

I. Grundlagen

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

1.1.1. Einleitung

Die voranschreitende Internationalisierung von weltweiten Waren- und Dienstleistungsströmen sowie die zunehmende Digitalisierung weltweiter Wirtschaftsbeziehungen haben nach und nach zu immer vielfältigeren multinationalen Supply Chains und Konzernstrukturen geführt. Zudem wurde die Komplexität moderner multinationaler Unternehmensgruppen¹ (im Folgenden: MNE²) durch diverse – mehrheitlich betriebswirtschaftlich, teils steuerlich motivierte – Strukturierungen (zB Integrationsprozesse, Funktionsverlagerungen, Restrukturierungen) weiter erhöht. All diese Tendenzen führten dazu, dass immer mehr und immer diversifiziertere unternehmensgruppeninterne Transaktionen durchgeführt wurden und werden.³

Die erheblichen konzerninternen Transaktionsvolumina, die Vielschichtigkeit von konzerninternen Transaktionen und das steuerliche Gestaltungspotential von MNEs, sind nicht zuletzt wesentliche Gründe dafür, dass Konzernverrechnungspreise in den letzten Jahren zunehmend in den medialen, politischen, wirtschaftlichen und wissenschaftlichen Fokus gerieten. Betrachtet man die Thematik

1 Der Ausdruck „multinationale Unternehmensgruppe“ ist an die Legaldefinition des österreichischen Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (siehe Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation BGBl I 2016/77 idF BGBl I 2016/117; im Folgenden: VPDG) angelehnt. Für Zwecke dieser Arbeit wird der Ausdruck „multinationale Unternehmensgruppe“ als Synonym für den Ausdruck „multinationaler Konzern“ verwendet und als „MNE“ abgekürzt. Gem § 2 Abs 1 Z 1 VPDG handelt es sich bei einer „multinationalen Unternehmensgruppe“ um eine „Gruppe von Geschäftseinheiten, die zwei oder mehr Geschäftseinheiten umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten oder Gebieten liegt, und die durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind, sodass sie entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet ist oder dazu verpflichtet wäre, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden“.

2 Multinational Enterprises (im Folgenden: MNE).

3 Während der Anteil konzerninterner Transaktionen am Gesamttransaktionsvolumen in den 1980er Jahren noch etwa 25 % ausmachte, erreichte dieser im Jahr 2006 bereits etwa 60 %; siehe *Kobetsky*, Transfer Pricing Measures in Emerging Developing Economies, *Asia-Pacific Tax Bulletin* 2008, 363 (366); siehe auch *Lohse/Riedel/Spengel*, The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview (2012) 2, www.core.ac.uk; siehe auch *Kofler* in *Reimer/Rust* (Hrsg.), Klausur Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 9 Rz 3, wo festgehalten wird, dass ein Großteil des Welthandels zwischen verbundenen Unternehmen abgewickelt wird.

der Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeit von MNEs aus gestalterischer Perspektive, kommt man zum ersten wesentlichen Unterscheidungsmerkmal. MNEs können ihre unternehmerische Tätigkeit auf rechtlich unterschiedliche Weise entfalten; sie können einerseits durch verbundene Unternehmen und andererseits durch Betriebsstätten in verschiedenen Ländern tätig werden.

Unabhängig davon, wie die unternehmerische Tätigkeit einer MNE ausgeübt wird, haben die Transaktionen zwischen den verbundenen Unternehmen oder zwischen Stammhaus und Betriebsstätten dem Fremdvergleichsgrundsatz (im Folgenden: ALP⁴) zu entsprechen.⁵ An dieser Stelle kommt es zu einer ersten methodischen (rechtlichen) Abgrenzung. Während für verbundene Unternehmen Art 9 OECD-Musterabkommen (im Folgenden: OECD MA) maßgebend ist, ist für Zwecke der Betriebsstättenergebnisabgrenzung Art 7 OECD MA zu beachten.⁶

1.1.2. Historische Entwicklung des Fremdvergleichsgrundsatzes⁷

Das ALP – als international anerkannter Grundsatz⁸ – sowie die methodische Unterscheidung zwischen verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten waren jedoch anfangs nicht Teil der heute üblichen Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.⁹ Der Grundstein für die heute gängigen Musterabkom-

4 Arm's Length Principle (im Folgenden: ALP).

5 Vgl Art 7 und Art 9 OECD MA; siehe hierzu OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: OECD MA 2014/OECD MK 2014).

6 In Bezug auf das ALP sind vor allem das OECD-Musterabkommen (im Folgenden: OECD MA), der OECD-Musterkommentar (im Folgenden: OECD MK) sowie die OECD Transfer Pricing Guidelines (im Folgenden: OECD TPG) von besonderer Bedeutung; siehe hierzu auch OECD (2010), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: OECD TPG 2010); Gem Art 9 OECD MA 2014 müssen die zwischen verbundenen Unternehmen maßgebenden Bedingungen mit denen zwischen unabhängigen Unternehmen vergleichbar sein. Um den vagen Begriff der „Fremdüblichkeit“ näher zu erläutern, ist vor allem der OECD MK 2014 von großer Bedeutung. Hierbei stellen die OECD TPG 2010 einen internationalen Standard im Hinblick auf die Auslegung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Aufgrund der expliziten Nennung der OECD TPG 2010 im OECD MK 2014 sind diese Teil des Kommentars; siehe hierzu OECD MK 2014 Art 9 Rz 1; zur Relevanz des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von DBA siehe *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Einleitung Rz 70 ff; *Lehner in Vogell/Lehner* (Hrsg), DBA⁶ (2015) Einleitung Rz 123 ff; *Vogell/Rust in Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Introduction Rz 98 ff.

