

29. Jahrgang / September 2019 / Nr. 9

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Dreiecksachverhalte im DBA-Recht

Triangular Cases in Tax Treaty Law

Martin Klokar / Michaela Pitzer

Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren in DBA

Home Office, Mutual Agreement Procedures, and Royalties in Tax Treaties

Fabian Lutz / Andreas Seebeck

Analysen aggregierter Country-by-Country-Reports

Analyses of Aggregated Country-by-Country Reports

Robin Damberger / Christiane Zöhrer

Beteiligung an steuerlich transparenter Kapitalgesellschaft

Shareholding in a Fiscally Transparent Corporation

Erich Schaffer / Wolfgang Siller

KESr-Rückerstattung bei Ausschüttungen an Holdinggesellschaft

Withholding Tax Relief and Outbound Dividends to Holding Companies

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Martin Klokar / Michaela Pitzer*)

DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren

TAX TREATY APPLICATION PROBLEMS REGARDING HOME OFFICE, MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES, AND ROYALTIES

From March 15th to March 16th, 2019, the D-A-CH Tax Congress was held in Vienna. Under the moderation of *Michael Lang*, representatives of the D-A-CH tax administrations – *Bernhard Canete* (Liechtenstein), *Pascal Duss* (Switzerland), *Thomas Eisgruber* (Germany), and *Sabine Schmidjell-Dommes* (Austria) – discussed problems of recent tax treaty practice.

This contribution summarizes the main points of discussion regarding problems of recent tax treaty practice with home office activities, mutual agreement procedures (MAP), and royalties in Germany, Liechtenstein, Austria, and Switzerland.

I. Homeoffice-Tätigkeit: Vorliegen einer Betriebsstätte

1. Sachverhalt

Ein in Staat A ansässiger Steuerpflichtiger ist bei der in Staat B ansässigen X-AG als leitender Angestellter (interne Unternehmensstrategie) beschäftigt. Die X-AG unterhält in A kein Büro. Der Steuerpflichtige vereinbart mit seinem ausländischen Arbeitgeber, dass er 85 % seiner Tätigkeit von A aus erbringt. Die Arbeitsmittel (Laptop, Drucker, Mobiltelefon) werden vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer den Ort der Arbeitsausübung in A frei, die tatsächliche Arbeitsausübung erfolgt idR in der vom Steuerpflichtigen angemieteten Wohnung in A. Der Arbeitgeber trägt keinen Anteil an der Wohnungsmiete und verfügt auch über keinen Schlüssel zur Wohnung. Andererseits wurde dem Arbeitnehmer auch kein Büro (weder in Staat A noch in Staat B) zur Verfügung gestellt. Die Löhne, die der Arbeitnehmer bezieht, sind unstrittig in A als Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Es geht um die Frage, ob die Homeoffice-Tätigkeit eine Betriebsstätte der X-AG begründen kann und daher die Einkünfte der X-AG von Staat A besteuert werden können.

2. Diskussion

Schmidjell-Dommes erörtert zunächst die für den Sachverhalt relevanten innerstaatlichen Kriterien einer Betriebsstätte in Österreich. Für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens über die Anlage oder Einrichtung erforderlich.¹⁾ Dabei ist es nicht notwendig, dass die Betriebsstätte im Eigentum des Unternehmens steht.²⁾ Auch Einrichtungen, die faktisch einfach genutzt werden, können zu einer Betriebsstätte führen.³⁾ Nach der österreichischen Rechtsprechung genügt es, dass die Anlagen (Einrichtungen) für Zwecke des Unternehmens dauernd zur Verfügung stehen.⁴⁾ Damit könnte potenziell eine Betriebsstätte begründet werden. Nach Auffassung des österreichischen BMF kann eine

*) *Martin Klokar*, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. *Michaela Pitzer*, MSc BSc ist Universitätsassistentin am Institut für Rechtswissenschaften der Universität Klagenfurt. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang* und Dr. *Andreas Langer* für die Durchsicht des Manuskripts.

1) Siehe zB *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 29 Tz 7; vgl auch zuletzt BMF 27. 6. 2019, EAS 3415 mwN.

2) Vgl zB VwGH 24. 11. 1999, 97/13/0137; 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

3) Siehe zu Großraumbüros BMF 13. 3. 2000, EAS 1613; vgl auch Tz 11 ff OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

4) VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

Wohnung eines inländischen Dienstnehmers eine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens begründen,⁵⁾ denn auch vom Dienstnehmer angemietete Räumlichkeiten – wie im vorliegenden Sachverhalt – begründen für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden.⁶⁾ Nach *Schmidjell-Dommes* besteht daher aus österreichischer Sicht bei dieser Sachverhaltsgestaltung eine Betriebsstätte der X-AG in Staat A.

Die OECD hat sich in den letzten Jahren intensiv mit Art 5 OECD-MA und auch mit dem Thema der Betriebsstättenbegründung durch eine Homeoffice-Tätigkeit beschäftigt.⁷⁾ Der OECD-MK enthält seit dem Update 2017 explizite Ausführungen dazu, wann eine Homeoffice-Tätigkeit eine Betriebsstätte begründen kann.⁸⁾ Danach begründet bloß die zeitweise, gelegentliche Nutzung eines Homeoffices keine Betriebsstätte, weil sie dann dem Unternehmer nicht zur Verfügung gestellt wird. Ein Beispiel dafür wäre ein Grenzgänger, der am Abend nach Hause fährt und seine E-Mails in seiner Wohnung bearbeitet. Dies würde keine Betriebsstätte begründen. Wenn jedoch ein Homeoffice kontinuierlich zur Betriebsausübung genutzt wird und der Unternehmer von seinem Mitarbeiter die Nutzung eines Homeoffices verlangt, weil er dem Arbeitnehmer an seinem Arbeitsort trotz Notwendigkeit kein Büro oder keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, könnte dieses Homeoffice eine Betriebsstätte begründen.⁹⁾ Der Arbeitnehmer verschafft dem Arbeitgeber durch die Ausübung der Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß von seinem Homeoffice aus eine faktische Verfügungsmacht.¹⁰⁾

