

## Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte

### Leitlinien der OECD zur Gewinnzuteilung an den abhängigen Vertreter

Prof. Dr. Stefan Bendlinger\*

Eines der zentralen Vorhaben des BEPS-Projektes ist es, die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten zu verhindern. Im Fokus stehen vor allem Vertriebs- bzw. Kommissionärs-Strukturen, die nach den Ausführungen von G-20/OECD in BEPS Action 7<sup>1</sup> besonders geeignet seien, Betriebsstätten zu vermeiden und so Gewinne nicht dort zu versteuern, wo die entsprechende Wertschöpfung geschaffen worden ist. Nachdem Ende 2015 die finale Version von BEPS Action 7 verabschiedet worden ist, hat sich die OECD der Frage gewidmet, ob bzw. inwieweit die Grundsätze der Ergebnisabgrenzung nach dem „Authorized OECD-Ansatz“ (AOA) einer Überarbeitung bedürfen. Am 4.7.2016 hat die OECD einen diesbezüglichen Diskussionsentwurf veröffentlicht. Der folgende Beitrag widmet sich den darin enthaltenen Ansätzen zu der Art. 7 OECD-MA entsprechenden Ermittlung des Ergebnisses von Vertreterbetriebsstätten und nimmt kritisch zu dem von der OECD favorisierten „two taxpayers approach“ Stellung.

\* Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.

1 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report (idF zitiert als „BEPS Action 7“).

#### 1. Die „Personenbetriebsstätte“ im DBA-Recht

Nach aktueller Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA<sup>2</sup>, der viele deutsche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) folgen, kann eine natürliche oder juristische Person eine Betriebsstätte begründen, wenn diese für ein Unternehmen tätig ist und eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf solche vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist ein *subsidiärer Ersatztatbestand*, einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bedarf es nicht. Wurden also bereits nach den Tatbeständen der Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA Betriebsstätten begründet, muss Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht weiter geprüft werden.<sup>3</sup> Tätigkeiten eines Maklers, Kommissionärs oder eines anderen unabhängigen Vertreters

2 Zitate aus dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und dem dazu ergangenen Kommentar (OECD-MK) beziehen sich auf die Fassung v. 15.7.2014. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 15 July 2014.

3 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, 232.

## AUFsätze

sollen keine Betriebsstätte begründen, wenn diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA). Die sog. „*Anti-Organ-Klausel*“ in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA stellt klar, dass allein aufgrund eines Beherrschungsverhältnisses verbundene Gesellschaften keine Betriebsstätte der jeweils anderen begründen.

Die Auslegung des für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte entscheidenden Tatbestandsmerkmals des *Innehabens einer Vollmacht*, im Namen eines Unternehmens Verträge im Quellenstaat abzuschließen und diese gewöhnlich auszuüben, ist international umstritten. Selbst Höchstgerichte kommen zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen. Strittig ist vor allem, ob die Anwendung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine gegenüber Dritten wirksame *rechtliche (direkte) Bindung*<sup>4</sup> des Geschäftsherrn voraussetzt oder ob dafür eine *wirtschaftliche (indirekte) Bindung*<sup>5</sup> des Geschäftsherrn durch den Vertreter ausreichend ist. Bei sog. „*Funktionsabschmelzungen*“ also bei der Herabstufung von bislang auf Eigenhändlerbasis tätigen Tochtergesellschaften zu Kommissionären versuchen die Finanzverwaltungen, das dadurch entgehende Steuersubstrat durch die Unterstellung von Vertreterbetriebsstätten zu kompensieren.<sup>6</sup> Dieser „*two taxpayers approach*“ kann für den Geschäftsherrn zur Folge haben, dass er neben einer im Quellenstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft eine beschränkt steuerpflichtige Betriebsstätte (zB der Muttergesellschaft) abzuwickeln hat, was durch die jüngsten Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes (leider) bestätigt worden ist.