7 Ausführlich siehe Kapitel 4.1.1.

8 Vgl *Francescucci*, The Arm's Length Principle and Group Dynamics – Part I: The Conceptual Shortcomings, *International Transfer Pricing Journal* 2004, 55 (64); *Koomen*, Transfer pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm's Length Principle – Part I, *International Transfer Pricing Journal* 2015, 141 (142); siehe auch *Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 9 Rz 1 ff; *Eigelshoven in Vogell/Lehner*, DBA⁶ Art 9 Rz 1 ff; *Kofler in Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Art 9 Rz 1 ff.

9 Neben dem OECD MA dient auch das Musterabkommen der Vereinten Nationen als Grundlage für bilaterale DBA und soll hierbei vor allem den Interessen von Schwellen- und Entwicklungsländern besser entsprechen; siehe United Nations (2011), Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, www.un.org (im Folgenden: UN MA 2011); *Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz* (Hrsg), DBA (2013) Systematik Rz 87; *Vogell/Rust in Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Introduction Rz 24.

men wurde im Jahr 1927 durch das erste Abkommensmuster des Völkerbundes¹⁰ (im Folgenden: MA 1927) gelegt.¹¹ Für Zwecke der Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeit von MNEs waren in diesem Abkommensmuster noch keine unterschiedlichen Artikel für verbundene Unternehmen und Betriebsstätten vorgesehen.¹² Art 5 MA 1927 befasste sich sowohl mit verbundenen Unternehmen als auch mit Betriebsstätten und stellte somit die Generalnorm für die Ergebnisabgrenzung bei MNEs dar.¹³

In den folgenden Jahren intensivierte der Völkerbund die inhaltliche Befassung mit der Thematik der Ergebnisabgrenzung und veröffentlichte im Jahr 1928 drei weitere Abkommensmuster¹⁴ (im Folgenden: MA 1928); hierbei kam es insofern zu einer wesentlichen Änderungen, als „affiliated companies“¹⁵ aus der Aufzählung der Typen von Betriebsstätten entfernt wurden.¹⁶ Weiters wurde auch hinsichtlich der Ergebnisabgrenzung der Höhe nach eine Änderung vollzogen, da die Bezugnahme auf eine ordentliche Buchführung aus Art 5 Abs 3 MA 1928 gestrichen wurde;¹⁷ somit blieb im MA 1928 die Verständigung zwischen den Vertragsstaaten letztlich die einzig empfohlene Methode zur Ergebnisabgrenzung iZm der unternehmerischen Betätigung von MNEs.¹⁸

10 Völkerbund (1927), Draft Model Convention for the Prevention of Double Taxation and Evasion, C.216.M.85.1928.II. (im Folgenden: MA 1927).

11 Ausführlich zur historischen Entwicklung von Abkommensmustern siehe Roth, Konzerngesellschaft als Betriebstätte (2016) 133 ff; zur jüngeren Entwicklung des Art 7 OECD MA siehe auch Margerie, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2016) 75 ff.

12 Siehe hierzu Art 5 Abs 1, 2 und 3 MA 1927, wo es heißt: „Income from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trades or professions shall be taxable in the State in which the persons controlling the undertaking or engaged in the trade or profession possess permanent establishments. The real centres of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. The fact that an undertaking has business dealings with a foreign country through a bonafide agent of independent status (broker, commission agent, etc.), shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in that country.“

13 So auch Roth, Konzerngesellschaft als Betriebstätte 144, der festhält, dass bei „der Konzipierung von Art. 5 Abs. 2 und Abs. 3 MA 1927 (...) die technischen Sachverständigen davon aus[gingen], dass die Unternehmen („undertakings“) in beiden Vertragsstaaten Betriebstätten („permanent establishment“) unterhielten“. Hieraus schlussfolgerte Roth, dass dies „[ü]bertragen auf ‚verbundene Unternehmen‘ bedeutete (...), dass beide Gesellschaften abkommensrechtlich als Betriebstätten zu behandeln waren“.

14 Völkerbund (1928), Bilateral Conventions for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes, C.562.M.178.1928.II. (im Folgenden: MA 1928).

15 Siehe hierzu Art 5 Abs 2 MA 1927, wo es heißt: „The real centres of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments.“

16 Vgl Art 5 Abs 2 MA 1927 und Art 5 Abs 2 MA 1928; vgl auch Petruzzi/Holzinger, Profit Attribution to Dependent Agent Permanent Establishments in a Post-BEPS Era, World Tax Journal 2017, 263 (267 f); Kofler in Reimer/Rust, Klaus Vogel Commentary⁴ Art 9 Rz 18; siehe auch Roth, Konzerngesellschaft als Betriebstätte 156 mwN, der festhält, dass durch die Streichung von „verbundenen Unternehmen“ deren abkommensrechtliche Behandlung bewusst offengelassen wurde.

