

Befindet sich die Betriebsstättenergebnisabgrenzung im Anlagenbau im Umbruch?



Dr. Thomas Rest,
Mitarbeiter einer international tätigen
Steuerberatungskanzlei in Linz

Unternehmen, welche in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, haben ihren Gewinn für das Gesamtunternehmen inklusive aller in- und ausländischen Betriebsstätten zu ermitteln. Die Abschaffung der Gewerbesteuer 1993¹ hat jedoch dazu geführt, dass aus rein ertragssteuerlicher Hinsicht Unternehmen, welche nur in Österreich tätig sind, keine gesonderten Betriebsstättenergebnisse mehr ermitteln müssen. Für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige grenzüberschreitend tätige Unternehmen gilt das jedoch nicht.

Diese müssen wegen der Abgrenzung territorialer Besteuerungsansprüche von Ansässigkeits- und Quellenstaat den Unternehmensgewinn auf Stammhaus und Betriebsstätte aufteilen. Diese sachgerechte Aufteilung von Besteuerungssubstrat zwischen den in verschiedenen Staaten gelegenen Betriebsstätten eines Unternehmens bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zählt bis heute zu den schwierigen und unvollendeten Kapiteln des internationalen Steuerrechts. Die Probleme, die sich dabei ergeben, resultieren insbesondere aus dem Fehlen von international akzeptierten und abgestimmten Auslegungsregeln, anhand derer eine Aufteilung

des Gesamtgewinns auf Betriebsstätte und Stammhaus vorgenommen werden könnte.

1 Zurechnungsprinzip nach Art 7 OECD-MA idF 2005

Art 7 Abs 1 OECD-MA idF 2005 zweiter Satz legt fest, dass bei Bestand einer Betriebsstätte die Gewinne eines Unternehmens im Quellenstaat besteuert werden dürfen, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte auch zugerechnet werden können. Daraus folgt, dass sich das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates nicht auf Gewinne erstreckt, die das Unternehmen in diesem Staat auf andere Weise bzw. aus anderen Quellen als durch die Betriebsstätte erzielt.² Es kann daher nur jener Gewinn dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassen werden, der dem Leistungsbeitrag der Betriebsstätte zurechenbar ist.³

Art 7 Abs 2 OECD-MA idF 2005 grenzt sodann das Besteuerungsrecht der Höhe nach ein, wonach einer Betriebsstätte die Gewinne (vorbehaltlich des Art 7 Abs 3 OECD-MA) zuzurechnen sind, die sie hätte erzielen können, wenn sie die gleiche oder ähnliche Tätigkeit, unter gleichen oder ähnlichen Bedingun-

gen, als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und ausländischen Betriebsstätten hat also gemäß Art 7 Abs 2 OECD-MA idF 2005 grundsätzlich bereits dem Fremdverhaltensgrundsatz (dem Prinzip des „dealing at arm's length“) zu folgen.

International war und ist jedoch stets umstritten, wie weit diese steuerliche Selbständigkeitsfiktion zu gehen hat. Im Schrifttum und in der internationalen Steuerpraxis wird diese Auslegung heftig und vor allem kontrovers diskutiert, hat sie doch maßgeblichen Einfluss auf die Höhe der den einzelnen Unternehmensteilen zuzurechnenden Gewinne.⁴

2 Uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte

Der Grundsatz der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte folgt der Ansicht, dass die Betriebsstätte bei der abkommensrechtlichen Gewinnzurechnung als ein rechtlich völlig selbstständiges Unternehmen angesehen werden muss. Es wird dabei die tatsächliche

und unstreitige zivilrechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte verworfen. Die Betriebsstätte kann daher sowohl mit fremden Dritten („Außentransaktionen“) als auch mit dem Einheitsunternehmen („Innentransaktionen“) Leistungsbeziehungen eingehen und diese auch sodann fremdüblich, also mit Gewinnkomponente, verrechnen. „Beim leistenden Unternehmensteil kann [sodann] ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen, während der empfangende Unternehmensteil entsprechende Anschaffungskosten oder einen entsprechenden Aufwand zu verbuchen hat.“⁵ Diese Sichtweise der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte führt in weitere Folge dazu, dass grundsätzlich die Möglichkeit besteht, selbst bei einem Verlust des Gesamtunternehmens einem unselbständigen Unternehmensteil einen Gewinn zuzurechnen. Tritt dieser Fall ein, wird der höhere Betriebsstättengewinn durch einen höheren Stammhausverlust kompensiert.⁶

