

**Der Kommissionär als ständiger Vertreter im
innerstaatlichen Recht und als abhängiger Vertreter
im Abkommensrecht**

**Independent Agents as Permanent Establishments in
Austrian Taxation and Tax Treaty Law**

Master Thesis

Submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of

Master of Arts in Business

to the University of Applied Sciences FH Campus Wien
Master Degree Program: Tax Management

Author:

Birgit Marchhart

Student identification number:

1510676004

Supervisor:

Mag. Doris Hack

Reviewer:

Mag. Martin Schwaiger

Date:

15.05.2017

Erklärung:

Ich erkläre, dass die vorliegende Diplomarbeit/Masterarbeit von mir selbst verfasst wurde und ich keine anderen als die angeführten Behelfe verwendet bzw. mich auch sonst keiner unerlaubter Hilfe bedient habe.

Ich versichere, dass ich diese Diplomarbeit/Masterarbeit bisher weder im In- noch im Ausland (einer Beurteilerin/einem Beurteiler zur Begutachtung) in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Weiters versichere ich, dass die von mir eingereichten Exemplare (ausgedruckt und elektronisch) identisch sind.

Datum:

Unterschrift:

Kurzfassung

Die vorliegende Masterarbeit analysiert das bisher bestehende Konzept der Vertreterbetriebsstätte, einer Ergänzung zum Tatbestand der allgemeinen Betriebsstätte, wobei sowohl auf die innerstaatlichen Regelungen als auch auf jene des Abkommensrechts Bezug genommen wird. Es wird beurteilt, ob ein Kommissionär für seinen Kommittenten eine Vertreterbetriebsstätte nach derzeit geltender Rechtslage begründen kann und welche Konsequenzen sich aufgrund einer möglichen Neuformulierung des Abkommensrechts durch BEPS-Action 7 ergeben können.

Auf Basis einer Literaturrecherche wird unter anderem analysiert, wie die österreichische Finanzverwaltung den Begriff des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG auslegt und ob nach innerstaatlichem Recht der Kommissionär einen ständigen Vertreter darstellen kann, der in weiterer Folge zur beschränkten Steuerpflicht für den Kommittenten führt. Darüber hinaus werden auch internationale Judikate zur Problematik der Vertreterbetriebsstätte durch Bestellung eines Kommissionärs analysiert. Um ein besseres Verständnis für die Problematik eines Kommissionärs, der im eigenen Namen und damit als indirekter Stellvertreter auftritt, und der möglichen Begründung einer Vertreterbetriebsstätte zu schaffen, wird auf das Zusammenspiel von abhängigen und unabhängigen Vertretern iSd OECD-MA Bezug genommen. Die zentrale Fragestellung ist, wie sich eine mögliche Neuformulierung der Definition der Vertreterbetriebsstätte im Abkommensrecht auf den Begriff des ständigen Vertreters der Republik Österreich auswirken kann und ob ein Kommissionär zukünftig, sowohl in Civil als auch Common Law Staaten, zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte führen kann.

Abschließend wird festgestellt, dass zukünftig auch in Civil Law Staaten ein Kommissionär eine Vertreterbetriebsstätte begründen kann, sofern BEPS-Action 7 in die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen übernommen wird. Bisher war die indirekte Stellvertretung, wie sie der Kommissionär verkörpert, auch schon in Common Law Staaten betriebsstättenbegründend, wodurch die Neufassung einen Gleichklang erzeugt. Für das österreichische Etragsteuerrecht bedeutet die Neufassung keinen unmittelbaren Handlungsbedarf, da die innerstaatliche Regelung vom Gegenstand der Neufassung nicht betroffen ist und die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung in der Neufassung iSd BEPS-Action 7 Deckung findet. Eine engere Begriffsauslegung, die zu einer eventuellen doppelten Nichtbesteuerung führen würde, scheint somit nicht denkbar.

Abstract

This thesis analyses the current concept of the dependent agent as a permanent establishment based on both the domestic Income Tax Act and in Tax Treaty Law in addition to the permanent establishment according to Art. 5 para 1 and 2 OECD-MTC. It is discussed whether a commission agent can establish a permanent establishment for his principal. Furthermore, possible changes in tax treaties caused by BEPS-Action 7 are analysed.

Firstly, the Austrian Tax Authority's interpretation of the permanent establishment is shown by conducting a review of current literature. Based on the literature research, it is analysed whether a commission agent can be qualified as a constant representative, who ultimately triggers a limited tax liability for the principal. Secondly, international judgments are reviewed and the underlying differences in legal interpretations and hence different decisions are discussed. To clearly show the underlying problems in classifying a commission agent as a permanent establishment of the principal the connection between dependent and independent agents in terms of the OECD-MTC are elaborated. The fundamental question, whether a commission agent can establish a permanent establishment in civil and common law states in the future, is addressed by analysing the final version of the revised Art. 5 para 5 and 6 OECD-MTC modified by BEPS-Action 7.

The main conclusion of this thesis is that based on future amendments to tax treaties the commission agent can establish a permanent establishment for his principal also in civil law states – and not only in common law states. This qualification results from the agent's activities, which involve the foreign principal in domestic business activities. In this context it does not matter, whether the involvement results from direct or indirect representation. Ultimately, BEPS-Action 7 harmonizes the legal opinions of civil and common law states. In addition, BEPS-Action 7 does not call for an adaption of the Austrian Income Tax Act as the Austrian Tax Authority's current legal opinion is confirmed. Finally, it can be concluded that the Austrian Tax Authority's interpretation, whether a commission agent constitutes a permanent establishment for his principal, is not more restrictive than the corresponding interpretation according to BEP-Action 7. Therefore, the risk of double non-taxation is mitigated in the future, if the proposed measures of BEPS-Action 7 are implemented in tax treaties.

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AOA	Authorised OECD Approach
Art.	Artikel
AS	Aksjeselskap (kleine Aktiengesellschaft in Norwegen)
AT	Österreich
abzgl.	abzüglich
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BV	besloten vennootschap (niederländische Gesellschaft, die einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ähnelt)
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
Corp.	corporation (Aktiengesellschaft in den Vereinigten Staaten)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DE	Deutschland
EAS	Express Antwort Service
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
gem.	Gemäß
Hrsg.	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
Inc.	Incorporation
inkl.	inklusive
iS	im Sinne
iSd	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
iZm	im Zusammenhang mit
KG	Kommanditgesellschaft

lt.	laut
Ltd.	Limited company (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OECD-MTC	OECD-Model Tax Convention
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RWP	Rechnungswesen für die Praxis
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz	Randziffer
SAS	Société par actions simplifiée (vereinfachte Aktiengesellschaft)
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USA	United States of America
vgl.	vergleiche
VPR	Verrechnungspreisrichtlinien
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

Inhaltsverzeichnis

KURZFASSUNG	III
ABSTRACT	IV
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	V
INHALTSVERZEICHNIS	VII
1. EINLEITUNG	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Zielsetzung und Forschungsfrage	3
1.3. Wissenschaftliche Methode	3
1.4. Aufbau der Arbeit	3
2. DAS KOMMISSIONSGESCHÄFT IM ALLGEMEINEN	6
2.1. Rechte und Pflichten des Kommissionärs	8
2.2. Rechte und Pflichten des Kommittenten	12
2.3. Die rechtliche Wirkung des Kommissionsgeschäfts	14
2.3.1. Die rechtliche Wirkung im Innenverhältnis	14
2.3.2. Die rechtliche Wirkung im Außenverhältnis	17
2.3.3. Kann der Kommissionär den Kommittenten rechtlich gegenüber Dritten binden?	19
3. DER STÄNDIGE VERTRETER IM ÖSTERREICHISCHEN ERTRAGSTEUERRECHT	20
3.1. Allgemeine Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte	20
3.2. Der ständige Vertreter als Ergänzungstatbestand des § 98 EStG	24
3.2.1. Definition des ständigen Vertreters	24
3.2.2. Der Kommissionär als ständiger Vertreter	26
3.2.2.1. Argumente für die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter	27
3.2.2.2. Argumente gegen die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter	28
3.2.2.3. Auslegung durch die Finanzverwaltung in Österreich	29
3.3. Rechtsfolgen durch die Bestellung eines ständigen Vertreters in Österreich.....	33

4. DER ABHÄNGIGE VERTRETER IM ABKOMMENSRECHT	38
4.1. Die Notwendigkeit der Existenz des Abkommensrechts	38
4.2. Der allgemeine Tatbestand einer Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	40
4.3. Ergänzung durch den abhängigen Vertreter des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	44
4.3.1. Kriterien des abhängigen Vertreters	45
4.3.2. Der unabhängige Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	50
4.3.3. Auslegung des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA durch internationale Rechtsprechung	53
4.3.4. Zusammenspiel von abhängigem und unabhängigem Vertreter	60
4.3.4.1. Theorie nach Roberts – zweit separate Regelungen	60
4.3.4.2. Theorie nach Avery Jones und Ward – Hauptregel mit Ausnahme	61
4.3.4.3. Theorie nach Pijl – Integration	63
4.3.4.4. Gegenüberstellung der drei Theorien	64
4.4. Bisherige Steuermeidung durch Kommissionärsstrukturen	64
4.5. Mögliche Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA durch BEPS- Action 7	67
4.5.1. Änderungen im Vergleich zur bisher bestehenden Rechtslage	76
4.5.2. Mögliche Umsetzung der vorgeschlagenen Neufassung	78
5. KONSEQUENZEN FÜR STÄNDIGE VERTRETER IN ÖSTERREICH DURCH BEPS ACTION 7	82
5.1. Auswirkungen auf die Definition des ständigen Vertreters nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG	83
5.2. Auswirkungen auf die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter	84
5.3. Potentielle zukünftige Konsequenzen für die Republik Österreich bei Anwendung von BEPS-Action 7	86
5.3.1. Ist die bisherige Auslegung der Finanzverwaltung als korrekt anzusehen?..	86
5.3.2. Welche Folgen ergeben sich für das Besteuerungsrecht der Republik Österreich?.....	89
ZUSAMMENFASSUNG	91

LITERATURVERZEICHNIS.....	95
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	99

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Bei der Begründung einer Betriebsstätte stellt das zwischenstaatliche Recht neben dem allgemeinen Tatbestand nach Art. 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen auch auf Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als Ergänzungstatbestand ab. Ein Unternehmen wird demnach grundsätzlich auch ohne feste örtliche Einrichtung im Vertragsstaat so behandelt als hätte es eine Betriebsstätte, wenn eine Person für ein Unternehmen im Vertragsstaat tätig ist und die Vollmacht besitzt, Verträge im Namen des Unternehmens abzuschließen und die Vollmacht gewöhnlich ausübt.

Eine Ausnahme zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bildet Art. 5 Abs. 6 OECD-MA: Keine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmen wird begründet, wenn sich der Unternehmer im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit eines unabhängigen Vertreters (zB eines Kommissionärs) bedient, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.

Ein Kommissionsgeschäft kann grob als eine Vereinbarung beschrieben werden, bei der eine Person fremde Produkte in eigenem Namen, aber im Auftrag und auf Rechnung eines anderen kauft oder verkauft und dafür in der Regel eine Provision erhält. Durch die Existenz einer solchen Vereinbarung kommt es dem Gesetzeswortlaut folgend für den Auftraggeber (Kommittenten) zu keiner Begründung einer Betriebsstätte, welcher die Verkaufserlöse der Produkte zugerechnet werden. Begründet wird dies mit der fehlenden rechtlichen Vollmacht des Auftraggebers, wodurch der Kommissionär den Kommittenten aus dem Kommissionsgeschäft nicht rechtlich binden könne. Zur Besteuerung verbleibt dem Tätigkeitsstaat des Kommissionärs in der Regel nur der Gewinn aus dem Provisionsgeschäft mit dem Kommittenten.

Eben dieses Vertriebskonstrukt eröffnet ausländischen Unternehmen die Möglichkeit, ihren Vertrieb in der Weise umzugestalten als das bisher bestehende Vertriebs-tochtergesellschaften auf Kommissionärsvereinbarungen herabgestuft werden, wodurch Gewinne in den Ansässigkeitsstaat des Kommittenten verlagert werden können, in dem oftmals niedrigere Steuern bezahlt werden.¹

¹ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 9 f.

Die Sichtweise bzgl. des abhängigen und unabhängigen Vertreters nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA führte in vielen Staaten zu Diskussionen von Steuerpflichtigen mit den Finanzverwaltungen, da strittig ist, ob der Geschäftsherr gegenüber Dritten tatsächlich rechtlich gebunden werden muss oder ob eine wirtschaftliche Bindung für die Anwendung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bereits ausreichend ist. Hinzu kommt, dass Gerichte in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten zu dieser Zweifelsfrage unterschiedlich entschieden haben. Um unter anderem diese Zweifelsfrage beantworten zu können und um die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionsmodelle zu unterbinden, wurde im Zuge der BEPS Maßnahme 7 von der OECD und den G20 Staaten vorgeschlagen, den Art. 5 Abs. 5 OECD-MA neu zu definieren.²

Doch nicht nur international sorgt das Thema für Brisanz, auch innerstaatlich löst die Definition und Interpretation des Kommissionärs als ständiger Vertreter, der nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG zur beschränkten Steuerpflicht eines Steuerausländers führt, Diskussionen aus. Dies liegt unter anderem daran, dass es in Österreich zur Klassifizierung eines Kommissionärs als Betriebsstätte keine dezidierte Rechtsprechung gibt, auf die zurückgegriffen werden kann.³ Die Finanzverwaltung führt in den VPR 2010 Rz 172 beispielsweise aus, dass neben dem unmittelbaren auch ein mittelbarer Vertreter unter bestimmten Umständen unter den Begriff des ständigen Vertreters fallen kann, da ihm die Verpflichtung obliegt im Interesse des Kommittenten gem. § 384 UGB zu handeln. In der Literatur stößt diese Ansicht oftmals auf Ablehnung, da nicht klar ist, ob auf eine rein rechtliche Bindung des Kommittenten gegenüber Dritten abzustellen oder ob eine wirtschaftliche Bindung zur Tatbestandsbegründung des ständigen Vertreters ausreichend ist.⁴

Diese Problemfelder „Kommissionär als ständiger Vertreter und abhängiger Vertreter“ sollen in der vorliegenden Arbeit behandelt werden. Es soll beurteilt werden, ob der Kommissionär ein ständiger Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 6 EStG sein kann und welche

² http://www.icon.at/fileadmin/media/News_Publikationen/Publikationen/NL_08/Die_neue_Vetreterbetriebsstaette_Bendlinger_WT_04-2016.pdf

³ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 249

⁴ *Prillinger*, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 10/2009, 497 f

Konsequenzen sich aus einer möglichen Neufassung des Art. 5 OECD-MA für die innerstaatliche Auslegung ergeben.

1.2. Zielsetzung und Forschungsfrage

Ausgehend von der aktuellen Problemstellung verfolgt die vorliegende Arbeit das Ziel aufzuzeigen, welche Argumente für die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständigen bzw. abhängigen Vertreter sprechen, wie dies verschiedene Gerichtshöfe sehen und welche Position die österreichische Finanzverwaltung in der Diskussion einnimmt. Es soll zudem klar herausgearbeitet werden, welche Konsequenzen sich aufgrund einer möglichen Neuformulierung des Art. 5 OECD-MA sowohl innerstaatlich als auch international ergeben.

Als Konsequenz dieser Zielsetzung ergeben sich die nachfolgenden Forschungsfragen:

- > Ist die Auslegung des ständigen Vertreters durch die österreichische Finanzverwaltung im internationalen Vergleich bisher korrekt vorgenommen worden?
- > Falls die Auslegung in Österreich korrekt war, wieso ergibt sich die Notwendigkeit einer Adaptierung der Betriebsstättendefinition?
- > Welche Konsequenzen können sich für die Republik Österreich hinsichtlich ihres Besteuerungsrechts durch die Neuformulierung des Art. 5 OECD-MA ergeben?

1.3. Wissenschaftliche Methode

Die wissenschaftliche Methode der vorliegenden Arbeit besteht ausschließlich in der Literaturrecherche. Als Literaturquellen werden neben den gesetzlichen Grundlagen Richtlinien, Kommentare, Monographien, Sammelwerke, Zeitschriften, nationale und internationale Judikatur sowie Verträge und Richtlinien des Internationalen Steuerrechts herangezogen.

1.4. Aufbau der Arbeit

In der Einleitung wird die Problematik aufgezeigt, die der Kommissionär bei der Beurteilung als ständiger Vertreter im österreichischen Ertragssteuerrecht und als

abhängiger Vertreter im Abkommensrecht mit sich bringt. Ergänzend soll in der Einleitung die Forschungsfrage definiert, die wissenschaftliche Methode erläutert und der Aufbau der Arbeit vorgestellt werden.

Im zweiten Kapitel werden die rechtlichen Grundlagen des Kommissionsgeschäfts dargestellt, wobei auch auf die Rechte und Pflichten der beiden Vertragsparteien eingegangen werden soll. Den Schwerpunkt dieses Kapitels bildet die Darstellung der rechtlichen Wirkung eines Kommissionsgeschäfts sowohl im Innen- als auch im Außenverhältnis, da diese für die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständigen bzw. abhängigen Vertreters essentiell ist. Abschließend soll auf die Frage eingegangen werden, ob der Kommissionär gem. dem österreichischen Unternehmensgesetzbuch in der Lage ist den Kommittenten gegenüber Dritten rechtlich zu binden oder ob nur eine Bindung im Innenverhältnis zwischen Kommittent und Kommissionär zustande kommt.

Das dritte Kapitel beschäftigt sich mit der Definition einer Betriebsstätte im österreichischen Ertragsteuerrecht. Zu Beginn soll der Betriebsstättenbegriff gem. § 29 BAO dargelegt und in weiterer Folge im Kontext der beschränkten Steuerpflicht für Steuerausländer erörtert werden. Bereits § 98 EStG normiert den ständigen Vertreter als subsidiären Tatbestand zur Betriebsstätte, weshalb dieser in Unterkapitel 3.3. zuerst im Allgemeinen behandelt wird. Da jedoch gerade die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter iSd § 98 EStG in der Literatur, der Meinung der Finanzverwaltung und Judikatur Diskussionsstoff bietet, soll dargelegt werden, welche Argumente für eine Subsumierung des Kommissionärs unter den Begriff des ständigen Vertreters sprechen und welche dagegen. Den Abschluss des Kapitels bildet die Untersuchung unterschiedlicher internationaler Judikatur, welche bereits einen ersten Aufschluss darüber geben soll, ob die Meinung der österreichischen Finanzverwaltung zu diesem Thema der international gängigen Praxis entspricht.

Ist der Tatbestand des ständigen Vertreters iSd § 98 EStG erfüllt, ist in weiterer Folge zu klären, ob gem. OECD-Musterabkommen eine Betriebsstätte besteht, durch welche die Republik Österreich das Besteuerungsrecht nach Artikel 7 zugesprochen bekommt. Mit dieser Thematik beschäftigt sich Kapitel 4, da neben dem allgemeinen Tatbestand einer

Betriebsstätte und den Kriterien eines abhängigen Vertreters als Ergänzungstatbestand auch die Steuervermeidung durch Nutzung von Kommissionärsstrukturen thematisiert wird.

Gerade die Steuervermeidungsmöglichkeit durch Einsatz einer Kommissionärs, durch welche Gewinnverlagerungen bewirkt werden, wird von der OECD und den G20 Staaten in ihrem aktuellen Maßnahmenkatalog zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting, kurz BEPS) kritisiert. Durch den Aktionspunkt 7 soll eine Neuformulierung des Betriebsstättenbegriffs erreicht werden um nicht gewünschte Gewinnverlagerungen zu unterbinden. Diese potentiellen Neuerungen und ein kurzer Ausblick, wie die Definitionsänderung in den vielen bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen erfolgen kann, werden in Kapitel 4.4. thematisiert.

Das letzte Kapitel beschäftigt sich mit den Auswirkungen einer Neuformulierung von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens auf die österreichische Rechtsbestimmung des § 98 EStG. In diesem Kapitel soll abschließend geklärt werden, ob die Auslegung des Kommissionärs als ständiger Vertreter durch die Finanzverwaltung bisher korrekt war und falls ja, wieso eine Begriffsadaption auf internationaler Ebene notwendig erscheint.

Die vorliegende Masterarbeit nimmt keinen Bezug auf die Gewinnverteilung und die Regeln der Gewinnaufteilung bei den so genannten Vertreterbetriebsstätten, da dies für die Beantwortung der vorliegenden Forschungsfragen nicht von Relevanz ist.

2. Das Kommissionsgeschäft im Allgemeinen

§ 383 Abs. 1 UGB definiert einen Kommissionär als jemanden, der es übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Es besteht somit die Möglichkeit der Einkaufs- oder Verkaufskommission.

Als Kommissionär wird jene Vertragspartei bezeichnet, die das Kommissionsgeschäft in eigenem Namen durchführt. Der Kommittent ist im Gegensatz dazu die Vertragspartei, auf dessen Rechnung das Geschäft geschlossen wird.⁵ Unter der Geschäftsabwicklung in eigenem Namen ist nichts anders zu verstehen, als dass der Kommissionär Dritten gegenüber nicht offenlegt, dass er für den Kommittenten tätig ist. Im Gegensatz dazu legen Handelsvertreter und -makler offen, dass sie in fremdem Namen tätig sind.⁶

Der Gesetzgeber sieht dem Wortlaut des § 383 UGB folgend eine Abgrenzung zwischen Kommissionär und Eigenhändler durch das Handeln „für Rechnung eines anderen“ vor. Im Wirtschaftsverkehr ist diese Abgrenzung oftmals schwierig, da durch diverse vertragliche Vereinbarungen die Stellung des Kommissionärs an die des Eigenhändlers angenähert werden kann.⁷ Um dieser Problematik entgegenzuwirken, hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof in diversen Entscheidungen Kriterien angeführt, die für die Klassifizierung eines Kommissionärs sprechen können. Entscheidend für die Einstufung ist, wer das Risiko der Unverkäuflichkeit trägt. Trägt dieses der Kommittent, kann dies als Indiz eines Kommissionsgeschäfts gewertet werden. Als weitere Indizien führt der Oberste Gerichtshof Weisungsmöglichkeiten und Bestimmung des Mindestpreises durch den Kommittenten sowie Anzeigen- oder Aufklärungspflichten des Kommissionärs zur Wahrung der Interessen des Kommittenten an.⁸

Liegt ein Kommissionsgeschäft vor, umfasst dieses neben dem Kommissionsvertrag das Ausführungs- und das Abwicklungsgeschäft, wodurch drei Rechtsverhältnisse begründet

⁵ Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter (Hrsg.), Die Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWP 2013/3, 11 f

⁶ Torggler, UGB Kommentar² (2016), § 383 Rz 2-6

⁷ VwGH 08.09.1988, 87/16/0077

⁸ OGH 23.02.1999, 1Ob196/98z

werden. Während der Kommissionsvertrag zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten geschlossen wird, wird der Ausführungsvertrag zwischen dem Kommissionär in eigenem Namen, zur Erfüllung des ihm erteilten Auftrags, mit einem Dritten geschlossen. Das Abwicklungsgeschäft wird durch die Herausgabe der erlangten Zuwendung des Kommissionärs an den Kommittenten charakterisiert. Der Kommissionsvertrag selbst ist ein Auftrags- und Geschäftsbesorgungsvertrag, auf den §§ 1002 ff ABGB anwendbar sind.⁹ Auf die einzelnen Rechte und Pflichten, die dem Kommissionär und Kommittenten aus dem Vertrag erwachsen, wird an dieser Stelle auf die beiden nachfolgenden Kapiteln verwiesen.

Das Ausführungsgeschäft ist rechtlich ein selbstständiges Geschäft, das neben dem Kommissionsvertrag besteht. Der Kommissionär wird als selbstständige Vertragspartei zum Gläubiger des Dritten und Träger von Rechten und Pflichten. Als Vertragspartei haftet er dem Dritten gegenüber für die Erfüllung des Geschäfts. Der Kommittent wird aus dem Ausführungsgeschäft heraus grundsätzlich nicht verpflichtet und berechtigt. Entstehen aus dem Ausführungsgeschäft Willensmängel oder Schadenersatzansprüche wegen Schlecht- oder Nichterfüllung der Verpflichtungen des Dritten, sind diese zwischen dem Kommissionär und dem Dritten abzuwickeln. Darüber hinaus ist nur eine Leistung an den Kommissionär mit schuldbefreiender Wirkung möglich, da dieser der Forderungsgläubiger ist. Der Kommittent verwirklicht grundsätzlich gem. § 392 Abs. 1 UGB nur dann einen Forderungsanspruch gegenüber dem Dritten, wenn der Kommissionär die Forderungen aus dem Ausführungsgeschäft abgetreten hat. Um die Gefahr des Gläubigerzugriffs zu minimieren, welche sich aus § 392 Abs. 1 UGB mangels Abtretung ergeben würde, sieht der Gesetzgeber durch § 392 Abs. 2 UGB vor, dass auch nicht abgetretene Forderungen im Verhältnis zwischen Kommittenten und dem Kommissionär oder dessen Gläubiger als Forderungen des Kommittenten gelten.¹⁰

⁹ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 383 Rz 10 f

¹⁰ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 383 Rz 18-25 und § 392 Rz 1-13

2.1. Rechte und Pflichten des Kommissionärs

Aus dem Kommissionsgeschäft erwächst dem Kommissionär gem. § 384 Abs. 1 UGB vor allem die Verpflichtung „[...] übernommene Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen „Unternehmers“ auszuführen; er hat hierbei das Interesse des Kommittenten wahrzunehmen und dessen Weisungen zu befolgen“. Darüber hinaus sieht sich der Kommissionär dem Gesetzeswortlaut des § 384 Abs. 2 und 3 UGB mit nachfolgenden Verpflichtungen konfrontiert:

- a) Weitergabe von erforderlichen Nachrichten, was insbesondere die Anzeige von ausgeführten Kommissionen betrifft
- b) Rechenschaftsabgabe über das abgeschlossene Geschäft
- c) Herausgabe, was aus der Geschäftsbesorgung erlangt wurde
- d) Haftung für die Erfüllung des Geschäfts, wenn keine Namhaftmachung des Dritten mit der Geschäftsanzeige erfolgt

Der österreichische Gesetzgeber führt aus, dass der Kommissionär im Interesse des Kommittenten zu handeln hat. Der OGH stellt in diesem Zusammenhang klar, dass die Interessen des Kommittenten über jenen des Kommissionär stehen. Kommt es somit zu einem Interessenskonflikt, ist den Interessen des Kommittenten Vorrang zu geben. Zudem dürfen Maßnahmen zur Interessenswahrung des Kommittenten nicht deswegen unterlassen werden, weil dadurch Aufwendungen entstehen.¹¹ Auch bei bestehenden Weisungen trifft den Kommissionär die Verpflichtung zur Sorgfalts- und Interessenwahrung, wenn Weisungen und Interessen im Widerspruch zueinander stehen.¹² Ein Abweichen von den erteilten Weisungen ist gem. § 385 Abs. 2 UGB nur dann zulässig, wenn der Kommittent unter den vorliegenden Umständen und Kenntnis der Sachlage die Abweichung billigen würde. In einem solchen Fall hat der Kommissionär dem Kommittenten umgehend Anzeige zu erstatten und dessen Entscheidung abzuwarten, sofern keine Gefahr mit dem verbundenen Aufschub verbunden ist.

¹¹ OGH 19.12.1991, 7Ob603/91

¹² Torggler, UGB Kommentar² (2016), § 384 Rz 8

In Zusammenhang mit der Anzeige- und Rechenschaftspflicht legt der OGH fest, dass die Beratungs- und Aufklärungspflichten im Verhältnis zur Interessenswahrung stehen. Der Kommissionär hat beispielsweise das Kommissionsgut auf Mängel zu prüfen oder etwaige Rechte des Kommittenten gegenüber Transport- oder Lagerunternehmen zu wahren.¹³ Sobald das Ausführungsgeschäft zustande gekommen ist, hat der Kommissionär dem Kommittenten Anzeige zu erstatten, welche alle relevanten Umstände des Geschäfts inkludiert. Bei dem abgeschlossenen Ausführungsgeschäft trifft den Kommissionär auch die Verpflichtung Rechenschaft abzulegen.¹⁴

Innerhalb der Rechenschaft bildet die Rechnungslegung den wichtigsten Bestandteil, da durch sie dem Kommittenten Rechnung über Einnahmen und Ausgaben der Kommission gelegt wird. Die Rechnungslegung ist keine rechtsgeschäftliche Erklärung, sondern eine Willenserklärung, durch die Tatsachen bekanntgegeben werden. Der Zweck begründet sich in der Information über vermögensmäßige Auswirkungen für denjenigen, für den das Kommissionsgeschäft geführt wird (Kommittent).¹⁵ Durch die Rechnungslegung soll der Kommittent in die Lage versetzt werden, seine Rechte und Pflichten beurteilen zu können und ob die Geschäftsbesorgung entsprechend den Vereinbarungen ausgeführt wurde, da die Rechnungslegung eine ausreichende Grundlage für eventuelle Herausgabe- oder Schadenersatzansprüche darstellt. Folglich muss der Kommissionär darlegen, wie das Geschäft ausgeführt wurde und welche Erträge und Aufwendungen daraus erwachsen sind. Auf Verlangen sind darüber hinaus die entsprechenden Belege vorzuzeigen und nähere Auskünfte zu erteilen.¹⁶

Die Herausgabeverpflichtung umfasst neben der Abtretung der erlangten Ansprüche durch das Ausführungsgeschäft alles, was der Kommissionär zur Ausführung des Auftrags erhalten aber nicht benötigt hat. Bei der Verkaufskommission betrifft die Abtretung vor allem die Weiterleitung des erhaltenen Erlöses und bei der Einkaufskommission die Weitergabe des Kommissionsguts inkl. Früchten (zB Zinsen). Die Verpflichtung zur

¹³ OGH 11.03.1999, 2Ob347/98p

¹⁴ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 384 Rz 9 f

¹⁵ OGH 26.06.1997, 4Ob177/97a

¹⁶ OGH 29.10.2001, 7Ob186/01f

Herausgabe entsteht mit der Ausführung des Geschäfts und bis zur Herausgabe trifft den Kommissionär die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Verwahrung.¹⁷

§ 384 Abs. 3 UGB normiert als weitere Verpflichtung des Kommissionärs, dass dieser persönlich und unmittelbar für die Erfüllung des Geschäfts haftet, sofern er dem Kommittenten den Dritten nicht namhaft macht, was üblicherweise spätestens mit der Anzeige des Ausführungsgeschäfts erfolgt.¹⁸

Als weitere Verpflichtung wird durch § 388 Abs. 1 UGB normiert, dass der Kommissionär bei Empfang des Kommissionsguts die Rechte des Kommittenten gegenüber Frachtführern oder Schiffern wahren muss, wenn der beschädigte oder mangelhafte Zustand von außen erkennbar ist. Die Wahrung der Rechte schließt die unverzügliche Anzeige und den Beweis über den Zustand mit ein. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, kann er zum Schadenersatz verpflichtet werden.