## 2. Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte in BEPS Action 7

### 2.1 Der abhängige Vertreter

Der am 5.10.2015 von der OECD veröffentlichte finale Bericht zu den 15 Handlungsempfehlungen des BEPS-Aktionsplans wurde anlässlich des Gipfels der Staats- und Regierungschefs der G-20 am 15./16.11.2016 in Antalya/Türkei verabschiedet.<sup>7</sup> Der Maßnahmenkatalog enthält in BEPS

Action 7 Vorschläge zur Änderung von OECD-MA und des Kommentars dazu (OECD-MK), die verhindern sollten, dass Betriebsstätten künstlich vermieden werden können. Getrieben von der Überlegung, dass es einer Neudefinition einzelner Tatbestandsmerkmale des Art. 5 OECD-MA bedarf, dessen derzeitige Fassung es unter anderem erlauben würde, durch die Nutzung von *Kommissionärsstrukturen* und ähnlichen Strategien Betriebsstätten zu vermeiden und dadurch Gewinne zu verlagern bzw. nicht dort anfallen zu lassen, wo die für die Gewinnerzielung relevanten wertschöpfenden Funktionen stattgefunden haben, soll der Begriff der Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA wesentlich erweitert werden.<sup>8</sup>

BEPS Action 7 definiert den Begriff des „*Commissionaire Arrangements*“ als eine Vereinbarung, auf deren Grundlage ein Unternehmen in einem bestimmten Staat *Güter, Waren oder auch Dienstleistungen im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung eines in diesem Staat nicht ansässigen Unternehmens* (Kommittent) vertriebt, das Eigentümer dieser Produkte ist.<sup>9</sup> Da der Kommissionär idR nicht der rechtliche Eigentümer der von ihm vertriebenen Produkte ist, kann der Quellenstaat grundsätzlich nur die vom Kommissionär erwirtschaftete Provision besteuern. Wird die aktuelle Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA in *rechtlicher Betrachtungsweise* interpretiert, ist dem Fiskus des Quellenstaates ein Zugriff auf den Vertriebsgewinn des Geschäftsherrn jedenfalls verwehrt. Dem soll eine in BEPS Action 7 vorgeschlagene Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA entgegenwirken, die folgenden Wortlaut haben soll:<sup>10</sup>

„Ist ungeachtet der Abs. 1 und 2 jedoch vorbehaltlich des Abs. 6 eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig und schließt sie dabei gewöhnlich Verträge ab, oder *spielt sie gewöhnlich eine wesentliche Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Veränderungen vom Unternehmen abgeschlossen werden, und werden diese Verträge*

- a) im Namen des Unternehmens, oder
- b) zur Übertragung des Eigentums, oder des Rechts zur Nutzung von Wirtschaftsgütern, die das Unternehmen besitzt oder zu nutzen berechtigt ist, oder
- c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

*geschlossen, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Vertragsstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Abs. 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“*

Um Kommissionsgeschäfte in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA einbeziehen zu können, soll es also nicht mehr zwingend erforderlich sein, dass vom Vertreter Verträge ausdrücklich im Namen des ausländischen Unternehmens abgeschlossen wer-

4 So zB Conseil d'État v. 31.3.2010, Nr. 304715, *Zimmer*; *Schultze* IStR 2007, 2 f.; *Rasch* IStR 2011, 6 ff.; *Bendlinger* SWI 2011, 251 ff.; *Noregs Hogsterett* v. 2.12.2011 – HR-2011-2245-A, *Dell*; *Norwegian Supreme Court* v. 2.12.2011 – HR-2011-2245-A-Rt-2011-1581 – UTV 2912-1, *DELL Norway, Roche*; *Bramo-Hackel/Dorfer* taxlex 2012, 155; *Zielke* INTERTAX, 494 ff.; *Zielke* IStR 2012, 81.

5 So zB Tribunal Economico Administrativo Central v. 15.3.2012 – Nr. 00/2107/2007, *DELL Spain*; *Audience National* v. 8.6.2015 – No. 182/2012; *Tribunal Supremo* v. 20.6.2016 – No. 1475/2016; *Tribunal Supremo* v. 12.1.2012 – Nr. 1626/2008, *Roche*; *Petruzzi/Greinecker* SWI 2012, 264.

6 *Verrechnungspreisrichtlinien* 2010, AÖF 2010/221 (VPR 2010) Rn. 176.