3 Eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte

Bei der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion wird die Betriebsstätte bei Geschäftsbeziehungen zu Dritten ebenfalls als selbstständig qualifiziert. Im Innenverhältnis, also im Verhältnis zum Stammhaus oder anderen Unternehmensteilen, wird hingegen die Ansicht vertreten, dass die Betriebsstätte keine fremdüblichen Leistungsentgelte verrechnen kann und somit dort die Anwendung des Fremdvergleiches endet und eine bloße Aufwandsverrechnung geboten ist.

Fest steht, dass weder der Begriff der „uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion“ noch der Begriff der „eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion“ einen Rechtsbegriff darstellen. Grundsätzlich kann gesagt werden, dass sich die „uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion“ aus dem Wortlaut des Art 7 OECD-MA idF 2005 ableiten lässt, währenddessen sich die Befürworter der „eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion“ eher im OECD-MK idF 2005 sowie im Art. 7 Abs. 3 OECD-MA bestätigt sehen. Der OECD-

MK idF 2005 nimmt beispielsweise bei einzelnen Arten von internen Leistungsbeziehungen von der Generalklausel, der Verrechnung von Leistungsbeziehungen zu fremdüblichen Preisen gemäß Art 7 Abs 2 OECD-MA idF 2005, Abstand und schlägt eine Aufteilung oder gar ein generelles Abzugsverbot von Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen zwischen den beteiligten Unternehmensteilen vor.⁷

4 Der Betriebsstättenbericht der OECD

Der fehlende internationale Konsens darüber, wie der in Art 7 Abs 2 OECD-MA verankerte Fremdverhaltensgrundsatz im Verhältnis zwischen rechtlich unselbständigen Unternehmen nun anzuwenden sei, hat den OECD Fiskalausschuss dazu veranlasst, eine neue, von der internationalen Staatengemeinschaft akzeptierte Auslegung des Art 7 OECD-MA zu finden.

Nach jahrelanger Entwicklung hat der OECD-CFA am 17.2.2008 die endgültige Fassung eines vierteiligen, 263 Seiten umfassenden Berichts mit dem Titel „Report on the Attribution of Profit to Permanent Establishment“ (OECD-Betriebsstättenbericht) veröffentlicht. In diesem Bericht präsentierte der OECD-Fiskalausschuss den so genannten „Authorized OECD Approach (AOA)“, der vorsieht, dass für die Besteuerung von Betriebsstätten nach Art 7 OECD-MA der „functionally separate entity approach“ als Leitprinzip dient.

Der AOA sieht bei der Auslegung des Art 7 Abs 2 OECD-MA nunmehr eine konsequente und uneingeschränkte Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion vor und gebietet, den Betriebsstättengewinn so abzugrenzen, als wäre die Betriebsstätte ein völlig selbständiges Unternehmen, welches (aus steuerlicher Sicht) auch in Geschäftsbeziehungen mit seinem Stammhaus treten kann.⁸

Ziel dieses Ansatzes ist es, die für das steuerliche Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft maßgeblichen OECD Verrechnungspreisgrundsätze 1995 auf das Verhältnis zwischen Stammhaus

und Betriebsstätte in analoger Weise anzuwenden. Es sollten damit Unternehmen, welche international mit Betriebsstätten agieren, grenzüberschreitend tätigen Kapitalgesellschaftskonzernen gleichgestellt werden.