17 Vgl Art 5 Abs 4 MA 1927 und Art 5 Abs 3 MA 1928, wo Folgendes festgehalten ist: „The competent administrations of the two Contracting States shall come to an arrangement as to the basis for apportionment.“; siehe auch Petruzzi/Holzinger, World Tax Journal 2017, 263 (267 f), die festhalten, dass „the mutual agreement between the competent authorities remained, at that time, the only proposed solution“.

18 So auch Petruzzi/Holzinger, World Tax Journal 2017, 263 (267 f).

In Ansehung dieses unbefriedigenden Ergebnisses arbeitete der Völkerbund auch in den folgenden Jahren weiter an der Thematik der Ergebnisabgrenzung.¹⁹ Verschiedene inhaltliche Befassungen²⁰ ua unter Federführung von *Thomas Adams* und *Mitchell Carroll* führten in den Jahren 1932 und 1933 zur Veröffentlichung eines mehrteiligen Berichts, welcher als „Carroll Report“²¹ bekannt wurde.²² Auf Grundlage der Arbeiten von *Thomas Adams* und *Mitchell Carroll*²³ fand das ALP ins Abkommensmuster des Völkerbunds aus dem Jahr 1933²⁴ (im Folgenden: MA 1933) Einzug. Durch die Verwendung der Wortfolge „*dealing at arm's length*“ wurde hierbei einerseits die Fremdüblichkeitsfiktion als Maßstab für die Ergebnisabgrenzung festgelegt.²⁵ Andererseits kam es auch insofern zu einer wesentlichen Änderung des bisherigen Verständnisses, da erstmals eine methodische Unterscheidung zwischen der Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und bei Betriebsstätten gemacht wurde.²⁶

Seit dem MA 1933 haben sich die damaligen Art 3 und 5 nebeneinander fortentwickelt und jeweils Einzug in moderne Musterabkommen gefunden, weshalb das ALP nunmehr einen wesentlichen Bestandteil des modernen, internationalen Steuerrechts darstellt.²⁷ IdS wurde das ursprüngliche Verständnis des ALP stets weiterentwickelt, wobei hier vor allem die OECD eine Vorreiterrolle einnahm/einnimmt und das OECD MA, den OECD MK und die OECD TPG laufend an geänderte wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen anpasste/anpasst.²⁸

- 19 Vgl Völkerbund (1929), Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee, C516.M.175.1929.II., 5 f.
- 20 Siehe ua Völkerbund (1929), Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee, C516.M.175.1929.II.; Völkerbund (1930), Report to the Council on the Work of the Second Session of the Committee Document, C.340.M.140.1930.II.
- 21 *Carroll* (1932/1933), Taxation of Foreign and National Enterprises, Volume I–III: Studies of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country, Volume IV: Methods of Allocating Taxable Income, C.73.M.38.1932.II.A. und C.425.M.217.1933.II.A.:C.425(a).–(c).M217(a).–(c).1933.II.A.
- 22 Siehe hierzu bspw *Kofler* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Art 9 Rz 18 mwN.
- 23 Vgl *Carroll* (1932/1933), Taxation of Foreign and National Enterprises, Volume I–III: Studies of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country, Volume IV: Methods of Allocating Taxable Income, League of Nations Document no. C.73.M.38.1932.II.A. und C.425.M.217.1933.II.A.:C.425(a).–(c).M217(a).–(c).1933.II.A.
- 24 Siehe hierzu Völkerbund (1933), Report to the Council on the Fourth Session of the Committee, C.399.M.204. 1933.II.A. (im Folgenden: MA 1933).
- 25 Siehe auch *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 7 Rz 2; *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010) 41 f; *Kofler* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Art 9 Rz 18.
- 26 Vgl *Petruzzi/Holzinger*, World Tax Journal 2017, 263 (267 f); siehe auch *Carroll* (1933), Methods of Allocating Taxable Income, C.425(b).M.217(b).1933.II.A.
- 27 Siehe hierzu bspw Art 7 und 9 OECD MA 2014; ausführlich siehe Kapitel 4.1.
- 28 Zur vieldiskutierten Entwicklung der Art 7 und 9 OECD MA siehe *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 7 Rz 2 ff mwN; *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 9 Rz 15; *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ Art 7 Rz 1 ff mwN; *Eigelshoven* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ Art 9 Rz 4 ff mwN; *Reimer* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Art 7 Rz 2 ff mwN; *Kofler* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel Commentary⁴ Art 9 Rz 20 ff mwN; *Ditz* in *Schönfeld/Ditz*, DBA Art 7 Rz 1 ff mwN; *Ditz* in *Schönfeld/Ditz*, DBA Art 9 Rz 6 f mwN; *Borstell* in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Verrechnungspreise² (2014) Kapitel B Rz 3 ff mwN; *Roth*, Konzerngesellschaft als Betriebsstätte 133 ff mwN.