Nach *Lang* könnte die Steuerpflicht dieser Auffassung zufolge von Inhalt und Formulierungen des Arbeitsvertrags abhängen. Für *Schmidjell-Dommes* ist es demnach umso wichtiger, die abschließende Beurteilung sowohl anhand des Arbeitsvertrags als auch anhand des tatsächlichen Verhaltens des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Einfacher wäre die Beurteilung, wenn der Arbeitgeber einen Teil der Miete trägt oder sonstige Aufwendungen abgilt.¹¹⁾ Wird im Beispielfall die Fahrt von A nach B als Dienstreise qualifiziert und werden in diesem Zusammenhang Reisekosten abgegolten, spricht dies nach Ansicht von *Schmidjell-Dommes* für die Begründung einer Betriebsstätte. Bei der Gewinnzurechnung eines leitenden Angestellten in strategischer Funktion kann es nach *Schmidjell-Dommes* auch in einer Gewinnteilung enden.

⁵⁾ Rz 7926 EStR; vgl auch zB BMF 24. 10. 1992, EAS 180; 3. 12. 1993, EAS 350; 8. 8. 1997, EAS 1119; 6. 9. 1999, EAS 1521; 24. 1. 2000, EAS 1590; 13. 9. 2000, EAS 1705; 20. 4. 2004, EAS 2450; 26. 6. 2006, EAS 2754; 20. 2. 2012, EAS 3270; 8. 4. 2013, EAS 3323; 5. 9. 2017, EAS 3391; 6. 11. 2017, EAS 3392; 27. 6. 2019, EAS 3415. Vgl Rechtsprechung zur Wohnung als Betriebsstätte: VwGH 25. 2. 1987, 84/13/0053 (Versicherungsvertreter); 24. 10. 1990, 86/13/0032 (selbständiger Handelsvertreter); 1. 10. 1991, 90/14/0257 (Transportunternehmer); 12. 12. 1995, 94/14/0060 (Volksmusikgruppe); vgl auch bereits BFH 30. 1. 1974, I R 87/72.

⁶⁾ Rz 7926 EStR.

⁷⁾ Eine Unterarbeitsgruppe der Arbeitsgruppe 1 des OECD-Steuerausschusses hat am 12. 10. 2011 einen Entwurf eines Berichts zu 25 Zweifelsfragen zur Auslegung des Art 5 OECD-MA vorgelegt (*OECD, Interpretation and Application of Article 5 [Permanent Establishment] of the OECD Model Tax Convention*, 12 October 2011 to 10 February 2012). Im Oktober 2012 wurde eine revidierte Fassung des Berichts vorgelegt mit konkreten Entwürfen zur beabsichtigten Neufassung des OECD-MK zu Art 5 OECD-MA (*OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 [Permanent Establishment]*, 19 October 2012 to 31 January 2013). Auch das BEPS-Projekt der OECD beschäftigte sich in Aktionspunkt 7 mit der Betriebsstätte (*OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report [2015]*). Im Rahmen des Updates 2017 des OECD-MK wurde schließlich in Tz 18 auf das Thema Homeoffice als Betriebsstätte eingegangen.

⁸⁾ Siehe hierzu Tz 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017; vgl dazu auch BMF 27. 6. 2019, EAS 3415; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 5 Rz 63 f.

⁹⁾ Vgl BMF 27. 6. 2019, EAS 3415; siehe dazu auch das Beispiel einer Unternehmensberaterin in Tz 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

¹⁰⁾ Siehe BMF 27. 6. 2019, EAS 3415.

¹¹⁾ Vgl dazu zB BMF 6. 11. 2017, EAS 3392, unter Verweis auf VwGH 25. 2. 1987, 84/13/0053; 12. 12. 1995, 94/14/0060; siehe auch *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 5 Rz 60.

Nach dem innerstaatlichen Recht der Schweiz ist – wie *Duss* referiert – eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, an der eine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹²⁾ Entscheidend ist für *Duss*, ob die Räumlichkeiten der Wohnung des Arbeitnehmers dem Unternehmen zur Verfügung stehen. *Duss* bejaht die im OECD-MK 2017 erläuterte effektive Verfügungsmacht und schließt sich im Ergebnis der Meinung von *Schmidjell-Dommes* an,¹³⁾ argumentiert jedoch anders. So habe der Arbeitgeber zwar selbst keinen Schlüssel zur Wohnung, allerdings handle ein Unternehmen ohnehin durch seine Mitarbeiter. Der Mitarbeiter ist Teil des Unternehmens und handelt für dieses. Er arbeitet für das Unternehmen und hat zweifellos Zugang zu den Räumlichkeiten. Nicht ausschlaggebend sei es, ob weitere Personen des Unternehmens Zugang zu den Räumlichkeiten haben. Der im vorliegenden Sachverhalt beschriebene Arbeitnehmer mit seiner im Homeoffice durchgeführten Unternehmens-tätigkeit reiche somit aus, um eine Betriebsstätte zu begründen. Aufgrund der internen Unternehmensstrategie und der leitenden Stellung des Steuerpflichtigen dürfte es sich auch um keine Hilfs- oder Nebentätigkeit und damit um keine Ausnahme nach Art 5 Abs 4 OECD-MA handeln. Sicherheit könnte man nach *Duss* aber nur schaffen, wenn man Art 5 OECD-MA dahin gehend ergänzt, dass der Wohnort als Homeoffice keine Betriebsstätte begründen kann. Allerdings würde das zu Schwierigkeiten führen, da es durchaus Beispiele gibt, in denen ein Homeoffice sinnvollerweise eine Betriebsstätte begründen kann.