Die Umsetzung des Betriebsstättenberichts auf OECD-Ebene erfolgte aufgrund seiner weit reichenden Änderungen in zwei Schritten:

1. In der Fassung des OECD-MK 2008 wurde das so genannte „Implementation-Package“ berücksichtigt. In diesem Paket wurden Reformen in den OECD-MK eingearbeitet, welche sich mit der Fassung des OECD-MA idF 2008⁹ vereinbaren lassen und die nach Ansicht des OECD-Fiskalausschuss auch auf bereits bestehende DBA anwendbar sein sollen, deren Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne dem Art 7 OECD-MA in dieser Fassung entspricht.

2. Das zweite Paket des Umsetzungsprozesses sah sodann eine gänzliche Neufassung des Art 7 OECD-MA vor, welche die vollumfängliche Anwendung des AOA sicherstellen sollte. Demnach wurde der Wortlaut des gesamten Artikels geändert und mit einem überarbeiteten OECD-MK ergänzt. Der OECD-Fiskalausschuss hat am 22.6.2010 die Neufassungen des OECD-MA und des OECD-MK idF 2010 verabschiedet, der Rat der OECD hat diese am 22.7.2010 genehmigt. Der neue OECD-MA bzw. OECD-MK idF 2010 und somit die uneingeschränkte Anwendung des AOA kann aber nur für künftige abgeschlossene DBA bzw. DBA-Revisionen relevant sein, welche die Neufassung des Art 7 OECD-MA idF 2010 übernehmen.¹⁰

Gewinnabgrenzung in zwei Schritten

Gemäß dem neu entwickelten AOA-Ansatz sollte die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in zwei Teilbereichen erfolgen:

1. Zunächst wird die Betriebsstätte als unabhängiges und selbständiges Unternehmen fingiert, welches eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter

gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausübt und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig handelt.

Im Rahmen des AOA-Ansatzes muss zunächst eine den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (OECD-VPG) folgende Funktionsanalyse durchgeführt werden. Dieser ist eine detaillierte Sachverhaltsanalyse nach Maßgabe des Kapitels I der OECD-VPG zugrunde zu legen, bei der anhand wesentlicher Mitarbeiterfunktionen („significant people functions“) die der Betriebsstätte zuzuordnenden Risiken und Wirtschaftsgüter zu identifizieren sind.¹¹ Das Ergebnis der Analyse sollte schlussendlich darlegen, welche Funktionen und Risiken des Gesamtunternehmens von der Betriebsstätte getragen und welche internen Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durchgeführt werden.

2. Aufbauend auf den in Schritt eins durchgeführten Analysen werden der Betriebsstätte Gewinne zugeordnet (Gewinne aus Außentransaktionen und Innentransaktionen). Die Ermittlung der Gewinne aus unternehmensinternen Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte („dealings“) erfolgt auf Grundlage der OECD-VPG. Diese „dealings“ zwischen den einzelnen Unternehmenseinheiten sind mit einer marktkonformen fremdüblichen Vergütung zu erfassen. Es sollte dabei analog den Bestimmungen für verbundene Unternehmen (Art 9 OECD-MA idF 2008) gefolgt werden.

Der Betriebsstättenbericht verlangt somit, unabhängig von der Art der internen Leistungsbeziehung, stets eine Verrechnung zu Marktpreisen. Bei der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern können damit dem nutzungsberechtigten Unternehmensteil entsprechende Vergütungen, welche eine Gewinnkomponente beinhalten, angelastet werden. Es kommt damit alleine durch „Geschäftsbeziehungen im Einheitsunternehmen“ (ohne tatsächliche Marktberührung zu fremden Dritten) zu einer Realisierung von Gewinnen.

5 Der Authorized OECD Approach in der Praxis

In wie vielen Fällen zukünftig der neue AOA-Ansatz bei der Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung zu finden hat, ist, wie schon erwähnt, von der zukünftigen DBA-Politik Österreichs abhängig. Wird die neue Formulierung des Art 7 OECD-MA idF 2010 in ein neu abgeschlossenes DBA bzw. in eine DBA-Revision aufgenommen, so haben die Unternehmen jener Länder, welche den AOA in den Abkommenstext übernehmen, nunmehr „fremdübliche Dealings“ zwischen den unselbständigen Unternehmensteilen zu fingieren.

