

Express Antwort Service

20. August 2010

BMF-010221/2098-IV/4/2010

EAS 3179

Cost allocation to a Saudi permanent establishment (Kostenweiterbelastung an eine saudische Betriebstätte)

Where an Austrian enterprise carries on its business through a permanent establishment in Saudi Arabia the attribution of profits to the permanent establishment has to be determined in accordance with Article 7 of the Double Taxation Convention between Austria and Saudi Arabia. Pursuant to paragraph 2 of Article 7 the permanent establishment has to be treated, for this very purpose of profit attribution, as a separate entity, which implies that the business relations between the head office and the permanent establishment have to be established at arm's length. This requires the application of an appropriate transfer pricing methodology.

However, under Article 7 such (fictitious) separate entity approach is applied with certain restrictions and exceptions. Paragraph 5 of the Article provides that instead of using transfer pricing methodology a mere cost allocation method can be employed if the head office has incurred payments for the purpose of its permanent establishment. This cost allocation concept of paragraph 5 of Article 7 of the Tax Treaty with Saudi Arabia is based on the respective provision in Article 7 para. 3 of the UN Model Tax Convention, which in turn is based in that respect on the comparable provision of Article 7 para. 3 of the OECD Model Tax Convention (before the update 2010).

According to such cost allocation concept salary paid by the head office to employees working for the permanent establishment are deducted in computing the profits of the permanent establishment. Another example relates to executive and general administrative expenses incurred by the head office for the purpose of the permanent establishment which have to be allocated on an appropriate pro rata basis to the permanent establishment.

In that context it has to be borne in mind that the sole purpose of such cost allocation scheme is to ensure an appropriate determination of the profits of the permanent establishment with regard to which the Tax Treaty attributes the taxation right to Saudi-Arabia. Unlike the transfer pricing concept of paragraph 2 of Article 7 mere cost allocation

based on paragraph 5 of Article 7 does not require any payments between the two parts of the single enterprise. As a result, cost allocation cannot entail a withholding of tax at source, as no payments take place which could be subjected to a tax deduction at source.

With the Update 2010 of the OECD Model Tax Convention a new Article 7 has been incorporated into the Model which replaces the old one entirely. The new Article has abolished the cost allocation method contained in paragraph 3 of the old OECD-Article and requires that all economic relations between head office and permanent establishment are to be treated as "dealings" between the two parts of the enterprise which must be priced at arm's length. This requires the establishment of accounts for internal transfer pricing receivables and transfer pricing payables which at some point in time have to be settled through real payments between the permanent establishment and the head office.

However, even under the new regime where internal payments take place, which, theoretically at least, could be subjected to a source taxation the OECD Commentary still upholds the fundamental old principle that the "separate entity approach" is only a fiction and cannot disregard the fact that the permanent establishment and the head office are only two parts of one single taxpayer. In contrast to a parent/subsidiary relationship where two entities enter into real transactions between them, one single entity cannot conclude real contracts with itself.

Consequently paragraph 26 of the OECD-Commentary on the new Article 7 (Update 2010) reads as follows:

The separate and independent enterprise fiction that is mandated by paragraph 2 is restricted to the determination of the profits that are attributable to a permanent establishment. It does not extend to create notional income for the enterprise which a Contracting State could tax as such under its domestic law by arguing that such income is covered by another Article of the Convention which, in accordance with paragraph 4 of Article 7, allows taxation of that income notwithstanding paragraph 1 of Article 7.

The separate entity approach therefore does not permit source taxation on purely internal flows of payments from one part of the enterprise to another part of the same enterprise. As this is now clarified expressly for the unlimited new concept of the separate entity approach this must be even more evident with respect to the existing limited concept which is contained in the existing treaty.

Übersetzung

Unterhält ein in Österreich ansässiges Unternehmen in Saudi-Arabien eine Betriebstätte, dann hat die Betriebstättengewinnermittlung gemäß Artikel 7 des zwischen Österreich und Saudi-Arabien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zu erfolgen. Nach Artikel 7 Absatz 2 ist die Betriebstätte für Zwecke der Gewinnzurechnung wie ein eigenständiges Unternehmen zu behandeln. Dies hat zur Folge, dass die Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu gestalten sind und dass folglich eine sachgerechte Verrechnungspreismethode zur Anwendung kommen muss.