Bis zum OECD-„Base Erosion and Profit Shifting“-Projekt²⁹ (im Folgenden: BEPS-Projekt) umfassten die letzten maßgeblichen Änderungen in Bezug auf Art 7 und 9 OECD MA die Implementierung des „Authorized OECD Approach“ (im Folgenden: AOA), die Veröffentlichung der OECD TPG 2010 sowie das Update des OECD MA/MK 2014.³⁰ Seit dem Abschluss des BEPS-Projekts wurden im Juli 2017 die überarbeiteten OECD TPG 2017 und im Dezember 2017 das Update des OECD MA/MK 2017 veröffentlicht.³¹ Die OECD TPG 2017 stellen hierbei die um die Ergebnisse der einschlägigen BEPS-Aktionspunkte erweiterten OECD TPG 2010 dar.

Während die Anwendung von Art 9 OECD – auf Basis der OECD TPG 2010 – vor dem BEPS-Projekt in einem gewissen Maße einem formalistischen Fremdüblichkeitsverständnis gefolgt ist,³² wurde im Zuge der Implementierung des AOA für Zwecke der Anwendung des Art 7 OECD MA bereits im Jahr 2010 ein funktionsbasiertes Fremdüblichkeitsverständnis eingeführt, welches die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten (Funktionen und Fakten) berücksichtigt. Abb 1 stellt die Ausführungen zur historischen Entwicklung der Ergebnisabgrenzung bzw des ALP graphisch dar. Je näher eine Linie dem Zeitstrahl (Nulllinie) ist, desto eher entspricht das ALP-Verständnis zu dieser Zeit dem Post-BEPS-ALP-Verständnis.

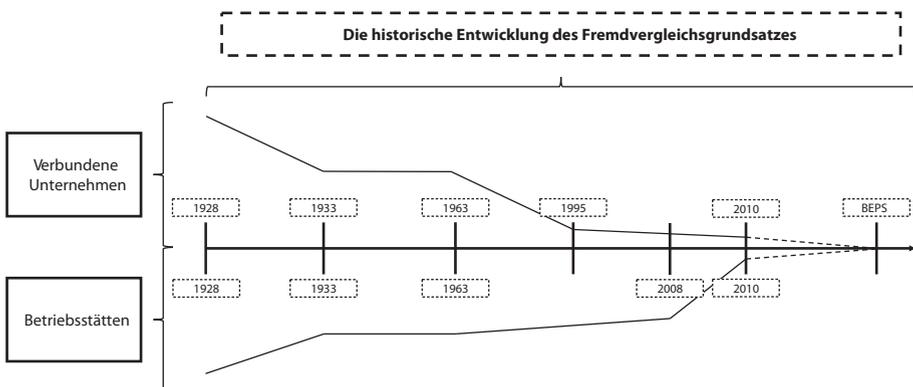


Abb 1: Die historische Entwicklung des Fremdüblichkeitsverständnisses aus Post-BEPS-Perspektive

29 Siehe OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, www.oecd.org; OECD (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, www.oecd.org; OECD (2015) Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports: Executive Summaries, OECD Publishing, www.oecd.org.

30 Siehe hierzu OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: BS-Bericht 2008); OECD (2010), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: BS-Bericht 2010); OECD TPG 2010; OECD MA 2014; OECD MK 2014.

31 Siehe OECD (2017), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: OECD TPG 2017); OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: OECD MA 2017/OECD MK 2017).

32 Siehe bspw die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren, bei denen den vertraglichen Bedingungen eine maßgebliche Bedeutung zukam; siehe OECD TPG 2010 Rz 1.38 ff.

1.1.3. Paradigmenwechsel beim Fremdvergleichsgrundsatz durch BEPS?

Wie bereits erwähnt, erfuhr die Thematik der Konzernverrechnungspreise in den letzten Jahren erhöhte mediale, politische, wirtschaftliche und wissenschaftliche Aufmerksamkeit. Vor allem aus politischer Perspektive konnte diese Aufmerksamkeit genutzt werden, um auf internationaler Ebene die Diskussion um „aggressive Verrechnungspreisgestaltungen“ voranzutreiben.³³ Im internationalen Diskurs war auch hier erneut die OECD federführend und erarbeitete im Rahmen des BEPS-Projekts Maßnahmen (Aktionspunkte) zur Eindämmung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch MNEs.³⁴ Die Endberichte zu den 15 BEPS-Aktionspunkten wurden im Jahr 2015 veröffentlicht.³⁵

Für Zwecke dieser Arbeit zum Thema „Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten Post-BEPS“ sind vor allem die BEPS-Aktionspunkte 7 sowie 8–10 von besonderer Relevanz.³⁶ Systematisch betrachtet hatten Aktionspunkt 7 und die Aktionspunkte 8–10 eine unterschiedliche Stoßrichtung. Hierbei kann zwischen den Ebenen der **Anwendbarkeit** und der **Anwendung** von DBA-rechtlichen Bestimmungen unterschieden werden.³⁷ Abbildung 2 illustriert, auf welchen Ebenen der Ergebnisabgrenzung in MNEs die genannten BEPS-Aktionspunkte, direkt oder indirekt, Einfluss hatten.