Einigkeit herrscht grundsätzlich darüber, dass für die Gewinnabgrenzung bei „Dauerbetriebsstätten“ (bspw. Betriebsstätten von Banken, Versicherungen und dem Handel) der AOA-Ansatz ein geeignetes Instrumentarium darstellt. Dauerbetriebsstätten sind dadurch gekennzeichnet, dass sie eine wirtschaftlich selbständige Einheit bilden und ihnen somit Wirtschaftsgüter, Erträge und Aufwendungen zuzuordnen sind. In diesen Konstellationen können zwei separate Rechnungskreise sowohl für das Stammhaus als auch für die ausländische Betriebsstätte gebildet werden.

Während ein identifizierbarer und zuordenbarer Leistungsaustausch zwischen Dauerbetriebsstätte und Stammhaus durchaus vorstellbar ist, kann eine solche Leistungsabgrenzung, beispielsweise für eine Bau- und Montagebetriebsstätte, nur sehr schwer vorgenommen werden. Typisierend für eine so genannte „temporäre Betriebsstätte“ ist, dass die Leistungen des Stammhauses sowie die Leistungen im Tätigkeitsstaat (insbesondere die Montage und Inbetriebnahme) ineinander verzahnt sind und damit die Herauslösung eines eigenen Rechnungskreises für die ausländische Baubetriebsstätte nicht bzw. nur sehr bedingt möglich ist. Was grundsätzlich mit der Entwicklung und Fertigung im Stammhaus beginnt (Engineering, Materialfertigung etc.), endet mit der Montage- und Inbetriebnahme im Auftragsland. Im Anlagenbau steht damit die Lieferung

einer funktionstüchtigen Anlage im Fokus, laufende und wiederholende Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte sind in dieser Branche nicht evident.

Die fehlende Möglichkeit der Leistungsabgrenzung hat dazu geführt, dass im Anlagenbau bisweilen zur Ermittlung des ausländischen Betriebsergebnisses eine eigene Gewinnermittlungsmethode entwickelt und angewandt wurde.

Die bekannteste Gewinnermittlungsmethode bei Bau- und Montagebetriebsstätten ist die Kostenschlüsselmethode.¹² Bei dieser Methode werden die durch die Leistungserbringung bzw. Auftragsdurchführung entstandenen Kosten soweit wie möglich verursachungsgerecht zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte aufgeteilt. Der so ermittelte Prozentsatz der anteiligen Kosten stellt den Betriebsstättenschlüssel dar, mittels dessen das Gesamtprojektergebnis schlussendlich aufgeteilt wird.

Aus der täglichen Beratungspraxis zeigt sich, dass ausländische Finanzverwaltungen, verweisend auf den neuen AOA-Ansatz der OECD, einer indirekten bzw. gemischten Gewinnermittlungsmethode immer kritischer gegenüberstehen.¹³ Begründet wird dies dadurch, dass beispielsweise eine Kostenschlüsselmethode keine „fremdübliche Verrechnungspreiskomponente“ enthält. Es ist damit zu rechnen, dass der AOA bei zukünftigen österreichischen DBA-Verhandlungen in den Abkommenstext, möglicherweise ob des zunehmenden Druckes der jeweiligen ausländischen Finanzbehörde, übernommen wird. Insbesondere die österreichischen Anlagenbauer haben sich demnach um eine mögliche Alternative zur Kostenschlüsselmethode umzusehen.