Nach innerstaatlichem Recht Liechtensteins ist eine Betriebsstätte laut *Canete* wie nach der Schweizer Definition eine feste Einrichtung, an der die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹⁴⁾ Alleine die Zurverfügungstellung gängiger Arbeitsmittel würde nach *Canetes* Ansicht noch keine Verfügungsmacht des Unternehmens zum Ausdruck bringen. Allerdings könnte der Arbeitnehmer als Vertreter des Unternehmens gesehen werden, auch wenn die Gesellschaft keinen Anteil an der Miete trägt und auch keinen Schlüssel hat, weil die Verfügungsmacht auch durch einen Angestellten wahrgenommen werden kann. Zur Beurteilung der Ausübung der Geschäftstätigkeit ist nach *Canete* auch die Struktur und Branche des Unternehmens relevant. Bei einem großen Industriekonzern könnte es generell schwierig zu begründen sein, dass durch die Homeoffice-Tätigkeit eines einzelnen Mitarbeiters eine Betriebsstätte des Unternehmens im Ausland begründet werden kann. Anders könnte das zB bei einem kleinen Programmierunternehmen sein, in dem Programmierer von unterschiedlichen Ländern von zu Hause aus arbeiten. *Canete* lässt die Frage nach der Betriebsstättenbegründung im zugrunde liegenden Sachverhalt somit bewusst offen.

Lang spricht das Ausmaß der Tätigkeit an. Werden die üblichen Voraussetzungen einer Betriebsstättenbegründung angewendet, geht es nicht darum, wie oft ein Mitarbeiter ein Büro eines Unternehmens im Ausland nutzt, sondern darum, ob dieses Büro dem Mitarbeiter zur Verfügung steht oder nicht. Für *Lang* ist es daher fraglich, ob ein quantitatives Kriterium einen Unterschied machen kann.

Eisgruber sieht eine Betriebsstättenbegründung durch eine Homeoffice-Tätigkeit kritisch und betont die großen Auswirkungen einer voreiligen Betriebsstättenbegründung.¹⁵⁾ So sei ein 85%iger Arbeitsanteil aus einer Homeoffice-Tätigkeit nicht unge-

¹²⁾ Das Schweizer Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. 12. 1990, SR 642.11, enthält eine Definition der Betriebsstätte in Art 4 Abs 2 DBG (für natürliche Personen) und Art 51 Abs 2 DSG (für juristische Personen, ohne die Formulierung „oder ein freier Beruf“).

¹³⁾ Siehe Tz 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

¹⁴⁾ Das Liechtensteinische Steuergesetz (StEG; Gesetz vom 23. 9. 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern, LGBl 2010/340) definiert die Betriebsstätte in Art 2 Abs 1 lit a StEG.

¹⁵⁾ ZB wenn eine Funktionsverlagerung eines DAX-Konzerns begründet wird, weil ein Vorstandsmitglied einer Homeoffice-Tätigkeit im Ausland nachgeht.

wöhnlich.¹⁶⁾ Kann das Unternehmen nicht von sich aus in die Wohnung gelangen, werden etwa dringend Unterlagen aus der Wohnung benötigt und bedarf es dann des Angestellten als Mieter, um in die Wohnung zu gelangen, kann nach Ansicht von *Eisgruber* nicht von einer Betriebsstätte ausgegangen werden. In Zukunft wird nach *Eisgrubers* Einschätzung der Ort der Tätigkeit immer weniger Bedeutung haben.

II. Verständigungsverfahren nach einer durch den Steuerpflichtigen bewirkten abkommenswidrigen Besteuerung

1. Sachverhalt

Eine steuerpflichtige Person wohnt mit Ehepartner und Kindern in Staat A. Sie ist dort im gesellschaftlichen Leben integriert und Mitglied verschiedener Vereine. Im Jahr X0 meldet sie den Wohnsitz in A ab und meldet diesen in Staat B unter der Adresse eines Treuhänders an. Tatsächlich bleibt sie bei der Familie in A wohnhaft. Für die Jahre X0 bis X3 versteuert die Person, die von aus Drittstaaten bezogenen Dividenden lebt, ihr Einkommen in Staat B. Die Steuerbescheide erwachsen dort in Rechtskraft. In Staat A wird sie aufgrund der Abmeldung nicht mehr als steuerlich ansässig geführt. Im Jahr X5 kommt es nach einer Kontrolle in Staat A jedoch zu einer Nachversteuerung der Dividendeneinkünfte der Jahre X0 bis X3, weil die Behörden in A die Person für diese Jahre als in A steuerlich ansässig halten. Es kommt zu einer Doppelbesteuerung. Fraglich ist, ob nach einem Verständigungsverfahren die DBA-widrige Besteuerung in Staat B beseitigt werden kann, obwohl die steuerpflichtige Person die Besteuerung in Staat B bewirkt hat.

2. Diskussion

Duss führt aus, dass im innerstaatlichen schweizerischen Recht eine rechtskräftige Veranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen nur mit dem außerordentlichen Rechtsmittel der Revision geändert werden kann.¹⁷⁾ Die Revision erfolgt auf dem Gebiet der direkten Bundessteuern gemäß Art 147 ff DBG sowie auf dem Gebiet der kantonalen Steuern gemäß Art 51 Abs 1 StHG.¹⁸⁾ Nach beiden Bestimmungen ist ein Revisionsgrund vorzubringen.¹⁹⁾ Hätte der Antragsteller den Revisionsgrund bereits bei der ihm zumutbaren Sorgfalt im Veranlagungszeitraum geltend machen können, ist eine Revision allerdings ausgeschlossen.²⁰⁾ Rein nach einer innerstaatlichen Beurteilung ohne DBA-rechtliche Erwägungen wäre eine Revision auszuschließen.

Nach der Ansicht von *Duss* sollten im internationalen Verständigungsverfahren keine wesentlich reduzierten Sorgfaltspflichten der Steuerpflichtigen gelten. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben und einem sich daraus ergebenden Rechtsmiss-

¹⁶⁾ *Eisgruber* spricht von Vorstandsmitgliedern vieler DAX-Unternehmen, die nicht in Deutschland wohnen. Praktisch alle hätten eine Regelung vereinbart, von zu Hause arbeiten zu dürfen. Aufgrund der hohen Reisetätigkeit ist daher die reine Büro­tätigkeit beschränkt.