BEPS-Aktionspunkt 7 (*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*) befasste sich im Endbericht vorwiegend mit verschiedenen Aspekten der Begründung von Betriebsstätten und somit im Speziellen mit der Frage nach der Anwendbarkeit der Grundsätze der Ergebnisabgrenzung in Betriebsstättenzenarien.³⁸ In Bezug auf die Anwendung dieser Grundsätze stellte die OECD im Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 7 klar, dass die bestehenden Regelungen (Art 7

33 Vgl. *Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 9 Rz 7 f.

34 Siehe OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, www.oecd.org; siehe auch *Steiner*, *Der Aktionsplan zum BEPS-Report der OECD – Paradigmenwechsel für Steuerplaner*, *taxlex* 2013, 395 (395 ff) mwN.

35 Siehe OECD (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports*, OECD Publishing, www.oecd.org; siehe auch *Staringer*, *BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?* *SWI* 2015, 575 (575 ff) mwN.

36 OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – Final Report*, OECD Publishing, www.oecd.org; OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – Final Reports*, OECD Publishing, www.oecd.org; in Bezug auf die Implementierung der verschiedenen Maßnahmen, ist auch BEPS-Aktionspunkt 15 von Relevanz; siehe hierzu OECD (2015), *A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS, Action 15 – Final Report*, OECD Publishing, www.oecd.org.

37 In Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 7 lag der Fokus auf der Anwendbarkeit von Art 5 OECD MA, während der Fokus des Endberichts zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 auf der Anwendung von Art 9 OECD MA lag.

38 Siehe hierzu OECD (2015), *BEPS Action 7 – Final Report*, Rz 5 ff und 10 ff, wo ua auf die Vermeidung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsstrukturen sowie vorbereitende und Hilfstätigkeiten eingegangen wird.

OECD MA idF AOA)³⁹ grundsätzlich keiner substantiellen Änderung bedürfen, jedoch im Jahr 2016 noch weitere Konsultationen durchgeführt und zusätzliche Anleitungen zur Anwendung des Art 7 OECD MA veröffentlicht werden sollten.⁴⁰

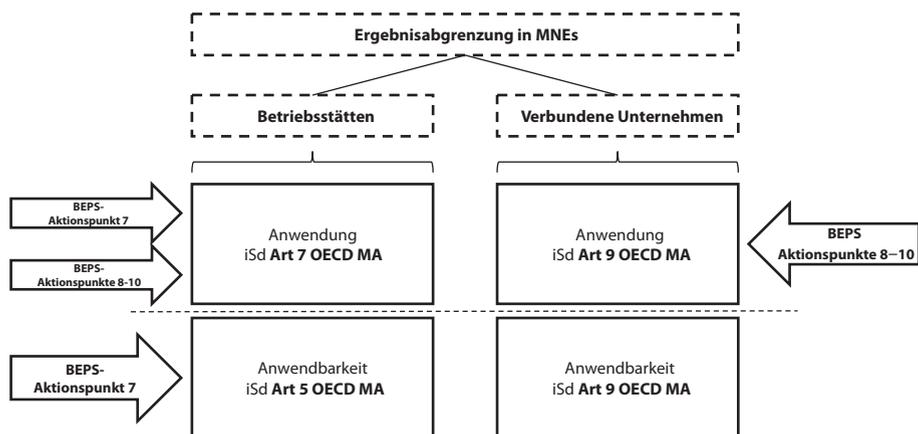


Abb 2: Einfluss der BEPS-Aktionspunkte 7 und 8-10 auf die Ergebnisabgrenzung in MNEs

IdZ wurde von der OECD am 4.7.2016 ein Discussion Draft bezüglich „*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*“⁴¹ veröffentlicht (im Folgenden: BS DD 2016). Aus dem Zusammenspiel zwischen dem Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 7 und den im Discussion Draft aufgeworfenen Fragen erkennt man, dass weder auf Ebene der Anwendbarkeit des Art 5 OECD MA noch auf der Ebene der Anwendung des Art 7 OECD MA vollkommene Klarheit hinsichtlich der eingeführten Änderungen besteht. Eine Vielzahl von Fragen der Betriebsstättenergebnisabgrenzung – allen voran Fragen im Zusammenhang mit Vertreterbetriebsstätten und Kommissionärsstrukturen – bedürfen noch einer eingehenden wissenschaftlichen Auseinandersetzung.⁴² Wohl

39 Aus Gründen der Lesbarkeit der Arbeit wird „Art 7 OECD MA idF AOA“ nachfolgend abgekürzt als „Art 7 AOA“ bezeichnet. Sofern auf eine ältere Fassung von Art 7 OECD MA Bezug genommen wird, wird die jeweilige Jahreszahl des zugrunde liegenden Musterabkommens angefügt.

40 Siehe OECD (2015), BEPS Action 7 – Final Report, Rz 19; zudem wurde ausgeführt, dass auch das Zusammenspiel mit den Ergebnissen der BEPS-Aktionspunkte 8-10 in Betracht gezogen werden muss.

41 Siehe hierzu OECD (2016), Public Discussion Draft: BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: BS DD 2016); Die OECD erhielt zu diesem Discussion Draft über 400 Seiten an Kommentaren aus Wissenschaft und Praxis.