§ 390 UGB macht den Kommissionär für Verluste oder Beschädigungen des Kommissionsguts verantwortlich, sofern sich dieses in seiner Verwahrung befand und diese Umstände durch die Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers hätten abgewendet werden können.

Zusätzlich sieht § 393 Abs. 3 UGB vor, dass der Kommissionär zur sofortigen Leistung des Kaufpreises verpflichtet ist, wenn das Kommissionsgut unberechtigter Weise auf Kredit verkauft wurde. Wäre es bei einem Barkauf zu einem niedrigeren Preis gekommen, so ist nur dieser zu vergüten, außer er ist niedriger als der ihm gesetzte. In einem solchen Fall ist auch der Unterschiedsbetrag nach § 386 UGB zu vergüten.

Das Kommissionsgeschäft ist für den Kommissionär nicht nur mit Verpflichtungen verbunden: Nach § 396 Abs. 1 UGB hat er Anspruch auf Provisionsforderungen, sobald das Geschäft ausgeführt wurde. Wurde das abgeschlossene Geschäft aus einem Grund nicht ausgeführt, der in der Sphäre des Kommittenten liegt, kann die Provision dennoch verlangt

¹⁷ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 384 Rz 17 f

¹⁸ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 384 Rz 14

werden. Ist das Geschäft hingegen gar nicht zustande gekommen, kann nur der Aufwandsersatz durch den Kommittenten begehrt werden.¹⁹

Darüber hinaus spricht § 396 Abs. 2 UGB dem Kommissionär das Recht auf Ersatz von Aufwendungen zu, die zum Zweck der Auftragsausführung getätigt wurden und die der Kommittent nach entsprechenden Umständen für erforderlich halten durfte.

Dem Kommissionär steht an dem Kommissionsgut gem. § 397 UGB ein gesetzliches Pfandrecht zu, wenn er das Gut noch in seinem Besitz hat oder mittels Konnossement, Ladeschein oder Lagerschein darüber verfügen kann. Dieses Pfandrecht inkludiert neben dem Anspruch auf Kostenersatz und Provision auch auf das Gut gegebene Vorschüsse, Darlehen und gezeichnete Wechsel.

Als weiteres Recht wird dem Kommissionär durch § 394 Abs. 2 UGB eine Delkredereprovision zugesprochen, wenn sich der Kommissionär zur Übernahme der Verbindlichkeit verpflichtet hat und der Dritte der Erfüllung nicht nachkommt. Dies kann gem. § 394 Abs. 1 UGB ortsüblich oder vertraglich vereinbart sein.

Abschließend sei noch anzumerken, dass der Kommissionär gem. § 400 UGB dazu berechtigt wird, selbst als Verkäufer zu liefern oder im Fall der Verkaufskommission das Gut selbst als Käufer zu übernehmen. Als Voraussetzung wird normiert, dass es sich um Waren handeln muss, die einen Börse- oder Marktpreis haben oder um Wertpapiere, bei denen ein Börse- oder Marktpreis amtlich festgestellt wird und der Kommittent nichts anderes bestimmt hat. Kommt es zu einem Selbsteintritt beschränkt sich gem. § 400 Abs. 2 UGB die abzulegende Rechenschaft auf den Nachweis, dass der bestehende Börse- oder Marktpreis eingehalten wurde. § 401 Abs. 1 UGB normiert zudem, dass dem Kommittenten auch bei Selbsteintritt der günstigere Preis zu berechnen ist, soweit sich bei pflichtgemäßer Sorgfalt des Kommissionärs ein günstigerer Preis ergibt.

¹⁹ OGH 10.10.1978, 4Ob541/78

Der Anspruch auf die Provision bleibt dem Kommissionär auch bei Selbsteintritt erhalten. Die Höhe der Provision richtet sich nach jener der gewöhnlichen Provision, die bei Vornahme des Ausführungsgeschäfts mit einem Dritten berechnet worden wäre.²⁰

2.2. Rechte und Pflichten des Kommittenten

Als eines der wichtigsten Rechte des Kommittenten kann sein Weisungsrecht gegenüber dem Kommissionär angesehen werden. § 385 Abs. 1 UGB normiert sogar den Anspruch auf Schadenersatz, wenn der Kommissionär wider den erteilten Weisungen handelt. Ein Geschäft, das unter solchen Umständen zustande gekommen ist, braucht der Kommittent nicht auf seine Rechnung gelten zu lassen. Gem. § 385 Abs. 2 UGB ist ein Abweichen von den Weisungen insofern als zulässig anzuerkennen, wenn der Kommissionär unter den vorliegenden Umständen annehmen darf, dass der Kommittent die Abweichung billigen würde. Diese Abweichung ist dem Kommittenten anzuzeigen und grundsätzlich hat der Kommissionär die Reaktion des Kommittenten abzuwarten, außer wenn mit einem Aufschub Gefahr verbunden wäre.

Dieses Zurückweisungsrecht besteht nur, wenn gegen rahmenbestimmte Weisungen bzw. Anordnungen verstoßen wird. Liegen beispielsweise nur geringfügige Abweichungen vor, wodurch der weisungswidrig herbeigeführte wirtschaftliche Erfolg dem weisungsgerechten wirtschaftlichen Erfolg nahe kommt, ist eine Zurückweisung unzulässig, da es zu keiner Schikane kommen soll.²¹

Der Kommittent hat das Recht, sowohl bei der Einkaufs- als auch Verkaufskommission, den Preis vorab festzulegen, welcher für den Kommissionär grundsätzlich auch verpflichtend ist. Wurde unter dem vorgegebenen Preis verkauft bzw. über dem vorgegebenen eingekauft, hat der Kommittent das Recht, das auf ihn geschlossene Geschäft zurückzuweisen. Dies hat unverzüglich bei der erstatteten Anzeige zu erfolgen, da andernfalls das Geschäft als genehmigt gilt. Dieses Zurückweisungsrecht steht nicht zu, wenn der Kommissionär den Preisunterschied decken möchte. Entsteht dem Kommittenten ein Schaden, der über die angebotene Preisdeckung des Kommissionärs hinausgeht, bleibt

²⁰ § 403 UGB

²¹ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 385 Rz 4

sein dahingehender Anspruch von der eingetretenen Deckung unberührt, wodurch dem Kommittenten bei Verschulden der Nachteil zu ersetzen ist.²²

Schadenersatzanspruch hat der Kommittent gem. § 390 Abs. 1 UGB auch, wenn das Kommissionsgut während der Verwahrung beim Kommissionär verloren geht oder beschädigt wird.

§ 387 UGB spricht dem Kommittenten den Vorteil aus jenem Geschäft zu, bei dem der Kommissionär im Vergleich zu den gesetzten Bedingungen vorteilhafter abschließt. Dies bezieht sich insbesondere auf die Preise, wenn beispielsweise durch den Kommissionär billiger eingekauft wurde.

Das Kommissionsgeschäft verpflichtet den Kommittenten nach erfolgreichem oder erfolglosem Ausführungsgeschäft das Kommissionsgut vom Kommissionär zurückzunehmen bzw. abzunehmen, da eine weitere und damit dauerhafte Verwahrung durch den Kommissionär als nicht zumutbar angesehen werden kann. Bei der Beurteilung der Verpflichtung ist darauf abzustellen, ob nach der vorliegenden Sachlage ein sorgfältiger Kommittent von der Verfügungsverpflichtung betroffen ist. Wenn dies der Fall ist und die Verfügung unterbleibt bzw. der Kommittent untätig bleibt, stehen dem Kommissionär gem. § 389 UGB die Rechte des Verkäufers gem. § 373 UGB zu. Als Konsequenz ist der Kommissionär zur Hinterlegung oder einem Selbsthilfeverkauf berechtigt, wobei er auch hier die Interessen des Kommittenten zu wahren hat, wodurch jenen Maßnahmen der Vorzug zu geben ist, die die Interessen am besten wahren.²³

Weitere Verpflichtungen ergeben sich beispielsweise durch § 391 UGB, wonach der Kommittent im Falle der Einkaufskommission zur Untersuchung des Kommissionsgutes bei Anlieferung verpflichtet ist. Durch die Kontrolle erlangt der Kommissionär wiederum Gewissheit, ob die Ware angenommen wird. Gem. § 394 UGB ist der Kommissionär zur Leistung einer Delkredereprovision verpflichtet, soweit dies vertraglich vereinbart wurde oder am Ort der Niederlassung des Kommissionärs üblich ist. Im Gegenzug erhält der Kommittent die Delkrederehaftung, durch die der Kommissionär persönlich und

²² § 386 UGB iVm *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 385 Rz 5 f

²³ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 389 Rz 1 ff

unmittelbar für die Erfüllung des Ausführungsgeschäfts haftet.²⁴ Sobald der Dritte leistet, endet die Einstandspflicht des Kommissionärs. Leistet dieser aber selbst, hat der Kommittent kein Recht auf Forderungsabtretung.²⁵

Als wohl wichtigste Verpflichtung des Kommittenten kann seine Verpflichtung zur Zahlung der Provision angesehen werden, welche ihn aus § 396 UGB trifft. Darüber hinausgehend sieht § 396 Abs. 2 UGB vor, dass der Kommittent dem Kommissionär auch Aufwendungen ersetzt, die zum Zweck der Ausführung des Auftrags gemacht wurden und die der Kommittent für erforderlich halten durfte, wie beispielsweise die Benutzung von Lagerräumen oder Kosten für Beförderungsmittel.

Es ergibt sich somit, dass die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien eines Kommissionsgeschäfts spiegelbildlich zu sehen sind und eine genaue Abgrenzung zwischen den Rechten und Pflichten des Kommissionärs bzw. Kommittenten oftmals nicht möglich ist, da immer wieder Überschneidungen vorliegen.

2.3. Die rechtliche Wirkung des Kommissionsgeschäfts

Nachfolgende Kapitel sollen erläutern, wer im Innenverhältnis das Eigentum an den Vermögensgegenständen hält und welche Rechtsposition als Konsequenz die Vertragsparteien einnehmen. Kurz soll zur Veranschaulichung die Bilanzierung der Kommissionsware dargestellt werden. Im Anschluss wird die Vertragsposition von Kommittent und Kommissionär im Außenverhältnis gegenüber Dritten erläutert, um abschließend die Frage beantworten zu können, ob der Kommissionär eine rechtliche Bindung des Kommittenten gegenüber Dritten bewirken kann.

2.3.1. Die rechtliche Wirkung im Innenverhältnis

Kommissionär und Kommittent schließen wie zuvor beschrieben, den Kommissionsvertrag miteinander ab, welcher sowohl auf einen einmaligen Geschäftsabschluss als auch auf

²⁴ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 394 Rz 4

²⁵ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 394 Rz 5

wiederkehrende Geschäftsabschlüsse gerichtet sein kann. Der Kommissionär ist aus diesem Vertrag zum Geschäftsabschluss berechtigt, unterliegt aber keinem Zwang und schuldet daher keinen bestimmten Erfolg.²⁶

Bei einer Verkaufskommission liegt nach herrschender Ansicht das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den zu veräußernden Waren bis zum Veräußerungszeitpunkt beim Kommittenten. Durch die Vertretungsbefugnis erhält der Kommissionär im Innenverhältnis aber die Verfügungsmacht auf Eigentumsübertragung vom Kommittenten auf Dritte. Das wirtschaftliche Risiko bleibt ungeachtet der Verfügungsmacht beim Kommittenten, da der Kommissionär keine wirtschaftliche Berechtigung am Vermögensgegenstand hat. Auch bei vorübergehender Verwahrung beim Kommissionär wird kein wirtschaftliches Eigentum begründet. Wird der Kommissionsgegenstand daher an den Kommissionär übergeben, ergibt sich mangels Eigentumsübergang keine Realisierung des Veräußerungsgewinns. Eine Realisation tritt erst mit Veräußerung des Kommissionsgegenstandes durch den Kommissionär an einen Dritten ein, wobei dieser den Kaufpreis grundsätzlich an den Kommissionär zu leisten hat. In weiterer Folge ist der Kommissionär verpflichtet, den erzielten Verkaufserlös an den Kommittenten herauszugeben.²⁷

Hinsichtlich der Bilanzierung ergibt sich für den Kommittenten die Verpflichtung zur Aufnahme der Kommissionsware in die Bilanz, ungeachtet davon, ob sich diese bei ihm oder beim Kommissionär befindet. Wurde die Ware verkauft, stellt der Kommissionär neben der Forderung an Dritte eine Verbindlichkeit gegenüber dem Kommittenten sowie die Forderung aus Provisionen und Aufwandsersatz ein. Der Kommittent bucht im Gegenzug den Provisionsaufwand als Verbindlichkeit ein und erfasst neben der Forderung aus dem Verkauf gegenüber dem Kommissionär auch die entsprechenden Umsatzerlöse.²⁸

Rechtlich kommt es daher zu einer Eigentumsübertragung vom Kommittenten an den Dritten, wobei der Kommittent das abgeschlossene Geschäft des Kommissionärs mit Dritten

²⁶ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 383 Rz 15

²⁷ *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWZ 2004/49, 198

²⁸ *Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter* (Hrsg.), Die Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWP 2013/3, 15 f

grundsätzlich für sich geltend zu lassen hat, sofern die erteilten Weisungen eingehalten wurden und der Kommissionär vertragsgerecht und erfüllungstauglich geleistet hat. Das Zurückweisungsrecht besteht nicht bei jeder Art von Weisungsverstoß, sondern nur sofern durch den Verstoß der wirtschaftliche Erfolg nicht jenem gleichkommt, der bei weisungsgemäßer Handlung erzielt worden wäre.²⁹ Die Rechten und Pflichten, welche sich darüber hinaus für die Vertragsparteien des Kommissionsvertrags ergeben, wurden in den beiden vorangegangenen Kapiteln näher erläutert, auf die an dieser Stelle verwiesen wird.

Ähnlich stellt es sich bei der Einkaufskommission dar. Werden Vermögensgegenstände durch den Kommissionär erworben, werden diese dem Kommittenten aufgrund des Herausgaberechts wirtschaftlich zugerechnet. Der Kommissionär wird jedoch zum zivilrechtlichen Eigentümer, hat aber aufgrund des Innenverhältnisses keine Verfügungsmöglichkeit, die der eines Eigentümers gleichgestellt ist. Eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung an Dritte, die aufgrund des Kommissionsgeschäfts vertragswidrig wäre, wäre somit möglich. Wirtschaftlicher Eigentümer ist aber ab dem Einkauf der Kommittent, wodurch dieser die erworbenen Gegenstände in seine Bilanz aufnimmt.³⁰ Zwischenzeitlich kann es beim Kommissionär zur Erfassung der Kommissionsware kommen, wenn Einkauf und Weitergabe an den Kommittenten nicht am selben Tag erfolgen. Sobald die Lieferung und Abrechnung an den Kommittenten erfolgen, stellt der Kommissionär eine Forderung aus Weitergabe der Ware und den Provisionsanspruch in seine Bilanz ein, während der Kommittent gegengleich eine Verbindlichkeit einstellt. Fallen der Tag des Einkaufs und jener der Weitergabe in zwei unterschiedliche Geschäftsjahre, haben Kommissionär und Kommittent sicherzustellen, dass die Ware lediglich beim Kommittenten bilanziert wird, wodurch eventuelle Umbuchungen notwendig werden.³¹

In Summe lässt sich festhalten, dass der Kommissionär nur bei einer Einkaufskommission kurzzeitig zivilrechtlicher Eigentümer werden kann. Im Grunde liegt das tatsächliche Eigentum aber auch schon hier beim Kommittenten. Folglich kann sich der Kommissionär

²⁹ OGH 19.10.1999, 4Ob266/99t

³⁰ Bertl/Hirschler, Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWZ 2004/49, 198

³¹ Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter (Hrsg.), Die Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWP 2013/3, 13 f

aus dem Kommissionsgut weder berechtigten noch verpflichten, da dies alleine dem Kommittenten möglich ist.

2.3.2. Die rechtliche Wirkung im Außenverhältnis

Der Kommissionsvertrag als ein speziell geregelter Geschäftsbesorgungsvertrag ist vom Ausführungsgeschäft strikt zu unterscheiden. Letzteres wird vom Kommissionär mit Dritten abgeschlossen, um den ihm erteilten Auftrag zu erfüllen. Vertragsparteien aus dem Ausführungsgeschäft werden in weiterer Folge der Kommissionär selbst und der Dritte, welche sich gegenseitig berechtigen und verpflichten.³²

Da der Kommissionär in eigenem Namen auftritt, ist er zivilrechtlich nicht als Vertreter des Kommittenten zu beurteilen.³³ Er kann nur als indirekter Stellvertreter klassifiziert werden, wobei es hierfür keine Rolle spielt, ob er Dritten gegenüber offenlegt, auf fremde Rechnung zu handeln. Der Ausgleich zwischen Kommissionär und Kommittent ist im Anschluss an das Ausführungsgeschäft eine Angelegenheit des Innenverhältnisses.³⁴

Das Vorliegen eines Kommissionsgeschäfts alleine begründet noch nicht, dass dem Kommissionär diese Stellung auch im Außenverhältnis als Vertragspartei zukommt. Diese Stellung kommt ihm nur insofern zu, als er auch der Vertragspartner gegenüber Dritten auftritt. Ist es für einen Dritten augenscheinlich, dass das Geschäft mit dem Kommittenten geschlossen wird, ist es denkbar, dass auch der Kommittent selbst als Vertragspartei auftritt und handelt, wodurch der Kommissionär als Konsequenz kein Ausführungsgeschäft abschließt. Sollte beispielsweise bei einer Einkaufskommission der Kommittent sowohl den Kaufgegenstand als auch den Preis bestimmen und für den Dritten der Abschlusswille klar erkennbar sein (zB Abwicklung der Bestellung durch Mitarbeiter des Kommittenten auf dessen Briefpapier oder Teilnahme des Kommittenten an Vertragsverhandlungen), wäre ungeachtet der Kommissionsvereinbarung der Kaufvertrag zwischen dem Kommittenten

³² OGH 11.03.1999, 2Ob347/98/p

³³ *Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter* (Hrsg.), Die Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWP 2013/3, 11

³⁴ OGH 11.03.1999, 2Ob347/98p

und dem Dritten zustande gekommen. Der Kommissionär nimmt in dieser Konstellation lediglich die Funktion einer Zahl- und Verteilstelle ein. Ergeben sich aus einem Sachverhalt rechtliche Unklarheiten bzw. bedarf es ergänzender Feststellungen, geht dies zu Lasten des Kommissionärs, da dieser die Rechtsstellung beim Dritten offenzulegen hat oder gegenüber dem Geschäftsherrn auf ein vertragskonformes Verhalten zu bestehen hat.³⁵ Ist es nach außen hin daher nicht erkennbar, dass in fremden Namen gehandelt wird, kann keine direkte Stellvertretung eintreten. Als Konsequenz treten auch die Rechtswirkungen beim mittelbaren (indirekten) Stellvertreter ein und nicht bei seinem Geschäftsherrn, wodurch beispielsweise der Kommissionär als mittelbarer Stellvertreter geklagt oder gepfändet werden kann.³⁶

In einer solchen Fallkonstellation kann zusammenfassend festgehalten werden, dass der Kaufvertrag zwar zwischen dem Kommittenten und einem Dritten zustande kommt, dies jedoch unabhängig vom Kommissionsgeschäft zu sehen ist. Folglich kommt es zu keiner rechtlichen Bindung des Kommittenten durch den Kommissionär. Vielmehr bindet sich der Kommittent als eigene Vertragspartei selbst, wobei diese Bindung nicht aus dem Kommissionsvertrag heraus geschieht und daher das Ausführungsgeschäft des Kommissionärs nicht zur Anwendung gelangt.

Wenn hingegen das Ausführungsgeschäft zwischen Kommissionär und Dritten zustande kommt, wird der Kommissionär Gläubiger des Dritten und haftet ihm gegenüber für die Erfüllung des Geschäfts. Kommt es durch den Dritten aber zur Schlecht- oder Nichterfüllung, stehen dem Kommissionär, unabhängig vom wirtschaftlichen Schaden beim Kommittenten, die Schadenersatzansprüche zu. Durch eine sogenannte Drittschadensliquidation kann der eingetretene Schaden durch den Kommissionär wie sein eigener geltend gemacht werden oder der Ersatzanspruch wird an den Kommittenten abgetreten.³⁷ Es wird somit der Kommissionär zum Träger aller Rechte und Pflichten gegenüber Dritten.

³⁵ OGH 23.02.1999, 1Ob196/98z

³⁶ *Dehn/Doralt/Mayr/Nowotny/Schrank* (Hrsg.), *Erwerb durch mittelbaren Stellvertreter*, RdW 10/1996, 468

³⁷ *Torggler*, UGB Kommentar² (2016), § 383 Rz 18 ff

2.3.3. Kann der Kommissionär den Kommittenten rechtlich gegenüber Dritten binden?

In Ermangelung einer zivilrechtlichen Stellvertretung kann der Kommittent nicht Vertragspartei des Ausführungsgeschäfts werden, wodurch der Kaufvertrag zwischen dem Kommissionär und der dritten Vertragspartei geschlossen wird. Als Konsequenz kann der Kommittent selbst aus dem Ausführungsgeschäft weder geklagt noch berechtigt werden. Diese Stellung fällt ausschließlich dem Kommissionär zu.³⁸

Dem Wesen des Kommissionsvertrags entspricht es jedoch, dass der Kommittent das geschlossene Verkaufsgeschäft des Kommissionärs auch tatsächlich erfüllt, wozu er grundsätzlich verpflichtet ist.³⁹ Diese Verpflichtung bringt keine direkte Bindung mit sich, da sie sich im Innen- und nicht im Außenverhältnis begründet. Erweitert man aber die rein rechtliche Betrachtungsweise um eine wirtschaftliche, kann der Kommittent durch den Kommissionär sehr wohl gegenüber Dritten gebunden werden, da sich eben auch durch den Auftritt des Kommissionärs in eigenem Namen eine Leistungsverpflichtung für den Geschäftsherren ergibt.⁴⁰

Zusammenfassend kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass der Kommittent gegenüber Dritten rein rechtlich nicht gebunden werden kann, sofern ein Ausführungsgeschäft zwischen Kommissionär und Dritten rechtlich zustande gekommen ist. Wirtschaftlich ergibt sich für den Kommittenten aber eine Verpflichtung gegenüber dem Dritten, da er im Innenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, wenn die Kommission weisungs- und vertragsgerecht sowie erfüllungstauglich erfüllt wurde.

³⁸ vgl. auch Kapitel 2. Das Kommissionsgeschäft im Allgemeinen

³⁹ *Bendlinger*, Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 6/2011, 255

⁴⁰ *Staringer*, Kommissionärsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb, SWI 9/2010, 409

3. Der ständige Vertreter im österreichischen Ertragsteuerrecht

Für die Steuerpflicht im innerstaatlichen Recht ist oftmals die Existenz einer Betriebsstätte entscheidend, da sie als Anknüpfungspunkt für die inländische Besteuerung dient. Der österreichische Gesetzgeber sieht eine Vielzahl von Betriebsstättendefinitionen vor, wobei nicht alle für die Begründung der ertragsteuerlichen Steuerpflicht relevant sind. So normiert beispielsweise § 81 EStG eine Lohnsteuerbetriebsstätte, durch welche der Arbeitgeber zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer verpflichtet wird, welche aber mit der Begründung einer ertragsteuerlichen Steuerpflicht in keinem Zusammenhang steht.⁴¹

Ertragsteuerlich ist für das Entstehen einer beschränkten Steuerpflicht des Steuerausländers in Hinblick auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO maßgeblich,⁴² welcher in Kapitel 3.1. näher beschrieben wird. Darüber hinaus sind als Ergänzungstatbestände in Hinblick auf die Begründung einer beschränkten Steuerpflicht die Bestellung eines ständigen Vertreters oder das Vorliegen von unbeweglichem Vermögen im Inland in § 98 Abs. 1 Z 3 EStG vorgesehen. Diese drei Grundtatbestände werden nur bei Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung, Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und bei gewerblicher Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland durchbrochen, da der Gesetzgeber hier gem. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG keine Betriebsstätte und keinen bestellten ständigen Vertreter für das Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht fordert. Andernfalls muss einer der Grundtatbestände erfüllt werden, wobei vom Vorliegen eines unbeweglichen Vermögens im Inland bei dieser Masterarbeit aufgrund mangelnder Relevanz Abstand genommen wird.

3.1. Allgemeine Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte

Die Bundesabgabenordnung definiert in § 29 Abs. 1 eine Betriebsstätte wie folgt: Eine *„Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften ist jede fest örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines „Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes*

⁴¹ Hochreiter, Der Kommissionär als „ständiger Vertreter“ iSd EStG bzw als Vertreterbetriebsstätte iSd OECD-MA und unter den Gesichtspunkten der BEPS Action 7, RWP 2016/29, 147

⁴² EStR Rz 7924

(§ 31)“ *dient.* “. Der Gesetzgeber normiert durch § 29 Abs. 2 BAO, dass insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet, Zweigniederlassungen, Warenlager, Fabrikationsstätten, Ein- und Verkaufsstellen, sonstige Geschäftseinrichtungen die dem Unternehmer oder dem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebs dienen und Bauausführungen mit einer Dauer von mehr als sechs Monaten als Betriebsstätte gelten.

Für die Begründung einer Betriebsstätte sind daher die drei Voraussetzungen des statischen, funktionellen und zeitlichen Elements zu erfüllen.⁴³ Hinsichtlich des statischen Erfordernisses ist es für den Unternehmer ausreichend, wenn eine feste Einrichtung vorliegt, in der Tätigkeiten ausgeübt werden, die den Unternehmenszweck unmittelbar fördern und deren Ausübung nicht nur vorübergehend ist. Zu beachten ist, dass der Unternehmer eine dauerhafte Verfügungsmacht an der festen Geschäftseinrichtung innehaben muss.⁴⁴ Dabei ist es unerheblich, ob die Anlage oder Einrichtung im Eigentum des Unternehmens steht oder lediglich ein Mietverhältnis zugrunde liegt. Die Verfügungsmacht an der festen Geschäftseinrichtung kann sich sogar auf eine unentgeltliche Überlassung begründen.⁴⁵

Streitpunkte stellen in der Praxis oftmals die Mitbenützung von Schreibtischen oder ganzen Büros dar, wobei der VwGH klarstellte, dass die bloße Mitbenützung eines Schreibtisches keine Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründen kann, hingegen die Mitbenützung eines Büros schon. Als Voraussetzung wird angeführt, dass ein Schreibtisch nicht nur bei Bedarf überlassen wird, sondern ein ganzer Raum mit entsprechenden Einrichtungsgegenständen, in denen beispielsweise Geschäftsunterlagen aufbewahrt sowie Telefonate durchgeführt werden können. Bei der Beurteilung ist auf eine „berufsbezogene“ Betrachtung abzustellen, wodurch weitere Voraussetzungen zur Beurteilung einer festen Geschäftseinrichtung maßgeblich sein können.⁴⁶

⁴³ VwGH 24.11.1999, 97/13/0137

⁴⁴ EStR Rz 7928

⁴⁵ VwGH 25.11.1992, 91/13/0144

⁴⁶ VwGH 25.11.1992, 91/13/0144

Dem Gesetzeswortlaut des § 29 BAO folgend muss die feste Anlage oder Einrichtung zur Erfüllung des statischen Erfordernisses zudem ortsgebunden sein, worunter eine örtliche Fixierung oder räumliche Begrenzung zu verstehen ist. Eine untrennbare Verbindung zum Boden muss jedoch nicht vorliegen, vielmehr wird auf eine Verwurzelung des Steuerpflichtigen mit dem Ort der Tätigkeitsausübung abgezielt. Beispielsweise kann ein wechselnder Raum in einem mitgenutztem Büro als Betriebsstätte angesehen werden, wenn das Bürogebäude als örtlicher Mittelpunkt ausgemacht wird.⁴⁷

Die Voraussetzung des zeitlichen Elements zielt auf eine gewisse Regelmäßigkeit der Benutzung ab. Wenn diese fehlt bzw. nur eine vorübergehende Nutzung vorliegt wird keine feste Geschäftseinrichtung begründet.⁴⁸ Die österreichische Finanzverwaltung sieht hinsichtlich der gewissen Dauer einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten als ausreichend an.⁴⁹ In Einzelfällen ist es gem. dem VwGH jedoch zweckmäßig, wenn eine kürzere Zeitspanne zur Begründung einer Betriebsstätte führt, beispielsweise bei saisonaler Erntetätigkeit, wo die Tätigkeit aufgrund natürlicher Begebenheiten auf einen Zeitraum zwischen Mai und August beschränkt ist.⁵⁰

Mit dem funktionalen Element verlangt der österreichische Gesetzgeber, dass in der festen örtlichen Anlage oder Einrichtung Tätigkeiten ausgeübt werden, die unmittelbar dem Unternehmenszweck dienen. Vollzieht sich die eigentliche gewerbliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Anlage, sind die Umfangsanforderungen an die betriebliche Handlung, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen, geringer.⁵¹ Übt beispielsweise ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit als selbstständiger Handelsvertreter im Inland aus, ist die Annahme berechtigt, dass eine am Tätigkeitsort vorliegende Wohnung als Betriebsstätte anzusehen ist, sofern nichts Gegenteiliges nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.⁵² Zur Begründung einer Betriebsstätte ist es unerheblich, ob die gewerbliche

⁴⁷ *Bachner*, Die Betriebsstätte nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 6/2002, 288

⁴⁸ *Ehrke/Rabel* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 98 Rz 35

⁴⁹ EStR Rz 7928

⁵⁰ VwGH 18.03.2004, 2000/15/0118

⁵¹ VwGH 01.10.1991, 90/14/0257

⁵² VwGH 25.02.1987, 84/13/0053

Tätigkeit durch den Betriebsinhaber oder Arbeitnehmer ausgeübt wird, ebenso ist es nicht von Bedeutung ob eine Haupt- oder Nebentätigkeit in der Betriebsstätte verrichtet wird oder ob diese für das Unternehmen als wesentlich oder unwesentlich eingestuft wird.⁵³

Anzumerken ist, dass die betriebliche Tätigkeit, welche in festen örtliche Anlagen oder Einrichtungen iSd § 29 BAO ausgeübt wird, auch durch bloße Verkaufsautomaten oder Geldspielautomaten verrichtet werden kann, wodurch eine Ausübung durch den Menschen nicht erforderlich ist. Eine reine Vermietung von Geräten an einen anderen Betreiber stellt für sich alleine jedoch noch keine Betriebsstätte dar.⁵⁴

Die Beurteilung, ob eine Betriebsstätte für den Abgabepflichtigen vorliegt, wird vom zuständigen Finanzamt vorgenommen, welches die genannten Voraussetzungen und Merkmale heranzuziehen hat. Für die spätere Beurteilung auf zwischenstaatlicher Ebene ist es wichtig, dass die entsprechenden Sachverhalte sowohl von der österreichischen Finanzverwaltung als auch dem Ansässigkeitsstaat des Steuerausländers korrespondierend beurteilt und gewürdigt werden.⁵⁵ Liegt eine Betriebsstätte in Österreich vor, führt dies zur beschränkten Steuerpflicht des Steuerausländers, die dem Territorialitätsprinzip des Artikel 7 des OCED-MA entsprechend zur Besteuerung jener Teile des Unternehmensgewinns führt, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können, wenn die nach innerstaatlichen Recht bestehende Betriebsstätte auch als solche nach dem Recht des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens qualifiziert wird.⁵⁶ Es sei an dieser Stelle anzumerken, dass es zu Abweichungen zwischen dem innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte kommen kann. Beispielweise sieht das Abkommensrecht eine Ausnahme für Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten vor, die das innerstaatliche Ertragsteuerrecht nicht kennt (vgl. Kapitel 4.2.), wodurch die Begründung einer Betriebsstätte verhindert wird oder wird das funktionale Element der festen örtlichen Einrichtung innerstaatlich weiter ausgelegt als abkommensrechtlich (vgl. Kapitel 4.2.).

