht .....</b>	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.	<b>Die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen .....</b>	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 Bauausführungen und Montagen .....	160
8.4.4.3.	Physische Anwesenheit im Quellenstaat als Grundvoraussetzung .....	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 Nettobesteuerung .....	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 Bodenschätzten .....	194
8.9.1.	Internationale Exploration .....	194
8.9.2.	Suchen und Gewinnen von Bodenschätzten 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 Bodenschätzten .....	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 Montageausführungen .....	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 Mitunternehmerschaften .....	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 Hilfätigkeiten .....	273
8.16.7.	Kombination verschiedener Hilfätigkeiten .....	276
8.16.8.	Vorbereitende Tätigkeiten und Hilfätigkeiten 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 Hilfaktivität als Grundvoraussetzung 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.	Hilfaktivitäten 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-Ergebniszuzuordnung 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
<b>9. Die Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte .....</b>	<b>349</b>
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. Selbständigkeit- 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.	Selbständigkeit- 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 Selbständigkeitfiktion 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. Auskunftsbescheid der österreichischen Finanzverwaltung zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten .....	490
9.15. Branch Profits Taxes .....	491
<b>10. Ausländische Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung .....</b>	<b>494</b>
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. Betriebsstättenergebnisermittlung 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 umfassender 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 Steuerpflicht .....	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 Betriebsstättenverluste .....	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



## 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
<b>Anhang .....</b>	<b>647</b>
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
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>739</b>