¹⁷⁾ Rechtskräftige Verfügungen und Entscheide können in bestimmten Fällen mit dem sogenannten Nachsteuerverfahren auch zugunsten des Fiskus geändert werden. Die Nachsteuer bildet das Gegenstück zur Revision zugunsten des Steuerpflichtigen. Das Nachsteuerverfahren ist für die direkte Bundessteuer in Art 151 ff DBG und für die kantonalen Steuern in Art 53 f StHG geregelt.

¹⁸⁾ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. 12. 1990 (SR 642.14).

¹⁹⁾ Die Revision ist nur dann zulässig, wenn man neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel nachträglich entdeckt, die bereits im Veranlagungszeitraum relevant und vorhanden waren (Art 147 Abs 1 DBG und Art 51 Abs 1 StHG). Eine Revision erfolgt auf Antrag. Das Revisionsbegehren muss innerhalb von 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innerhalb von zehn Jahren ab Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides (absolute Frist) eingereicht werden (Art 148 DBG und Art 51 Abs 3 StHG).

²⁰⁾ Art 147 Abs 2 DBG und Art 51 Abs 2 StHG.

brauchsverbot sollten Steuerpflichtige, die gegen ihre Sorgfaltspflichten verstoßen und sich bewusst zu Unrecht besteuern lassen, auch selbst die Konsequenzen tragen, wie etwa eine später entstehende Doppelbesteuerung. Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Sorgfaltspflichten in elementarer Weise, verhält er sich rechtsmissbräuchlich, wenn er danach eine Berichtigung seiner Lage verlangt, in die er sich selbst gebracht hat. Ob ein Rechtsmissbrauch vorliegt, soll jedoch eine zuständige Behörde nicht alleine entscheiden können. Der Zugang zum Verständigungsverfahren ist in jedem Fall zu gewähren. Einigen sich die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren auf das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs, können sie die Doppelbesteuerung aber bestehen lassen. Dieses Vorgehen stellt sicher, dass nur offensichtliche Fälle betroffen sind.

Nach Ansicht von *Duss* und *Canete* wäre die Vorgehensweise im zugrunde liegenden Sachverhalt rechtsmissbräuchlich, weshalb eine Doppelbesteuerung nicht durch ein Verständigungsverfahren vermieden werden sollte. Für *Canete* würde zudem ein falscher „Incentive“ an den Steuerpflichtigen gesendet werden, sollte die Doppelbesteuerung im vorliegenden Sachverhalt vermieden werden.

Canete und *Schmidjell-Dommes* verweisen allerdings auch auf Ausführungen der OECD in BEPS-Aktionspunkt 14,²¹⁾ wonach die Rechte des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren gestärkt werden sollten. Missbrauch soll nach Ansicht der OECD nicht dazu führen, ein Verständigungsverfahren *per se* zu verweigern.²²⁾ Die Begründung eines Verständigungsverfahrens liege einzig im Grundsatz, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Nach dem OECD-MK soll die Verweigerung des Zugangs zum Verständigungsverfahren aus Missbrauchsüberlegungen bei schweren Verletzungen des innerstaatlichen Rechts nur dann möglich sein, wenn es im Abkommen explizit geregelt wird.²³⁾ Frankreich lehnt als einziger Staat ein Verständigungsverfahren im Missbrauchsfall auch ohne eine solche Regelung im Abkommen oder ohne Konsultationen ab.²⁴⁾ Nach Ansicht von *Schmidjell-Dommes* würde auch Österreich ein Verständigungsverfahren in Missbrauchsfällen zulassen.²⁵⁾ *Canete* und *Eisgruber* bestätigen den Anspruch des Steuerpflichtigen auf ein Verständigungsverfahren auch für die Staaten Liechtenstein und Deutschland. Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens muss in Österreich binnen drei Jahren nach der ersten Mitteilung der abkommenswidrigen Maßnahme durch die Behörde erfolgen.²⁶⁾ Nach den von Österreich abgeschlossenen DBA dürfen nur Ansässige ein Verständigungsverfahren einleiten.²⁷⁾

²¹⁾ BEPS-Aktionspunkt 14 zielt auf die Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten ab. Die erarbeiteten Maßnahmen tragen einerseits zur Minimierung der Gefahr von Rechtsunsicherheiten oder einer nicht vorgesehenen Doppelbesteuerung bei und andererseits zur wirksamen und fristgerechten Beilegung von Streitigkeiten über Auslegung oder Anwendung von Abkommen im Rahmen des Verständigungsverfahrens; siehe *OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report* (2015).

²²⁾ Siehe *OECD, Action 14 – 2015 Final Report*, 1.2 (Minimumstandard).

²³⁾ Siehe Tz 26 OECD-MK 2017 zu Art 25 OECD-MA 2017; vgl auch *Lehner in Vogel/Lehner, DBA*⁶ (2015) Art 25 Rz 33b.

²⁴⁾ Siehe Tz 95.3 OECD-MK 2017 zu Art 25 OECD-MA 2017.

²⁵⁾ Die österreichische Finanzverwaltung vertrat bis vor kurzem die Auffassung, dass die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Ermessen der zuständigen Behörde liege. Dementsprechend könne in bestimmten Fällen die Einleitung eines Verständigungsverfahrens abgelehnt werden (BMF-Info 31. 3. 2015, BMF-010221/0172-VI/8/2015, 6). Diese vertretene Ansicht wurde mittlerweile korrigiert (BMF-Info 24. 7. 2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019, 10). Siehe auch *Papst/Urtz in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA*², Art 25 Rz 64 ff; *Schmidjell-Dommes*, FG Köln zur unbefristeten Einleitung eines Verständigungsverfahrens, SWI 2018, 206 (208).

²⁶⁾ Siehe zur Fristenwahrung durch den Berechtigten ausführlich *Papst/Urtz in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA*², Art 25 Rz 52 ff.

