

23. Juli 2008

BMF-010221/1922-IV/4/2008

EAS 2988

DBA-Vertreterbetriebstätte versus "ständiger Vertreter"

Das BM für Finanzen geht davon aus, dass der Begriff der "Vertreterbetriebstätte" im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA im Begriff des "ständigen Vertreters", wie er in § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwendet wird, vollinhaltlich Deckung findet (siehe EAS 1682, EAS 1866, EAS 1884). Würde der im innerstaatlichen Recht verwendete Begriff künstlich enger ausgelegt, würde dies zu Doppelbesteuerungen führen, da diesfalls DBA-Partnerstaaten die einer inländischen Vertreterbetriebstätte zuzurechnenden Einkünfte steuerfrei stellen müssten, ohne dass Österreich korrespondierend die DBA-Besteuerungsansprüche wahrnehmen könnte. Ist daher ein Begriff des innerstaatlichen Steuerrechts mehreren Auslegungen zugänglich, wird jener Auslegungsvariante der Vorzug zu geben sein, durch die im internationalen Verhältnis keine Besteuerungslücken erzeugt werden; denn es kann dem Gesetzgeber nicht die Absicht unterstellt werden, solche Besteuerungslücken herbeiführen zu wollen.

In EAS 2681 wurde in Übereinstimmung mit jüngsten OECD-Entwicklungen darauf hingewiesen, dass bei Vertriebsreorganisationen multinationaler Konzerne, in denen eine inländische Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionärstochtergesellschaft herabgestuft wird, die Vermutung dafür spricht, dass diese Tochtergesellschaft damit zu einer Vertreterbetriebstätte und damit zu einem ständigen Vertreter des Konzerns wird ("Two Taxpayer Approach" siehe Teil I des OECD Reports on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Z 266 ff.).

In EStR 2000 Rz 7932 findet sich allerdings der Satz "Personen, die im eigenen Namen Geschäfte abschließen, sind nicht ständiger Vertreter im Sinne des § 98 Z 3 EStG 1988". Diese Aussage in EStR 2000 Rz 7932 darf allerdings nicht isoliert gelesen werden, sondern muss in ihrem Gesamtzusammenhang gesehen werden.

In der deutschen Rechtsprechung wird die Auffassung vertreten, dass der leitende Gesichtspunkt für das Verständnis des "ständigen Vertreters" der sein muss, ob eine ausländische Firma im Inland regelmäßig Geschäfte durch einen im Inland ansässigen

Vertreter macht. Daher ist aus Sicht des BFH nach innerstaatlichem Recht "ein inländischer Gewerbetreibender, der von einem ausländischen Unternehmer auf eine gewisse Dauer damit betraut ist, im Inland anstelle des Unternehmers in dessen Betrieb fallende Tätigkeiten vorzunehmen und dabei die sachlichen Weisungen des Unternehmers befolgen muss, als ständiger Vertreter anzusehen. Das gilt auch dann, wenn der Vertreter die Tätigkeit im Rahmen eines eigenen Gewerbebetriebes ausübt." Es ist daher gleichgültig, ob der Vertreter nach außen hin in eigenem Namen oder im Namen des Vertretenen handelt (BFH 28.06.1972, I R 35/70).

Dass in den EStR 2000 dieses Verständnis mittlerweile eingeschränkt wurde, ist der Entwicklung des zwischenstaatlichen Rechts zuzuschreiben. Diese einschränkende Auslegung kann sich daher - wie aus dem Gesamtzusammenhang unter Einschluss der EStR 2000 Rz 7935 zu erschließen ist - nur auf die Kommissionäre im Sinn von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA (unabhängige Vertreter), nicht aber auf die "abhängigen Vertreter" im Sinn des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA beziehen. In diesem Sinn wurde daher auch in einer 1998 veröffentlichten Entscheidung der FLD Wien (Z 90/208/02) eine inländische Gesellschaft, die im eigenen Namen aber für Rechnung einer liechtensteinischen Anstalt Filmrechte vermarktet hat, zutreffend als ständiger Vertreter der liechtensteinischen Anstalt gewertet.

Das BM für Finanzen hält daher seine Rechtsansicht aufrecht, dass eine Vertreterbetriebstätte im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA im Begriff des "ständigen Vertreters" im Sinn von § 98 EStG 1988 Deckung findet.

Bundesministerium für Finanzen, 23. Juli 2008