⁵³ *Bachner*, Die Betriebsstätte nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 6/2002, 291

⁵⁴ EstR Rz 7929

⁵⁵ EstR Rz 7931

⁵⁶ *Ehrke/Rabel in Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 98 Rz 43

3.2. Der ständige Vertreter als Ergänzungstatbestand des § 98 EStG

Neben dem allgemeinen Tatbestand der Betriebsstätte nach § 29 BAO sieht § 98 Abs. 1 Z 3 EStG einen im Inland bestellten ständigen Vertreter als subsidiären Tatbestand zur Anknüpfung an die inländische Ertragsteuerpflicht vor. Der Begriff des ständigen Vertreters entstammt ursprünglich dem deutschen Rechtskreis, wurde jedoch unverändert in das österreichische Einkommensteuerrecht übernommen. Dadurch kommt es bei der Begriffsauslegung auch zur Berücksichtigung der deutschen historischen Begriffsdeutung.⁵⁷

Der Grund für die Existenz dieses subsidiären Tatbestands begründet sich in der Erfassung von ausländischen Unternehmen, die durch einen ständigen Vertreter wirtschaftliche Verhältnisse schaffen, die jenen einer inländischen Betriebsstätte entsprechen. Da für den Steuerausländer hier selbst keine inländische Betriebsstätte im Sinne einer örtlichen Einrichtung zur Geschäftsausübung vorliegt, würden die im Inland erzielten Gewinne nicht zur Besteuerung herangezogen werden. Dies will der Gesetzgeber durch den erwähnten subsidiären Tatbestand verhindern. Eine solche Gleichheit der Bestellung eines ständigen Vertreters und dem Bestehen einer inländischen Betriebsstätte wird insbesondere dann vorliegen, wenn der ausländische Unternehmer im Inland Geschäfte betreibt, bei denen er sich regelmäßig einem selbstständigen Gewerbetreibenden oder einem unselbstständigen Vertreter bedient.⁵⁸ Ziel ist es folglich, die beschränkte Steuerpflicht auf jene Fälle zu erweitern, bei denen keine inländische Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründet wird.⁵⁹

3.2.1. Definition des ständigen Vertreters

Der Begriff des ständigen Vertreters erfährt im EStG keine nähere Definition und bestimmt sich grundsätzlich durch diverse Auslegungen.⁶⁰

⁵⁷ VPR 2010 Rz 171

⁵⁸ VPR 2012 Rz 171

⁵⁹ *Bachner*, Ständiger Vertreter und Vertreter-Betriebsstätte gemäß § 29 BAO, SWI 11/2002, 515

⁶⁰ *Nowotny/Paulitsch* in *Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg.), Verrechnungspreisrichtlinien, 241

Nach Meinung der österreichischen Finanzverwaltung definiert sich ein ständiger Vertreter als jemand, der nicht nur vorübergehend bestellt ist und zwischen dem und dessen beschränkt steuerpflichtigen Auftraggeber eine Art von persönlichem Abhängigkeitsverhältnis vorliegt.⁶¹ Dabei ist es irrelevant, ob der ständige Vertreter selbstständig oder nicht selbstständig tätig ist oder ob er über eine Betriebsstätte im Inland verfügt. Es ist ebenfalls irrelevant, ob der ständige Vertreter als natürliche oder juristische Person auftritt. Personen, die Geschäfte im eigenen Namen abschließen, sollen jedoch nicht als ständiger Vertreter unter § 98 Abs. 1 Z 3 EStG fallen.⁶²

Die Aussage, dass Personen, die in eigenem Namen Geschäfte abschließen, nicht als ständige Vertreter zu klassifizieren sind, darf zu keiner isolierten Betrachtung führen. Vielmehr ist auf den Gesamtzusammenhang abzustellen, wonach auch der Geschäftsabschluss in eigenem Namen zur Begründung eines ständigen Vertreters führen kann. Die österreichische Finanzverwaltung bezieht sich dabei auf die deutsche Rechtsprechung, in der die Auffassung vertreten wird, dass als Hauptkriterium darauf abzustellen ist, ob das ausländische Unternehmen im Inland regelmäßig Geschäfte durch einen im Inland ansässigen Vertreter ausführt. Hierbei liegt neben einem gewissen wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis auch eine sachliche Weisungsbefugnis des ausländischen Unternehmens vor.⁶³

Die Auslegung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA wirkt sich generell auf die innerstaatliche Definition des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG aus, da lt. Meinung der Finanzverwaltung all jene Vertreter, die unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA fallen, auch als ständige Vertreter iSd EStG zu klassifizieren sind. Andernfalls würde die engere Auslegung im innerstaatlichen Recht zu einer Doppelnichtbesteuerung führen, wenn der Partnerstaat die inländischen Einkünfte der Vertreterbetriebsstätte steuerfrei stellt, aber Österreich sein Besteuerungsrecht aufgrund mangelndem ständigen Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG nicht wahrnimmt. Sind folglich mehrere Auslegungsvarianten des ständigen

⁶¹ EStR Rz 7932

⁶² EStR Rz 7932

⁶³ EAS Auskunft des BMF 2988, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus "ständiger Vertreter"

Vertreters denkbar, ist jener der Vorzug zu geben, die im internationalen Verhältnis keine Besteuerungslücke entstehen lässt.⁶⁴

3.2.2. Der Kommissionär als ständiger Vertreter

Aufgrund diverser Literaturmeinungen, der Meinung der Finanzverwaltung und der fehlenden Rechtsprechung ist in Österreich oftmals nicht klar, ob ein Kommissionär als ständiger Vertreter klassifiziert werden kann.⁶⁵ Die Einkommensteuerrichtlinien würden sich grundsätzlich dafür aussprechen, dass jemand der in eigenem Namen Geschäfte abschließt, nicht ständiger Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG sein kann.⁶⁶ In den Verrechnungspreisrichtlinien wird die Meinung dahingehend erweitert, dass auch der Kommissionär als ständiger Vertreter des Steuerausländers qualifiziert werden kann, da er der Verpflichtung zur Handlung im Interesse des Kommittenten unterliegt. Ein Kommissionär soll dabei jedoch nur dann als ständiger Vertreter gelten, wenn er auch nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als abhängiger Vertreter eingestuft wird. Dieser Sachverhalt wird stets dann verwirklicht, wenn es sich um einen abhängigen Einkaufs- oder Verkaufsvertreter handelt.⁶⁷ Ein solcher Vertreter ist jemand, der im Vertragsstaat mit der Vollmacht ausgestattet ist, Verträge im Namen des ausländischen Geschäftsherrn abzuschließen und diese auch gewöhnlich ausübt. Außerdem nimmt der Steuerausländer durch die abgeschlossenen Verträge des Vertreters in besonderer Weise am inländischen Wirtschaftsverkehr teil. Im Zusammenhang mit der Abhängigkeit wird darauf abgestellt, ob der Vertreter überwiegend für einen Geschäftsherrn tätig ist oder ob er sachlichen Weisungen unterliegt.⁶⁸

In der Literatur entwickelten sich unterschiedliche Argumente, die für und auch gegen die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter sprechen. So wird die

⁶⁴ *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock* (Hrsg), *Jakom Einkommensteuergesetz*, § 98 Rz 60 iVm EAS Auskunft des BMF 2988, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus "ständiger Vertreter"

⁶⁵ *Bendlinger*, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall Dell, SWI 3/2012, 107

⁶⁶ EStR Rz 7932

⁶⁷ VPR Rz 172 f

⁶⁸ *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock* (Hrsg), *Jakom Einkommensteuergesetz*, § 98 Rz 62

Klassifizierung beispielsweise mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder einem Abhängigkeitsverhältnis begründet, während an anderer Stelle auf Fremdüblichkeit oder die Begriffsdefinition des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA verwiesen wird.⁶⁹

In Summe gesehen ist es also oftmals unklar, wie der Begriff „im Namen des Unternehmens“ auszulegen ist und ab wann für den Vertreter eine Abschlussvollmacht vorliegt.⁷⁰

3.2.2.1. Argumente für die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter

Als Argument, dass auch ein Kommissionär als ständiger Vertreter klassifiziert werden kann, kann angeführt werden, dass der allgemeine Begriff des Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG in den EStR verwendet wird und keine Einschränkung auf die rein direkte Stellvertretung nahegelegt wird. Gerade durch die Gleichbehandlung von vergleichbaren Sachverhalten erscheint eine Unterscheidung in unmittelbare und mittelbare Vertretung im nationalen Ertragsteuerrecht nicht sinngemäß. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG selbst zielt nämlich auf jene Vertreter ab, die aufgrund einer engen Beziehung zum Stammhaus nur oder nahezu nur Produkte eines bestimmten Unternehmens anbieten, wodurch er dem dahinterstehenden Unternehmen zugeordnet werden kann. Ob der Vertreter mit einer Vollmacht auftritt oder nicht, soll dabei als unwesentlich erachtet werden.⁷¹

Als weiteres Argument kann die rechtsgeschäftliche Beeinflussung angeführt werden, die der Kommittent mitunter auf seinen Kommissionär ausüben kann. Liegt ein Kommissionsverhältnis in einer derartigen Ausgestaltung vor, dass von keiner fremdüblichen Gestaltung mehr ausgegangen werden kann, wird die Grenze zur Vertreterbetriebsstätte überschritten. Eine solche Fremdunüblichkeit liegt beispielsweise vorliegen, wenn der Kommittent umfassende sachliche Weisungsmöglichkeiten hinsichtlich der Vorgabe, mit welchen Kunden der Kommissionär in Vertragsbeziehung

⁶⁹ Prillinger, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 10/2009, 496 ff

⁷⁰ Mittlerlehner, Die Vertretervollmacht im Lichte des OECD-Reports, SWI 11/2013, 492

⁷¹ Prillinger, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 10/2009, 497

treten darf, verwirklicht. Dieses Argument spricht insofern für die Qualifizierung eines Kommissionärs als ständigen Vertreters, weil seine eigenunternehmerische Tätigkeit soweit in den Hintergrund tritt, dass er einen inländischen Steueranknüpfungspunkt für seinen Kommittenten schafft. Bei dieser Betrachtungsweise ist es nebensächlich, ob der Kommissionär für einen oder mehrere Geschäftsherren auftritt, solange eine Gestaltung vorliegt, die das übliche Kommissionsgeschäft übersteigt.⁷²

3.2.2.2. Argumente gegen die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter

Durch die Begründung einer beschränkten Steuerpflicht für Steuerausländer bei Bestellung eines ständigen Vertreters im Inland soll eine Gleichstellung von Steuerausländern geschaffen werden, die inländische Geschäfte nicht durch eine feste örtliche Einrichtung ausüben. Gem. den EStR wird eine Vertreterereignis nicht durch ein Handeln im eigenen Namen begründet, wie es bei einem Kommissionsgeschäft der Fall wäre, da einem Kunden nicht bewusst ist, dass er eigentlich mit einem ausländischen Geschäftsherrn kontrahiert. Gestärkt wird diese Argumentation, da der Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine Vollmacht für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte verlangt. Somit kann nur eine unmittelbare Stellvertretung die geforderten Kriterien erfüllen, womit nur bei direkter Bindung des Steuerausländers eine inländische Vertreterbetriebsstätte vorliegen kann.⁷³

Wird einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gefolgt, die eine weite Auslegung des Begriffs des ständigen Vertreters nach sich ziehen würde, kann dies zu einer besonderen Hausforderung bei der Herstellung einer international einheitlichen Beurteilung und Besteuerungspraxis führen, da die unklare Definition Potential für erhebliche Probleme mit sich bringt. Bei internationalen Gerichtsurteilen war gerade dieses Argument eine Berücksichtigung wert, wodurch auf die rechtliche Definition abgestellt wurde.⁷⁴

Um eine solche Unsicherheit nicht entstehen zu lassen, entspricht es der Zielsetzung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, nach der entsprechenden Zivilrechtsordnung zu beurteilen, ob für

⁷² Prillinger, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 10/2009, 498

⁷³ Prillinger, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 10/2009, 497

⁷⁴ Bendlinger, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall Dell, SWI 3/2012, 107

den Geschäftsherren eine rechtliche Verpflichtung entstehen kann. Ist ein Vertreter, wie der Kommissionär, in der Lage, ein wirksames Geschäft ohne Offenlegung der Stellvertretung zwischen Vertretenen und Dritten zustande zu bringen, soll eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden, auch wenn die Stellvertretung verdeckt erfolgt. Ist hingegen nur durch eine offengelegte Stellvertretung eine rechtliche Bindung möglich, soll ein Vertreter, der in eigenem Namen auftritt, keine Vertreterbetriebsstätte für den ausländischen Geschäftsherren begründen.⁷⁵

3.2.2.3. Auslegung durch die Finanzverwaltung in Österreich

Die österreichische Finanzverwaltung führt in der EStR Rz 7932 aus, dass jemand, der in eigenem Namen Geschäfte abschließt, kein ständiger Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG sein kann. Eine isolierte Betrachtungsweise ist allerdings nicht ausreichend, da der Gesamtzusammenhang betrachtet werden muss. Andernfalls könnte der Begriff innerstaatlich enger ausgelegt werden, als dies zwischenstaatlich der Fall ist, wodurch eine doppelte Nichtbesteuerung eintreten könnte. Als Konsequenz wird von der österreichischen Finanzverwaltung jener Auslegungsvariante bevorzugt, die die Besteuerung sicherstellt und keine Lücken generiert.⁷⁶

In der deutschen Rechtsprechung, die für Österreich aufgrund der historischen Entwicklung (Übernahme des Begriffs des ständigen Vertreters aus dem deutschen Rechtskreis, vgl. Kapitel 3.2.) ebenfalls von Bedeutung ist, ist nach wörtlicher Auslegung des Begriffs jemand ein Vertreter, der durch die ihm zustehende Vertretungsmacht Willenserklärungen im Namen des Vertretenden abgibt oder der die Interessen des Vertretenden vertritt, auch wenn er im eigenen Namen auftritt. Es ist dabei nicht erforderlich, dass ein selbstständiger Gewerbetreibender, der Vertreter ist, außerhalb seines eigenen Gewerbebetriebs handelt. Vielmehr genügt es, wenn er seine Tätigkeiten im Rahmen seines eigenen Betriebs ausübt. Im Zusammenhang mit einer sich ergebenden beschränkten Steuerpflicht für Steuerausländer aufgrund der Bestellung eines ständigen Vertreters hält der deutsche BFH fest, dass ein ständiger Vertreter jemand sein muss, der für eine gewisse Dauer damit

⁷⁵ *Staringer*, Kommissionärsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb, SWI 9/2010, 410

⁷⁶ EAS Auskunft des BMF 2988, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus "ständiger Vertreter"

beauftragt ist, anstelle des Steuerausländers Handlungen vorzunehmen, die in seinen Betrieb fallen und der den sachlichen Weisungen des ausländischen Unternehmens unterliegt. Es ist dabei nicht erforderlich, dass zwischen den Vertragsparteien ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis vorliegt, das über den Rahmen von sachlichen Weisungen hinausgeht, wodurch auch das Erfordernis entfällt, dass der Vertreter außerhalb seines eigenen Gewerbebetriebs handeln muss.⁷⁷

Für den BFH ist es daher irrelevant, ob der Vertreter gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt oder im Namen des Vertretenden auftritt.⁷⁸

Die österreichische Finanzverwaltung schloss sich dieser Ansicht an, wonach ein ständiger Vertreter nicht nur jemand ist, der Willenserklärungen im Namen des Vertretenden abgibt, sondern auch jemand, der im eigenen Namen, aber Interesse eines anderen, auftritt. Daher können neben Arbeitnehmern und selbstständigen Handelsvertretern auch Kommissionäre unter Umständen als ständige Vertreter qualifiziert werden.⁷⁹ Damit ein Kommissionär als ständiger Vertreter gilt, fordert die österreichische Finanzverwaltung, dass ein Abhängigkeitsverhältnis vorliegt, das über das bloße Weisungsrecht iSd § 384 UGB hinausgeht. Ein solches liegt beispielsweise vor, wenn der Kommittent die Arbeitsabläufe des Kommissionärs gestaltet oder über Kontrollrechte verfügt.⁸⁰

Ist der Kommissionär eine Kapitalgesellschaft, die von ihrer Mutter zu 100% beherrscht wird, stellt die österreichische Finanzverwaltung nicht alleine auf die Kontrollrechte ab, die der Muttergesellschaft aufgrund ihrer Gesellschafterstellung zukommen. Vielmehr sind dieselben Bedingungen maßgeblich, die bei nicht verbundenen Unternehmen herangezogen werden.⁸¹ In einer EAS Auskunft ging der BMF der Frage nach, wann ein Abhängigkeitsverhältnis vorliegt, wenn die inländische Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionärin herabgestuft wird. Ein Abhängigkeitsverhältnis soll demnach begründet werden, wenn die ausländische Muttergesellschaft der einzige Auftraggeber ist und Weisungsverpflichtungen hinsichtlich des Produktvertriebes bestehen. Werden die

⁷⁷ BFH 28.06.72, I R 35/70

⁷⁸ EAS Auskunft des BMF 2988, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus "ständiger Vertreter"

⁷⁹ VPR Rz 172

⁸⁰ VPR Rz 174

⁸¹ VPR Rz 174

Kriterien erfüllt, begründet die ausländische Muttergesellschaft im Inland eine Vertreterbetriebsstätte nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG, wonach die Gewinne, welche der Betriebsstätte zugerechnet werden, im Inland zu besteuern und im Ausland zu entlasten sind.⁸²

In Zusammenhang mit dem Vorliegen eines Abhängigkeitsverhältnisses, stellt das BMF stark auf die Anzahl der Auftraggeber als Indiz ab⁸³, da beispielsweise in einer anderen EAS Auskunft der Sachverhalt untersucht wurde, ob eine inländische Maßschneiderei eine Vertreterbetriebsstätte für ein schweizerisches Maßkonfektionshaus begründen kann. Im vorliegenden Sachverhalt erhalten Kunden über die Homepage die Adresse des österreichischen Maßschneiders, bei welchem die Details über Maßanzüge festgelegt werden und die Bestellformulare unterschrieben werden. Bei der Entscheidung über eine Vertreterbetriebsstätte stellt der BMF zum einen auf ein Abhängigkeitsverhältnis ab, das hier durch weitere Auftraggeber zu verneinen sein wird, und zum anderen, ob der inländische Vertreter seine ordentliche Geschäftstätigkeit überschreitet. Zweites wird vorliegen, wenn die durchgeführten Aktivitäten wirtschaftlich nicht unbedingt dem Unternehmensgegenstand der eigenen Schneiderei zugerechnet werden können.⁸⁴

Diese Auskunft des BMF scheint von der Meinung des deutschen BFH abzuweichen, welcher sich die österreichische Finanzverwaltung grundsätzlich anschloss, da dieser verneinte, dass ein Tätigwerden über den eigenen Gewerbetrieb hinaus notwendig sei. Diese Notwendigkeit begründet sich in den VPR Rz 178. Begründet wird die Notwendigkeit des Tätigwerdens über den eigenen Geschäftsbetrieb hinaus mit der Kommentierung des OECD-MA. Durch die internationale Entwicklung sollen unabhängige Vertreter, die in eigenem Namen und im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, nicht als abhängige Vertreter qualifiziert werden. Um dieser Entwicklung Rechnung zu tragen, wird dieses Kriterium auch von der österreichischen Finanzverwaltung gefordert, damit ein Gleichklang von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht erzielt wird.⁸⁵

⁸² EAS Auskunft des BMF 2681, Vertriebstochtergesellschaft mit Kommissionärsstruktur

⁸³ VPR Rz 174

⁸⁴ EAS Auskunft des BMF 2246, Inländische Maßschneiderei als ständige Vertreter eines schweizerischen Maßkonfektionshauses

⁸⁵ VPR Rz 178

Das Vorhandensein eines Abhängigkeitsverhältnisses ist für die österreichische Finanzverwaltung alleine noch nicht ausreichend. Vielmehr ist auch das Erfordernis, Verträge im Namen des Vertretenden abzuschließen, zu erfüllen. Hierbei stellt das BMF auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, wonach eine formale Abschlussvollmacht nicht erforderlich ist. Es ist bereits als ausreichen anzusehen, wenn Verträge in eigenem Namen abgeschlossen werden, die für den Vertretenden eine Leistungsverpflichtung nach sich ziehen. Bei einem Kommissionsvertrag wird dieses Erfordernis üblicherweise erfüllt, da der Kommittent gegenüber seinem Kommissionär verpflichtet ist, das von ihm geschlossene Geschäft zu erfüllen.⁸⁶

Ein ausländisches Unternehmen könnte in Österreich beispielsweise beschränkt steuerpflichtig werden, wenn es sich hinsichtlich dem Vertrieb seiner Produkte eines in Österreich ansässigen Außendienstmitarbeiters bedient. Ob der ansässige Außendienstmitarbeiter als ständiger Vertreter klassifiziert werden kann, hängt in erster Linie davon ab, ob er über eine Abschlussvollmacht verfügt. Da das BMF auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellt, wäre es bereits ausreichend, wenn Kunden auf einem standardisierten Formular unterschreiben und damit davon ausgehen können, dass die Ware oder Dienstleistung gekauft wurde. Sind hingegen noch weitere Schritte für das Zustandekommen des Vertrags notwendig, die direkt mit dem ausländischen Unternehmen abgewickelt werden, ist von keiner wirtschaftlichen Abschlussvollmacht auszugehen.⁸⁷

Generell wird ein standardisiertes Bestellverfahren, bei welchem der Kunde durch Unterfertigung der Bestellung von einem Kauf ausgehen kann, als Indiz für eine Vertreterbetriebsstätte sprechen, zumal der Kunde nur mehr auf die Auslieferung der gekauften Ware zu warten hat. Begründet wird dies von der österreichischen Finanzverwaltung mit der Kommentierung des OECD-MA, in der es heißt, dass einer Person die Vollmacht zum Vertragsabschluss innewohnt, alle Einzelheiten des Vertrags verbindlich für das ausländische Unternehmen auszuhandeln. Dabei ist es irrelevant, ob der Vertrag im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmens oder in einem anderen unterzeichnet wird.⁸⁸

⁸⁶ VPR Rz 175

⁸⁷ EAS Auskunft des BMF 1866, Inländischer Bestellvertreter eines deutschen Unternehmens

⁸⁸ EAS Auskunft des BMF 1051, inländische Postanlaufstelle eines deutschen Unternehmens

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die österreichische Finanzverwaltung bei der Beurteilung, ob jemand als ständiger Vertreter zu klassifizieren ist oder nicht, auf ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis abstellt, das über § 384 UGB und eine wirtschaftliche Vollmacht hinausgeht. Wird ein unabhängiger Vertreter für ein Unternehmen tätig, ist darüber hinaus noch ein Tätigwerden über den eigenen Gewerbebetrieb hinaus notwendig, wodurch der Entwicklung des Abkommensrechts Rechnung getragen wird. Sind diese drei Kriterien bei einem unabhängigen Vertreter, wie dem Kommissionär, kumulativ erfüllt, wird die Vermutung einer Vertreterbetriebsstätte bestehen, wobei eine genaue Beurteilung den jeweiligen Finanzämtern vorbehalten ist.

3.3. Rechtsfolgen durch die Bestellung eines ständigen Vertreters in Österreich

Werden die geforderten Kriterien des ständigen Vertreters erfüllt, wird der Steuerausländer mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig. Ob Österreich jedoch tatsächlich eine Steuer auf die erwirtschafteten Gewinne der ständigen Vertretung erheben darf, richtet sich nach dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen, welches zwischen dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmers und Österreich geschlossen wurde. Sind die entsprechenden Abkommensbestimmungen nicht ausreichend, muss gegebenenfalls eine Einigung über ein Verständigungsverfahren getroffen werden.⁸⁹ Wann Österreich konkret das Besteuerungsrecht an einer Vertreterbetriebsstätte erhält und welche Voraussetzungen für eine solche vorliegen müssen, wird im nachfolgenden Kapitel erläutert.

Sofern Österreich aufgrund des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht zusteht, bilden jene Gewinne die Steuerbemessungsgrundlage, die durch die ständige Vertretung erwirtschaftet werden.⁹⁰ Da eine Vertreterbetriebsstätte über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt, sondern als unselbstständiger Teil des ausländischen Unternehmens anzusehen ist, ist nicht sie selbst steuerpflichtig, sondern der ausländische

⁸⁹ EStR Rz 7909

⁹⁰ Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock (Hrsg), *Jakom Einkommensteuergesetz*, § 98 Rz 61

Unternehmer als Gesamtunternehmen. Als Konsequenz sind Steuerbescheide gegen das Gesamtunternehmen zu richten.⁹¹

Bei der Gewinnermittlung selbst wird auf den „functionally separate entity approach“ iSd Authorised OECD Approach (Leitlinien der OECD für die Gewinnzuordnung bei Betriebsstätten⁹²) abgestellt, wonach die fiktive Betriebsstätte, die durch den ständigen Vertreter begründet wird, als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen dargestellt wird.⁹³ Anzumerken ist, dass diese Leitlinien gegenwärtig nur Relevanz haben, wenn sie der derzeitigen OECD Kommentierung zu Art. 7 OCED-MA nicht widersprechen. Eine vollinhaltliche Anwendung würde eine Neufassung des Art. 7 in den von Österreich geschlossenen DBA fordern.⁹⁴

Zu Beginn muss gem. AOA eine umfassende Analyse der Personalfunktionen erfolgen, welche alle Tätigkeiten miteinschließt, die durch den Vertreter wahrgenommen werden. Diese Analyse bildet den Ausgangspunkt, da es von den konkreten Tätigkeiten abhängt, welche Risiken und Wirtschaftsgüter der Vertreterbetriebsstätte zugeordnet werden.⁹⁵ Bei Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte wird sich die Funktionsanalyse und die damit verbundene Abgrenzung zwischen Vertretenden und Vertreter auf folgende Bereiche konzentrieren: Beschaffung, Lagerhaltung, Werbung, Verkauf, Finanzierung, Transport, Verzollung, Montage, technische Unterstützung und Kundendienst. Basierend auf den zuvor zugeordneten Funktionen muss eine Risikoordnung erfolgen, wobei nach Ansicht der OECD jene Risiken für die Vertreterbetriebsstätte maßgeblich sind, für die das Personal gem. Auftrag des Vertretenden verantwortlich ist.⁹⁶ Gem. VPR Rz 313 sind im Vertriebsbereich, wie beispielsweise bei einer Verkaufskommission, unter anderem Risiken aus Absatz, Forderungsausfälle, Preisverfall, Gewährleistung oder Wechselkursänderungen zwischen Vertretenden und Vertreter aufzuteilen.

Eine Betriebsstätte kann mangels eigener Rechtspersönlichkeit rechtlich kein Eigentum erwerben, wodurch für die geforderte Zuordnung des AOA auf das wirtschaftliche

⁹¹ VPR Rz 179

⁹² vgl hierzu im Detail <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

⁹³ Haas, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 5/2014, 129

⁹⁴ VPR Rz 181

⁹⁵ VPR Rz 183

⁹⁶ Haas, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 5/2014, 130

Eigentum abzustellen ist und jene Wirtschaftsgüter zugerechnet werden, die aufgrund der ausgeübten Funktionen zum Einsatz kommen. Als Konsequenz kann die Vertreterbetriebsstätte nur über betriebsnotwendiges Betriebsvermögen verfügen.⁹⁷ Auf die tatsächliche Nutzung wird bei körperlichen Wirtschaftsgütern abgestellt, während bei unkörperlichen maßgeblich ist, wo diese grundsätzlich geschaffen worden bzw. wo die Anschaffungsaufwendungen angefallen sind. Einer Vertreterbetriebsstätte wird in der Praxis nur eine geringe Anzahl von Wirtschaftsgütern zugeordnet, wobei insbesondere Vertriebsrechte, Kundenstamm, aufgebaute Marktpräsenz, Fahrzeuge oder Lagervorrichtungen in Betracht kommen.⁹⁸

Nach erfolgter Zuordnung von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern wird gem. AOA I/141 der Betriebsstätte das Dotationskapital, oder auch freie Kapital, zugeführt, mit dem Wirtschaftsgüter und übernommene Risiken abgedeckt und die wahrgenommenen Funktionen finanziert werden können.⁹⁹ Die möglichen Kapitalverteilungsmethoden sollen mangels Relevanz für die Gewinnaufteilung außen vor gelassen werden.