Aus der täglichen Beratungspraxis lässt sich erkennen, dass ausländische Finanzverwaltungen für die Ergebnisabgrenzung im Anlagenbau immer mehr Affinität für die Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus-Method) als mögliche Alternative zur Kostenschlüsselmethode entwickeln. Im Rahmen dieser Methode

wird beispielsweise einer ausländischen Montagebetriebsstätte jener Gewinn zugerechnet, welcher von einem fremden Montageunternehmen üblicherweise erzielt werden könnte. Als Kalkulationsbasis für den Betriebsstättengewinn sind dabei die in der Montagebetriebsstätte angefallenen Kosten heranzuziehen. Diese werden sodann um einen branchenüblichen Gewinnzuschlag erhöht.

Die Kostenaufschlagsmethode kann m.E., wenn überhaupt, nur dann angewendet werden, wenn die Bau- und Montageausführung im Tätigkeitsstaat als eine Routinefunktion angesehen und diese Aufgaben auch an ein fremdes drittes Unternehmen vergeben werden können. Dies wird jedoch nicht immer der Fall sein. Vielmehr ist die Durchführung von Bau- und Montagetätigkeiten des österreichischen Anlagenbauers häufig nur mit eigenem Personal, welches mit produktspezifischem Know-How ausgestattet ist, möglich. Die Bau- bzw. Montagetätigkeit einem fremden dritten Unternehmen im Subauftrag zu vergeben, würde in solchen Fällen nicht möglich sein und demnach auch die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode in Frage stellen.

Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode würde dazu führen, dass der ausländischen Bau- bzw. Montagebetriebsstätte stets ein Gewinn zuzurechnen ist (angefallene Kosten + branchenüblicher Aufschlag = zu versteuernder Gewinn im Ausland). Demnach wird von der Kostenaufschlagsmethode das unternehmerische Risiko, welches bei grenzüberschreitender Tätigkeit in vielen Fällen noch höher ist als bei reinen Inlandssachverhalten, völlig ausgeblendet. Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode käme es demnach zur Skurrilität, dass bei einem Gesamtprojektverlust ein Betriebsstättengewinn im Ausland der Besteuerung zugeführt werden muss. In diesem Fall muss im Stammhausstaat einen um den im Ausland versteuerten Gewinn erhöhter Verlust deklariert werden. Dem Prinzip, nach seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit Steuern zu entrichten, wird in einer solchen Konstellation wohl nicht entsprochen.

Finanzverwaltungen, welche mit der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Anlagenbau liebäugeln, sollten daher auch die Kehrseite der Medaille berücksichtigen. Während bei einem Gesamtprojektverlust im Rahmen der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Inbound-Fall (ausländisches Unternehmen mit inländischer Bau- bzw. Montagebetriebsstätte) ein zusätzliches Steuersubstrat winkt, ist im Outbound-Fall¹⁴ ein höherer Stammhausverlust hinzunehmen.

Wird der AOA in einem Doppelbesteuerungsabkommen von Österreich übernommen, so sind Unternehmen und deren steuerliche Vertreter dazu angehalten, die Vorgehensweise der Finanzverwaltungen in beide Richtungen zu überprüfen. Denn eine fiskalistisch motivierte Vorgehensweise, im Outboundfall die Anwendung der Kostenschlüsselermittlung und im Inboundfall die Gewinnermittlung nach der Kostenaufschlagsmethode im Anlagenbau zu fordern, wird wohl in dem einen oder anderen Geschäftsfall sehr verlockend sein.

Darüber hinaus sollte festgehalten werden, dass die Fiktion einer fremdüblichen Leistungsbeziehung in der Praxis auch schon dazu geführt hat, dass Staaten, in denen die Bau- und Montagetätigkeit durchgeführt wird, auf die untragbare Idee kamen, Quellensteuern auf die zwischen Stammhaus und Betriebsstätte fingierte Transaktion zu erheben.¹⁵

Die von manchen Finanzverwaltungen zur Umsetzung des AOA geforderte Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird somit bei temporären Betriebsstätten zukünftig Probleme verursachen. Demnach stellt sich die Frage, ob nicht doch die Kostenschlüsselermittlung, auch im Rahmen eines DBA mit AOA, eine geeignete Gewinnabgrenzungsmethode für Bau- und Montagebetriebsstätten darstellt.