42 Siehe hierzu ua *Storck/Petrucci*, Permanent Establishments: Proposals Related to Agency Permanent Establishments – Article 5(5) and (6) of the OECD Model Convention, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – The Proposals to Revise the OECD Model Convention (2016) 83 (83 ff); *Storck/Mechtler*, Permanent Establishments: Proposals Related to Article 5(3) and (4) of the OECD Model Convention, in *Lang et al*, Base Erosion and Profit Shifting 51 (51 ff); siehe auch *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016) 190 ff, 223 ff und 251 ff; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 5 Rz 320 ff, 370 ff und 446 ff.

auch deshalb, weil die Schlussfolgerungen, die die OECD im BS DD 2016 gezogen hat, im wissenschaftlichen Diskurs und iRd Kommentierung des BS DD 2016 teilweise auf erhebliche Kritik gestoßen sind,⁴³ befasste sich die OECD auch im Jahr 2017 erneut mit BEPS-Aktionspunkt 7. Am 22.6.2017 wurde abermals ein Discussion Draft bezüglich „*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*“⁴⁴ (im Folgenden: BS DD 2017) veröffentlicht. Auch nach Durchführung des anschließenden Konsultationsverfahrens durch die OECD verlangte eine Vielzahl von Fragen eines weiteren wissenschaftlichen Diskurses; letztlich führten die beiden Discussion Drafts am 22.3.2018 zur Veröffentlichung des Berichts „*Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7*“⁴⁵ (im Folgenden: BS-Bericht 2018).

Die Komplexität der Betriebsstättenergebnisabgrenzung wird auch durch das Verhältnis zwischen den Art 7 AOA und 9 OECD MA weiter befeuert. IdS standen die Änderungen des Kommentars zu Art 7 AOA im Jahr 2010 unter dem Postulat, dem uneingeschränkten ALP iSd Art 9 OECD MA zum Durchbruch zu verhelfen.⁴⁶ Unabhängig davon, dass eine Betriebsstätte zivilrechtlich nicht selbständig ist und somit auch nicht in eine rechtlich verbindliche Geschäftsbeziehung mit ihrem Stammhaus treten kann, fingiert der AOA die ökonomische Selbständigkeit von Betriebsstätten und bedient sich sogenannter „Dealings“ um Geschäftsbeziehungen zwischen den unterschiedlichen Unternehmensteilen abzubilden.⁴⁷ Diese Dealings werden als „*the intra-enterprise equivalents of separate enterprise transactions*“⁴⁸ definiert und bilden die Basis für die zweistu-

43 Siehe bspw. *Petruzzi/Holzinger*, World Tax Journal 2017, 263 (296 ff); *Tracana*, The Effect of the OECD/G20 BEPS Initiative on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Special Case of Agency Permanent Establishments, Bulletin for International Taxation 2017, 214 (214 ff); siehe auch OECD (2016), Comments received on Public Discussion Draft: BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Part I, OECD Publishing, www.oecd.org; OECD (2016), Comments received on Public Discussion Draft: BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Part II, OECD Publishing, www.oecd.org.

44 Siehe hierzu OECD (2017), Public Discussion Draft: BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: BS DD 2017); auch zu diesem Discussion Draft erhielt die OECD 323 Seiten an Kommentaren aus Wissenschaft und Praxis.

45 Siehe hierzu OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: BS-Bericht 2018).

46 Vgl BS-Bericht 2010 Teil I Rz 1 ff; OECD (2010), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010, OECD Publishing, www.oecd.org (im Folgenden: OECD MA 2010/OECD MK 2010); vgl auch *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ 366.

47 Siehe BS-Bericht 2010 Teil I Rz 8 ff; bis zu den Änderungen des Art 7 OECD MA iSd AOA war es nicht möglich, Mieten, Pachten oder Lizenzgebühren innerhalb des Gesamtunternehmens zu verrechnen; siehe hierzu auch *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2014) Rz XIII/263.

48 BS-Bericht 2010 Teil I Rz 14.

fige Vorgehensweise der Betriebsstättenergebnisabgrenzung iSd AOA.⁴⁹ Hierbei ist in einem ersten Schritt eine Funktions- und Faktenanalyse durchzuführen, welche dazu dient, die Betriebsstätte fiktiv als selbständiges und unabhängiges Unternehmen behandeln zu können.⁵⁰

Auf Basis dieser Selbständigkeitsfiktion sind sodann im zweiten Schritt die Grundsätze der Bestimmung fremdüblicher Vergütungen iSd Art 9 OECD MA (in concreto die OECD TPG idgF) analog anzuwenden.⁵¹ Die Ergebnisabgrenzung bei Betriebsstätten ist somit von zwei grundsätzlichen Tendenzen geprägt. Einerseits wird eine funktions- und faktenbasierte Selbständigkeit fingiert, welche lediglich eine Vergütung auf Basis der tatsächlich ausgeübten Funktionen zulässt.⁵² Andererseits wird exakt dieselbe Methodik wie bei der Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung iSd des Art 9 OECD MA verwendet. Aus diesem Grund verwundert es nicht, dass die BEPS-Aktionspunkte 8–10 – indirekt über die analoge Anwendung der Grundsätze des Art 9 OECD MA (bzw der OECD TPG idgF) – Auswirkungen auf die Betriebsstättenergebnisabgrenzung iSd Art 7 AOA haben.⁵³