²⁷⁾ Österreich folgt Art 25 Abs 1 OECD-MA idF vor dem Update 2017, wonach ein Verständigungsverfahren nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Person eingeleitet werden konnte. In Bezug auf die in Art 16 Abs 1 Satz 1 MLI – und auch auf die bereits im inhaltlich neugefassten Art 25 Abs 1 Satz 1

Eine Einigung im Rahmen des Verständigungsverfahrens wird nach Auffassung von *Canete* im zugrunde liegenden Fall auch zu erzielen sein, weil die Faktenlage relativ klar ist. Es besteht allerdings nach wie vor kein Zwang zur Herstellung des Einvernehmens mit der anderen Finanzverwaltung.²⁸⁾ Gibt es eine Einigung, müsste grundsätzlich – abhängig von der Ausgestaltung des Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA im jeweiligen DBA – eine Umsetzung erfolgen.²⁹⁾

Nach Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA sind Verständigungsvereinbarungen „*ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts*“ von den Vertragsstaaten umzusetzen.³⁰⁾ Fehlt eine solche Regelung im jeweiligen DBA, sind bei der Durchführung die innerstaatlichen verfahrensrechtlichen Fristen auch für Fragen der Rechtskraftdurchbrechung zu beachten.³¹⁾ In der Literatur bestehen konträre Ansichten, welche Fristen mit Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA gemeint sein sollen. Nach *Lehner* zählen lediglich Verjährungs-, aber keine Rechtsmittelfristen zu diesen.³²⁾ Für *Papst/Urtz* ist Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA jedoch insbesondere auch auf die einjährige Aufhebungsfrist gemäß § 299 BAO iVm § 302 BAO anzuwenden.³³⁾ *Ritz* lässt diese Frage offen.³⁴⁾

Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA findet sich nicht in den DBA aller Staaten. So existiert Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA zB nicht in Schweizer Abkommen.³⁵⁾ Neben der Schweiz erklärten auch Mexiko und Polen einen Vorbehalt zu Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA und vertreten die Auffassung, dass die in ihrem innerstaatlichen Recht geltenden Fristen gelten müssen.³⁶⁾ Die DBA-Politik der anderen am Kongress teilnehmenden Staaten sieht hingegen eine dem Art 25 Abs 2 Satz 2 OECD-MA nachgebildete Klausel vor. So findet sich diese Vorschrift zB im DBA Österreich – Liechtenstein, im DBA Österreich – Deutschland sowie im DBA Deutschland – Liechtenstein.³⁷⁾

Kommt es zu einem Verständigungsverfahren, können sich die Behörden aber über die Lösung der Streitfrage nicht einigen, könnte die Doppelbesteuerung nach einem Schiedsverfahren beseitigt werden.³⁸⁾ Nach Art 25 Abs 5 OECD-MA erfolgt die Einleitung des Schiedsverfahrens über Antrag des Steuerpflichtigen, wenn sich die Vertragsstaaten nicht innerhalb von zwei Jahren einigen konnten. Im Zuge der Verhandlungen des Multilateralen Instruments (MLI)³⁹⁾ wurde aber diskutiert, bestimmte

OECD-MA 2017 – vorgesehene Antragsberechtigung in beiden Vertragsstaaten wurde von Österreich gemäß Art 16 Abs 5 lit a MLI ein Vorbehalt eingebracht, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens weiterhin nur im Ansässigkeitsstaat als zulässig zu erachten (*Reservations and Notifications of the Republic of Austria*, 16). Zur Beschreibung der österreichischen Position vgl ErRV 1670 BgNR 25. GP, 7.

²⁸⁾ Vgl *OECD*, Action 14 – 2015 Final Report, Tz 16.

²⁹⁾ In der deutschen Rechtslage ermöglicht § 175a dAO ausdrücklich eine nationale Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung; vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 25 Rz 105 und 131.

³⁰⁾ Vgl dazu ausführlich *Papst/Urtz* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 25 Rz 94 ff.

³¹⁾ Siehe *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 25 Rz 135; *Papst/Urtz* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 25 Rz 94.

³²⁾ Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 25 Rz 102.

³³⁾ Vgl *Papst/Urtz* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 25 Rz 94.

³⁴⁾ Vgl *Ritz*, BAO⁶, § 209a Tz 2.

³⁵⁾ Vgl zB Art 25 Abs 2 DBA Schweiz – Österreich; Art 25 Abs 2 DBA Schweiz – Liechtenstein; Art 26 Abs 2 DBA Schweiz – Deutschland; zur Schweizer Sonderstellung siehe Tz 96 OECD-MK 2017 zu Art 25 OECD-MA 2017.

³⁶⁾ Siehe dazu Tz 98 OECD-MK 2017 zu Art 25 OECD-MA 2017.

³⁷⁾ Vgl dazu jeweils Art 25 Abs 2 dieser drei DBA.

³⁸⁾ Vgl zum Schiedsverfahren allgemein *Eilers* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (144. Lfg, Dezember 2018) Art 25 OECD-MA Rn 71 ff; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 25 Rz 200 ff; *Papst/Urtz* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 25 Rz 200 ff.

³⁹⁾ Das Multilaterale Instrument (MLI; *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*) ist ein multilateraler Vertrag, der rasch Änderungen am

Fälle vom Schiedsverfahren fernzuhalten. Gefordert wurde, Missbrauchsfälle gar nicht in einem Schiedsverfahren zu behandeln. Dies wurde aber letztlich nicht im MLI umgesetzt. Staaten können im Rahmen eines Vorbehalts die Möglichkeit zur Durchführung eines Schiedsverfahrens ausschließen, wenn nationale Missbrauchsvorschriften zur Anwendung gelangen, wie es Deutschland und Österreich getan haben.⁴⁰⁾ Das Schiedsverfahren ist kein eigenständiges Verständigungsverfahren, sondern als Bestandteil des Verständigungsverfahrens zu verstehen, der zur Beschleunigung und Effektivitätssteigerung des Verfahrens dient.⁴¹⁾ Das Ziel des Schiedsverfahrens ist die Erhöhung der Rechtssicherheit des einzelnen Steuerpflichtigen.⁴²⁾ Eine Schiedsklausel ist in allen DBA zwischen Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz vereinbart, mit Ausnahme vom DBA Österreich – Liechtenstein.⁴³⁾