Bei der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Vertreterbetriebsstätte wird nicht auf die Zurechnung von direkten Umsatzerlösen und Einstandskosten abgezielt, sondern auf die Vergütungen für die Vermittlungsleistung auf Basis von Provisionen. Die Höhe der Provisionen richtet sich dabei nach der zuvor durchgeführten Funktions- und Risikoanalyse, wobei in der Praxis überwiegend die drei nachfolgenden Varianten der Gewinnzuteilung eingesetzt werden¹⁰⁰:

1. Beim internen bzw. externen Preisvergleich wird zu Beginn ermittelt, welche Provisionen an einen unabhängigen Vertreter geleistet werden würden, wenn er dieselben Tätigkeiten übernehmen würde und die Funktions- und Risikoanalyse gleich gelagert wäre. Um den Vertreterbetriebsstättengewinn berechnen zu können, sind in einem zweiten Schritt die zurechenbaren Aufwendungen von der Vergütung

⁹⁷ VPR RZ 189

⁹⁸ Haas, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 5/2014, 130 iVm VPR Rz 313

⁹⁹ Haas, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 5/2014, 130

¹⁰⁰ Haas, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 5/2014, 131

abzuziehen, die der Vertreterbetriebsstätte erwachsen würden. Das Ergebnis dieser Subtraktion repräsentiert den funktional zurechenbaren Gewinn.

2. Bei der Kostenaufschlagsmethode werden die entstandenen Aufwendungen um einen angemessenen Kostenaufschlag erhöht. Die Basis bilden die entstandenen Kosten, die sich nach betriebswirtschaftlich sachgerechter Ermittlung beim Leistungserbringer ergeben. Die zugrunde gelegte Kalkulation muss dabei jener entsprechen, die auch bei Fremdkunden zur Anwendung gelangt. Den ermittelten Kosten wird im Anschluss ein Aufschlag hinzugerechnet, den unabhängige Vertreter bei ihren Geschäften verlangen würden.
3. In der sogenannten Mischvariante wird die Kostenaufschlagsmethode mit einer Provisionskomponente kombiniert, wodurch ein Gewinnaufschlag auf die Aufwendungen, die vor Ort entstanden sind, und eine umsatzabhängige Komponente angesetzt werden. Diese Variante berücksichtigt, dass auch ein unabhängiger Vertreter auf Provisionsbasis vergütet wird. Der funktional zurechenbare Gewinn ergibt sich bei dieser Variante aus dem Kostenaufschlag und der umsatzabhängigen Komponente.

Der dadurch ermittelte funktional zurechenbare Gewinn wird im Anschluss durch die Abgabe einer Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige besteuert.

Diese Vorgehensweise wird auch als „two taxpayer approach“ bezeichnet, welche im Gegensatz zum „one taxpayer approach“ steht. Zweiter wird beispielsweise im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich angewandt, wobei diese Regelung durchaus als Sonderregelung angesehen werden kann. In den ersten EAS vertrat die österreichische Finanzverwaltung noch die Ansicht, dass dem „one taxpayer approach“ der Vorzug zu geben ist. Mittlerweile wurde diese Ansicht insofern revidiert, als lt. der österreichischen Finanzverwaltung mit Bezugnahme auf die OECD und deren „authorized OECD approach“ (AOA) der „two taxpayer approach“ zu bevorzugen ist.¹⁰¹

Beim „two taxpayer approach“ Ansatz kann der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht gegenüber zwei Steuersubjekten geltend machen: gegenüber dem abhängigen Vertreter und der Vertreterbetriebsstätte, die durch den abhängigen Vertreter für den ausländischen

¹⁰¹ *Moshhammer/Tumpel* in *Lang et al.* (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 236 f

Geschäftsherrn begründet wird. Aus diesem Grund ist auch die Feststellung des der Vertreterbetriebsstätte zuzurechnenden Gewinns von essentieller Bedeutung. Gegenüber der Vertreterbetriebsstätte greift der Quellenstaat daher auf jene Steuerbemessungsgrundlage zu, die sich basierend auf dem „functionally separate entity approach“ ergibt.¹⁰² Bei dem abhängigen Vertreter selbst wird der Quellenstaat auf die ihm zustehenden Gewinne aus den Provisionserlösen zugreifen.¹⁰³

Der „one taxpayer approach“ wird vor allem im DBA AT-DE angewandt, was durch Absatz 2 des Schlussprotokolls festgelegt wurde: *„Es besteht Einverständnis, dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden.“* Diese Vorgehensweise begründet sich darin, dass durch eine fremdübliche Vergütung des abhängigen Vertreters dem Quellenstaat bereits ausreichend Steuersubstrat überlassen wird und es keiner Besteuerung eines möglichen Gewinns einer Vertreterbetriebsstätte bedarf. Sollte die Vergütung des abhängigen Vertreters im Falle von verbundenen Unternehmen nicht fremdüblich gestaltet sein, führt dies zu keiner Betriebsstätte. Vielmehr ist eine Richtigstellung durch Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen. Die Vereinbarung zwischen Deutschland und Österreich kann dabei durchaus als vorbildlich eingestuft werden, da die Staaten jenen Teil besteuern sollen, den sie bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten nach einer gerechten Aufteilung erwirtschaftet haben. Ob die gerechte Aufteilung durch Verrechnungspreise oder die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte erzielt wird, ist als nebensächlich einzustufen.¹⁰⁴

¹⁰² Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte, IStR 2016, 917 f

¹⁰³ Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte, IStR 2016, 922

¹⁰⁴ Bendlinger, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 06/2010, 144

4. Der abhängige Vertreter im Abkommensrecht

Sobald innerstaatlich der Tatbestand des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG erfüllt wird, ist in einem nächsten Schritt zu überprüfen, ob ein solcher auch nach dem jeweils anzuwendenden Abkommensrecht vorliegt. In der vorliegenden Masterarbeit wird vom Musterabkommen 2010 der OECD ausgegangen, wodurch kein Bezug zu einem bestimmten DBA zwischen zwei Staaten hergestellt wird.

4.1. Die Notwendigkeit der Existenz des Abkommensrechts

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wollen unter Umständen zwei verschiedene Staaten ihr innerstaatliches Steuerrecht anwenden und denselben Steuergegenstand besteuern. Ein Doppelbesteuerungsabkommen regelt in einem solchen Fall, welcher Staat besteuern darf und welcher ganz oder teilweise auf die Besteuerung zu verzichten hat. Eine sogenannte Doppelbesteuerung von Unternehmen, die grenzüberschreitende Aktivitäten ausüben, soll dadurch vermieden und das Ziel der effektiven Einmalbesteuerung verwirklicht werden. Für die Anwendbarkeit der von Österreich geschlossenen DBA ist es erforderlich, dass die abkommensberechtigte natürliche oder juristische Person in Österreich oder im anderen DBA-Vertragsstaat ansässig ist und dies dem anderen Staat durch Vorlage einer sogenannten Ansässigkeitsbescheinigung nachweisen kann. Österreich kann daher in seinen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sowohl als Ansässigkeits- als auch Quellenstaat auftreten, wobei zweites der Fall ist, wenn eine natürliche oder juristische Person nicht in Österreich ansässig ist, aber im Inland steuerpflichtige Aktivitäten durchführt.¹⁰⁵

Ergibt sich daher für bestimmte Einkünfte oder das Welteinkommen in Österreich eine Steuerpflicht, ist eine weitere Prüfung erforderlich, die sich damit beschäftigt, ob das anzuwendende DBA nicht abweichende Regelungen hinsichtlich der Besteuerung vorsieht.¹⁰⁶

Wurden demnach die Anwendungsvoraussetzungen des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG erfüllt, hängt es in weiterer Folge vom anzuwendenden DBA ab, ob Österreich als Quellenstaat die Besteuerung zusteht.¹⁰⁷

¹⁰⁵ https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html

¹⁰⁶ EStR Rz 325

¹⁰⁷ Hack, Vom Eigenhändler zum Kommissionär, ÖStZ 10/2008, 231

Die Besteuerung der Einkünfte erfolgt ausschließlich nach dem Steuerrecht jenes Landes, dem nach DBA das Besteuerungsrecht zugesprochen wird. Werden die Einkünfte nicht in einem anderen Staat, dem sogenannten Quellenstaat, besteuert, sind diese in Österreich, dem Ansässigkeitsstaat, entweder steuerfrei zu stellen oder zu versteuern, wobei die ausländische Steuer auf die inländische angerechnet wird.¹⁰⁸ Für den Ansässigkeitsstaat ist es essentiell, ob die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode, wie diese beiden Möglichkeiten bezeichnet werden, zur Anwendung gelangt, da dies eine unterschiedliche Behandlung der ausländischen Einkünfte mit sich bringt. Bei der Anrechnungsmethode wird das gesamte Welteinkommen des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterworfen, eventuelle im Quellenstaat bezahlte Steuern sollen jedoch zum Abzug gebracht werden können, wodurch sich die zu zahlende Steuer im Ansässigkeitsstaat reduziert. Durch diese Methode soll der Kapitalexportneutralität Rechnung getragen werden, was so viel bedeutet wie dass sich das Steuerniveau nach jenem des Ansässigkeitsstaates zu bestimmen hat und als Konsequenz sowohl inländische, als auch ausländische Investitionen derselben Steuerbelastung unterworfen werden. Problematisch ist in Zusammenhang mit der Anrechnungsmethode vor allem, dass oftmals ein Anrechnungshöchstbetrag zur Anwendung gelangt, durch den die anrechenbare Steuer mit jenem Betrag begrenzt wird, der sich nach innerstaatlichem Recht ergeben würden, wodurch der Steuerpflichtige regelmäßig der Steuerbelastung des Staates mit dem höchsten Steuerniveau unterliegen wird. Im Gegensatz dazu sieht die Befreiungsmethode vor, dass die Einkünfte, die im Quellenstaat bereits einer Besteuerung unterzogen wurden, nicht in die Steuerbemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates miteinbezogen werden. Bei Anwendung dieser Methode sieht sich der Steuerpflichtige idR mit einem Progressionsvorbehalt konfrontiert, was so viel bedeutet wie dass die ausländischen Einkünfte bei der Berechnung des inländischen Steuersatzes berücksichtigt werden. Der Steuertarif selbst wird nicht berührt. Durch die Befreiungsmethode wird dem Prinzip der Kapitalimportneutralität gefolgt, wodurch gleiche Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden sollen. Werden Unternehmen im Quellenstaat tätig, soll ihnen aufgrund dem Vorliegen eines anderen Steuerniveaus kein Wettbewerbsnachteil erwachsen.¹⁰⁹

¹⁰⁸ https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html

¹⁰⁹ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 12 f

Welche der beiden Varianten anzuwenden ist, legt das jeweilige DBA fest, wobei jedenfalls eine Aufnahme in die österreichische Steuererklärungen zu erfolgen hat, wenn das Unternehmen in Österreich ansässig ist.¹¹⁰

Es ist daher von essentieller Bedeutung, inwieweit grenzüberschreitende Tätigkeiten eine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat begründen können, da nach Vorgabe des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA Unternehmensgewinne grundsätzlich nur in jenem Staat besteuert werden können, in denen das Unternehmen ansässig ist. Eine Ausnahme stellt eine Betriebsstätte dar, die im anderen Vertragsstaat begründet wird, da der andere Vertragsstaat durch sie ein Recht auf Besteuerungen der Gewinne erhält, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können.¹¹¹ Die Gewinnzuordnung selbst hat sich lt. OECD im Anschluss an den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnzurechnung von Betriebsstätten zu orientieren, welche als Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Teil I-III (AOA) im Dezember 2006 von der OECD veröffentlicht wurden. Die Gewinnaufteilung folgt dabei der Gewinnabgrenzung, wie sie zwischen selbstständigen und verbundenen Unternehmen gem. OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen zu erfolgen hat. Der Functionally Separate Entity Approach, bei der die Betriebsstätte als fiktives, eigenständiges Unternehmen betrachtet wird, wird also auch hier anwendbar.¹¹² Die dahinterliegenden Grundzüge wurden in Kapitel 3.3. kurz erläutert, da sie auch im nationalen Recht Anwendung finden.

Ob eine Betriebsstätte nach dem Abkommensrecht durch den ausländischen Unternehmer begründet wird, richtet sich nach Art. 5 OECD-MA, da sich hier die entsprechenden Begriffsbestimmungen wiederfinden.

4.2. Der allgemeine Tatbestand einer Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

Die Definition der Betriebsstätte findet sich in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA: Unter dem Ausdruck „Betriebsstätte“ ist grundsätzlich eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen,

¹¹⁰ https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html

¹¹¹ *Bendlinger*, Ist da eine Betriebsstätte? Nationalbericht zum IFS-Kongress 2009 in Vancouver, SWI 7/2009, 324

¹¹² *Hack*, Vom Eigenhändler zum Kommissionär, ÖStZ 10/2008, 234 f

durch die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt. Gem. Art. 5 Abs. 2 OECD-MA werden davon insbesondere der Ort der Leistung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstätte und ein Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbrüche oder andere Stätten, die der Ausbeutung von Bodenschätzen dienen, erfasst.

Es wird für den Bestand einer Betriebsstätte im Wesentlichen die Existenz eines fixen Ortes gefordert, durch den das Geschäft des Unternehmens ausgeübt wird.¹¹³ Der Ort selbst kann durch jede Räumlichkeit, Einrichtung oder Anlage dargestellt werden, solange durch sie die Aktivitäten des Unternehmens durchgeführt werden. Dabei ist es unerheblich, ob die Betriebsstätte exklusiv für diesen Zweck unterhalten wird. Ebenso ist es nicht von Relevanz, ob sich die Örtlichkeiten im Eigentum des Unternehmens befinden, gemietet oder unentgeltlich genutzt werden. Unter der geforderten Fixierung des Ortes wird normalerweise eine Verbindung des Geschäftsorts zu einem geographischen Punkt verstanden. Diese Fixierung ist im übertragenen Sinn zu verstehen, wodurch keine tatsächliche Fixierung notwendig ist, sondern der Verbleib an einem bestimmten Ort. Als weitere Voraussetzung wird eine gewisse Dauer normiert, über die die Geschäftseinrichtung besteht, da eine bloße nur vorübergehende Existenz keine Betriebsstätte begründen soll. Liegt es jedoch in der Natur des Unternehmensgegenstandes, dass die Verweildauer kurz ist, soll mitunter auch dann eine Betriebsstätte begründet werden, wenn eine Zeitspanne von sechs Monaten unterschritten wird. Eine Zeitspanne von sechs Monaten dient dabei als Richtwert und orientiert sich an unterschiedlichen Erfahrungswerten. Hervorzuheben ist das Erfordernis, dass die Unternehmensaktivitäten vollständig oder teilweise durch die Geschäftseinheit ausgeübt werden – unabhängig davon, ob es sich um produktive Tätigkeiten handelt oder nicht.¹¹⁴

Die Geschäftseinrichtung selbst definiert sich durch körperliche Gegenstände, die dem Unternehmen dienen. Es ist bereits ausreichend, wenn ein einzelner Gegenstand vorliegt, da kein Abstellen auf bauliche Anforderungen vorgesehen ist. Unbestritten ist es jedoch, dass ein Gebäude oder ein Firmengelände eine Einrichtung darstellt. Ebenfalls nicht

¹¹³ Art. 5 Z 2 OECD-MK

¹¹⁴ Art. 5 Z 4 ff OECD-MK

vorgesehen ist, dass sich die Geschäftseinrichtung zum Aufenthalt von Menschen eignet, zumal auch Maschinen eine Betriebsstätte begründen können. Wichtig ist jedoch, dass durch die Geschäftseinrichtung aktive Einkünfte erzielt werden.¹¹⁵ Solche Einkünfte aus passiven Einkunftsarten werden beispielsweise nicht durch eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA im Vertragsstaat besteuert, sondern durch Art. 13 OECD-MA, wie dies bei einer inländisch vermögensverwaltenden KG der Fall ist, die unbewegliches Vermögen unterhält.¹¹⁶ Wie auch im innerstaatlichen Recht ist es notwendig, dass dem Unternehmen die Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung zusteht. Auch vor dem Hintergrund, dass kein formales Recht zur Nutzung notwendig ist, wirft diese Verfügungsmacht etliche Zweifelsfragen auf, da sie anhand von effektiver Verfügungsmacht, Anwesenheitsausmaß und ausgeübter Tätigkeit zu beurteilen ist. Besonders das exklusive Recht zur Nutzung der eigenen Räumlichkeiten, die alleine für die eigene Geschäftstätigkeit zur Verfügung stehen, sprechen für die Begründung einer Betriebsstätte. Auch die Mitbenutzung von Räumlichkeiten, die ein anderer besitzt, kann für eine Betriebsstätte sprechen.¹¹⁷

Die Definition der Betriebsstätte gem. OECD-MA unterscheidet sich geringfügig von jener des § 29 BAO. Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA muss die Unternehmenstätigkeit wie bereits angeführt durch die Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, während nach § 29 BAO die feste Geschäftseinrichtung der Ausübung von Unternehmenstätigkeiten dient. Dem funktionalen Element der Betriebsstätte ist daher innerstaatlich ein größeres Verständnis einzuräumen.¹¹⁸ Hinsichtlich statischem und zeitlichem Element ergeben sich kaum Unterschiede zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht.

Einen wesentlichen Unterschied zum innerstaatlichen Recht bildet Art. 5 Abs. 4 OECD-MA. Das österreichische Ertragsteuerrecht nimmt keine Unterscheidung in Haupt- und Hilfstätigkeiten vor und jede Art von ausgeübter Tätigkeit kann im innerstaatlichen Ertragsteuerrecht eine Betriebsstätte begründen.¹¹⁹ Im Gegensatz dazu sieht die jetzige

¹¹⁵ *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA Kommentar, Art. 5 Rz 16 iVm Rz 22

¹¹⁶ EAS Auskunft des BMF 3077, Österreichische Immobilienholding-KG mit deutschen Gesellschaftern

¹¹⁷ *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA Kommentar, Art. 5 Rz 29 f

¹¹⁸ *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA Kommentar, Art. 5 Rz 10

¹¹⁹ *Ritz*, BAO-Kommentar, § 29 Rz 32 ff

Fassung des OECD-MA vor, dass keine Betriebsstätte begründet wird, wenn in der Geschäftseinheit Tätigkeiten ausgeübt werden, die vorbereitender Natur sind oder Hilfstätigkeiten darstellen. Solche Tätigkeiten sind gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA insbesondere:

> Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren benutzt werden

> Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden

> Bestände von Gütern oder Waren, die das Unternehmen ausschließlich zu dem Zweck unterhält, damit sie von anderen Unternehmen be- oder verarbeitet werden

> Feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zum Einkauf von Gütern oder Waren oder zur Beschaffung von Informationen unterhalten werden

> Feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich dazu unterhalten werden, andere Tätigkeiten auszuüben, die von vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen

> Feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich den Zweck haben, mehrere der zuvor genannten Tätigkeiten durchzuführen, unter der Voraussetzung, dass die sich ergebende Gesamttätigkeit noch immer von vorbereitender Natur ist oder Hilfstätigkeiten darstellt

Kann der Steuerausländer als Konsequenz nachweisen, dass in der Geschäftseinrichtung eine der oben genannten Tätigkeiten ausgeübt wird, diese Tätigkeit im Hinblick auf die eigentliche Unternehmenstätigkeit eine ungeordnete Bedeutung zukommt und sie keinen wesentlichen oder maßgeblichen Teil gemessen an der Gesamttätigkeit des Unternehmens darstellt, wird keine Betriebsstätte begründet.¹²⁰ Liegt jedoch keine Tätigkeit vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeit vor, begründet der Unternehmer aus dem Vertragsstaat nach Erfüllung der geforderten Kriterien eine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat. Als Konsequenz sind daher gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA jene Gewinne im Tätigkeitsstaat zu besteuern, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können.

¹²⁰ Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass das BEPS-Projekt in seinem Aktionspunkt 7 auch eine Anpassung der Definition und der Kommentierung der Hilfsbetriebsstätten vorsieht, da bisher auch in diesem Bereich bisher missbräuchliche Gestaltungen möglich waren, die eine Aushöhlung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer ermöglichten.¹²¹ Aufgrund mangelnder Relevanz für die vorliegende Masterarbeit, wird jedoch kein Bezug auf die angestrebten Änderungen genommen.

4.3. Ergänzung durch den abhängigen Vertreter des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

Ähnlich dem innerstaatlichen Steuerrecht sieht auch das OECD-MA durch Art. 5 Abs. 5 eine Ergänzung zur klassischen Betriebsstätte vor. Ist das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung, die eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA darstellt, zu verneinen, kann unter gewissen Umständen auch ein Vertreter für den Vertretenden eine Betriebsstätte begründen.¹²² Der Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, der einen Vertreter als Betriebsstätte qualifizieren kann, lautet wie folgt:

„Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 - für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie diese Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränkten sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“

Die Möglichkeit, dass ein Vertreter eine Betriebsstätte für den Vertretenden begründen kann, ist dem Umstand geschuldet, dass auch Unternehmen steuerlich im Vertragsstaat erfasst werden, die über keine feste Geschäftseinrichtung verfügen, aber durch den Vertreter

¹²¹ Bendlinger, Hilfsbetriebsstätten in BEPS-Action 7, SWI 4/2016, 188 f

¹²² Zehetner in Gassner (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen: Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat, 113

in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr teilnehmen.¹²³ Würde es diese Ergänzung zur allgemeinen Betriebsstätte nicht geben, wäre es dem ausländischen Unternehmen möglich, die Kaufkraft des inländischen Marktes steuerfrei abzuschöpfen, da eben keine Betriebsstätte im klassischen Sinn vorhanden ist, die eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat zur Folge hat.¹²⁴

4.3.1. Kriterien des abhängigen Vertreters

Ein abhängiger Vertreter eines Unternehmens liegt wie beschrieben vor, wenn eine Person im Vertragsstaat für ein Unternehmen aus einem anderen Vertragsstaat tätig wird, dabei selbst nicht als unabhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA auftritt und die Vollmacht innehat, Verträge abzuschließen, die den Vertretenden binden und diese auch gewöhnlich ausübt. Für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte sieht das OECD-MA darüber hinaus noch vor, dass keine Tätigkeit vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeit ausgeübt wird.¹²⁵

Als abhängiger Vertreter können sowohl natürliche als auch juristische Personen klassifiziert werden, sofern sie die oben genannten Voraussetzungen erfüllen, wobei es nicht notwendig ist, dass der Vertreter ein Arbeitnehmer des Vertretenden ist. Es ist bereits ausreichend, wenn er an Stelle des Unternehmens tätig wird.¹²⁶ Darüber hinaus kann der Vertreter sowohl selbstständig als auch unselbstständig tätig sein, da beispielsweise eine Tochtergesellschaft steuerlich selbstständig ist, sie aber dennoch einen Vertreter für ihre Muttergesellschaft repräsentieren kann.¹²⁷ Ergänzend wird im OECD-MK noch angeführt, dass es nicht von Bedeutung ist, ob der Vertreter im Vertragsstaat seinen Wohnsitz hat, über eine Geschäftseinrichtung verfügt oder sich fortdauernd dort aufhält.¹²⁸

Die Notwendigkeit der Abschlussvollmacht begründet sich darin, dass der Vertreter den Vertretenden durch seine Aktivitäten in einem gewissen Ausmaß am Wirtschaftsverkehr

¹²³ *Bendlinger*, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 06/2010, 141

¹²⁴ *Loukota*, Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekanntes Wesen, SWI 2/2017, 70

¹²⁵ *Görl* in *Vogl/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen: DBA, Art. 5 Rz 111 f

¹²⁶ *Bendlinger*, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 06/2010, 141

¹²⁷ *Görl* in *Vogl/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen: DBA, Art. 5 Rz 111

¹²⁸ Art. 5 Z 32 OECD-MK

beteiligt und nur durch die Gewährung eine Abschlussvollmacht eine ausreichende Berechtigung übertragen wird.¹²⁹

Problematisch ist in der Praxis vor allem, wer über eine Abschlussvollmacht verfügt, die den ausländischen Geschäftsherrn ausreichend binden kann, da die Verträge gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden müssen. Sogenannte Civil Law Staaten, wie sie vor allem im zentraleuropäischen Raum anzutreffen sind, gehen davon aus, dass nur ein direkter Stellvertreter seinen Geschäftsherrn rechtlich ausreichend binden kann. Verträge, wie sie zwischen Kommissionär und Kommittent vorliegen, können mangels direkter Stellvertretung nicht zu einer rechtlichen Bindung des Kommittenten gegenüber einem Dritten führen. Bei einer solchen indirekten Stellvertretung werden die Rechte und Verpflichtungen gegenüber Dritten in einem separaten Vertrag vom Kommissionär auf den Kommittenten übertragen, wodurch bei rein rechtlicher Betrachtung keine Bindung aus dem Ausführungsgeschäft für den Kommittenten abgeleitet werden kann. Anders sehen dies die sogenannten Common Law Staaten, welche im angloamerikanischen Raum angesiedelt sind. Nach deren Rechtsansicht kann auch ein Vertreter, der nicht offenlegt, dass er auf Rechnung eines anderen tätig ist, seinen Geschäftsherrn binden, wenn er in eigenem Namen auftritt. Als Konsequenz entstehen in diesen beiden Rechtskreisen Unterschiede hinsichtlich der Auslegung, wer seinen Geschäftsherrn binden kann und wer nicht.¹³⁰

Lt. OECD-MK wird die geforderte Abschlussvollmacht nicht nur auf jene Fälle beschränkt, bei denen der Vertreter Verträge direkt im Namen des Unternehmens abschließt, sondern vielmehr sollen auch jene Vertreter erfasst sein, die Verträge für den Vertretenden abschließen, die diesen wirtschaftlich binden, auch wenn dies nicht explizit im Namen des Unternehmens ist.¹³¹ Ob es sich dabei um eine rein rechtliche Bindung handelt oder bereits eine wirtschaftliche und damit eine indirekte Stellvertretung ausreichend ist, ist strittig, da auch von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Kapitel 4.3.3.) unterschiedliche Auslegungen präferiert wurden. Die Kommentierung des Musterabkommens legt nahe, dass auch jene Vertreter eine Betriebsstätte begründen, die Verträge nicht im Namen des Unternehmens abschließen, was sich vor allem auf vorgenommenen

¹²⁹ Art. 5 Z 32 OECD-MK

¹³⁰ *Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), Dependent Agents as Permanent Establishments*, 87-90

¹³¹ Art. 5 Z 32.1 OECD-MK

Funktionsabschmelzungen im Konzern begründet, bei der eine Tochtergesellschaft zum bloßen Kommissionär herabgestuft wird. Dieser Umstand ist jenen Staaten geschuldet, in denen ein Unternehmen auch dann rechtlich gebunden werden kann, wenn der Vertreter Verträge abschließt, bei denen er nicht offenlegt, dass er auf Rechnung eines anderen tätig ist und bei denen der Name des Vertretenden auf keinem Papier aufscheint.¹³²

Wird daher bei der Interpretation, ob ein Vertreter seinen Geschäftsherrn binden kann, auch auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt, kann unter Umständen auch ein Kommissionär unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA fallen, da eine wirtschaftliche Bindung des Kommittenten in der Regel vorliegen wird (grundsätzliche Verpflichtung zur Erfüllung des abgeschlossenen Ausführungsgeschäfts). Diese Möglichkeit scheint allerdings auf den ersten Blick irreführend, als dass Art. 5 Abs. 6 OECD-MA den Kommissionär explizit als unabhängigen Vertreter erwähnt, welcher eben keine Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründen würde. Diese Verwirrung kann insofern aufgelöst werden, als dass Art. 5 Abs. 6 OECD-MA für indirekte Stellvertretungen gar nicht notwendig wäre, wenn diese nicht zuerst von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfasst werden. Deckt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auch indirekte Stellvertretungen ab, kann die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte unter Umständen durch Art. 5 Abs. 6 OECD-MA eliminiert werden, sofern die Kriterien der Unabhängigkeit und das Tätigwerden im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit erfüllt werden. Als Konsequenz ist auch der Vertragsabschluss in eigenem Namen und auf fremde Rechnung von „im Namen des Unternehmens“ gedeckt.¹³³

Ein Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse und nicht nur auf das Zivilrecht erscheint alleine schon deshalb zweckmäßig, da andernfalls die Möglichkeit eröffnet werden würde, durch diverse Gestaltungen der Arbeitsabläufe eine Vertreterbetriebsstätte zu verhindern. Werden Vertragsverhandlungen beispielsweise bis zur Abschlussreife inkl. Vortragsvorbereitung im Tätigkeitsstaat durchgeführt und erfolgt die Unterzeichnung nur mehr der Form halber im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmens, würde keine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründet werden. Maßgebend soll zwecks Verhinderung von Steuerumgehungen daher die Substanz und nicht die Erscheinungsform der Ermächtigung sein.¹³⁴

¹³² *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA Kommentar, Art. 5 Rz 408

¹³³ *Daxkobler* in *Lang* et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 103

¹³⁴ *Görl* in *Vogl/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, Art. 5 Rz 118

Anzumerken ist, dass das Abstellen auf eine wirtschaftliche und nicht nur rein rechtliche Bindung nicht uneingeschränkt übernommen werden kann. Im Hinblick auf die historische Interpretation des Terminus „*im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen*“ scheint, dass die Bedeutung durch die Übersetzung vom französischen Originaltext verzerrt wurde. Das französische Original spricht vom Abschluss von Verträgen im Namen des Unternehmens, während in der englischen Übersetzung von „*acting on behalf of an enterprise*“ gesprochen wird, also dem Tätigwerden im Namen des Unternehmens.¹³⁵ Die Phrase „Verträge im Namen des Unternehmens abzuschließen“ führt dazu, dass aufgrund der geforderten rechtlichen Bindung nur die direkte und keine indirekte Stellvertretung einen abhängigen Vertreter iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründen kann.¹³⁶ Diese historische Interpretation würde auch eine mögliche teleologische Interpretation aufheben, wonach direkte und indirekte Stellvertreter gleich behandelt werden sollen, sobald sie dieselben Tätigkeiten mit denselben Konsequenzen ausüben, da eben gerade dieses wirtschaftliches Verständnis nicht gewünscht ist. Darüber hinaus verliert die Argumentation, dass sich der Bestimmungszweck auf eine Tätigwerden des Geschäftsherrn im Wirtschaftsverkehr begründet, an Bedeutung, wenn das Szenario berücksichtigt wird, in dem der Geschäftsherr selbst tätig wird und sich keines Vertreters bedient. Wird dieser selbst am inländischen Markt tätig, kann er nur eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen, sofern die geforderten Voraussetzungen erfüllt werden. Da in einem solchen Szenario niemand die Existenz einer Vertreterbetriebsstätte annehmen würde, scheint eine wirtschaftliche Betrachtung nicht sinngemäß, da die Ausgangslage eine andere ist.¹³⁷

Zusammenfassend lässt sich hinsichtlich der Abschlussvollmacht, in deren Namen Verträge für das Unternehmen abgeschlossen werden, jedenfalls festhalten, dass die Bestimmung keine wirtschaftliche Bindung des Geschäftsherrn anzeigt, sondern auf eine rechtliche Bindung abstellt, wenn der historischen Auslegung der Vorzug gegeben wird. Diverse höchstgerichtliche internationale Gerichtsurteile (vgl. Fall „Zimmer Ltd.“ in Frankreich, Fall „Dell“ in Norwegen in Kapitel 4.3.3.) haben ebenfalls dieser Auslegung den Vorzug

¹³⁵ Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 93 f

¹³⁶ Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 105

¹³⁷ Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 113 f

gegeben, wonach ein Vertreter seinen Geschäftsherrn tatsächlich rechtlich binden muss und eine bloße wirtschaftliche Bindung zu verwerfen ist.¹³⁸

Als weitere Voraussetzung verlangt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, dass die Abschlussvollmacht im Vertragsstaat gewöhnlich ausgeübt wird und der Vertreter nicht bloß mit ihr ausgestattet wurde.¹³⁹ Dies ist deswegen notwendig, da das Vorliegen einer Abschlussvollmacht noch keine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr für das ausländische Unternehmen bedeutet.¹⁴⁰ Was genau unter einer gewöhnlichen Ausübung zu verstehen ist, ist oft zweifelhaft, jedenfalls wird die einmalige Unterzeichnung eines Vertrags nicht für eine solche sprechen. Auch bloße gelegentliche Verkaufsgeschäfte stellen in der Regel keine gewöhnliche Ausübung dar.¹⁴¹ Die gewöhnliche Ausübung orientiert sich nach OECD-MK grundsätzlich an dem Geschäftsmodell an sich, wodurch keine pauschale Aussage hinsichtlich eines sogenannten Häufigkeitstests getroffen werden kann.¹⁴² Die Präsenz des abhängigen Vertreters sollte daher mehr als nur vorübergehend sein, wozu im Zweifelsfall auch die Merkmale und Kriterien herangezogen werden können, die im Abkommensrecht zur Begründung einer Betriebsstätte notwendig sind. Eine Zeitspanne von sechs Monaten wird unter normalen Umständen für den Tatbestand einer Betriebsstätte sprechen, wobei diese Frist auch ohne Bedenken bei der Vertreterbetriebsstätte herangezogen werden kann, da dieselben Rechtsfolgen wie bei einer Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung eintreten.¹⁴³

Werden Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten ausgeführt, welche Art. 5 Abs. 4 OECD-MA entsprechen, wird keine Betriebsstätte begründet. Dies gilt sinngemäß auch für Betriebsstätten, die durch den abhängigen Vertreter begründet werden. Beispiele für solche Tätigkeiten sind unter anderem die bloße Produktbewerbung, die Beratung und Unterstützung von Verkaufsmitarbeitern, die Qualitätsüberprüfung von Produkten,

¹³⁸ *Daxkobler* in *Lang* et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 113-120

¹³⁹ Art. 5 Z 33 OECD-MK

¹⁴⁰ *Görl* in *Vogl/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, Art. 5 Rz 120

¹⁴¹ *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), *DBA Kommentar*, Art. 5 Rz 414

¹⁴² Art. 5 Z 33.1 OECD-MK

¹⁴³ BFH 3.8.2005, I R 87/04

Verkäufer Schulungen oder das Inkasso von Forderungen.¹⁴⁴ Beschränkt sich daher die Tätigkeit eines Vertreters auf vorbereitende oder Hilfstätigkeiten, ist es irrelevant, ob eine Abschlussvollmacht vorliegt oder nicht, da ohnehin keine Betriebsstätte durch Art. 5 Abs. 4 OECD-MA begründet wird.¹⁴⁵

Als letztes wichtiges Kriterium für die Qualifikation eines Vertreters als abhängigen Vertreter wird von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA verlangt, dass es sich um keinen unabhängigen Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA handelt.¹⁴⁶ Eine genaue Analyse, was unter einem unabhängigen Vertreter zu verstehen ist, erfolgt im nachfolgenden Kapitel.