Dieses auf Artikel 7 gestützte (fiktive) Fremdunternehmenskonzept ("separate entity approach") wird allerdings nur in eingeschränkter Form und mit Ausnahmen angewendet. Denn Absatz 5 des Artikels sieht vor, dass anstelle der Anwendung von Verrechnungspreismethoden eine bloße Kostenweiterbelastung stattfinden kann, wenn das Stammhaus Zahlungen für Belange der Betriebstätte geleistet hat. Diese in Artikel 7 Abs. 5 des Steuerabkommens mit Saudi Arabien vorgesehene Kostenweiterbelastungsmethode beruht auf entsprechenden Bestimmungen in Artikel 7 Abs. 3 des UNO-Musterabkommens, die ihrerseits auf den vergleichbaren Regelungen des Artikel 7 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens (vor der Aktualisierung 2010) beruhen.

Nach dieser Kostenweiterbelastungsregelung sind etwa vom Stammhaus bezahlte Arbeitslöhne jener Unternehmensmitarbeiter, die für die Betriebstätte tätig sind, bei Ermittlung des saudischen Betriebstättengewinnes in Abzug zu bringen. Ein anderes Beispiel betrifft die Kosten der Geschäftsleitung des österreichischen Unternehmens und allgemeine Verwaltungskosten, die ebenfalls der Betriebstätte zu Gute kommen und aliquot der Betriebstätte anzulasten sind.

In diesem Zusammenhang darf aber nicht außer Acht gelassen werden, dass diese Kostenweiterbelastung ausschließlich der sachgerechten Ermittlung des Betriebstättengewinnes dient, an dem nach Artikel 7 Saudi-Arabien das Besteuerungsrecht zugeteilt wird. Im Gegensatz zu dem Verrechnungspreiskonzept von Artikel 7 Abs. 2 erfordert eine bloße Kostenweiterbelastung nach Artikel 7 Abs. 5 keine Zahlungsvorgänge zwischen den zwei Teilen ein und desselben Unternehmens. Damit scheidet aber die Möglichkeit eines Steuereinbehaltens begrifflich aus, weil keine innerbetrieblichen Zahlungen geleistet werden, von denen ein Quellensteuerabzug vorgenommen werden könnte.

Mit der im Jahr 2010 erfolgten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens wurde ein neuer Artikel 7 in das Muster aufgenommen, der zur Gänze den bisherigen OECD-Artikel ersetzt. Der neue Artikel hat die Kostenweiterbelastungsmethode des Absatzes 3 des bisherigen Artikels aufgegeben und verlangt nun, dass alle wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Stammhaus und der Betriebstätte als Geschäftsvereinbarungen ("dealings") gewertet werden, die fremdüblich abgerechnet werden müssen. Dies erfordert die Einrichtung von Geschäftskonten für die internen Verrechnungspreisforderungen und -verbindlichkeiten, die schlussendlich durch tatsächliche Zahlungsvorgänge zwischen der Betriebstätte und dem Stammhaus saldiert werden müssen.

Aber selbst nach dem neuen Konzept, unter dem interne Zahlungen stattfinden, die zumindest theoretisch einem Steuerabzug unterzogen werden könnten, hält die OECD das bisherige Grundprinzip aufrecht, dass der Fremdunternehmensgrundsatz ("separate entity approach") nur eine Fiktion darstellt und dass man nicht den Umstand außer Acht lassen darf, dass die Betriebstätte und das Stammhaus nur zwei Teilbereiche eines einzigen Steuerpflichtigen sind. Im Gegensatz zu einer Mutter/Tochter Gesellschaftsbeziehung, in der zwei Unternehmen in tatsächliche geschäftliche Vertragsbeziehungen treten, kann ein einziges Unternehmen nicht wirklich Verträge mit sich selbst schließen.

Absatz 26 des OECD-Kommentars zum neuen Artikel 7 (in der Aktualisierung 2010) stellt daher Folgendes fest:

The separate and independent enterprise fiction that is mandated by paragraph 2 is restricted to the determination of the profits that are attributable to a permanent establishment. It does not extend to create notional income for the enterprise which a Contracting State could tax as such under its domestic law by arguing that such income is covered by another Article of the Convention which, in accordance with paragraph 4 of Article 7, allows taxation of that income notwithstanding paragraph 1 of Article 7.

Der Fremdunternehmensgrundsatz ("separate entity approach") gestattet darnach keine Quellenbesteuerung von Zahlungen, die rein intern von einem Unternehmensteil zu einer anderen Stelle im selben Unternehmen fließen. Da dies nun ausdrücklich für das ausgeweitete neue Konzept des Fremdunternehmensgrundsatzes geklärt ist, wird damit noch deutlicher sichtbar, dass dies umso mehr für das derzeit nur in eingeschränkter Form anzuwendende Konzept gelten muss, wie es im gegenwärtigen Abkommen verankert ist.