Lang merkt abschließend kritisch an, dass der Zugang zum Verständigungs- und Schiedsverfahren nicht aus pönalen Gründen verweigert werden sollte. Auch nach *Eisgruber* sollte das Besteuerungsverfahren keine pönalen Elemente enthalten: Der Steuerpflichtige sollte korrekt (einmalig) besteuert werden und die pönalen Elemente dem Steuerstrafrecht überlassen werden. Auch *Schmidjell-Dommès* spricht davon, dass es kein „*Finanzstrafrecht zweiter Art*“ geben soll. Auch bei Fehlern des Steuerpflichtigen sollten betroffene Staaten keine DBA-widrige Doppelbesteuerung belassen, sondern sollten diese den Anspruch einer einmaligen „richtigen“ DBA-konformen Besteuerung verfolgen. Findet eine doppelte Besteuerung statt, liege ein Fehler vor. Die Finanzverwaltung sollte nach Ansicht von *Eisgruber* diesen Fehler nicht hinnehmen, nur weil sich ein Steuerpflichtiger falsch verhält.

III. Lizenzgebühren: Differenz zwischen Warenwert ab Produktionsgesellschaft und Erwerbspreis

1. Sachverhalt

Die Konzernobergesellschaft eines Konsumgüterkonzerns (DACHLI-Co) ist in DACHLI ansässig und hat eine Vertriebsgesellschaft (A-Co) in Staat A. Bei der A-Co handelt es sich um einen sogenannten *limited risk distributor*: Sie führt ihre Geschäfte weitgehend

Geflecht bilateraler DBA bewirken und die Ergebnisse des BEPS-Projekts in den DBA umsetzen soll. Österreich war der weltweit erste Staat, der das Abkommen genehmigte. Das MLI ist in Österreich erstmals ab 2019 in bestimmten DBA anwendbar. Im Unterschied zu anderen multilateralen Verträgen verdrängt das MLI nicht bisher bestehende DBA, sondern verändert bloß deren Inhalt. Das MLI tritt nämlich neben die vom MLI erfassten bestehenden bilateralen DBA und modifiziert im Rahmen seines sachlichen Anwendungsbereichs jene Teile der bilateralen völkerrechtlichen Verträge, die als BEPS-relevant erkannt wurden. Siehe dazu zB *Bendlinger*, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2 (2 ff); *Jirousek/Zöhrer*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht, ÖStZ 2017, 217 (217 ff); *Lang*, Die Anwendung des Multilateral Instruments (MLI) „Alongside Existing Tax Treaties“, SWI 2017, 624 (624 ff).

⁴⁰⁾ Mehr als die Hälfte jener Staaten, die für die Anwendung des Teils VI des MLI (Schiedsverfahren) optiert haben, haben von diesem Wahlrecht (Art 28 Abs 2 MLI) Gebrauch gemacht, darunter auch Deutschland und Österreich. Siehe dazu *Kerschner/Turcan*, Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommès*, SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 138 (150 f).

⁴¹⁾ Siehe *Owens*, Die Vorschläge der OECD zur Verbesserung des Verfahrens zur Beilegung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit DBA, IStR 2007, 472 (474); *Papst/Urtz* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 25 Rz 200 ff.

⁴²⁾ Vgl *Koppensteiner*, Der Status des Einzelnen im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Art 25 OECD-MA, ÖStZ 2009, 549 (550); *Malherbe*, BEPS: The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty, Intertax 2015, 91 (93).

⁴³⁾ Siehe jeweils Art 25 Abs 5 DBA Österreich – Schweiz, Österreich – Deutschland, Deutschland – Liechtenstein, Liechtenstein – Schweiz und Art 26 Abs 5 DBA Deutschland – Schweiz. Bemerkenswerterweise ist in der Schiedsklausel im DBA Österreich – Deutschland der EuGH als Schiedsgericht festgelegt. In der Entscheidung EuGH 12. 9. 2017, C-648/15, *Österreich/Deutschland*, gab der EuGH das Debüt als Schiedsrichter.

nach den Vorgaben der DACHLI-Co aus, die DACHLI-Co trägt die Risiken der A-Co und kümmert sich um die Vermarktung. Die A-Co kauft die von ihr vertriebenen Produkte zum Preis von 100 von der DACHLI-Co. Physisch geliefert erhält die A-Co die Produkte jedoch von einer konzerneigenen Produktionsgesellschaft (B-Co) in Staat B. Der Warenwert ab Produktionsgesellschaft beträgt 80.

Staat A vertritt die Auffassung, die Differenz zwischen dem Warenwert ab Produktionsgesellschaft und dem Erwerbspreis der A-Co diene der Abgeltung von Immaterialgüterrechten und sei deshalb eine Lizenzgebühr. Das DBA DACHLI – A sieht für Lizenzgebühren eine Residualsteuer von 10 % vor.

2. Diskussion

Im vorliegenden Sachverhalt besteht eine Differenz zwischen dem geleisteten Entgelt der Vertriebsgesellschaft (A-Co) an die DACHLI-Co und dem Warenwert ab Produktionsgesellschaft (B-Co). Im Zentrum der Diskussion stand die Frage, ob diese Differenz iHv 20 als Lizenzgebühr iSd DBA DACHLI – A zu qualifizieren ist. Nach dem OECD-MA werden Lizenzgebühren „[...] für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten [...]“⁴⁴⁾ geleistet. Danach handelt es sich um eine Gegenleistung für die Überlassung von Nutzungsrechten.⁴⁵⁾ Liegt gegenständlich eine solche Nutzungsüberlassung durch die DACHLI-Co an die A-Co vor, kann Staat A aufgrund der vom OECD-MA abweichenden Formulierungen des Art 12 DBA DACHLI – A⁴⁶⁾ Quellensteuern einbehalten.