Die Änderungen durch die BEPS-Aktionspunkte 8–10 (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*) umfassten verschiedene verrechnungspreistechnische

-
- 49 Vgl BS-Bericht 2010 Teil I Rz 57 ff und 183 ff; siehe auch *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ 340 ff; ausführlich zum zweistufigen Prozess siehe *Petruzzi/Holzinger*, World Tax Journal 2017, 263 (273 ff); *Dziurdz*, Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm Length Principles under Articles 7(2) and 9? World Tax Journal 2014, 135 (135 ff); *Verdorner*, The Concept of Dependent Agent Permanent Establishment in Transfer Pricing Theory, International Transfer Pricing Journal 2011, 128 (128 ff); *Andresen*, Regulations Provide Further Guidance on the Application of the Authorized OECD Approach to the Attribution of Profit to Permanent Establishments, International Transfer Pricing Journal 2015, 77 (79 ff.); *Kaesser* in *Wassermeyer/Kaesser/Lang/Schuch* (Hrsg), Doppelbesteuerung³ (2015) Art 7 Rz 429 ff; *Ditz* in *Schönfeld/Ditz*, DBA Art 7 Rz 22 ff.
- 50 Siehe hierzu im Detail BS-Bericht 2010 Teil I Rz 57 ff; vgl auch *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ 340.
- 51 Vgl BS-Bericht 2010 Teil I Rz 61, wo es heißt: „(...) the guidance on comparability cannot be applied directly in the PE context and needs to be applied by analogy. This is because the guidance in the Guidelines is based on a comparison of the conditions of controlled and uncontrolled transactions between actual separate enterprises, rather than hypothesised separate enterprises.“
- 52 Die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen (significant people functions) sind die Basis für die Zuordnung. Weiters werden auf Basis der Funktionen die Vermögensgegenstände und Risiken zugeordnet. Letztlich wird danach auf Basis der Funktionen, Vermögensgegenstände und Risiken, das nötige Kapital zugeordnet. Somit gilt folgendes Zuordnungsprimat: „Die Zuordnung von Vermögensgegenständen und Risiken sind abhängig von den ausgeführten Funktionen; die Funktionen, Vermögensgegenstände und Risiken bilden die Zuordnungsbasis für das Kapital“; siehe hierzu auch BS-Bericht 2010 Teil I Rz 26, 80 und 91.
- 53 Vgl *Petruzzi/Holzinger*, World Tax Journal 2017, 263 (73 ff); zur Anwendung der neuen Grundsätze des Art 9 OECD MA bei der Betriebsstättenergebnisabgrenzung siehe OECD (2016), Public Discussion Draft: BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, www.oecd.org, Rz 20 ff; siehe auch BS-Bericht 2010 Preface Rz 10, wo Folgendes festgehalten ist: „Finally, this Report has been based upon the principle of applying by analogy the guidance found in the Guidelines for purposes of determining the profits attributable to a PE. To the extent the Guidelines are modified in the future, this Report should be applied by taking into account the guidance in the Guidelines as so modified from time to time.“

nische Aspekte. Für Zwecke dieser Arbeit sind hierbei vor allem die Änderungen hinsichtlich der Funktions- und Risikoanalyse iSd Art 9 OECD MA von besonderer Bedeutung.⁵⁴ Wie bereits erwähnt, wurde durch den AOA – in Bezug auf die Betriebsstättenergebnisabgrenzung – ein funktions- und faktenbasiertes Fremdüblichkeitsverständnis eingeführt, bei dem – anstatt von Verträgen – Dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu beachten sind.⁵⁵ Stellt man die Funktions- und Faktenanalyse der Ergebnisabgrenzung bei Betriebsstätten einer Funktions- und Risikoanalyse bei verbundenen Unternehmen gegenüber, kommt man zum Schluss, dass bereits vor dem BEPS-Projekt vier der fünf wesentlichen Vergleichbarkeitsfaktoren⁵⁶ iSd Art 9 OECD MA durch eine korrespondierende Fiktion iSd AOA ersetzt werden können und somit in der Funktions- und Faktenanalyse iSd Art 7 AOA berücksichtigt werden.⁵⁷

Vor dem BEPS-Projekt waren der einzige Vergleichbarkeitsfaktor, der nicht restlos durch einen Teil der Funktions- und Faktenanalyse iSd AOA ersetzt werden konnte, die Vertragsbedingungen zwischen verbundenen Unternehmen, weshalb es bei der Anwendung der beiden Artikel systematisch zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen konnte.⁵⁸ Dieses Argument kann aber auch schon prae-BEPS nur eingeschränkt überzeugen, da die OECD TPG 2010 Folgendes festhalten: „*In transactions between independent enterprises, the divergence of interests between the parties ensures that they will ordinarily seek to hold each other to the terms of the contract, and that contractual terms will be ignored or modified after the fact generally only if it is in the interests of both parties. The same divergence of interests may not exist in the case of associated enterprises, and it is therefore important to examine whether the conduct of the parties conforms to the terms of the contract or whether the parties' conduct indicates that the contractual terms have not been followed or are a sham. In such cases, further analysis is required to determine the true terms of the transaction.*“⁵⁹ Basierend auf dieser grundlegenden Aussage zur Relevanz von Vertragsbedingungen kann gefolgert werden, dass auch schon prae-BEPS die Verträge nur insoweit beachtlich waren, als sie den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Transaktionen widerspiegeln haben. Sofern dies nicht der Fall

54 Siehe hierzu OECD (2015), BEPS Actions 8–10 – Final Report, Rz 1.33 ff; die Ergebnisse der BEPS-Aktionspunkte 8–10 wurden bereits im Mai 2016 sowie im April und Mai 2017 durch den OECD-Rat genehmigt und führten letztlich zur Veröffentlichung der überarbeiteten OECD TPG 2017 im Juli 2017; siehe OECD TPG 2017.