Wird für den Unternehmer eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründet, können zwei Steuersubjekte in Vertragsstaat, oder auch als Quellenstaat bezeichnet, steuerlich erfasst werden. Das erste Steuersubjekt begründet sich durch einen steuerlich selbstständigen Vertreter selbst und das zweite durch die Betriebsstätte, die durch das Tätigwerden des steuerlich selbstständigen Vertreters als abhängiger Vertreter für seinen ausländischen Geschäftsherrn begründet wird (two taxpayer approach, vgl. auch Kapitel 3.3.).¹⁴⁷

4.3.2. Der unabhängige Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Der Zweck der Ausnahmeregelung iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA begründet sich darin, dass vom Betriebsstättentatbestand nur jene Sachverhalte erfasst sein sollen, bei denen der ausländische Geschäftsherr durch seinen inländischen Vertreter Geschäfte im Inland tätigt. Ein unabhängiger Vertreter betreibt hingegen ein selbstständiges und eigenverantwortliches Geschäft im Inland, mit dem er primär seine eigenen Interessen und nicht jene seines Geschäftsherrn vertritt. Eine Einstufung als verlängerter Arm des Geschäftsherrn erscheint daher nicht sinngemäß.¹⁴⁸ Darüber hinaus kann der Tätigkeitsbereich bei einem solchen

¹⁴⁴ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 237

¹⁴⁵ *Görl* in *Vogl/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen: DBA, Art. 5 Rz 122

¹⁴⁶ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 231

¹⁴⁷ *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA Kommentar, Art. 5 Rz 416

¹⁴⁸ *Zehetner* in *Gassner* (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen: Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat, 114 f

Geschäftsmodell klar abgegrenzt werden, da der Kommissionär jene Aufgaben übernimmt, die der Vertretende aus seinem Aufgabenbereich klar und bewusst ausgeklammert hat. Die ausgeübten Funktionen/Tätigkeiten entsprechen daher unter Anlegung des Fremdvergleichs jenen, die ein fremder Dritter in derselben Weise betreibt. Wird zur Vergütung des Vertreters ein fremdübliches Entgelt gewährt, scheint keine Gefahr der Gewinnverlagerung zu bestehen. Ein unabhängiger Vertreter soll daher nicht von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfasst werden.¹⁴⁹

Bereits der Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA besagt, dass ein abhängiger Vertreter kein unabhängiger iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA sein kann. Dieser definiert sich gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA wie folgt: „*Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Person im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.*“

Das Erfordernis der Unabhängigkeit muss sowohl wirtschaftlich als auch rechtlich erfüllt sein, wobei sich dies am Umfang der Verpflichtungen des Vertreters gegenüber seinem Geschäftsherrn orientiert. Sind die wirtschaftlichen Aktivitäten des Vertreters durch detaillierte Instruktionen oder umfassende Kontrollen bestimmt, kann von keiner Unabhängigkeit mehr ausgegangen werden. Ein weiteres berücksichtigungswürdiges Kriterium ist, ob das Unternehmensrisiko beim Vertreter oder beim Vertretenden liegt. Hinsichtlich der rechtlichen Unabhängigkeit stellt der OECD-MK nicht auf die Gesellschafterstellung bei einem möglichen Mutter-Tochter-Verhältnis ab, sondern auf dieselben Tests, die bei Unternehmen ohne Beziehung zur Anwendung gelangen.¹⁵⁰ Berichtet eine Tochtergesellschaft regelmäßig über diverse Finanzdaten, Möglichkeiten zur Expandierung oder Markterweiterung an ihre Muttergesellschaft, wird das noch nicht für eine Abhängigkeit der Tochter von der Mutter sprechen. Vielmehr ist hier darauf abzustellen, ob die übermittelten Informationen auf eine Weisung durch die Muttergesellschaft abzielen, wie das Geschäft durchzuführen ist.¹⁵¹

¹⁴⁹ Wassermeyer, Kritische Anmerkungen zur Vertreterbetriebsstätte, SWI 11/2010, 509 f

¹⁵⁰ Art. 5 Z 37 bis 38.1 OECD-MK

¹⁵¹ Fuentes Hernández in Lang et al (Hrsg.), Dependent Agents as Permanent Establishments, 176

Konkret werden hinsichtlich der Beurteilung, ob ein Vertreter als unabhängig eingestuft werden kann, folgende Parameter herangezogen¹⁵²:

> Ein unabhängiger Vertreter ist typischerweise gegenüber seinem Geschäftsherrn für das Ergebnis seiner Tätigkeit verantwortlich, ohne dass ihn der Geschäftsherr dabei wesentlichen Kontrollen unterzieht (es liegen keine detaillierten Instruktionen vor und der Geschäftsherr vertraut auf die Fähigkeiten des Vertreters).

> Werden durch den Vertreter Informationen an den Vertretenden weitergegeben, ist das alleine noch kein Indiz für eine Abhängigkeit. Dieses liegt erst vor, wenn der Vertreter die Informationen mit einer geforderten Freigabe weitergibt, die die Gestaltung des Vertrags beeinflusst.

> Bedient sich ein Vertreter einer großen Anzahl von Geschäftsherrn kann dies als Indiz für die Unabhängigkeit gewertet werden. Für die Abhängigkeit wird es hingegen sprechen, wenn der Vertreter ausschließlich oder nahezu ausschließlich für nur einen Geschäftsherrn über einen längeren Zeitraum hinweg tätig wird.

> Führt der Vertreter Tätigkeiten durch, die basierend auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Sphäre des Geschäftsherrn und nicht jener des Vertreters zuzuordnen sind, spricht dies gegen eine Unabhängigkeit. Entscheidend für die Beurteilung, welcher Sphäre die Tätigkeit zuzuordnen ist, ist die verkehrsübliche Auffassung.¹⁵³

> Einschränkungen hinsichtlich des Geschäftsumfangs, die dem Vertreter durch seinen Geschäftsherrn vorgegeben werden, schränken die Autorität des Vertreters ein und gelten somit als Indiz für eine gewisse Abhängigkeit.

Der Rahmen, der die ordentliche Geschäftstätigkeit des unabhängigen Vertreters bestimmt, wird in der Regel dann überschritten, wenn die Tätigkeit nicht dem branchenüblichen Berufsbild des Vertreters entspricht, sondern wirtschaftlich bereits der unternehmerischen Sphäre des Vertretenden zugerechnet werden kann.¹⁵⁴ Das branchenübliche Berufsbild orientiert sich beispielsweise an Geschäftszeiten, einem ordnungsgemäßen Arbeitsplatz und

¹⁵² Art. 5 Z 38.2 bis 38.8 OECD-MK

¹⁵³ Görl in Vogl/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen: DBA, Art. 5 Rz 150

¹⁵⁴ Bendlinger, Ist da eine Betriebsstätte? Nationalbericht zum IFA-Kongress 2009 in Vancouver, SWI 7/2009, 333

anderen allgemeinen Charakteristika, die normalerweise auf das Geschäft des Vertreters zutreffen. Aktuelle Entwicklungen ist es geschuldet, dass die Analyse die Einflussmöglichkeiten des Geschäftsherrn, die Anzahl der Auftraggeber, die Vergütungen oder das Tragen von Risiken beinhaltet. Das Miteinbeziehen dieser Faktoren hat zur Folge, dass sich ein unabhängiger Vertreter schneller außerhalb seines Rahmes der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bewegt.¹⁵⁵

Wie eingangs erwähnt, kann auch das Unternehmensrisiko als Indiz für die Unabhängigkeit gewertet werden, sofern es vom Vertreter getragen wird. Anlass zahlreicher Diskussionen bot jedoch der Umstand, dass unabhängige Vertreter von ihrem Geschäftsherrn eine Vergütung erhielten, die das Risiko derart reduzierte, dass diese nicht mehr als unabhängig qualifiziert werden konnte. Wird zwischen Vertreter und Vertretendem eine umsatzabhängige Provision vereinbart, bei der darüber hinaus noch alle budgetierten oder tatsächlichen Aufwendungen ersetzt werden, wird das Unternehmensrisiko des Vertreters stark reduziert bzw. unter Umständen komplett ausgeschlossen. Aus diesem Grund wird das Kriterium der Vergütung und dem damit zusammenhängenden Unternehmensrisiko nur in Einzelfällen herangezogen, da es bei Kommissionären regelmäßig stark reduziert sein kann.¹⁵⁶ Sollte es berücksichtigt werden, bildet der abgeschlossene Vertrag zwischen Vertreter und Auftraggeber eine gute Basis, da dieser die Rechte, Verpflichtungen und sonstigen Tätigkeiten der Parteien regelt. Darauf basierend wird abgeleitet, wer welche Funktionen übernimmt, wobei der Vertreter üblicherweise das Marketing, die Werbung und den direkten Kontakt mit den Kunden übernimmt. Die Funktionen des Auftraggebers fallen komplexer aus, da diese beispielsweise auch die Lagerhaltung umfassen. Basierend auf diesen Tätigkeitsfeldern sollten auch die dazugehörigen Risiken übernommen werden.¹⁵⁷

4.3.3. Auslegung des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA durch internationale Rechtsprechung

International sorgten vor allem der Fall „Zimmer Ltd.“ in Frankreich und der Fall „Dell“ in Norwegen und Spanien für Aufsehen, was vor allem daran liegt, dass die Höchstgerichte

¹⁵⁵ *Staringer/Vallada* in Lang et al (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 196 f

¹⁵⁶ *Hack*, Vom Eigenhändler zum Kommissionär, *ÖStZ* 10/2008, 233

¹⁵⁷ *Fuentes Hernández* in Lang et al (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 177 f

unterschiedlich entschieden haben und unterschiedliche Argumente anführten. Neben diesen beiden Gerichtsurteilen ist auch der Fall „Roche“ des Spanischen Supreme Court hinsichtlich der Beurteilung eines Kommissionärs als abhängigen Vertreter von Bedeutung. Nachstehend soll zuerst der Fall „Zimmer Ltd“ inkl. der Argumente des französischen Verwaltungsgerichtshof (Conseil d'État) und im Anschluss der Fall „Dell“ in Norwegen bzw. Spanien sowie der Fall „Roche“ in Spanien erläutert werden.

Die Zimmer Ltd. ist in Großbritannien ansässig und vertrieb unter Zuhilfenahme des französischen Konzernunternehmens Zimmer SAS orthopädische Produkte. Die Zimmer SAS trat als Eigenhändler auf, wobei dies erst nach einer Umstellung des Vertriebs im Jahr 1996 erfolgte. Im Zuge von Reorganisationen wurde der französische Markt durch Kommissionärsstrukturen bearbeitet, mit der Folge, dass der Zimmer SAS nur mehr eine niedrigere Marge blieb. Die Zimmer SAS verkaufte die Produkte als Konsequenz in eigenem Namen, auf Rechnung der Zimmer Ltd., wobei die Geschäfte ohne Zustimmung der Zimmer Ltd. abgeschlossen werden konnten. Die französische Finanzverwaltung klassifizierte die Zimmer SAS in weiterer Folge als abhängigen Vertreter der Zimmer Ltd. aus Großbritannien, wodurch eine Betriebsstätte begründet wurde.¹⁵⁸

Das französische Finanzamt begründete das Vorliegen einer Betriebsstätte mit dem abgeschlossenen DBA Großbritannien-Frankreich. Art. 4 Abs. 4 und 5 dieses DBAs besagen, dass ein abhängiger Vertreter jemand ist, der seinen Geschäftsherren durch Besitz einer Vollmacht binden kann. Die Vorinstanz bestätigte im Anschluss die Rechtsansicht des französischen Finanzamts. Der Conseil d'État widersprach dieser Ansicht, da dieser bei der Beurteilung einer Vertreterbetriebsstätte auf die rechtliche und nicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellte. Als Konsequenz kam er zum Ergebnis, dass der Kommissionär seinen Kommittenten mit seinen abgeschlossenen Verträgen rechtlich nicht binden kann, wodurch in weiterer Folge auch keine Betriebsstätte begründet werden konnte.¹⁵⁹

¹⁵⁸ *Bendlinger*, Internationale Rechtssprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 6/2011, 252

¹⁵⁹ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 238 f

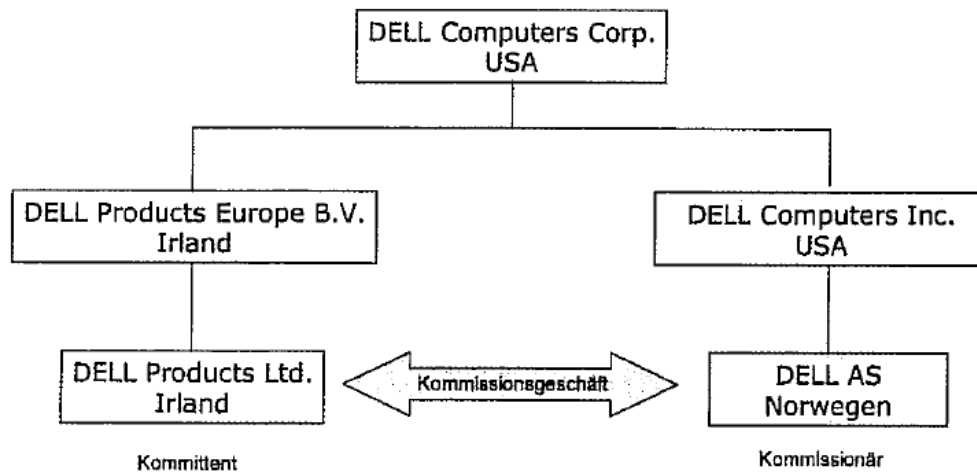
Im norwegischen Fall „Dell“ gestaltet sich die Ausgangslage ähnlich, wenn auch etwas komplexer.

Dell AS in Norwegen war im streitgegenständlichen Zeitraum 2003 bis 2006 Tochter der Dell Computers Inc., ansässig in den USA, welche wiederum eine Tochter der Dell Computers Corp. war, die ebenfalls in den USA ansässig war. Dell Products (Europe) BV war als direkte Tochter der Dell Computers Corp. in den Niederlanden ansässig, dort aber nicht geschäftlich tätig, da sich die tatsächliche Geschäftsleitung und die Produktionsstätte in Irland befanden. Dell Products Ltd., die mit dem Vertrieb der Produkte in Europa, im Nahen Osten und in Afrika betraut war, war eine Tochtergesellschaft der Dell Products (Europe) BV, welche ihren Sitz ebenfalls in den Niederlanden hatte, steuerlich aber in Irland ansässig war. Ihre Produkte bezog sie von Dell Products (Europe) BV und unabhängigen Dritten, wobei sie selbst keine Angestellten hatte und die Leistungen durch die Muttergesellschaft und andere erbracht wurden. In Norwegen trat Dell AS gegenüber Großabnehmern als Kommissionär für Dell Products Ltd. auf, während Kleinabnehmer über Internetplattformen und in Dänemark ansässige Callcenter der Dell Products (Europe) BV bedient wurden. Die norwegische Finanzverwaltung ging in ihren Bescheiden für 2003 und 2004 davon aus, dass neben der Dell AS als unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft auch die Dell Products Ltd. eine beschränkte Steuerpflicht in Form einer Betriebsstätte in Norwegen begründete. Für die Jahre 2005 und 2006 wurde aufgrund der gleichen Grundlage ein Bescheid erstellt. Erst 2007, als das Personal von Dell Products (Europe) BV an Dell Products Ltd. im Zuge von Reorganisationsmaßnahmen überstellt wurde, wurde keine Betriebsstätte mehr unterstellt.¹⁶⁰

¹⁶⁰ *Bendlinger*, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall Dell, SWI 3/2012, 101 f

Grafisch lässt sich die Konzernstruktur wie folgt darstellen:

Abb. 1¹⁶¹



Die zuständige Finanzbehörde, das Stadtgericht Oslo und das Berufungsgericht, sind von einer funktionalen Betrachtungsweise ausgegangen. Das zwischen Norwegen und Irland abgeschlossene DBA entfaltet in Art. 5 Abs. 5 die Textstelle „...im Namen von...“, welche für das Berufungsgericht nicht den einzigen Anhaltspunkte für die Interpretation bat. Vielmehr kam es zu der Ansicht, dass Dell AS als Kommissionär Dell Products Ltd. wirtschaftlich und faktisch gebunden hat, wodurch eine Betriebsstätte mit Folge einer beschränkten Steuerpflicht begründet wurde. Begründet wurde diese Ansicht damit, dass Dell AS standardisierte Verträge der Dell Products Ltd. verwendete und kein Fall vorgelegt werden konnte, in dem Dell Products Ltd. die Erfüllung des Geschäfts verweigert hatte. Darüber hinaus wurden Dell AS die Geschäftsbedingungen vorgegeben und Dell Products Ltd. hatte Zugang zu diversen Geschäftsunterlagen. Dell Products Ltd. war der einzige Kommittent der Dell AS und sämtliche Aktivitäten wurden unter der Marke Dell durchgeführt. Art. 5 Abs. 5 des DBA Norwegen-Irland wurde dahingehend ausgelegt, dass Unternehmen dort besteuert werden, in dem Werte geschaffen werden, wodurch Steuerumgehungen vermieden werden. Würde einer anderen Interpretation der Vorrang gegeben werden, würde dies die Umgehung der Steuerpflicht durch Formalismen ermöglichen, was das Berufungsgericht verhindern wollte.¹⁶²

¹⁶¹ Zielke, Norwegen: Oberstes Gericht entscheidet am 2.2.2011 für DELL in der Rechtssache einer Betriebsstätte des Kommittenten eines Kommissionsgeschäfts, IStR 2012, 81

¹⁶² Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 241

Der Oberste Gerichtshof in Norwegen, der Noregs Hogsterett, gab in weiterer Folge jedoch nicht dem Berufungsgericht Recht, sondern dem Steuerpflichtigen. Zur Beurteilung der Rechtstreitigkeit zog Noregs Hogsterett das norwegisch-irische DBA heran, da im nationalen Steuerrecht die Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht weiter gefasst sind als jene des DBA. Die Auslegung des Art. 5 DBA sollte dabei nach Treu und Glauben erfolgen, wobei besonderes Augenmerk auf die Übereinstimmung von Bedeutung und Ziel bzw. Zweck der Bestimmung zu legen ist.¹⁶³

In seiner Entscheidung fokussierte sich der Oberste Gerichtshof auf die Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine Person für ein Unternehmen tätig werden kann und wann eine Vollmacht vorliegt, durch die Verträge im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden. Der Oberste Gerichtshof stellte klar, dass es für ihn unbestritten ist, dass Dell AS Dell Products Ltd. rechtlich nicht gebunden hatte, da dies gem. Kommissionsvertrag, geregelt in Norske kommisjonslova 1916, nicht möglich ist und von Gesetzes wegen auch gar keine rechtliche Bindung vorgesehen ist.¹⁶⁴ Wird zur Begriffsauslegung der OECD-Musterkommentar herangezogen, soll Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auf jene Personen/Unternehmen abzielen, die Tätigkeiten bewirken, die das ausländische Unternehmen in besonderer Weise am inländischen Wirtschaftsverkehr teilnehmen lassen. Als Konsequenz zielt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auf Personen ab, die über eine Vollmacht zum Vertragsabschluss besitzen, zumal dadurch eine ausreichende Teilnahme am inländischen Wirtschaftsverkehr verwirklicht wird. Eine Beschränkung auf Vertreter, die im Namen des Steuerausländers Verträge abschließen, scheint daher nicht zweckmäßig. Vielmehr sollen auch jene Vertreter erfasst werden, die Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung abschließen, auch wenn dies ausdrücklich im Namen des Steuerausländers erfolgt. Für den Obersten Gerichtshof in Norwegen waren für die Entscheidung auch andere höchstgerichtliche Rechtsprechungen von Relevanz, wie beispielsweise der Fall „Zimmer Ltd.“ in Frankreich, da dieser zahlreiche Parallelen aufwies. Berücksichtigungswürdig waren darüber hinaus die Beurteilungen von anderen Staaten, in welchen die Dell-Gruppe ihre Produkte auf die gleiche Art und Weise vertrieb, da von keinem anderen Staat eine Vertreterbetriebsstätte unterstellt wurde. In letzter

¹⁶³ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 242

¹⁶⁴ *Bendlinger*, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall Dell, SWI 3/2012, 104 f

Konsequenz widerlegte der Oberste Gerichtshof in Norwegen daher die Rechtsansicht des Finanzamts und Berufungsgerichts, da seiner Ansicht nach Art. 5 Abs. 5 des norwegischen DBA eine rechtliche Bindung des Geschäftsherren (= Kommittent) voraussetzt und rechtliche Rahmenbedingungen gegenüber einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht in den Hintergrund treten können.¹⁶⁵

Die Vertriebsgestaltung in Form von Kommissionärsstrukturen bei der Dell-Gruppe lieferte nicht nur in Norwegen eine höchstgerichtliche Entscheidung, auch in Spanien landete der Fall vor dem Höchstgericht.

Dell Spain verkaufte die Produkte von Dell Products Ltd., steuerlich in Irland ansässig, im eigenen Namen auf fremde Rechnung, also als Kommissionär. Die Steuerbehörde war der Ansicht, dass die Funktionen von Dell Spain über die eines reinen Kommissionärs hinausgingen, da eine Verantwortlichkeit für Logistik, Marketing, After-Sales-Service und Betreuung des Online-Stores ausgemacht werden konnte. Im Gegensatz zum Obersten Gerichtshof in Norwegen entschieden sowohl das Tribunal Económico-Administrativo Central als auch das spanischen Höchstgericht, dass durch die Vertriebsgestaltung in Form von Kommissionärsstrukturen eine Betriebsstätte der Dell Products Ltd. in Spanien begründet werde. Ihrer Ansicht nach setzt Art. 5 Abs. 5 DBA Irland-Spanien keine Unmittelbarkeit voraus, wodurch eine Bindung des Kommittenten durch den Kommissionär möglich wird. Begründet wird dies unter anderem damit, dass Dell Products Ltd. umfassende Überwachungs- und Kontrollrechte hatte, die nicht als Hilfstätigkeiten zu klassifizieren sind. Anzumerken sei an dieser Stelle, dass Dell Products Ltd. lt. höchstgerichtlicher Ansicht auch über eine feste Geschäftseinrichtung verfügte, da sie mit einer Verfügungsmacht über die Einrichtungen der Dell Spain ausgestattet war, unabhängig davon ob dort eigenes Personal tätig wurde.¹⁶⁶

In Spanien wurde also, im Gegensatz zu Frankreich und Norwegen, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Vorzug gegeben, wodurch die rechtliche Betrachtung in den Hintergrund gedrängt wird.

¹⁶⁵ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 243 ff

¹⁶⁶ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 245 ff

Der Fall „Roche“ in Spanien stellt sich so dar, dass die spanische Tochtergesellschaft eines Schweizer Mutterunternehmens zwei Verträge abschloss: einen Fertigungsvertrag, in dem sich die Tochter zur Produktion und Verpackung von Produkten für das Mutterunternehmen verpflichtete und einen Vermittlungsvertrag. Durch diesen Vermittlungsvertrag erklärte sich die Tochtergesellschaft damit einverstanden ein Vertreter des Mutterunternehmens zu sein, um in weiterer Folge den Verkauf der Produkte in Spanien zu bewerben und die Interessen ihrer Mutter zu repräsentieren, zu schützen und zu bewerben. Für diese Tätigkeit erhielt die Tochter ein 2%iges Entgelt von den beworbenen Verkäufen. Basierend auf diesen Informationen nahmen die spanische Finanzverwaltung und in weiterer Folge auch die Finanzgerichte erster und zweiter Instanz an, dass das Schweizer Mutterunternehmen weder eine fixe Niederlassung, noch sonstige menschliche oder materielle Ressourcen hat, mit denen eine Tätigkeit ausgeübt werden könnte. Deshalb werden die Tätigkeiten, welche in Zusammenhang mit dem Warenlager stehen, als Hilfstätigkeiten zu klassifizieren sein. Nichtsdestotrotz begründet die spanische Tochtergesellschaft für ihre Mutter einen abhängigen Vertreter, da die durch sie ausgeübten Tätigkeiten auf das Mutterunternehmen beschränkt waren. Dies begründet sich darin, dass nur die Produkte des Mutterunternehmens produziert wurden, nur deren Anweisungen und Aufträge Folge geleistet wurde und sich das Tochterunternehmen nur mit dem Risiko der Einhaltung der Qualitätsstandards konfrontiert sah. Dieser Ansicht stimmt das Spanische Höchstgericht zu und wies somit die Berufung des Steuerpflichtigen ab. Auch wenn der Vertrag, der über die Vertretertätigkeit geschlossen wurde, nicht die Vollmacht zum Vertragsabschluss vorsieht, durch den der Vertretende gebunden wird, wird von einer Verwicklung des Tochterunternehmens in den Geschäftstätigkeiten im Quellenstaat ausgegangen werden können.¹⁶⁷

Eine Vergleichbarkeit mit dem Fall „Dell“ in Norwegen und dem Fall „Zimmer Ltd.“ in Frankreich ist hier nur bedingt möglich, da sich die spanische Roche Tochtergesellschaft mit einem wesentlich größeren Bereich von Aktivitäten konfrontiert sah, als dies bei den anderen Tochtergesellschaften der Fall war. Es ist daher strittig ob bei diesem Fall eine direkte Vergleichbarkeit vorliegt oder ob das Spanische Höchstgericht anders entschieden

¹⁶⁷ *Petruzzi/Greinecker*, The Norwegian Dell Case und the Spanish Roche Case, SWI 6/2012, 263

hätte, wenn die Tochtergesellschaft in Spanien nur jene Tätigkeiten ausgeübt hätte, die typischerweise von einem Kommissionär für seinen Geschäftsherrn erbracht werden.¹⁶⁸

4.3.4. Zusammenspiel von abhängigem und unabhängigem Vertreter

Das Zusammenspiel von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA stellt besonders in den Civil Law Staaten eine Herausforderung dar, da in diesen Makler und Kommissionäre den Geschäftsherrn regelmäßig nicht gegenüber Dritten binden können und deswegen die Bestimmung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA überflüssig erscheint. Anders sehen dies die Common Law Staaten, da in diesen auch ein direkter Stellvertreter seinen Geschäftsherrn binden kann und folglich Art. 5 Abs. 6 OECD-MA eine Ausnahme zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA darstellt.¹⁶⁹ Um die Verbindung zwischen abhängigem und unabhängigem Vertreter zu beschreiben und um die Verbindung zwischen Civil und Common Law herzustellen, haben sich in der Praxis drei dominante Theorien entwickelt: die erste Theorie wurde von Sidney I. Roberts entwickelt und zielt auf eine separate Betrachtung der beiden Regelungen ab, wodurch keine Abhängigkeit zwischen ihnen gegeben ist. Die beiden anderen Theorien von John F. Avery Jones und David Ward sowie Hans Pijl zielen vielmehr auf eine gemeinsame Betrachtung ab, wonach sehr wohl eine Verbindung herzustellen ist.