Für *Eisgruber* erscheint die Überlegung des Staates A, wonach die Differenz zwischen Einstandspreis und Warenwert ab Produktionsgesellschaft als Lizenzgebühr zu qualifizieren ist, nicht abwegig. Diese Annahme sei insofern nachvollziehbar, als bei erworbenen Waren ursprünglich immer auch geistiges Eigentum⁴⁷⁾ vorhanden ist, das das Produkt in seiner konkreten Gestalt und Eigenschaft beeinflusst hat und in das Endprodukt eingeflossen ist. Dennoch erachtet *Eisgruber* eine Aufteilung der Zahlung der A-Co nach Art 7 und 12 OECD-MA im zugrunde liegenden Fall als unsachgemäß, weil die A-Co die Ware lediglich erwirbt, um sie anschließend weiter zu veräußern. Dadurch wird der A-Co keine Nutzungs- oder Verwertungsmöglichkeit einer Lizenz iSd Art 12 Abs 2 OECD-MA eingeräumt.⁴⁸⁾ Auch *Duss* sieht Art 12 OECD-MA im Fall der A-Co nicht erfüllt, weil die in Abs 2 leg cit enthaltene Legaldefinition für Lizenzgebühren nicht in Einklang mit dem vorliegenden Sachverhalt gebracht werden kann und die A-Co folglich kein Nutzungs- oder Verwertungsrecht begründet.

In diesem Sinne regen die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien⁴⁹⁾ an, dass Handelsbetriebe kein Nutzungsrecht iSd Art 12 Abs 2 OECD-MA, sondern das Eigentumsrecht an den gelieferten Waren erwerben würden.⁵⁰⁾ Folglich werden Güter in ihrer Gesamtheit mit all ihren Komponenten erworben und unterliegt ihr Kaufpreis keiner Aufteilung.

⁴⁴⁾ Art 12 Abs 2 OECD-MA; vgl dazu *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 12 Rz 32.

⁴⁵⁾ Siehe *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 12 Rz 32; so auch BFH 9. 8. 2000, I R 12/99.

⁴⁶⁾ Nach *Lang* sind derartige Abweichungen zum OECD-MA im europäischen Raum durchaus üblich; vgl zB Art 12 Abs 1 DBA Österreich – Liechtenstein, wo für den Quellenstaat eine 5%ige bis 10%ige Residualsteuer vorgesehen ist.

⁴⁷⁾ Geistiges Eigentum wird oft auch als IP (*intellectual property*) bezeichnet.

⁴⁸⁾ In Art 12 Abs 2 OECD-MA heißt es: „Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck ‚Lizenzgebühren‘ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken [...] gezahlt werden“; vgl auch dazu *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 12 Rz 32.

⁴⁹⁾ VPR 2010 vom 28. 10. 2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010.

⁵⁰⁾ Rz 105 VPR; vgl auch BMF 4. 9. 2003, EAS 2349; *Bernegger*, Konzerninterne Lizenzgebühren, TPI 2018, 32 (37).

Werden Produktion und Vertrieb von unterschiedlichen Gesellschaften ausgeführt, besteht klassischerweise eine Differenz zwischen Produktions- und Veräußerungskosten der Güter. Gegenständlich liegt mit der Produktion durch die B-Co und dem Vertrieb durch die A-Co genau eine solche Konstellation vor. Demnach ist die Differenz im gegenständlichen Fall zunächst nichts Ungewöhnliches. Nach *Eisgruber* muss diesfalls das übernommene Risiko der Vertriebsgesellschaft (A-Co) ermittelt werden, wobei der A-Co ein gewisser Wertschöpfungsbeitrag innerhalb des Konzerns zusteht. Für das bloße Weiterverkaufen bekommt die A-Co einen „Low-Risk“-Gewinn. Erwirtschaftet die A-Co ausschließlich einen Vertriebsgewinn, was aufgrund des Sachverhalts anzunehmen ist, folgert *Eisgruber*, dass sich dieser Vertriebsgewinn nicht allein aufgrund des Lieferwegs erhöhen könne. Die Problematik des gegenständlichen Falls läge – so *Eisgruber* – daher im Lieferweg begründet. Hätte die B-Co zunächst an die DACHLI-Co und diese anschließend an die A-Co geliefert, stünde die Frage nach einer allfälligen Lizenzbesteuerung wohl nicht im Raum.

Canete stützt sich in seinen Ausführungen auf die Termini „*Warenwert ab Produktionsgesellschaft*“ und folgert daraus, der Betrag von 80 bildet nur einen Teil und nicht etwa den Gesamtwarenwert ab. Neben Kosten aufseiten der Produktionsgesellschaft B-Co, wie zB Material- und Produktionskosten, sowie einem Markup für die Produktion entstehen auch auf Ebene der Konzernobergesellschaft DACHLI-Co Aufwendungen iZm den Produkten, zB Marketingkosten oder Kosten für die Risikoübernahme. Diese Kosten der Konzernobergesellschaft sind im Wert von 80 noch unberücksichtigt. Auch *Duss* folgt diesem Ansatz und spricht sich hinsichtlich der Zahlung von A-Co klar gegen eine Lizenzbesteuerung aus. Er sieht aufseiten der DACHLI-Co gesamthaft einen Anwendungsfall des Art 7 OECD-MA vorliegen. Dies begründet *Duss* damit, dass sich der Wert eines jeden Produktes üblicherweise aus mehreren Komponenten, materieller wie auch immaterieller Natur, zusammensetzt, eine Aufteilung nach den einzelnen Komponenten anlässlich der Besteuerung dennoch unüblich ist. Die in einem Gut enthaltene Lizenz verdichtet sich – so *Eisgruber* – spätestens zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vertriebsgesellschaft, hier die A-Co, in den Besitz des Gutes kommt, zu einem Wirtschaftsgut.