55 Vgl BS-Bericht 2010 Teil I Rz 57 ff; idS gilt: „*assets and risks follow functions and capital follows functions, assets and risks*“; stellvertretend für viele Petruzzii/Holzinger, World Tax Journal 2017, 263 (273 ff).

56 Zu den Vergleichbarkeitsfaktoren siehe OECD TPG 2010 Rz 1.38 ff; siehe auch Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Art 9 Rz 93 ff; Borstell in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise⁴ Kapitel C Rz 17; die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren iSd Art 9 OECD MA lauten: (i) Produkteigenschaften, (ii) Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter, (iii) Vertragsbedingungen, (iv) Marktbedingungen und (v) Geschäftsstrategie.

57 Vgl Petruzzii/Holzinger, World Tax Journal 2017, 263 (278 ff).

58 Vgl OECD TPG Rz 1.33 ff sowie BS-Bericht 2010 Teil I Rz 57 ff.

59 OECD TPG 2010 Rz 1.53.

war, mussten somit auch schon iSd OECD TPG 2010 weitere Analyseschritte vorgenommen werden, um eine fremdübliche Vergütung zu gewährleisten.

Genau hier setzten maßgebliche Änderungen der BEPS-Aktionspunkte 8–10 an, welche klarstellen, dass es bei der Funktions- und Risikoanalyse auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt hinter den jeweiligen Transaktionen ankommt, weshalb die schriftlich vereinbarten Vertragsbedingungen zwischen verbundenen Unternehmen lediglich den Startpunkt einer Fremdüblichkeitsanalyse darstellen.⁶⁰ Weiters wird im Endbericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 festgehalten, dass neben den schriftlichen Vertragsbedingungen auch zusätzliche Informationen hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Position, auf Basis der anderen vier Vergleichbarkeitsfaktoren (ergo [i] Produkteigenschaften, [ii] Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter, [iii] Marktbedingungen und [iv] Geschäftsstrategie) berücksichtigt werden müssen.⁶¹ Somit stellt der Endbericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 klar, dass es zu einer Gegenüberstellung der vertraglichen Position mit der wahren wirtschaftlichen Funktions- und Risikostruktur kommen muss und die Vertragsbedingungen nurmehr einen „relevanten Vergleichbarkeitsfaktor“ darstellen, sofern die darin festgelegten Bedingungen auch dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Transaktionen entsprechen.⁶²

Auf Basis dessen könnte argumentiert werden, dass die Funktions- und Risikoanalyse iSd Art 9 OECD MA – nach dem BEPS-Projekt – nur mehr auf vier Vergleichbarkeitsfaktoren beruht, da die Relevanz der Vertragsbedingungen mehr oder weniger auf einen „Pro-forma“-Charakter beschränkt wurde.⁶³ Diese Argumentationslinie würde wohl aber zu weit gehen, da die OECD die Vertragsbedingungen nicht dezidiert aus dem Katalog der Vergleichbarkeitsfaktoren gestrichen hat, sondern ihre Relevanz vielmehr – vor dem Hintergrund der Intention des gesamten BEPS-Projekts⁶⁴ – lediglich eingeschränkt hat. Demzufolge sind die Vertragsbedingungen nicht irrelevant, müssen wohl aber aus dem Blickwinkel der „Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehalts“ betrachtet werden. Insofern wäre es wohl zutreffender, zu argumentieren, dass durch das BEPS-Projekt klargestellt wurde, dass Vergütungen iSd Art 9 OECD MA – genauso wie auch Vergütungen

60 Vgl OECD (2015), BEPS Actions 8–10 – Final Report Rz 1.42.

61 Vgl OECD (2015), BEPS Actions 8–10 – Final Report Rz 1.43.

62 Siehe hierzu auch OECD (2015), BEPS Actions 8–10 – Final Report Rz 1.44, wo es heißt: *„If the characteristics of the transaction that are economically relevant are inconsistent with the written contract between the associated enterprises, the actual transaction should generally be delineated for purposes of the transfer pricing analysis in accordance with the characteristics of the transaction reflected in the conduct of the parties.“*

63 Vgl OECD (2015), BEPS Actions 8–10 – Final Report Rz 1.44.

64 Siehe hierzu bspw. Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Art 9 Rz 8, wo festgehalten wurde, dass durch das OECD-BEPS-Projekt – in einem Akt gemeinsamer Anstrengung – die Grundlage für eine harmonisierte Besteuerung geschaffen werden sollte, um dadurch etwaige ungewollte Lücken aufgrund inkonsistenter Vorschriften so weit wie möglich zu schließen; siehe auch OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Introduction, 13 ff.