4.3.4.1. Theorie nach Roberts – zwei separate Regelungen

Roberts sieht Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA als zwei separate Regelungen. Begründet wird dies durch eine historische Interpretation basierend auf dem Verständnis der Civil Law Staaten, bei der eine indirekte Stellvertretung keinen abhängigen Vertreter iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zulässt. Als Konsequenz werden verschiedene Stellvertreter, wie Makler oder Kommissionäre, nicht von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfasst, aber auch nicht explizit von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA exkludiert. Potentielle Besteuerungslücken, die sich daraus ergeben können, sollen dadurch verhindert werden, indem die beiden Bestimmungen als separate verstanden werden. Folglich gibt es lt. Roberts zwei Möglichkeiten, durch die eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden kann. Die erste Möglichkeit wird durch die Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA verwirklicht, wonach

¹⁶⁸ *Petruzzi/Greinecker*, The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case, SWI 6/2012, 264

¹⁶⁹ *Daxkobler* in *Lang et al.* (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 107

selbstständige und nicht selbstständige Vertreter im Namen des Unternehmens Verträge abschließen, die dieses direkt binden. Die zweite Möglichkeit begründet sich in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, wo Verträge in eigenem Namen abgeschlossen werden, keine rechtliche Bindung des Vertretenden erreicht wird, aber der Vertreter selbst Tätigkeiten ausübt, die über den Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit hinausgehen und der nicht unabhängig ist. Folglich kann auch eine indirekte Stellvertretung bei Civil Law Staaten eine Vertreterbetriebsstätte begründen, sofern die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nicht erfüllt werden.¹⁷⁰ Hinsichtlich der Vorgehensweise verlangt Roberts, dass zuerst Art. 5 Abs. 5 OECD-MA analysiert wird und nur wenn diese Bestimmung für den Vertreter nicht anwendbar ist, sollen die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA überprüft werden.¹⁷¹

Diese Vorgehensweise scheint besonders für die Finanzverwaltung von Interesse, da der Umfang, der zur Begründung von Vertreterbetriebsstätten führt, erweitert wird und dadurch mehr Möglichkeiten für Besteuerungsrechte entstehen. In der Praxis konnte unter anderem bereits in Spanien, Frankreich oder Norwegen eine ähnliche Argumentation von Finanzverwaltungen beobachtet werden, da nicht mehr argumentiert wurde, ob der Kommissionär seinen Kommittenten rechtlich binden kann, sondern ob dieser vom Kommittenten unabhängig ist. Zu berücksichtigen ist, dass bei einer vollinhaltlichen Anwendung dieser Theorie, Konflikte mit den Common Law Staaten entstehen, da diese nicht zwischen direkter und indirekter Stellvertretung unterscheiden und damit Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ausreichend ist.¹⁷² Darüber hinaus scheint es unwahrscheinlich, dass zwei aufeinanderfolgende Regelungen eingeführt wurden, wovon eine explizit und die andere implizit als positives Ergebnis einer negativ Abgrenzung zu verstehen ist.¹⁷³

4.3.4.2. Theorie nach Avery Jones und Ward – Hauptregel mit Ausnahme

Anders als Roberts legen Avery Jones und Ward in ihrer Theorie nahe, dass basierend auf der historischen Interpretation Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als Hauptregel zur Vertreter-

¹⁷⁰ Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 109

¹⁷¹ Fuentes Hernández in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 161 f

¹⁷² Fuentes Hernández in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 162 f

¹⁷³ Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 110

betriebsstätte betrachtet werden kann und Art. 5 Abs. 6 OECD-MA lediglich eine Ausnahmebestimmung darstellt. Auch Avery Jones und Ward gehen davon aus, dass Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auf dem Verständnis der Civil Law Staaten beruht, wonach nur direkte Stellvertreter eine Vertreterbetriebsstätte begründen können.¹⁷⁴

In einem ersten Schritt ist nach dieser Theorie zu überprüfen, ob die Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllt werden. Wenn diese zutreffen, ist in einem weiteren Schritt zu überprüfen, ob der Vertreter von der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ausgenommen werden kann, wozu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA herangezogen wird. Nur wenn diese Ausnahme nicht schlagend wird, soll eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden, die zur Besteuerung im Tätigkeitsstaat führt. Auf den ersten Blick scheint diese Vorgehensweise Konfliktpotential iZm der Auslegung des Rechtsverständnisses von Civil und Common Law Staaten zu haben. Vertreter der Civil Law Staaten werden zu Recht anmerken, dass ein Makler oder Kommissionär seinen Geschäftsherrn nicht rechtlich binden kann und daher die Ausnahme durch Art. 5 Abs. 6 OECD-MA ohnehin ins Leere läuft, da solche Vertreter von Beginn an nicht von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfasst werden. Anders sehen dies die Vertreter der Common Law Staaten, da nach deren Rechtsverständnis ein Makler oder Kommissionär seinen Geschäftsherrn sehr wohl binden kann, da auch die indirekte Stellvertretung durch Art. 5 Abs. 5 OECD-MA gedeckt wird. Als Folge ist für diese Staaten die Ausnahmebestimmung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA notwendig, da ihm eine klare Funktion als Ausnahmebestimmung zukommt. Dieses Konfliktpotential wird durch Avery Jones und Ward insofern aufgehoben, als dass ihrer Begründung nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA seinen Ursprung in Civil Law Staaten und Art. 5 Abs. 6 OECD-MA in Common Law Staaten hatte. Als Konsequenz stellen Avery Jones und Ward die klare Empfehlung auf, den Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA umzuformulieren, so dass nicht mehr von „*im Namen des Unternehmens*“ gesprochen wird, sondern vielmehr von „*bindend für*“. Dadurch wird Klarheit für Civil und Common Law Staaten erzielt, da eine mögliche Bindungswirkung nach dem nationalen Recht zu beurteilen ist. Darüber hinaus wird verlangt, dass sich Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nur mehr auf unabhängige Vertreter bezieht und die explizite Erwähnung von Maklern und Kommissionären gestrichen wird.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Daxkobler in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 111

¹⁷⁵ Fuentes Hernández in Lang et al. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 164-166

4.3.4.3. Theorie nach Pijl – Integration

Die Theorie von Hans Pijl weist zahlreiche Parallelen zur zuvor vorgestellten Theorie von Avery Jones und Ward auf. Auch Pijl geht davon aus, dass Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA nicht als separate Regelungen zu betrachten sind, jedoch sind laut seiner Theorie die Kriterien des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA vor jenen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu überprüfen. Diese Vorgehensweise ist dem Umstand geschuldet, dass Art. 5 Abs. 5 OECD-MA in seinem Wortlaut „mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6“ beinhaltet. Da unabhängige Vertreter bereits im ersten Satz ausgeschlossen werden, ist nach Pijl vorab auszuschließen, dass ein solcher vorliegt, was nur durch eine vorher stattfindende Prüfung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA geschehen kann. Nur mehr die so verbleibende Gruppe von nicht unabhängigen Vertretern kann der Prüfung nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unterzogen werden. Die Bestimmung nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA kommt somit einer Ausnahme von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA gleich. Die Argumentation von Pijl scheint nicht nur grammatikalisch gerechtfertigt, sondern auch historisch. Die unglückliche Übersetzung von „on behalf of“ im französischen Original zu „in the name of“ in der englischen Übersetzung lässt den Schluss zu, dass die direkte Stellvertretung der Civil Law Staaten nicht willkürlich in das OECD-MA inkludiert wurde. Vielmehr soll ein Vertreter, der Verträge abschließt, die seinen Geschäftsherrn binden, eine Vertreterbetriebsstätte begründen, wodurch die Annahme, dass ein Civil Law Verständnis zugrunde zu legen ist, nicht mehr relevant wird. Als Konsequenz ist das nationale Rechtsverständnis hinsichtlich der Möglichkeit einer Bindung ausschlaggebend und nicht ob das ausländische Unternehmen im schriftlichen Vertrag aufscheint. Durch diesen Zugang wird auch der Konflikt zwischen Civil und Common Law Staaten aufgelöst, da Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht auf einem Civil Law Verständnis beruht, wie dies beispielsweise bei der Theorie von Roberts der Fall ist. Durch die Prüfung der Kriterien des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA vor jenen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erscheint zudem das Argument, dass die Referenz auf Makler, Kommissionäre und andere unabhängige Vertreter überflüssig ist, haltlos, da eine Prüfung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA eben schon zu Beginn erfolgt ist.¹⁷⁶

¹⁷⁶ Fuentes Hernández in Lang et al (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 167 f

4.3.4.4. Gegenüberstellung der drei Theorien

Ausgehend vom momentanen Wortlaut des Art. 5 OECD-MA scheinen die Theorien von Avery Jones und Ward sowie Pijl überzeugender, da sie auf fundierten historischen Argumenten aufbauen¹⁷⁷, während die Theorie von Roberts das gleiche Ergebnis durch zwei separate Regelungen liefert. Dies scheint jedoch nicht im Interesse des Verfassers zu sein, da es im gesamten OECD-MA keine Regelung gibt, die auf eine implizite Betrachtung abstellt bzw. kein positives Resultat aus einer Negativabgrenzung erzielt wird. Gleichzeitig scheint die Vorgehensweise, dass das gleiche Ergebnis durch zwei separate Regelungen erzielt werden kann, nicht im Interesse des Verfassers zu sein.¹⁷⁸

Ob der Theorie von Avery Jones und War oder Pijl Vorzug zu geben ist, scheint hinsichtlich der praktischen Relevanz von keiner relevanten Bedeutung. Beide Theorien gehen davon aus, dass ein indirekter Stellvertreter, der von seinem Geschäftsherrn unabhängig ist und im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt, nicht die geforderte rechtliche Bindung seines Geschäftsherrn gegenüber Dritten erzielen kann, wodurch als Konsequenz Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht anwendbar wird und keine Vertreterbetriebsstätte begründet wird.¹⁷⁹

4.4. Bisherige Steuermeidung durch Kommissionärsstrukturen

Wie das zuvor stehende Kapitel über das Zusammenspiel von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA zeigt, scheint eine Ergänzung der beiden Absätze maßgeblich, wodurch ein unabhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA einen Ausnahmetatbestand des abhängigen Vertreters darstellen soll. Egal ob dabei der Theorie von Avery Jones und Ward oder jener von Pijl der Vorzug gegeben wird, kann eine indirekte Stellvertretung nicht zu einer Vertreterbetriebsstätte führen, da nach Avery Jones und Ward die Bindung im Verständnis der Civil Law Staaten zu verstehen ist und nach Pijl nach dem jeweils anzuwendenden nationalen Recht. In Civil Law Staaten wird es daher regelmäßig zu keiner Begründung einer Betriebsstätte durch Makler, Kommissionäre oder sonstige Vertreter kommen, die ihren Geschäftsherrn rechtlich nicht binden können.

¹⁷⁷ *Fuentes Hernández* in *Lang et al* (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 171

¹⁷⁸ *Daxkobler* in *Lang et al*. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 110

¹⁷⁹ *Daxkobler* in *Lang et al*. (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 113

Dieser Umstand ermöglicht, dass Vertreterbetriebsstätten in der Praxis einfach durch die Bestellung von indirekten Stellvertretern, wie dem Kommissionär, vermieden werden können. Wird der Vertrieb eines Unternehmens umgestellt und in Form von Kommissionärsstrukturen organisiert, können in Vertragsstaaten Güter, Waren und Dienstleistungen veräußert werden, ohne dass diese Verkäufe im Quellenstaat der Besteuerung unterzogen werden, da ein Kommissionär nach Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA keine Vertreterbetriebsstätte begründen kann.¹⁸⁰

Durch die Möglichkeit, dass Güter, Waren und Dienstleistungen ohne Begründung einer Betriebsstätte im Quellenstaat veräußert werden können, werden in vielen Staaten traditionelle Vereinbarungen, bei denen Waren gekauft und verkauft werden, durch Kommissionärsstrukturen ersetzt. Dieser Trend zeichnet sich vor allem bei den lokalen Töchtern von multinationalen Konzernen ab, da diese oftmals nur mehr als Kommissionär auftreten.¹⁸¹

Das Auftreten von lokalen Töchtern als Kommissionäre geschieht oftmals im Zuge von grenzüberschreitenden Restrukturierungen. Die Vertriebswege werden dabei abgeflacht und die einzelnen Vertriebsfunktion in einer zentralen Vertriebseinheit, die oftmals in Niedrigsteuerländern ansässig ist, gebündelt. Die Bearbeitung des inländischen Marktes erfolgt in weiterer Konsequenz nicht mehr durch die Tochtergesellschaft als Eigenhändler, sondern durch eine funktionsarme Vertriebseinheit, wie etwa Kommissionäre, wodurch mangels verbleibender Funktionen auch das Risiko ins Niedrigsteuerland der zentralen Vertriebseinheit verschoben und die Vertriebsmarge im Inland stark reduziert wird.¹⁸²

Diese zentralen Vertriebseinheiten werden dabei in der Regel nach unterschiedlichen Märkten oder Produktgruppen gebildet und übernehmen beispielsweise den Einkauf, die Produktionsplanung und -steuerung, die Lagerverwaltung sowie die Logistikplanung oder auch die Entwicklung von Marketingstrategien, das Treasury oder die Administration.¹⁸³

¹⁸⁰ *Bendlinger*, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (*BEPS-Action 7*), SWI 1/2015, 4

¹⁸¹ *Baker* in *Lang et al.* (Hrsg.), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 28

¹⁸² *Hack*, Vom Eigenhändler zum Kommissionär, *ÖStZ* 10/2008, 229

¹⁸³ Kreisschreiben Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18.12.2001

Die OECD und G20 Staaten führen in ihrem finalen Report zu BEPS-Aktionspunkt 7 folgendes Beispiel für Umstrukturierungen zur Steuervermeidung an¹⁸⁴:

XCO ist als Unternehmen im Staat X ansässig und auf den Verkauf von medizinischen Produkten spezialisiert. Bis 2000 wurden Produkte an Kliniken und Spitäler im Staat Y von YCO vertrieben, welche im Staat Y ansässig ist und welche demselben Konzern zugehörig ist wie die XCO. Im Jahr 2000 wurde die Beziehung zur YCO geändert: Sie befindet sich von nun an mit der XCO in einem Kommissionsverhältnis und überträgt gem. der Vereinbarung ihr Anlagevermögen, ihr Lager und ihren Kundenstock an die XCO. Zudem verkauft die YCO zukünftig die Produkte der XCO in eigenem Namen, aber auf Rechnung und Risiko der XCO, wodurch als Konsequenz die steuerbaren Gewinne der YCO im Staat Y erheblich reduziert werden.

Ähnliche Strategien zielen darauf ab, dass Art. 5 Abs. 5 OECD-MA deswegen nicht anwendbar werden kann, weil Verträge zwar in einem Staat verhandelt werden, die Finalisierung und Unterfertigung jedoch außerhalb dieses Staates erfolgt und damit kein Vertragsabschluss im Inland zustande kommt.¹⁸⁵

Es ist jedoch unbestritten, dass sowohl Kommissionsgeschäfte als auch ähnliche Strategien darauf abzielen, die Steuerbasis in jenem Staat zu erodieren, in dem die Verkäufe tatsächlich stattfinden.¹⁸⁶ Diese Reduktion der Steuerbasis wird deswegen möglich, weil der Kommissionär nicht der Eigentümer der veräußerten Güter, Waren oder Dienstleistungen ist und dadurch der Vertriebsgewinn nicht besteuert werden kann. Vielmehr bleibt dem Staat, in dem der Verkauf stattfindet, nur die erwirtschaftete Kommission, in Form einer Provision, des Kommissionärs zur Besteuerung. Eine Steuerverschiebung in mögliche Niedrigsteuerrländer, in denen der ausländische Geschäftsherr ansässig ist, und eine Verhinderung der Besteuerung im Quellenstaat ist also unter Verweis auf Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA möglich, da eben keine Vertreterbetriebsstätte im Tätigkeitsstaat begründet wird.¹⁸⁷

¹⁸⁴ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Rz 6

¹⁸⁵ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Rz 7

¹⁸⁶ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Rz 8

¹⁸⁷ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 251

Um diese Steuervermeidung und -verschiebung zukünftig zu verhindern und dem Quellenstaat die Möglichkeit zur Besteuerung zu geben, wird von BEPS Action 7 vorgeschlagen, Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA neu zu formulieren und umfassend über den OECD-MK zu kommentieren.¹⁸⁸

4.5. Mögliche Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA durch BEPS-Action 7

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ist ein Ende 2015 veröffentlichtes Maßnahmenpaket mit 15 Aktionspunkten der OECD, welche von den G20-Staaten beauftragt wurde. Diese einzelnen Aktionspunkte stellen Handlungsempfehlungen dar, deren Ziel die Unterbindung von Gewinnverlagerungen ins Ausland ist.¹⁸⁹

Bereits 2013 wurde ein Arbeitsentwurf der OECD iZm der Interpretation und Anwendung des Art. 5 OECD-MA veröffentlicht, in welchem auf bestimmte Zweifelsfragen eingegangen wurde. Besonderes Augenmerk wurde von der OECD dabei auf die Frage gelegt, ob die Phrase „*im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen*“ in einem rein rechtlichen Kontext zu beurteilen, oder ob auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gewünscht ist. Die dazugehörige Empfehlung schlägt vor, den OECD-MK Rz 32.1 dahin zu ändern, auch die jeweilige nationale Rechtslage miteinzubeziehen, da beispielsweise in manchen Ländern sogar dann eine Bindung des Geschäftsherrn gegenüber Dritten erzielt werden kann, wenn der Vertreter in eigenem Namen auftritt und der Geschäftsherr nicht in den Vertragspapieren genannt wird. Ergänzt werden soll dies durch die neu einzuführende Rz 32.2 des OECD-MK: die Übertragung von Kompetenzen und Rechten soll danach als Indiz gelten, wenn der Geschäftsherr nicht aktiv in die einzelnen Transaktionen involviert wird und der Vertreter auch ohne Abschlussvollmacht die Geschäfte soweit abwickelt, dass nur mehr eine routinemäßige Freigabe notwendig ist.¹⁹⁰ Die diskutierte Ergänzung lässt weiterhin Rechtsunsicherheiten zu, da lediglich dargestellt wird, dass eine Vertretung in

¹⁸⁸ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 252

¹⁸⁹ Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung, Bilanzbuchhalter 66/16, 23

¹⁹⁰ OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishments), 19 October 2012 to 31 January 2013, Rz 106-109

eigenem Namen nicht schädlich ist. Ob aber eine wirtschaftliche Bindung bereits als ausreichend anzusehen ist, wurde abermals nicht festgelegt.¹⁹¹

Der Arbeitsentwurf ging auch auf weitere Zweifelsfragen ein, die durch eine angestrebte Neukommentierung geklärt werden sollten. So sollen beispielsweise auch abgeschlossene Leasing- oder Dienstleistungsverträge von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfasst werden und nicht nur jene Verträge, die auf den Verkauf von Gütern gerichtet sind. Hinsichtlich der Erfordernis des Unternehmensrisikos als Indikator für die Unabhängigkeit des Vertreters nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, sieht die Arbeitsgruppe keinen Adaptierungsbedarf im OECD-MK, da die Erfordernis des Unternehmensrisikos weiterhin als wichtiges Kriterium gelten soll.¹⁹²

Die vorgeschlagenen Änderungen im Arbeitsentwurf führen zur Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs, wodurch sich für international tätige Unternehmen der Verwaltungsaufwand erhöhen kann. Ob der damit einhergehende zusätzliche Aufwand des BMF durch die möglichen Mehreinnahmen des Quellenstaates gerechtfertigt werden kann, ist fraglich. Es ist außerdem anzumerken, dass die vorgeschlagenen Änderungen innerhalb des Ausschusses von unterschiedlichen Mitgliedsstaaten umstritten waren.¹⁹³ Im Anschluss an die Veröffentlichung des Arbeitsentwurfs bekamen Interessierte die Möglichkeit, Stellung zu beziehen, wobei unter anderem folgende Punkte angemerkt wurden:

> Icon, eine österreichische Steuerberatungskanzlei, kritisierte, dass in einer möglichen Neuformulierung des OECD-MK nur Beispiele, anstatt klarer Antworten, angeführt werden, welche die Zweifelsfragen ein für alle Mal klären würden. Besonders die Ergänzung, dass in manchen Staaten auch ohne direkte Stellvertretung eine Bindung erzielt wird, wird kritisch gesehen, da keine Einschränkung oder exemplarische Nennung erfolgt. Eine Klarstellung wäre in diesem Kontext zu empfehlen.¹⁹⁴

> Auch von der International Chamber of Commerce wird bemängelt, dass die angestrebten Änderungen zu Unsicherheiten bei der Begründung von Betriebsstätten führen, wodurch kaum eine zuverlässige Aussage getroffen werden kann, wenn komplexe und unklare

¹⁹¹ *Mitterlehner*, Die Vertretervollmacht im Lichte des OECD-Reports, SWI 11/2013, 495

¹⁹² OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishments), 19 October 2012 to 31 January 2013, Rz 113-123

¹⁹³ *Bendlinger*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 12/2011, 538

¹⁹⁴ http://www.oecd.org/ctp/treaties/PERMESTICON_Wirtschaftstreuhand_GmbH.pdf

Sachverhalte vorliegen. Darüber hinaus wird angemerkt, dass die immer flexibler werdende Definition der Betriebsstätte dem Authorized OECD Approach zuwiderläuft, welche die Darstellung eines fiktiven selbstständigen Betriebs fordert.¹⁹⁵

> In der Stellungnahme von Volkswagen AG wird die Meinung von Icon und der International Chamber of Commerce geteilt. Der OECD-MK sollte seine Existenz in der Klarstellung und Auslegungshilfe des OECD-MA begründen, jedoch wird oftmals mehr Unklarheit geschaffen, was dem eigentlichen Ziel zuwiderläuft. Von Volkswagen AG wird auch dahingehend Kritik geübt, dass Beispiele zwar einerseits zur Veranschaulichung bei speziellen Anforderungen dienlich sind, aber andererseits die Finanzverwaltung dazu verleitet wird, Beispiele willkürlich auf andere Sachverhalte zu übertragen, wodurch der Umfang der Anwendbarkeit erweitert wird.¹⁹⁶

Ende 2015 wurde dann der finale BEPS-Report veröffentlicht, bei dem im Vergleich zum vorherigen Arbeitsentwurf nicht nur eine Weiterentwicklung des OECD-MK hinsichtlich der Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung vorgeschlagen wird, sondern auch eine Neuformulierung der internationalen Standards.¹⁹⁷ Grundsätzlich wird dieser Report begrüßt, jedoch wird immer wieder die Kritik geäußert, dass es sich bloß um Empfehlungen handelt, die keine Bindung entfalten. Als Konsequenz müssten einzelne Staaten ihre Verträge und Richtlinien ändern, was Konfliktpotential zu anderen Staaten birgt, da sich jeder betroffene Staat ein möglichst hohes Besteuerungsvolumen sichern möchte.¹⁹⁸ Um dieser Kritik gerecht zu werden und um die Umsetzung voranzutreiben, wurde beispielsweise von der EU Anfang 2016 ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidungen veröffentlicht, welches sich unter anderem mit der Abzugsfähigkeit von Zinsen oder hybriden Gestaltungen beschäftigt.¹⁹⁹

¹⁹⁵ <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PERMESTICC.pdf>

¹⁹⁶ http://www.oecd.org/ctp/treaties/PERMESTVolkswagen_Aktiengesellschaft.pdf

¹⁹⁷ *Luka/Petutschnig*, Die EU-Kommission im Kampf gegen BEPS – Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, ÖStZ 13/2016, 358

¹⁹⁸ <http://taxjustice.blogspot.co.at/2013/07/oecd-launches-its-action-plan-on.html>

¹⁹⁹ *Luka/Petutschnig*, Die EU-Kommission im Kampf gegen BEPS – Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, ÖStZ 13/2016, 359-363

Der BEPS-Report selbst fokussiert sich auf 15 Maßnahmen, welche sich nachfolgende Inhalte zum Thema machen²⁰⁰:

> Anpassung von bestehenden Besteuerungsprinzipien aufgrund des technologischen Wandels und der Auswirkung der Digitalisierung auf die Wirtschaft

> Hybride Gestaltungen werden aufgrund verschiedenartiger Regelungen und unterschiedlicher Qualifizierungen von bestimmten Finanzierungsinstrumenten bei grenzüberschreitenden Aktionen mitunter in den beteiligten Staaten nicht besteuert – dem sollen neue Mindeststandards zur gegenseitigen Anerkennung von Verfahren gegenwirken

> Erarbeitung neuer Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung, wodurch die Begründung eines verbundenen Unternehmens in einem anderen Staat und die Umleitung eigener Einkünfte über dieses unterbunden werden sollen

> Einführung einer Zinsschranke oder Implementierung vergleichbarer Regelungen, die einer überhöhten Fremdfinanzierung von Unternehmen entgegen wirken sollen und die Gestaltungsspielräume durch die Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Folge von abzugsfähigen Zinsen unterbinden sollen

> Grundlegende Vermeidung von schädlichem Steuerwettbewerb, der durch mangelhafte Angleichung von unterschiedlichen Steuersystemen entsteht (als Beispiel führen die OECD und G20 Staaten Patentboxen an, durch die Erträge aus Immaterialgüterrechten günstig besteuert werden)

> Bei Doppelbesteuerungsabkommen auf internationaler Ebene sollen neue Mindeststandards implementiert werden, wodurch möglicher Abkommensmissbrauch („Treaty Shopping“) und doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden soll

> Anpassung des Betriebsstättenbegriffs, wodurch steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuerverschiebung oder -vermeidung unterbunden werden sollen (zB Hilfsbetriebsstätten oder Vertreterbetriebsstätten)

> Überarbeitung der bisher bestehenden OECD-Verrechnungspreisrichtlinien um international eine einheitliche Gewinnabgrenzung und Wettbewerbsneutralität zu gewährleisten. Schwerpunktmäßig sind davon insbesondere immaterielle Werte (Umschichtung von immateriellen Werten, wo die Bestimmung eines fremdüblichen

²⁰⁰ Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter (Hrsg.), BEPS – Umsetzung der Actions naht, RWP 6/2015, 145-150

Verrechnungspreises schwierig ist), Risiken und Kapital (Verhinderung, dass Einnahmen nur aufgrund der Risikoübernahme zugerechnet werden, durch umfassende Analyse der Wertschöpfungskette) sowie sonstige risikoreiche Transaktionen (zB Abschluss von fremdunüblichen Vereinbarungen) betroffen

> Entwicklung von Methoden, Modellen und Regelungen um die Gewinnverkürzung und -verlagerung messbar zu machen und um über ausreichend Datenmaterial zu verfügen

> Maßnahmen zur Verpflichtung von Unternehmen, ihrer Steuerverwaltung schon vorzeitig anzuzeigen, welche Steuergestaltungen unternommen wurden, wobei davon insbesondere die Analyse von Verrechnungspreisen und Wertschöpfungsketten betroffen sein sollen

> Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation, wobei von der OECD und den G20 Staaten eine standardisierte Anforderung verlangt wird, die sich in einem dreistufigen Ansatz widerspiegelt (Master File, Local File und Country-by-Country Reporting)

> Streitbeilegungsmechanismen sollen hinsichtlich ihrer Effizienz verbessert werden, wobei besonders auf eine Vereinfachung und Beschleunigung der Verständigungsverfahren abgezielt wird

> Entwicklung eines multilateralen Abkommens, mit dem die angestrebten Änderungen effizient in die Praxis umgesetzt werden können und flächendeckend integriert werden

Die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs wird vor allem vor dem Hintergrund angestrebt, dass Inlandsaktivitäten von Steuerausländern umfassender und effektiver erfasst werden, was sich überwiegend auf die Steuergestaltungsmöglichkeiten begründet²⁰¹. Diese wurden in Kapitel 4.4. dargestellt.

BEPS-Action 7 zielt nach Vorschlag der OECD und G20 Staaten wesentlich auf die durch den Kommissionär begründete Vertreterbetriebsstätte ab. Auch sogenannte Hilfsbetriebsstätten, die aufgrund von Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten eben keine Steuerpflicht im Quellenstaat auslösen, sollen begrenzt werden, wodurch eine missbräuchliche DBA-Inanspruchnahme nicht mehr möglich sein soll.²⁰² In der

²⁰¹ Bendlinger, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 1/2015, 2

²⁰² Bendlinger, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 1/2015, 3

vorliegenden Masterarbeit werden nur die angestrebten Neuerungen hinsichtlich Vertreterbetriebsstätte im Detail dargestellt, da Hilfsbetriebsstätten eine untergeordnete Rolle spielen.