7 Auszug aus dem Communiqué der Staats- und Regierungschefs der G20 zum Gipfeltreffen in Antalya am 15./16.11.2015, Pkt. 15: „*To reach a globally fair and modern international tax system, we endorse the package of measures developed under the ambitious G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project. Widespread and consistent implementation will be critical in the effectiveness of the project, in particular as regards the exchange of information on cross-border tax rulings. We therefore, strongly urge the timely implementation of the project and encourage all countries and jurisdictions, including developing ones, to participate. To monitor the implementation of the BEPS project globally, we call on the OECD to develop an inclusive framework by early 2016 with the involvement of interested non-G20 countries and jurisdictions which commit to implement the BEPS project, including developing economies, on an equal footing.*“

8 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), *Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status: Develop changes to the definition of PE to prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions. Work on these issues will also address related profit attribution rules.*

9 BEPS Action 7 Rn. 5.

10 Übersetzung des Verfassers.

## AUFsätze

den. Einerseits soll es ausreichen, dass eine Person „gewöhnlich eine wesentliche Rolle spielt, die zum Abschluss von Verträgen führt“. Andererseits soll es ausreichen, dass sich Verträge auf die Übertragung des Eigentums oder des Nutzungsrechts von Wirtschaftsgütern beziehen, die dem Unternehmen gehören oder an denen ihnen ein Nutzunrecht zusteht.<sup>11</sup>

Das Vorhandensein einer formalen Abschlussvollmacht soll für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte nicht mehr entscheidend sein, vielmehr soll die Einbindung des Vertreters *in wirtschaftlicher Betrachtungsweise* ausreichen. Das wird auch in der vorgeschlagene Anpassung des OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA deutlich<sup>12</sup>, wonach einer Person allein deshalb eine wesentliche Rolle am Zustandekommen von Verträgen zukommen soll, weil sie Kunden über die Preisstruktur (ohne diese verhandeln zu können) und die Rahmenbedingungen eines Vertragsabschlusses informiert.<sup>13</sup> Aus der Sicht der deutschen Finanzverwaltung ist die Neufassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA durch BEPS Action 7 nichts anderes als eine Kodifizierung der schon bisher zutreffenden Rechtsauslegung, also nur eine *Klarstellung*. Schon nach bisheriger Verwaltungspraxis sei das Merkmal „... im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen ...“ nicht wörtlich, sondern in wirtschaftlicher Betrachtung auszulegen. Ob das auch von Gerichten so gesehen wird, ist zu bezweifeln, da der Wortlaut eines DBA die Grenze der Abkommensauslegung ist und Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7 wesentlich von der aktuellen Fassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA abweicht und deshalb nicht im Sinne einer „Klarstellung“ verstanden werden kann.<sup>14</sup>

## 2.2 Der unabhängige Vertreter

Nach aktueller Fassung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA wird ein Unternehmen nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil er dort seine Geschäftstätigkeit durch einen *Makler, Kommissionär* oder einen anderen *unabhängigen Vertreter* ausübt, sofern diese Person im *Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit* handelt. Die Neufassung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS Action 7 soll den folgenden Wortlaut haben:<sup>15</sup>

- „a) Abs. 5 gilt nicht, wenn die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätige Person im erstgenannten Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen tätig ist. Ist eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder für mehrere Unternehmen tätig, mit dem oder denen sie eng verbunden ist, so gilt diese Person in Bezug auf dieses oder diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.
- b) Für Zwecke der Anwendung dieses Artikels gilt eine Person als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn es an dem Unternehmen *mindestens 50 % des wirtschaftlichen Eigentums* besitzt (oder im Fall einer Gesellschaft, mindestens 50 % der Stimmrechte und

am Kapital oder an den Eigenmitteln der Gesellschaft), oder wenn eine andere Person mindestens 50 % des wirtschaftlichen Eigentums (oder im Fall einer Gesellschaft, *mindestens 50 % der Stimmrechte* und am Kapital oder an den *Eigenmitteln der Gesellschaft*) an der Person und am Unternehmen besitzt. Eine Person gilt jedenfalls einem Unternehmen eng verbunden, wenn sich aus den relevanten Umständen ergibt, dass Kontrolle ausgeübt werden kann oder beide unter der Kontrolle ein- und derselben Person oder eines Unternehmens stehen.