Analysiert man die Geschäfte im Anlagenbau, so hat man grundsätzlich zum Schluss zu kommen, dass von den fünf Standardmethoden der OECD-VPG lediglich die geschäftsfallbezogene Gewinn-

teilungsmethode aufgrund der engen Verzahnung der Geschäftsabläufe als geeignete Gewinnabgrenzungsmethode in Frage kommt. Geht es nämlich nach den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, so kann die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode dann angewendet werden, wenn nur sehr schwer Innentransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte identifiziert werden können. Gemäß den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien wird bei dieser Methode der aus einer internen Leistungsbeziehung erzielte Gewinn zwischen den beiden betroffenen Unternehmenseinheiten aufgeteilt. Die Aufteilung des Gewinnes sollte anhand der Ergebnisse einer Funktionsanalyse vorgenommen werden. Je nach Beitragsintensität zur Gewinnerzielung wird sodann der Gewinn zwischen der leistenden und empfangenen Unternehmenseinheit zugeordnet.

Dieser Vorgehensweise folgt m.E. auch die von der Praxis entwickelte Kostenschlüsselermittlung. Mittels der Erfassung sämtlicher Kosten des Projektes werden analytisch jegliche Vorgänge erfasst und sodann nach Vorbild der Funktionsanalyse verursachungsgerecht entweder dem Stammhaus bzw. der Betriebsstätte zugerechnet. Somit kann dahingehend argumentiert werden, dass die Kostenschlüsselermittlung auch nach einer Verankerung des AOA in einem DBA als adäquate Gewinnabgrenzungsmethode für Bau- und Montagebetriebsstätten gilt. Dies nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, dass die Kostenschlüsselermittlung auch in ihrer Funktion und Vorgehensweise der in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien verankerten geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode entspricht.

- 1 Im Rahmen der Steuerreform 1993, BGBl 1993/118.
- 2 Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte.
- 3 Vgl. BFH 13.11.1990, VII 5R 152/86, BStBl II 2000, 94. Im OECD-MK wird eine Attraktivkraft der Betriebsstätte ausdrücklich abgelehnt (Rz 10 zu Art 5 Abs 1 OECD-MA).
- 4 Vgl. dazu beispielsweise Becker, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, IWB, 1993, S. 13-16 und Beiser, Die grenzüberschreitende Finanzierung von Betriebsstätten aus der Sicht des Arm's length Prinzips, IStR, 1992, S. 8ff und Kroppen, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR, 2005, S. 74ff und Wassermeyer, Betriebsstättengewinnermittlung nach „dealing at

- arm's length", SWI, 2000, S. 733ff.
- 5 Plansky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 96.
 - 6 Vgl. Plansky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 95f.
 - 7 Ausführlich dazu siehe Plansky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 161ff.
 - 8 Vgl. Bendlinger, Zum Seminar A: Die Betriebsstätte – ein alternativer Betriebsstättentatbestand, IStR, 2009 S. 142.
 - 9 Der Wortlaut des Art 7 OECD-MA 2008 hat sich gegenüber dem Wortlaut idF 2005 nicht geändert. Es kam daher „nur“ beim OECD-MK zu Änderungen im Jahre 2008.
 - 10 Vgl. Bendlinger, OECD-Musterabkommen 2010 – Neues zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, WT, 2010 S. 164.
 - 11 Vgl. Bendlinger, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung im DBA-Recht, SWI, 2007, S. 499.
 - 12 Mischform aus direkter und indirekter Methode.
 - 13 Art. 7 OECD-MA idF 2010 sieht die Anwendung einer indirekten Methode nicht mehr vor.
 - 14 Inländisches Unternehmen mit ausländischer Bau- bzw. Montagebetriebsstätte.
 - 15 Vgl. Förster/Naumann/Rosenberg, Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR, 2005, S. 623. Als Reaktion darauf wurde der Erhebung von Quellensteuern im OECD-MK 2010 eine klare Absage erteilt.