Im Gegensatz zu den Arbeitsentwürfen sieht das finale Maßnahmenpaket der OECD und G20 Staaten bei der Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA eine Neuformulierung der entsprechenden Regelungen im Musterabkommen selbst und nicht nur die Anpassung des Musterkommentars vor. Konkret wird dabei für Art. 5 Abs. 5 OECD-MA folgendes vorgeschlagen: Ungeachtet der Bestimmung von Absatz 1 und 2, aber vorbehaltlich der Bestimmung des Abs. 6, sind Personen dann als Vertreterbetriebsstätte des Geschäftsherrn zu klassifizieren, wenn sie in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig werden und gewöhnlich Verträge abschließen oder eine wesentliche Rolle beim Vertragsabschluss spielen, so dass nur mehr ein routinemäßiger Abschluss ohne besondere Anpassungen durch das Unternehmen notwendig ist. Dabei können diese Verträge im Namen des Unternehmens sein oder sich auf eine Eigentumsübertragung, Garantie von Nutzungsrechten oder Erbringung von Dienstleistungen beziehen. Eine Ausnahme soll nach wie vor bestehen, wenn durch den Vertreter Tätigkeiten durchgeführt werden, die als Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu klassifizieren sind und die bei Vorliegen einer festen örtlichen Einrichtung keine Betriebsstätte begründen würden.²⁰³

Durch die angestrebte Neuformulierung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MK wird kein Bezug mehr auf einen unabhängigen Vertreter genommen, wodurch im Umkehrschluss auch kein abhängiger Vertreter mehr für eine Vertreterbetriebsstätte notwendig ist. Vielmehr ist es nach der angestrebten Neuformulierung des OECD-MK ausreichend, wenn der Vertreter für seinen Geschäftsherrn tätig wird und dieses Tätigwerden nicht unter Art. 5 Abs. 6 OECD-MA fällt. Es ist daher von essentieller Bedeutung, dass der ausländische Geschäftsherr durch seinen Vertreter in ausreichendem Ausmaß in Unternehmens-tätigkeiten verwickelt wird, denn nur dann soll eine Betriebsstätte begründet werden können. Diese Verwicklung in ausreichendem Ausmaß wird zu verneinen sein, wenn der Geschäftsherr durch das Tätigwerden seines Vertreters weder direkt noch indirekt betroffen

²⁰³ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 16

ist und sich für ihn keinerlei Konsequenzen ergeben. Direkte oder indirekte Konsequenzen aus dem abgeschlossenen Geschäft des Vertreters werden sich für den Geschäftsherrn vor allem dann ergeben, wenn durch den Vertreter gewöhnlich Verträge abgeschlossen werden, die entweder direkt im Namen des Geschäftsherrn sind oder die indirekt durch den Geschäftsherrn ausgeführt werden. Darüber hinaus sollen auch jene Sachverhalte von der Neuformulierung erfasst werden, in denen der Vertreter eine wesentliche oder führende Rolle beim Abschluss von Verträgen spielt und nur mehr der offizielle Abschluss durch den Geschäftsherrn fehlt, wobei dieser ohne wesentliche Anpassungen geschieht.²⁰⁴

Als wesentliche Neuerung kann gesehen werden, dass der Vertreter eine wesentliche Rolle bei den Vertragsverhandlungen spielt – diese Bestimmung gibt es bis dato nicht. Durch sie soll jenen Sachverhalten Rechnung getragen werden, bei denen der Vertragsabschluss durch Handlungen zustande kommt, die eine Person in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat ausübt, obwohl der tatsächliche Abschluss nicht im anderen Staat vorstattengeht. Als Beispiel nennt der OECD/G20 Report einen Vertreter, der für die Produkte wirbt und noch nicht formell finalisierte Bestellungen erhält, die in weiterer Folge direkt an ein Warenlager gesendet und dort freigegeben werden, wobei der Freigabe im Anschluss eine Auslieferung folgt. Wird durch den Vertreter reine Werbung betrieben, die in keinen direkten Vertragsabschluss mündet, soll keine Vertreterbetriebsstätte für den Geschäftsherrn begründet werden. Diese angestrebte Ergänzung soll einem möglichen Missbrauch und einer damit verbundenen Gewinnverschiebung Rechnung tragen.²⁰⁵

Auch die Klarstellung durch die neuformulierten Subparagrafen, wonach (a) die Verträge im Namen des Unternehmens sind, (b) die Verträge auf die Eigentumsübertragung oder die Garantie von Nutzungsrechten von Vermögen, das das Unternehmen besitzt oder welches es nutzen kann oder (c) die Verträge sich auf die Bereitstellung einer Dienstleistung durch das Unternehmen, dient dem Ziel, dass Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht nur für Unternehmen anwendbar wird, die durch die abgeschlossenen Verträge Träger von Rechten und Pflichten gegenüber Dritten werden, die rechtlich vollstreckbar sind, sondern auch wenn indirekt die Verpflichtung zur Lieferung oder Leistungserbringung eintritt. Als Konsequenz wird die

²⁰⁴ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 17 f

²⁰⁵ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 19

Anwendbarkeit einer Vertreterbetriebsstätte auch auf jene Tatbestände erweitert, in denen der Vertreter seinen Geschäftsherrn nur indirekt bindet und damit keine rechtliche Bindung begründet wird, aber dennoch Vermögen transferiert wird oder Nutzungsrechte sowie die Erbringung von Dienstleistungen eingeräumt werden. Die angestrebte Neuformulierung des OECD-MK nimmt dabei beispielsweise besonders auf Kommissionärsstrukturen Bezug, bei welchen den Geschäftsherrn eine indirekte Bindung trifft, da er die Vermögensgegenstände im Normalfall direkt an Dritte überträgt.²⁰⁶

Die angestrebte Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MK sieht jedoch eine Abgrenzung zu Personen vor, die in eigenem Namen auftreten und zur Vertragserfüllung die Vermögensgegenstände oder Dienstleistungen von anderen Unternehmen beziehen, um im Anschluss selbst zu liefern. In einem solchen Fall liegt kein Tätigwerden für einen Geschäftsherrn vor, das in weiterer Folge einer Vertreterbetriebsstätte begründen könnte, da der Vertrag weder im Namen eines Geschäftsherrn geschlossen wurde, noch der Vermögenstransfer oder die Dienstleistungserbringung direkt von einem anderen Unternehmen ausgeht. Vielmehr muss der Vertragspartner des Dritten diese zuerst selbst zukaufen.²⁰⁷

Unverändert sieht der vorgeschlagene Art. 5 Abs. 5 OECD-MA einen Verweis auf Art. 5 Abs. 6 OECD-MA vor, wobei auch hier eine Neuformulierung angeregt wird und eine Unterteilung in zwei Subparagraphen vorgesehen ist. Als unabhängiger Vertreter soll zukünftig jemand gelten, der (a) für seinen ausländischen Geschäftsherrn im Quellenstaat als unabhängiger Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, wobei ein ausschließliches oder nahezu ausschließliches Tätigwerden für eine oder mehrere Unternehmen, zu denen eine Nahebeziehung besteht, gegen das Vorliegen einer Unabhängigkeit spricht. Eine Nahebeziehung wird nach (b) vorliegen, wenn nach allen relevanten Fakten und bekannten Umständen, eine Kontrollverhältnis vorliegt, wobei es von keiner Relevanz ist, ob Geschäftsherr und Vertreter von derselben Person kontrolliert werden oder ob der Geschäftsherr seinen Vertreter kontrolliert. Als Indiz gilt vor allem, wenn eine Person von einem Unternehmen direkt oder indirekt mehr als 50% des

²⁰⁶ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 20

²⁰⁷ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 21

wirtschaftlichen Interesses besitzt oder wenn mehr als 50% der Anteile gehalten werden.²⁰⁸ Liegt ein Naheverhältnis nicht nach den dafür vorgesehen Indizien vor, heißt dies noch nicht, dass Art. 5 Abs. 6 OECD-MA automatisch zur Anwendung kommt. Vielmehr wird durch Art. 5 Abs. 6 OECD-MA vorausgesetzt, dass die Tätigkeit als unabhängiger Vertreter ausgeübt wird und dies im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit passiert. Es sind daher immer die vorliegenden Einzelheiten zu berücksichtigen.²⁰⁹ Eine Vertreterbetriebsstätte soll demnach nicht begründet werden, wenn der Vertreter ein separates und unabhängiges Unternehmen repräsentiert.²¹⁰

Die vorgeschlagene Neuformulierung des OECD-MA sieht eine Streichung der exemplarischen Aufzählung von Makler, Kommissionär oder sonstigen Vertretern vor. Vielmehr wird nur mehr der unabhängige Vertreter genannt, was sich auch im OECD-MK idF BEPS-Action 7 widerspiegelt. Die Ausnahme von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA soll demnach wie eingangs erwähnt nicht anwendbar sein, wenn der Vertreter ausschließlich oder nahezu ausschließlich für einen Geschäftsherrn oder nahestehende Unternehmen tätig wird. Ob eine Person als unabhängig einzustufen ist, orientiert sich wie bisher auch am Umfang der Verpflichtungen, die die Person durch den Geschäftsherrn auferlegt bekommt. Liegen beispielsweise detaillierte Instruktionen oder umfassende Kontrollen vor, spricht dies gegen einen unabhängigen Vertreter. Auch die Verteilung des Unternehmensrisikos und die Anzahl der Geschäftsherrn sind nach wie vor von Relevanz für die Beurteilung, ob Art. 5 Abs. 6 OECD-MA für den Vertreter anwendbar ist.²¹¹ Ein Indiz, das gegen das Vorliegen eines unabhängigen Vertreters iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA spricht, ist, wenn der Vertreter über seine gesamte Existenz oder lange Zeit für lediglich ein oder mehrere Unternehmen tätig wird, zu denen ein Naheverhältnis besteht. Eine solche Nahezu-Ausschließlichkeit wird dann vermutet, wenn die anderen Verkäufe, für Unternehmen mit denen kein Naheverhältnis besteht, weniger als 10% des gesamten Volumens ausmachen.

²⁰⁸ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 16 f

²⁰⁹ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 261

²¹⁰ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 23

²¹¹ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 23 f

Wird der Vertreter nur über einen kurzen Zeitraum ausschließlich für einen Geschäftsherrn tätig, kann Art. 5 Abs. 6 OECD-MA unter Umständen dennoch anwendbar sein.²¹²

Neuerungen sieht die vorgeschlagene Formulierung des OECD-MK idF BEPS-Action 7 hinsichtlich des Tätigwerdens im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit des Vertreters vor. Ein unabhängiger Vertreter wird dann nicht im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handeln, wenn er Tätigkeiten ausführt, die keine Beziehung zu dem Geschäft eines Vertreters aufweisen. Tritt der Vertreter beispielsweise als Händler für andere Unternehmen auf, zu welchen keine Nahebeziehung besteht, kann diese Tätigkeit nicht als gewöhnliche Geschäftstätigkeit gewertet werden, wenn gleichzeitig Tätigkeiten für ein nahestehendes Unternehmen übernommen werden.²¹³

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass eine umfassende Neuformulierung von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA angestrebt wird, die die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Anwendung eines Kommissionär-Vertriebsmodells stark einschränkt bzw. beabsichtigt, dieses sogar vollständig abzuschaffen. Durch die vorgeschlagene Neufassung werden die Interpretationsspielräume hinsichtlich der Frage von Abhängigkeit und Unabhängigkeit reduziert.²¹⁴ Die Auslegungsdifferenzen zwischen Civil und Common Law Staaten könnten auch beigelegt werden, da der Kommissionär in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nicht mehr exemplarisch aufgezählt wird und der OECD-MK klarstellt, dass Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sowohl die direkte als auch indirekte Stellvertretung erfasst, solange das ausländische Unternehmen durch den Vertreter im Quellenstaat in ausreichendem Ausmaß in Unternehmenstätigkeiten verwickelt wird.

4.5.1. Änderungen im Vergleich zur bisher bestehenden Rechtslage

Schon aus der geplanten Neufassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA geht klar hervor, dass hinsichtlich der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte nicht mehr auf das Vorliegen eines

²¹² OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 26

²¹³ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 24 f

²¹⁴ *Hochreiter*, Der Kommissionär als „ständiger Vertreter“ iSd EStG bzw als Vertreterbetriebsstätte iSd OECD-MA und unter den Gesichtspunkten der BEPS Action 7, RWP 2016/29, 151

abhängigen Vertreter abgestellt wird. Vielmehr soll es zukünftig ausreichend sein, wenn eine Person für ein Unternehmen tätig wird, welches in einem gewissen Ausmaß in Unternehmenstätigkeiten im Quellenstaat verwickelt wird. Als Negativabgrenzung führt die geplante Neuformulierung des OECD-MK an, dass das geforderte Ausmaß nicht erreicht werden wird, wenn der ausländische Unternehmer weder direkt noch indirekt von den durchgeführten Tätigkeiten des Vertreters berührt wird.²¹⁵ Eine direkte Bindung wird beispielsweise dann eintreten, wenn Arbeitnehmer für deren Arbeitsgeber im Quellenstaat Verträge abschließen, die den Arbeitgeber zur Leistung gegenüber Dritten verpflichten und er selbst, und nicht nur sein Vertreter, Träger von durchsetzbaren Rechten und Pflichten wird. Die mögliche indirekte Bindung, welche in der Neufassung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS-Action 7 ebenfalls zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte führen kann, wird vor allem dann eintreten, wenn durch den Vertreter, der für ein Unternehmen handelt, Verträge abgeschlossen werden, die das Unternehmen rechtlich nicht gegenüber Dritten binden. Als typisches Beispiel wird dabei der Kommissionär angeführt. Der Begriff „für ein Unternehmen tätig werden“ ist daher so zu verstehen, dass auch jene Verträge von der Vertreterbetriebsstätte erfasst werden sollen, bei denen der Name des ausländischen Geschäftsherrn nicht im Vertrag zwischen Vertreter und Abnehmer aufscheint bzw. genannt wird.²¹⁶

Ebenfalls neu im Vergleich zur bestehenden Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist, dass auch dann eine Vertreterbetriebsstätte begründet wird, wenn der Vertreter im Quellenstaat wesentlich am Abschluss von Verträgen beteiligt ist und diese nicht mehr nur pro forma, ohne wesentliche Änderungen, im Ausland unterzeichnet werden. Auch die Erweiterung auf die Erbringung von Dienstleistungen und die Einräumung von Nutzungsrechten, die das Unternehmen selbst zur Verfügung stellt oder zu dessen Nutzung es berechtigt ist, führen zu einem Absenken der Schwelle für die Entstehung einer Betriebsstätte, wodurch eine vermehrte Begründung von Betriebsstätten erwartet wird und die Möglichkeit von Gewinnverlagerungen durch Betriebsstättenvermeidung unterbunden werden soll.

²¹⁵ vgl Kapitel 4.5.

²¹⁶ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 255

Hinsichtlich dem unabhängigen Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA sieht BEPS-Action 7 vor, dass eine Unabhängigkeit nicht vorliegen wird, wenn ein Vertreter ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein verbundenes Unternehmen handelt, wobei es dabei irrelevant ist, ob der Vertreter im Namen dieses Unternehmens oder im eigenen auftritt. Wird bei einer Gesamtbetrachtung der ausgeübten Tätigkeiten der Vertreter auch für nicht-verbundene Unternehmen tätig, dies aber in keinem wesentlichen Umfang (weniger als 10% der Gesamttätigkeit), liegt ebenfalls keine Unabhängigkeit vor.²¹⁷ Als weitere Voraussetzung sieht auch Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 vor, dass der Vertreter im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handeln muss, um das Kriterium der Unabhängigkeit (neben den weiteren Indizien wie Kontrollmöglichkeiten und Anzahl der Geschäftsherrn) zu erfüllen. Weist die ausgeübte Tätigkeit keinen Bezug zum Geschäft eines Vertreters auf, spricht dies als Indiz gegen die Anwendung der Ausnahmebestimmung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7.²¹⁸

Als wesentliche Neuerung, die auch der Klarstellung dient, sieht BEPS-Action 7 vor, dass Makler oder Kommissionäre als unabhängige Vertreter in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nicht exemplarisch angeführt werden, wodurch auch bei diesen Berufsgruppen auf eine Kriterienprüfung abgestellt wird, die vom Berufsstand selbst unabhängig ist.

Durch die angestrebte Neuformulierung von BEPS-Action 7 wird klar, dass auch ein Kommissionär eine Vertreterbetriebsstätte begründen kann, sofern er nicht von der Ausnahme des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 erfasst wird und die geforderten Kriterien des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllt, was er bisher auf Basis einer rein rechtlichen Betrachtung nicht konnte. Als Konsequenz wird der Steuermisbrauch durch Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage im Quellenstaat oder durch Gewinnverlagerungen erschwert.

4.5.2. Mögliche Umsetzung der vorgeschlagenen Neufassung

Im Zusammenhang mit der Umsetzung von BEPS stellen die weltweit über 3.000 bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen die größte Herausforderung dar, da sie

²¹⁷ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 261 f

²¹⁸ vgl Kapitel 4.5.

langwierigen individuellen Anpassungen zu unterziehen wären. Um diese unzähligen neuen Vertragsverhandlungen zu vermeiden und um BEPS schneller umzusetzen, wurde ein multilaterales Abkommen entwickelt, welches die bestehenden DBAs ergänzen bzw. adaptieren soll. Das multilaterale Abkommen, auch „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“ genannt (kurz: MLI), wurde am 24.11.2016 in Form eines Abkommenstextes samt Erläuterungen in englischer und französischer Fassung veröffentlicht.²¹⁹

Bedeutsame BEPS-Bereiche können jedoch bereits jetzt zur Anwendung gelangen, sofern sie der Auslegung bestehender Rechtsnormen dienen, wie beispielsweise den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen oder der Kommentierung des OECD-MA, wobei diese dabei rechtlich völlig unverbindlich sind. Eine Rechtsverbindlichkeit begründet sich erst durch die Wiener Vertragsrechtskonvention. Dieses Übereinkommen und die damit verbundenen Vorschriften zur Auslegung internationaler Verträge sind für die Vertragsstaaten völkerrechtlicher Verträge rechtsverbindlich. Die Neuerungen durch BEPS dürfen demnach nur für die Auslegung jener Abkommen herangezogen werden, die nach der Veröffentlichung des BEPS Maßnahmenpakets abgeschlossen wurden. Dieser Umstand begründet sich darin, dass bei früheren Abkommensabschlüssen zukünftige Entwicklungen nicht bekannt waren und spätere Auslegungsregeln daher nicht von Relevanz sein können.²²⁰

Das MLI selbst soll die vorgeschlagenen BEPS Maßnahmen 2, 6, 7 und 14 sowohl in das OECD-MA als auch in die einzelnen bilateralen DBAs implementieren. Den teilnehmenden Staaten wird durch das MLI große Flexibilität hinsichtlich der vorgeschlagenen Neuerungen geboten, da es möglich ist, einzelne Vorbehalte anzumelden und verschiedenen Optionen auszuwählen, um den Besonderheiten in der DBA-Politik Rechnung zu tragen. Das MLI beinhaltet beispielsweise sogenannte „minimum standards“, welche verpflichtenden Elementen gleichkommen, die von den Staaten umgesetzt werden müssen, wie

²¹⁹ <http://www.icon.at/en/news/news-publications/news/detail/2016-12-05-beps-multilaterales-abkommen-fuer-dba-anpassungen-bereits-veroeffentlicht/>

²²⁰ *Loukota*, Die rechtliche Relevanz von BEPS im Lichte der Wiener Vertragsrechtskonvention, SWI 9/2016, 436 f

beispielsweise BEPS-Actions 6 oder 14. Dem gegenüber stehen die sogenannten „opting out“-Vorschläge, worunter BEPS-Vorschläge zu verstehen sind, die die teilnehmenden Staaten in ihre bestehenden DBAs übernehmen können, aber nicht zwingend müssen (zB BEPS-Action 7 mit der angestrebten Neuformulierung des Betriebsstättenbegriffs). Sollen „opting out“-Vorschläge nicht übernommen werden, muss der jeweilige Staat sie als Vorbehalt aufnehmen, wodurch die betroffene Regelung zwischen dem jeweiligen DBA-Staat und allen anderen Unterzeichnerstaaten oder im Verhältnis zu bestimmten DBA-Vertragsstaaten keine Anwendung findet, was sich aus dem entsprechenden Vorbehalt ergibt. Das Wirksamwerden nur im Verhältnis zu bestimmten DBA-Vertragsstaaten soll dann möglich sein, wenn ein Staat grundsätzlich beabsichtigt die entsprechende Regelung zu übernehmen, aber steuerpolitische Gründe dagegen sprechen. Nur in einem solchen Fall kann die „opting out“-Möglichkeit nur gegenüber manchen DBA-Vertragsstaaten wirksam werden. Die einzelnen Staaten haben insbesondere zu beachten, dass die wahlweisen Vorschläge nur dann zur Anwendung kommen, wenn beide Vertragsparteien sich für dieselbe Möglichkeit entschieden haben. Möchte beispielsweise ein Staat die Neuformulierung des Betriebsstättenbegriffs nach BEPS-Action 7 in all seine bestehenden DBAs implementieren und entscheidet sich daher gegen ein „opting out“ und nimmt im Gegenzug der DBA-Vertragsstaat von der „opting out“-Möglichkeit Gebrauch, wird in diesem DBA die Neuformulierung der entsprechenden Stelle im anzuwendenden DBA nicht schlagend. Kurz gesagt müssen sich beide Vertragsstaaten für die gleichen Optionen entscheiden.²²¹

Die Neufassung des Vertreterbetriebsstättenbegriffs iS der BEPS-Action 7 findet sich in Art. 12 MLI, wobei diese Regelung von einem Staat nur gesamthaft abgelehnt oder angenommen werden kann. Dies bedeutet, dass ohne Anmeldung eines Vorbehalts, dem „Depositary“ (der OECD) bekanntzugeben ist, welche DBAs die entsprechende Bestimmung enthalten, die durch das MLI überschrieben werden soll. Wird diese Meldung durch den Staat unterlassen, findet die Neufassung vom abhängigen und unabhängigen Vertreter iSd BEPS-Action 7 keine Anwendung und es kommt zu keiner Neuformulierung.²²² Anzumerken ist, dass sich diese gesamthafte Annahme oder

²²¹ *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1/2017, 3-6

²²² *Bendlinger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1-2/2017, 10 f

Ablehnung nur auf Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA bezieht, zB aber für Art. 5 Abs. 4 OECD-MA wieder andere Möglichkeiten offen stehen.

Als dritte Möglichkeit sieht das MLI, neben den „minimum standards“ und dem „opting out“, noch optionale bzw. alternative Regelungen vor. In solchen Fällen wird durch das MLI eine zentrale Bestimmung vorgeschlagen und die Möglichkeit zur Ergänzung durch diverse Zusätze eingeräumt. Auch hier ist für die Anwendung auf ein DBA Voraussetzung, dass von beiden DBA-Vertragsstaaten die entsprechenden Optionen gewählt wurden, so dass es zu einem Gleichklang kommt. Als Beispiel kann hier die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch die Inanspruchnahme der Ausnahmebestimmungen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA gesehen werden (Ausüben von Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten).²²³

Damit das MLI wirksam werden kann, muss es zumindest von fünf Staaten ratifiziert werden und in Bezug auf einzelne DBAs kann es erst dann anwendbar werden, wenn die jeweiligen Vertragsstaaten das Abkommen unterschrieben haben. Seit 31.12.2016 besteht die Möglichkeit das MLI zu unterzeichnen, wobei Anfang Juni 2017 eine erste offizielle Unterzeichnungszeremonie in Paris stattfinden soll. Von Seiten der OECD wurde der Wunsch geäußert, dass namhafte Staaten an dieser Zeremonie teilnehmen sollen. Bis dahin müssen die einzelnen Staaten dem „Depositary“ bekanntgeben, welche bestehenden DBAs abgeändert, welche Optionen gewählt und welche „opting outs“ in den Vorbehalt einbezogen werden sollen.²²⁴ Die einzelnen Staaten sehen sich mit keiner formellen Beitragsverpflichtung konfrontiert, mit einer Unterzeichnung des multilateralen Abkommens von Seiten Österreichs ist aufgrund der positiven Grundhaltung zum gesamten BEPS-Maßnahmenpaket dennoch zu rechnen. Diese positive Grundhaltung spiegelt sich vor allem gegenüber den „minimum standards“ wieder.²²⁵ Unklar ist bis dato jedoch, welche bestehenden DBAs Österreich durch das multilaterale Abkommen ändern möchte, welche Vorbehalte geäußert und welche Optionen in Anspruch genommen werden. Ebenfalls

²²³ *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1/2017, 6 f

²²⁴ *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1/2017, 3 und 10

²²⁵ *Staringer*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?, SWI 12/2015, 583

unklar ist, wie sich die etwa 90 österreichischen DBA-Vertragspartner verhalten werden und wie sie hinsichtlich dem MLI verfahren werden. Im Anschluss an eine mögliche Unterzeichnung muss das MLI von Österreich noch in innerstaatliches Recht übernommen werden, wie dies bei abgeschlossenen DBAs und anderen multilateralen Abkommen üblich ist. Es muss daher in weiterer Folge durch den Nationalrat und auch vom Bundesrat (nach gängiger Praxis) genehmigt werden, bevor es vom Bundespräsidenten inkl. Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler ratifiziert wird. Diese Ratifikation ist notwendig, da der Bundespräsident durch sie bekanntgibt, dass die verfassungsmäßigen Voraussetzungen vorliegen und erfüllt wurden. Es besteht auch die Möglichkeit, an Stelle der Ratifikation eine Vereinbarung abzuschließen, durch die für das Inkrafttreten des MLI ein weniger förmlicher Notenwechsel genügt. Jedenfalls ist mit dem Wirksamwerden des MLI auf die von Österreich abgeschlossenen DBAs vor dem Jahr 2018 nicht zu rechnen.²²⁶

5. Konsequenzen für ständige Vertreter in Österreich durch BEPS Action 7

Sollte Österreich wie erwartet das MLI unterschreiben und hinsichtlich der Neuformulierung des abhängigen und unabhängigen Vertreters iSd Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 keinen „opting out“-Vorbehalt anmelden, können sich Anpassungen der bestehenden DBAs ergeben, sofern auch der DBA-Vertragsstaat keinen Vorbehalt anmeldet.

Durch die Neufassung von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA werden sich Änderungen hinsichtlich der Definition einer Vertreterbetriebsstätte und in weiterer Folge auch hinsichtlich der Begründung einer solchen Vertreterbetriebsstätte ergeben. Nachfolgend soll zum Abschluss dieser Masterarbeit analysiert werden, ob die mögliche Neufassung auch auf den ständigen Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG Auswirkungen hat und welche Auswirkungen auf die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter denkbar sind.

²²⁶ *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1/2017, 10

5.1. Auswirkungen auf die Definition des ständigen Vertreters nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG

Für die Definition des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG ergibt sich aufgrund der internationalen Entwicklung keine unmittelbare Auswirkung, wodurch von der österreichischen Legislative kein Handlungsbedarf zur Änderung der entsprechenden Gesetzesbestimmung entsteht. Dies begründet sich darin, als dass es sich um zwei unterschiedliche Bestimmungen handelt und § 98 Abs. 1 Z 3 EStG rein innerstaatliche Folgen auslösen kann. Wird ein Steuerausländer mit seinem ständig bestellten Vertreter nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG beschränkt steuerpflichtig, wird Österreich grundsätzlich seine Besteuerungsansprüche hinsichtlich der Gewinne aus der Vertreterbetriebsstätte wahrnehmen wollen. Das zwischenstaatliche Abkommensrecht in Form der abgeschlossenen DBAs klärt in weiterer Folge, ob Österreich seinen Besteuerungsanspruch auch wahrnehmen darf oder ob dieser beim Ansässigkeitsstaat verbleibt. Für diese notwendige Klärung, welchem Staat schlussendlich das Besteuerungsrecht zusteht, ist die angestrebte Neuformulierung des Betriebsstättenbegriffs iSd BEPS-Action 7 maßgeblich, sofern diese in das anzuwendende DBA übernommen wurde.²²⁷ Die angestrebte Neuformulierung greift daher nur auf das Abkommensrecht, nicht jedoch auf das innerstaatliche Recht.

Ein mittelbarer Anpassungsbedarf würde sich nach Ansicht der Autorin nur ergeben, wenn durch die angestrebte Neuformulierung der Begriff der Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA weiter gefasst wäre als jener im innerstaatlichen Recht. Wie aus diversen EAS des österreichischen Bundesministerium für Finanzen hervorgeht, darf der Begriff des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG nämlich nicht enger ausgelegt werden als jener des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, da es andernfalls zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen würde.²²⁸ Da nach herrschender Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung auch durch einen Kommissionär eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden kann, sofern er in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Geschäftsherrn steht und Tätigkeiten ausübt, die den Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit überschreiten²²⁹,

²²⁷ vgl auch Kapitel 3.3. iVm 4.1.

²²⁸ vgl ua EAS Auskunft des BMF 2988, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus „ständiger Vertreter“

²²⁹ vgl Kapitel 3.2.2.3.

wird wohl nicht davon auszugehen sein, dass der Begriff des ständigen Vertreters innerstaatlich enger ausgelegt wird als jener des Abkommensrechts. Es wird sich daher auch mittelbar kein Anpassungsbedarf der innerstaatlichen Regelung ergeben.

5.2. Auswirkungen auf die Klassifizierung eines Kommissionärs als ständiger Vertreter

Sollte Österreich hinsichtlich der Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA keinen Vorbehalt anmelden und von den DBA-Vertragsstaaten, mit denen Österreich das Doppelbesteuerungsabkommen unter Zuhilfenahme des MLI abändern möchte, ebenfalls kein Vorbehalt angemeldet werden, kann unter Umständen zukünftig auch ein Kommissionär eine fiktive Betriebsstätte ohne feste örtliche Einrichtung nach dem Abkommensrecht begründen, sofern die geforderten Voraussetzungen erfüllt werden.

Zukünftig soll ein Kommissionär dann eine Vertreterbetriebsstätte begründen können, wenn er nicht als unabhängiger Vertreter klassifiziert wird und die Kriterien des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF von BEPS-Action 7 erfüllt werden. Von einer Unabhängigkeit ist nicht auszugehen, wenn der Kommissionär ausschließlich oder nahezu ausschließlich nur für einen oder mehrere Unternehmen tätig wird, zu welchen er in einem Naheverhältnis steht (einer steht unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen oder beide werden von demselben Unternehmen oder derselben Person beherrscht). Als weitere Voraussetzung wird festgehalten, dass das ausschließliche oder nahezu ausschließliche Tätigwerden über einen längeren Zeitraum vorliegen muss.²³⁰ Darüber hinaus muss die ausgeübte Tätigkeit des Kommissionärs den gewöhnlichen Rahmen von ausgeübten Tätigkeiten eines Vertreters überschreiten.²³¹ Wird ein Kommissionär daher ausschließlich für ein verbundenes Unternehmen tätig, wobei umfassende Kontrollrechte ausgeübt werden, und übersteigen die ausgeübten Tätigkeiten typischerweise jene eines Vertreters, ist der Kommissionär nicht als unabhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 zu klassifizieren.