Eine ähnlich gelagerte Fragestellung beschäftigte bereits das österreichische BMF, wobei dieses die Aufteilung des geleisteten Entgelts ablehnte. Konkret führte das BMF aus, „*ein Handelsbetrieb, der als Wiederverkäufer ausländischer Markenprodukte auftritt, [werde] nicht neben dem Wareneinkaufspreis noch zusätzliche Zahlungen dafür leisten, dass auf der gekauften Handelsware die Markenbezeichnung des ausländischen Herstellers aufscheint*“.⁵¹⁾ Legt man diese Ausführungen auf die A-Co um, so sind die A-Co als Handelsbetrieb (Vertriebsgesellschaft) und die DACHLI-Co als Herstellerbetrieb iSd Ausführungen des BMF einzustufen. Auch wenn die DACHLI-Co die Waren nicht selbst produziert, darf dieser Umstand – auch unter Berücksichtigung der Ausführungen von *Eisgruber* zum Lieferweg – nichts an der steuerrechtlichen Beurteilung ändern.

Der Einkaufspreis iHv 100 ist – wie *Canete* referiert – korrekt, solange die Marge, die die A-Co im Zuge des Weiterverkaufs aufschlägt, fremdvergleichskonform ist. Denn auch in jenen Fällen, in denen die A-Co die Waren nicht von einem verbundenen, sondern von einem dritten Unternehmen bezieht, wisse sie nicht, wie sich ihr Bezugspreis im Hintergrund zusammengesetzt hat. Es darf daher allein aufgrund der Tatsache, dass die Waren für eine konzernzugehörige Gesellschaft und nicht etwa einen Dritten vertrieben werden, keine andere Behandlung erfolgen.

⁵¹⁾ BMF 4. 9. 2003, EAS 2349; vgl auch BMF 31. 7. 2009, EAS 3074.

Eisgruber und *Schmidjell-Dommes* sehen die Differenz von 20 als reinen Wertschöpfungsbeitrag innerhalb des Konzerns, der aus verrechnungspreistechnischer Sicht nach den Vorgaben von Art 7 und 9 OECD-MA zu betrachten ist. Zur verrechnungspreistechnischen Beurteilung des Sachverhalts zieht *Schmidjell-Dommes* die Wiederverkaufspreismethode heran, weil es sich bei der A-Co um einen *low risk distributor*⁵²⁾ handelt. Die Anwendung dieser Methode erscheint im gegenständlichen Fall vor allem im Lichte der OECD-VPL sachgemäß. Nach den Ausführungen der Tz 2.35 OECD-VPL wird die Wiederverkaufspreismethode empfohlen, wenn – wie im hier vorliegenden Sachverhalt – der Wiederverkäufer den Wert der Ware nicht wesentlich verändert.⁵³⁾

Nach *Schmidjell-Dommes* ist zunächst jener Preis zu ermitteln, der am freien Markt für das Gut erzielt werden kann. In der Folge ist von diesem Preis eine fremdübliche Bruttomarge in Abzug zu bringen, die als Abgeltung für die Funktion der A-Co dient. Der verbleibende Teil ist der konzerninterne Einstandspreis.⁵⁴⁾

Vertritt ein Staat dennoch die Auffassung, dass Art 12 OECD-MA erfüllt ist und behält daraufhin Quellensteuern ein, so führt das aus Sicht von *Schmidjell-Dommes* zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Im Rahmen dieses Verfahrens ist zunächst der fremdvergleichskonforme Preis des Produktes zu ermitteln. Zwar ist es – so *Schmidjell-Dommes* – durchaus denkbar, dass Teile der Zahlung sowohl an die DACHLI-Co als auch an die B-Co fließen. Dennoch gibt es einen fremdvergleichskonformen Gesamtpreis. Dieser dürfte nach Auffassung der österreichischen Vertreterin keiner Quellenbesteuerung unterliegen.

Aufgrund der abkommensautonomen Definition des Art 12 OECD-MA liegt nach *Schmidjell-Dommes* zudem kein Anwendungsfall des Art 23 OECD-MA vor. Das ist wesentlich, weil andernfalls im Falle eines Qualifikationskonfliktes argumentiert werden könnte, es sei der Beurteilung des Quellenstaates zu folgen.⁵⁵⁾

Auch *Duss* folgt dieser Ansicht, wobei er aufgrund der abschließenden Definition in Art 12 Abs 2 OECD-MA keinen Spielraum für die „*Maßgeblichkeit des nationalen Rechts*“ sieht.⁵⁶⁾

⁵²⁾ Dabei handelt es sich um eine funktions- und risikoarme Gesellschaft. Sie betreibt keine Sortiments- oder Preispolitik und trifft auch keine Entscheidungen iZm den angebotenen Gütern des Konzerns; vgl ausführlich dazu *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ (2015) Rz 487 ff.

⁵³⁾ Vgl dazu auch *Rosenberger/Loidl/Moshhammer*, Die Wiederverkaufspreismethode („Resale Price Method“), SWK 16/2012, 778 (779); *Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien (2012) 53; *Vögele/Witt* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴, Rz 165 ff; *Kußmaul/Ruiner*, Die sog. Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise, IStR 2010, 605 (607); *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴, Rz 494 f.

⁵⁴⁾ Vgl Tz 2.27 OECD-VPL 2017; *Rosenberger/Loidl/Moshhammer*, SWK 16/2012, 778 (779); *Rosenberger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Art 9 OECD-MA Rz 122; *Macho* in *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt³ (2017) 193; *Damböck/Galla/Nowotny*, VPR, 53; *Vögele/Witt* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴, Rz 165 ff; *Kußmaul/Ruiner*, IStR 2010, 605 (607).

⁵⁵⁾ Vgl allgemein zu Qualifikationskonflikten *Lang*, Qualification Conflicts – Global Tax Treaty Commentaries, IBFD (31. 1. 2018); vgl weiters *Lang*, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi*, Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel (2000) 907 (907 ff); *Kofler/Moshhammer/Tumpel*, Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im DBA-Recht, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 261 (261 ff).

⁵⁶⁾ *Duss* spielt auf den Rückgriff auf das innerstaatliche Recht der beiden Vertragsstaaten gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA an. Siehe dazu zB *Lang*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (287 ff).

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabo 2019 inkl. Online Zugang und App

(29. Jahrgang 2019, Heft 1-12)

EUR 236,-

Statt EUR 295,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01 24 630-53

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.

AGB: www.lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: www.lindeverlag.at/datenschutz

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet.
Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Fax: 01 24 630-53

Linde