²³⁰ Hochreiter, Der Kommissionär als „ständiger Vertreter“ iSd EStG bzw als Vertreterbetriebsstätte iSd OECD-MA und unter den Gesichtspunkten der BEPS Action 7, RWP 2016/29, 150

²³¹ OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, 24 f

In weiterer Folge ist nun auch bei einem Kommissionär zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS-Action 7 zutreffend sind, wodurch für den ausländischen Geschäftsherrn eine Vertreterbetriebsstätte begründet wird. Konkret muss der Kommissionär folgende Kriterien erfüllen²³²:

> Tätigwerden im Vertragsstaat für den ausländischen Geschäftsherrn, was sich in einer ausreichenden Verwicklung des ausländischen Geschäftsherrn im Quellenstaat niederschlägt

> Gewöhnlicher Vertragsabschluss für den Unternehmer (auch indirekte Bindung ausreichend) oder wesentliche Beteiligung an den Vertragsverhandlungen, die durch den Geschäftsherrn im Ausland nur mehr formell, ohne wesentliche Änderungen, freigegeben werden

> Vertragsabschluss im Namen des Unternehmens oder aus dem Vertragsabschluss resultierende Eigentumsübertragung, Garantie eines Nutzungsrechts oder Verpflichtung zur Erbringung einer Dienstleistung durch den ausländischen Unternehmer

Es ist daher klar ersichtlich, dass nicht mehr auf eine formelle Abschlussvollmacht abgestellt wird, die sich durch eine direkte Bindungswirkung des ausländischen Unternehmens gegenüber Dritten äußert. Wichtig ist nur, dass der ausländische Geschäftsherr ausreichend in Tätigkeiten im Quellenstaat verwickelt wird – ob dies durch eine direkte oder indirekte Stellvertretung erzielt wird, ist nebensächlich.

Zukünftig kann also auch ein Kommissionär eine Vertreterbetriebsstätte für seinen Kommittenten begründen, wenn die geforderten Kriterien erfüllt werden. Dies wird auch umso deutlicher, da in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 die beispielhafte Nennung des Kommissionärs als unabhängiger Vertreter gestrichen wurde.

²³² vgl Kapitel 4.5.

5.3. Potentielle zukünftige Konsequenzen für die Republik Österreich bei Anwendung von BEPS-Action 7

5.3.1. Ist die bisherige Auslegung der Finanzverwaltung als korrekt anzusehen?

Die bisherige Auslegung des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG steht in Widerspruch mit internationalen Gerichtsurteilen, die in Europa hinsichtlich der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch den Vertrieb unter Einsatz eines Kommissionärs ergangen sind. Sowohl der Oberste Gerichtshof in Norwegen (Fall „Dell“) als auch jener in Frankreich (Fall „Zimmer Ltd.“) haben eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abgelehnt und einer rein rechtlichen Betrachtung den Vorzug gegeben. Als Konsequenz konnte der Kommissionär für seinen Kommittenten keine Vertreterbetriebsstätte im Quellenstaat begründen, da es an der direkten Bindung des Kommittenten gegenüber einer dritten Vertragspartei mangelte. Nur das Höchstgericht in Spanien teilte die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung, wonach eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich ist.²³³ Wie Eingangs beschrieben, ist es für die österreichische Finanzverwaltung nicht erforderlich, dass der Vertreter formal dazu berechtigt ist für seinen Geschäftsherrn Verträge abzuschließen, die eine Leistungsverpflichtung nach sich zieht. Vielmehr soll es bereits ausreichend sein, wenn der Kommittent aufgrund des Kommissionsgeschäfts üblicherweise dazu verpflichtet ist, das vom Kommissionär abgeschlossene Ausführungsgeschäft zu erfüllen. Ob diese Ansicht auch von den österreichischen Gerichtshöfen geteilt wird, kann zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht beurteilt werden, da noch kein entsprechendes Urteil in Österreich ergangen ist. Klar ist jedoch, dass die bisherige Ansicht offenkundig mit der angestrebten Neuformierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEP-Action 7 konform geht. Ein primäres Abstellen auf die Verwicklung des ausländischen Geschäftsherrn in inländische Tätigkeiten, egal ob durch direkte oder indirekte Bindung, scheint im Interesse der österreichischen Finanzverwaltung zu sein, da auch diese die Ansicht vertritt, dass Vertreter in eigenem Namen unter Umständen eine Vertreterbetriebsstätte begründen können. Die mögliche Neuformulierung scheint auch insofern mit der Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung konform zu gehen, als dass diese den Begriff des ständigen Vertreters

²³³ vgl Kapitel 4.3.3.

nicht enger auslegen möchte als dies das Abkommensrecht tut. Diese potentielle Gefahr wird bereits vorab gebannt, da durch BEPS-Action 7 eine Betriebsstätte begründet werden soll als dies bisher noch der Fall ist, da die Schwelle für das Entstehen herabgesetzt wird. Diese Entwicklung wird nach Ansicht der Autorin tendenziell dazu führen, dass die österreichische Finanzverwaltung unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise den Begriff der Vertreterbetriebsstätte nicht enger auslegen wird als BEPS-Action 7 dies tut.

Kritisch ist an dieser Stelle jedoch anzumerken, dass die Änderungen durch BEPS-Action 7 noch nicht in Kraft getreten sind und daher nicht klar ist, wie Fälle aus eventuellen Betriebsprüfungen, deren Zeithorizont sich auf vergangene Jahre bezieht, beurteilt werden können, da durch das MLI auch noch kein bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen von Österreich adaptiert wurde. Es kann daher nur die Aussage getroffen werden, dass die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung mit der möglichen Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA zu einem großen Teil übereinstimmt.

Sofern die angestrebte Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 Eingang in die abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen von Österreich findet und die bisherige Auslegung des ständigen Vertreters iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG der österreichischen Finanzverwaltung bestätigt wird, stellt sich die Frage, wieso überhaupt eine Neuformulierung notwendig ist. Österreich würde im Falle eines abhängigen Kommissionärs eine beschränkte Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht unterstellen und durch Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 würde das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat, also Österreich, zugesprochen werden.

Nach Ansicht der Autorin ist eine Klarstellung und Adaptierung insofern notwendig, da nicht jeder DBA-Vertragsstaat die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung teilt. Als Beispiels wird an dieser Stelle wieder auf die Gerichtsurteile im Fall „Dell“ und im Fall „Zimmer Ltd.“ verwiesen. Zudem besteht nach wie vor der Konflikt zwischen dem Rechtsverständnis von Civil und Common Law Staaten, der in Kapitel 4.3.1. und 4.3.4. dargelegt wurde. Gerade durch die mögliche Neufassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA und der zugehörigen Kommentierung im OECD-MK wird klar, dass keine Vollmacht mehr notwendig ist, um eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen, da stattdessen eine ausreichende Verwicklung des ausländischen Geschäftsherrn in Tätigkeiten im Quellenstaat

maßgeblich wird. Da die Voraussetzung der Vollmacht entfällt, entfällt auch das Konfliktpotential zwischen Civil und Common Law Staaten. Eine Verwicklung im Quellenstaat durch den bestellten Vertreter ist jederzeit und überall möglich, wodurch sich keine Diskussion darüber ergibt, ob auch eine indirekte Stellvertretung den ausländischen Geschäftsherrn zur Leistungserbringung gegenüber Dritten verpflichten kann oder ob dies ausschließlich einer direkten Stellvertretung vorbehalten ist, da beide Formen der Stellvertretung zu einer Verwicklung in Tätigkeiten im Quellenstaat führen können. Darüber hinaus scheint auch der Konflikt zwischen dem Zusammenhang von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA aufzulösen, der in Kapitel 4.3.4. dargelegt wurde. Die Ausnahmeregelung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA wird zukünftig durch BEPS-Action 7 sowohl in Civil als auch Common Law Staaten notwendig sein, da durch die angestrebte Neuformulierung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte in beiden Rechtskreisen ein indirekter Stellvertreter unter Umständen eine Vertreterbetriebsstätte begründen kann. Eine solche wird nur dann nicht begründet werden, wenn für den ausländischen Geschäftsherrn ein unabhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA tätig wird oder durch den Vertreter Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten iS von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ausgeübt werden.

Zusammenfassend lässt sich an dieser Stelle daher festhalten, dass sich das Verständnis der österreichischen Finanzverwaltung hinsichtlich dem Begriff des ständigen Vertreters und der damit einhergehenden Begründung einer Vertreterbetriebsstätte und die neu angestrebte Neuformulierung von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 zu einem großen Teil decken. Die Umsetzung der Neufassung in die bestehenden DBA, die zwischen Österreich und seinen Vertragsstaaten bestehen ist jedoch unerlässlich, sofern dies gewünscht wird, da so ein einheitliches Verständnis des abhängigen Vertreters hergestellt und ein internationaler Gleichklang bei Festlegung des Besteuerungsanspruches erzielt wird. Zudem würde durch die Neufassung der Konflikt zwischen Civil und Common Law Staaten beigelegt werden und die Verknüpfung von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA findet in jedem Land seine Sinnhaftigkeit, wodurch bestehende Widersprüche aufgehoben werden.

5.3.2. Welche Folgen ergeben sich für das Steuerrecht der Republik Österreich?

Durch die Neufassung von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 werden Steuerausländer zukünftig unter gewissen Voraussetzungen leichter eine Betriebsstätte begründen können, als dies gegenwärtig noch der Fall ist. Dieser Umstand ist der weiteren Auslegung des Begriffsverständnisses geschuldet. Als Konsequenz werden zukünftig Quellenstaaten, in welchen ausreichende Verwicklungen des ausländischen Geschäftsherrn stattfinden, einen stärkeren Besteuerungszugriff beanspruchen, da die zugrundeliegenden Besteuerungsrechte erweitert werden. Klar ist, dass dies zulasten des Ansässigkeitsstaates gehen wird, da diesem bisher das Recht auf Besteuerung zustand, wodurch es folglich zu Verschiebungen von Steuersubstraten kommen wird. Im Fall von Österreich kann sich diese Entwicklung in beide Richtungen abzeichnen, da Österreich aufgrund internationaler, wirtschaftlicher Verflechtungen sowohl als Ansässigkeits- als auch Quellenstaat auftritt. Jene Fälle, in denen Österreich als Quellenstaat auftritt, sprich wo ausländische Geschäftsherrn durch ihre Vertreter Produkte oder Dienstleistungen im Inland vertreiben, werden als Inbound-Fälle bezeichnet. Bedienen sich hingegen österreichische Geschäftsherrn Vertretern, die für sie im Ausland tätig werden, werden diese Sachverhalte als Outbound-Fälle bezeichnet. Durch den erweiterten Betriebsstättenbegriff kann es daher sowohl zur Gewinnung als auch zum Verlust von Steuersubstraten kommen. Da auch andere DBA-Vertragsstaaten bei Zustimmung zu Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 ihre zusätzlichen Besteuerungsrechte als Quellenstaat wahrnehmen werden, wäre es illusorisch anzunehmen, dass BEPS-Action 7 für jeden Staat ein Plus an Steuereinnahmen mit sich bringt. Für einen Staat wäre es daher ratsam zu Beginn zu erheben, ob eine mögliche Änderung des Konzepts der Vertreterbetriebsstätte zu einer Erhöhung der Steuereinnahmen führt oder zu einer Reduktion. Aus fiskalpolitischer Sicht wäre die Neuformulierung iS von BEPS-Action 7 nur dann sinnvoll, wenn dadurch Zugewinne bei den Steuersubstraten verzeichnet werden könnten, andernfalls würde es zu Steuerverlusten kommen.²³⁴

Von Seiten Österreichs ist zudem zu beachten, dass bei der Unterzeichnung des MLI und der Anmeldung von „opting out“-Möglichkeiten sowie der Bekanntgabe von Optionen wirtschaftspolitische Akzente berücksichtigt werden sollten, die die Republik Österreich

²³⁴ *Staringer*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?, SWI 12/2015, 580 f

gegenüber anderen Staaten setzen oder behalten möchte.²³⁵ Dies scheint gerade in Hinblick auf die mögliche Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 schwierig, da diese Änderung nur gesamtheitlich angenommen oder abgelehnt werden kann.²³⁶ Als Konsequenz wird es für Österreich schwierig durch Unterzeichnung des MLI wirtschafts- und steuerpolitische Akzente zu setzen, die gegebenenfalls neue Steuersubstrate generieren könnten, wenn der Vorbehalt hinsichtlich Vertreterbetriebsstätte nicht angemeldet wird. Gleichzeitig wird im Zusammenhang mit bestehenden Steuersubstraten das Risiko immanent, dass sich vorhandene, österreichische Steuersubstrate in andere DBA-Vertragsstaaten verschieben. Dies ist insofern möglich, als dass ein, durch den inländischen Geschäftsherrn bestellter, ausländischer Vertreter für den im Inland ansässigen Geschäftsherrn tätig wird, diesen in einem ausreichenden Ausmaß in Tätigkeiten verwickelt, gewöhnlich Verträge abschließt bzw. eine wesentliche Rolle am Vertragsabschluss einnimmt und sich diese Verträge auf die Eigentumsübertragung oder die Einräumung von Nutzungsrechten oder die Erbringung von Dienstleistungen richten. Darüber hinaus darf es zu keiner Anwendung der Ausnahmeregelung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 kommen.

Wie genau sich das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Zusammenhang mit Vertreterbetriebsstätten verändern wird und ob es Zugewinne oder Verluste im Vergleich zu den bisher bestehenden Steuersubstraten geben wird, kann zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht beantwortet werden. Dieser Umstand ist dem gegenwärtigen Stand des MLI geschuldet, da noch nicht klar ist, welche DBA-Vertragsstaaten es unterzeichnen werden, welche Vorbehalte angemeldet und welche Optionen gewählt werden. Da auch die Republik Österreich noch keine Vorbehalte bekanntgegeben hat bzw. die gewählten Optionen unklar sind, zeichnet sich noch nicht ab, in welchen DBAs es zu Änderungen hinsichtlich der Vertreterbetriebsstätte kommen kann und in welchen DBAs die bisherige Regelung zur Vertreterbetriebsstätte beibehalten wird. Es ist daher an dieser Stelle auf zukünftige Entwicklungen zu verweisen, welche sich voraussichtlich noch im Laufe von 2017 abzeichnen werden.

²³⁵ *Staringer*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?, SWI 12/2015, 583

²³⁶ *Bendlinger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1-2/2017, 11

Zusammenfassung

Im österreichischen Ertragsteuerrecht wird durch den ständigen Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG ein Ergänzungstatbestand zur allgemeinen Betriebsstätte geschaffen. Diese Bestimmung sieht der österreichische Gesetzgeber vor, da andernfalls ausländische Personen und Unternehmen in Österreich einen Vertreter bestellen könnten, der Verhältnisse schafft, wie sie bei einer Betriebsstätte vorliegen, obwohl eine solche durch den Steuerausländer mangels fester örtlicher Einrichtung nicht begründet wird. Der Begriff des ständigen Vertreters wird dabei von der österreichischen Finanzverwaltung dahingehend ausgelegt, dass ein ständiger Vertreter jemand ist, der zu seinem Geschäftsherrn in einem Abhängigkeitsverhältnis steht und Verträge für diesen abschließen kann. Im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss wird nicht auf eine direkte, und damit rein rechtliche Bindung abgestellt, sondern vielmehr auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wonach sich für den Geschäftsherrn eine Leistungsverpflichtung ergeben muss. Darüber hinaus ist es für die österreichische Finanzverwaltung maßgeblich, dass ein sogenannter unabhängiger Vertreter, wie beispielsweise ein Kommissionär, Tätigkeiten ausübt, die den Rahmen an ordentlichen Geschäftstätigkeiten überschreitet. Es sei an dieser Stelle anzumerken, dass dieser Umstand dem Abkommensrecht geschuldet wird.

Liegt einer solcher ständiger Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG vor, wird in Österreich, dem Quellenstaat, eine beschränkte Steuerpflicht ausgelöst. Ob sich diese beschränkte Steuerpflicht in einem tatsächlichen Besteuerungsanspruch von Seiten der Republik Österreich niederschlägt, ist in weiterer Folge durch das Abkommensrecht zu überprüfen. Das Abkommensrecht wird auf zwischenstaatlicher Ebene durch Doppelbesteuerungsabkommen geregelt und dient dazu, dass es zu einer einmaligen Besteuerung desselben Steuersubstrates kommt sowie dass Doppelbesteuerung bzw. doppelte Nichtbesteuerung verhindert wird. Nach Art. 7 OECD-MA sind Unternehmensgewinne grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens zu besteuern, es sei denn der Unternehmen verfügt über eine Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA im anderen Staat, dem Tätigkeitsstaat. Sofern dies der Fall ist, darf der Tätigkeitsstaat, der sogenannte Quellenstaat, jene Gewinne besteuern, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Diese Zurechnung erfolgt anhand des Authorized OECD Approach, bei dem die Betriebsstätte als fiktives, selbstständiges Unternehmen dargestellt wird.

Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA regelt dabei im Speziellen die sogenannte Vertreterbetriebsstätte, wie sie durch bestellte Vertreter, begründet werden kann. Nach dieser Regelung ist grundsätzlich auf einen abhängigen Vertreter abzustellen, welcher für seinen Geschäftsherrn eine Betriebsstätte unabhängig einer festen, örtlichen Einrichtung begründen kann. Damit dies geschieht, muss der Vertreter über die Vollmacht verfügen, Verträge für seinen Geschäftsherrn abzuschließen, die diesen binden. Darüber hinaus muss die Vollmacht gewöhnlich ausgeübt werden und es dürfen keine Tätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ausgeübt werden, was bedeutet, dass durch den Vertreter keine Tätigkeiten von vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten verwirklicht werden dürfen. Darüber hinaus wird durch Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vorgesehen, dass kein unabhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 6 OECD-MA vorliegen darf. Ein solcher definiert sich durch seine Unabhängigkeit und das Tätigwerden im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit, wobei für die Beurteilung der Unabhängigkeit insbesondere folgende Kriterien herangezogen werden können: Weisungsrechte in Form detaillierter Instruktionen des Geschäftsherrn, Informationsübermittlung zur Geschäftsfreigabe, Anzahl der Geschäftsherrn, etc. Das Tätigwerden im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit wird sich an dem branchenüblichen Berufsbild eines Vertreters orientieren. Diese Arte von Vertreter soll insofern ausgenommen werden, als dass sie ein eigenständiges Unternehmen repräsentieren, das seine eigenen Interessen vertritt. Eine Einstufung als verlängerter Arm des Geschäftsherrn scheint somit nicht zweckmäßig. Problematisch ist es jedoch, dass Makler, Kommissionäre und ähnliche Vertreter in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA explizit genannt werden und sie dadurch von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA inkludiert werden.

International sorgt vor allem die Passage der Vollmacht Verträge abzuschließen für Diskussionsstoff. Wie aus internationalen Gerichtsurteilen (zB Fall „Dell“ in Norwegen oder Fall „Zimmer Ltd.“ in Frankreich) hervorgeht, ist hier einer rechtlichen Betrachtung der Vorzug zu geben, wonach nur ein direkter Stellvertreter Verträge abschließen kann, die den ausländischen Geschäftsherrn ausreichend binden. Liegt eine solche nicht vor, wodurch eine Bindung nur durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise argumentiert werden kann (wie beispielsweise bei Vorliegen eines Kommissionärs), soll hingegen keine Vertreterbetriebsstätte für den ausländischen Geschäftsherrn begründet werden.

Durch diesen Umstand waren bis dato Steuerumgehungsstrategien möglich. Dies insofern als dass gerade bei internationalen Konzernen Vertriebseinheiten zu bloßen

Kommissionären herabgestuft wurden, da eben diese keine Besteuerung im Quellenstaat auslösen, da keine direkte Bindung des ausländischen Geschäftsherrn verwirklicht werden kann. Als Konsequenz war es ganz legal mögliche Steuersubstrate im Quellenstaat zu reduzieren bzw. vollständig in Niedrigsteuerländer zu transferieren, in welchen die ausländischen Geschäftsherrn der Vertreter oftmals ansässig sind.

Diese zulässige Möglichkeit der Steuervermeidung wurde von der OECD und den G20-Staaten kritisiert und um diese Umgehung zu verhindern, wurde eine vorgeschlagene Neuformulierung von art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA in das BEPS-Maßnahmenpaket aufgenommen. Dieses Paket wurde Ende 2015 veröffentlicht. Anders als der Arbeitsentwurf sieht BEPS-Action 7 eine Neuformulierung des OECD-MA selbst vor und nicht nur eine Adaptierung des OECD-MK. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA soll dahingehend angepasst werden, dass kein Bezug mehr auf eine Vollmacht genommen wird, sondern vielmehr auf das Tätigwerden des Vertreters für seinen Geschäftsherrn abgestellt wird. Wird der ausländische Geschäftsherr durch die ausgeübten Tätigkeiten ausreichend im Inland verwickelt, soll unter Umständen eine Betriebsstätte begründet werden können. Dabei soll es irrelevant sein, ob der Vertreter als direkter oder indirekter Stellvertreter auftritt. Wichtig ist jedoch, dass keine Tätigkeiten vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ausgeübt werden, da in einem solchen Fall nach wie vor von der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte abgesehen werden soll. BEPS-Action 7, in welcher die Neuformulierung der Vertreterbetriebsstätte angestrebt wird, sieht darüber hinaus vor, dass der Vertreter gewöhnlich Verträge abschließen muss oder wesentlich am Vertragsabschluss beteiligt ist, wodurch nur mehr eine formelle Freigabe durch den Geschäftsherrn im Ausland erfolgt. Der Vertrag selbst kann sich dabei auf eine Eigentumsübertragung richten, oder aber auch die Einräumung eines Nutzungsrechts oder die Erbringung einer Dienstleistung. Wichtig ist vor allem, dass der Geschäftsherr im Quellenstaat verwickelt wird, denn wenn das abgeschlossene Geschäft ihn weder direkt noch indirekt trifft, wird eine Vertreterbetriebsstätte tendenziell zu verneinen sein. Hinsichtlich Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, dem unabhängigen Vertreter, soll durch BEPS-Action 7 kein Bezug mehr auf Makler, Kommissionäre und ähnliche Vertreter genommen werden. Vielmehr soll es relevant sein, ob der Vertreter von einem Unternehmen abhängig ist, zu dem ein Naheverhältnis besteht und ob er Tätigkeiten ausübt, die den Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit überschreiten. Durch die angestrebte Neuformulierung soll zukünftig also auch ein indirekter Stellvertreter, wie es der Kommissionär ist, eine

Vertreterbetriebsstätte begründen können, sofern die geforderten Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA idF BEPS-Action 7 erfüllt werden.

Umgesetzt werden soll die angestrebte Neuformulierung der BEPS-Action 7 durch ein multilaterales Abkommen, welches seit Ende 2016 zur Unterschrift vorliegt. Von Seiten Österreichs ist mit einer Unterzeichnung zu rechnen, wobei unklar ist, welche bestehenden DBAs durch das MLI angepasst werden sollen und welche der ca. 90 DBA-Vertragsstaaten sich der Unterzeichnung anschließen.

Klar ist nach Ansicht der Autorin jedoch schon jetzt, dass die angestrebte Änderung von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA die bisher bestehende Meinung der österreichischen Finanzverwaltung bestätigen dürfte. Die Neuformulierung durch BEPS-Action 7 dient daher nicht nur der Verhinderung von Steuermissbrauch und Steuerverschiebungen, sondern auch einer Klarstellung des Rechtsverständnisses von Civil und Common Law Staaten. Die bisherigen Interpretationsunterschiede zwischen Bindung durch direkte und indirekte Stellvertretung des Geschäftsherrn werden dahingehend aufgelöst, als dass zukünftig nur mehr auf eine Verwicklung in inländische Tätigkeiten maßgeblich wird und nicht mehr die Bindung durch Verträge. Wie sich diese Klarstellung jedoch auf die Besteuerungsrechte der Republik Österreich auswirkt, ist zum jetzigen Zeitpunkt unklar, da eben noch nicht klar ist, welche DBA-Vertragsstaaten das MLI noch unterzeichnen werden und wer welche Vorbehalte anmeldet bzw. welche Optionen ausgewählt werden. In diesem Zusammenhang sind daher noch zukünftige Entwicklungen abzuwarten, die eine verlässliche Aussage zulassen.

Literaturverzeichnis

Gesetze

Bundesabgabenordnung, BGBl. 1961/194 idF BGBl I 2015/163

Einkommenssteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163

Unternehmensgesetzbuch 1897, DRGBI 1987 S 219 idF BGBl. 2016/43

Bücher

Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016)

Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2014)

Gassner (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen: Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat (1998)

Lang et al (Hrsg.), dependent agents as permanent establishments (2014)

Kommentar

Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), DBA-Kommentar (2016)

Hofstätter/Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar⁶⁰ (2015)

Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock (Hrsg.), Jakom Einkommensteuergesetz 2016⁹ (2016)

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing

Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁵ (2014)

Torggler (Hrsg.), UGB Kommentar² (2016)

Vogl/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen: DBA⁶ (2015)

Zeitschriften

Bachner, Die Betriebsstätte nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 6/2002, 284 ff

Bendlinger, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte, IStR 2016, 914 ff

Bendlinger, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall Dell, SWI 3/2012, 101 ff

Bendlinger, Hilfsbetriebsstätte in BEPS-Action 7, SWI 4/2016, 188 ff

Bendlinger, Internationale Rechtssprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 6/2011, 251 ff

Bendlinger, Ist da eine Betriebsstätte? Nationalbericht zum IFA-Kongress 2009 in Vancouver, SWI 7/2009, 324 ff

Bendlinger, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 1/2015, 2 ff

Bendlinger, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1/2017, 2 ff

Bendlinger, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 12/2011, 531 ff.

Bendlinger, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 06/2010, 140 ff

Bachner, Ständiger Vertreter und Vertreter-Betriebsstätte gemäß § 29 BAO, SWI 11/2002, 515 ff

Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1-2/2017, 9 ff

Bendlinger, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung, Bilanzbuchhalter 66/16, 23 ff

Bertl/Hirschler, Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWZ 2004/49, 198

Dehn/Doralt/Mayr/Nowotny/Schrank (Hrsg.), Erwerb durch mittelbaren Stellvertreter, RdW 10/1996, 468

Haas, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 5/2014, 129 ff

Hack, Vom Eigenhändler zum Kommissionär, ÖStZ 10/2008, 229 ff

Hochreiter, Der Kommissionär als „ständiger Vertreter“ iSd EStG bzw als Vertreterbetriebsstätte iSd OECD-MA und unter den Gesichtspunkten der BEPS Action 7, RWP 2016/29, 147

Loukota, Die rechtliche Relevanz von BEPS im Lichte der Wiener Vertragsrechtskonvention, SWI 9/2016, 436 ff

Loukota, Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekannte Wesen, SWI 2/2017, 70 ff

Luka/Petutschnig, Die EU-Kommission im Kampf gegen BEPS – Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, ÖStZ 13/2016, 358

Mitterlehner, Die Vertretervollmacht im Lichte des OECD-Reports, SWI 11/2013, 492 ff

Petruzzi/Greinecker, The Norwegian Dell Case und the Spanish Roche Case, SWI 6/2012, 260 ff

Prillinger, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWI 10/2009, 496 ff

Staringer, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?, SWI 12/2015, 575 ff

Staringer, Kommissionärsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb, SWI 9/2010, 407 ff

Wassermeyer, Kritische Anmerkungen zu Vertreterbetriebsstätte, SWI 11/2010, 505 ff

Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter (Hrsg.), BEPS – Umsetzung der Actions naht, RWP 6/2015, 144 ff

Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter (Hrsg.), Die Bilanzierung von Kommissionsgeschäften, RWP 2013/3, 11 ff

Zielke, Norwegen: Oberstes Gericht entscheidet am 2.2.2011 für DELL in der Rechtssache einer Betriebsstätte des Kommittenten eines Kommissionsgeschäfts, IStR 2012, 81

Erlässe

Erlass des BMF vom 28.10.2010, GZ BMF-010221/2522-IV/4/2010, Verrechnungspreisrichtlinien 2010.

Erlass des BMF vom 25.08.2015, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015, Einkommensteuerrichtlinien 2000.

Internetquellen

https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html (abgefragt am 09.03.2017)

http://www.icon.at/fileadmin/media/News_Publikationen/Publikationen/NL_08/Die_neue_Vetreterbetriebsstaette_Bendlinger_WT_04-2016.pdf (abgefragt am 20.11.2016)

<http://www.icon.at/en/news/news-publications/news/detail/2016-12-05-beps-multilaterales-abkommen-fuer-dba-anpassungen-bereits-veroeffentlicht/> (abgefragt am 21.12.2016)

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (abgefragt am 06.05.2017)

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PERMESTICC.pdf> (abgefragt am 15.03.2017)

http://www.oecd.org/ctp/treaties/PERMESTICON_Wirtschaftstreuhand_GmbH.pdf (angefragt am 15.03.2017)

http://www.oecd.org/ctp/treaties/PERMESTVolkswagen_Aktiengesellschaft.pdf (abgefragt am 15.03.2017)

<http://taxjustice.blogspot.co.at/2013/07/oecd-launches-its-action-plan-on.html> (abgefragt am 17.03.2017)

Judikatur

OGH 10.10.1978, 4Ob541/78

OGH 19.12.1991, 7Ob603/91

OGH 26.06.1997, 4Ob177/97a

OGH 11.03.1999, 2Ob347/98p

OGH 23.02.1999, 1Ob196/98z

OGH 19.10.1999, 4Ob266/99t

OGH 29.10.2001, 7Ob186/01f

VwGH 25.02.1987, 84/13/0053

VwGH 08.09.1988, 87/16/0077

VwGH 01.10.1991, 90/14/0257

VwGH 25.11.1992, 91/13/0144

VwGH 24.11.1999, 97/13/0137

VwGH 18.03.2004, 2000/15/0118

BFH 28.6.72, I R 35/70

BFH 3.8.2005, I R 87/04

Sonstiges

EAS Auskunft des BMF 1051, inländische Postanlaufstelle eines deutschen Unternehmens

EAS Auskunft des BMF 1866, Inländischer Bestellvertreter eines deutschen Unternehmens

EAS Auskunft des BMF 1884, Inländische Außendienstmitarbeiter eines deutschen Unternehmens

EAS Auskunft des BMF 2246, Inländischer Maßschneider als ständige Vertreter eines schweizerischen Maßkonfektionshauses

EAS Auskunft des BMF 2681, Vertriebstochtergesellschaft mit Kommissionärsstruktur

EAS Auskunft des BMF 2988, DBA-Vertreterbetriebsstätte versus "ständiger Vertreter"

EAS Auskunft des BMF 3077, Österreichische Immobilienholding-KG mit deutschen Gesellschaftern

Kreisschreiben Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18.12.2001

OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishments), 19 October 2012 to 31 January 2013

OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report

Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Quelle: *Zielke*, Norwegen: Oberstes Gericht entscheidet am 2.2.2011 für DELL in der Rechtssache einer Betriebsstätte des Kommittenten eines Kommissionsgeschäfts, IStR 2012, 81