Auch in der Neufassung wird die Grundregel, wonach das Handeln eines unabhängigen Vertreters im Rahmen seines ordentlichen Geschäftsbetriebs nicht per se zu einer Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens führen kann, dem Grunde nach beibehalten. *Makler* und *Kommissionäre* werden jedoch nicht mehr ausdrücklich als unabhängig qualifiziert. Gemäß Art. 5 Abs. 5 Buchst. a S. 2 OECD-MA idF BEPS Action 7 soll jedoch keine Unabhängigkeit gegeben sein, wenn die betreffende Person „*ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder für mehrere eng verbundene Unternehmen*“ tätig wird. Der englische Wortlaut verwendet dafür den Begriff „*closely related*“, der in Art. 5 Abs. 6 Buchst. b OECD-MA definiert ist und nicht mit jenem des in Art. 9 OECD-MA verwendeten Begriffs des „*associated enterprise*“ („verbundenes Unternehmen“<sup>16</sup>) und von jenem in BEPS Action 6<sup>17</sup> verwendeten Begriff des „*related enterprise*“, der in Zusammenhang mit der Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA (zB „*limitation on benefits*“-Klauseln) verwendet wird, deckungsgleich ist.

Die Anforderungen an die Unabhängigkeit werden im OECD-MK idF BEPS Action 7 konkretisiert.<sup>18</sup> Unabhängigkeit soll jedenfalls dann nicht gegeben sein, wenn ein *Arbeitnehmer* für seinen Arbeitgeber oder ein *Personengesellschafter* für seine Gesellschaft handelt. Bezüglich der Arbeitnehmereigenschaft wird auf die Ausführungen im OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) verwiesen.<sup>19</sup> Ein ausschließliches oder fast ausschließliches Tätigwerden für eng zusammengehörende Unternehmen soll jedenfalls dann unterstellt werden können, wenn die mit Dritten abgeschlossenen Geschäfte *unwesentlich* sind. Das soll dann der Fall sein, wenn die mit nicht eng zusammengehörenden Unternehmen getätigten Umsätze des Vertreters *weniger als 10 % seines Gesamtumsatzes* ausmachen.<sup>20</sup>

## 2.3 Die „Anti-Organ-Klausel“

Die Klarstellung in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA, wonach allein dadurch, dass eine in einem DBA-Staat ansässige Gesellschaft eine in einem anderen DBA-Staat ansässige Gesellschaft beherrscht oder von dieser beherrscht wird, keine der beiden zur Betriebsstätte der anderen wird, soll durch BEPS Action 7 nicht verändert werden. Allerdings soll der OECD-MK klarstellen, dass es dennoch möglich sein kann, dass eine Tochtergesellschaft auf eine Art und Weise im Namen ihrer Mutter-

11 Schmidt-Hefß IStR 2016, 167.

12 Rn. 31. bis 35.1. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7.

13 Rn. 32.6. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7; Bendlinger (Fn. 3), 254; Wagemann IWB 2016, 15 f.

14 Aumayr/Bräumann/Hilpert/Marchgraber/Novak/Stöfel SWI 2015, 372 f.

15 Übersetzung des Verfassers.

16 Rn. 38.9. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MK idF BEPS Action 7. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report; Scherleitner/Dolezal/Rasner SWI 2016, 9 ff.

18 Rn. 37 ff. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS Action 7.

19 Rn. 8.1. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA.

20 Rn. 38.8 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS Action 7.

## AUFsätze

gesellschaft oder einer anderen Konzerngesellschaft handelt, dass im Ansässigkeitsstaat der Tochter- eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unterstellt werden kann („two taxpayer approach“). Aber auch im Mutter-Tochter-Verhältnis sind die Tatbestandsmerkmale des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA im Einzelfall zu prüfen.<sup>21</sup>

## 2.4 Der „Two Taxpayers Approach“

Die Ausführungen in BEPS Action 7 zum Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte kommen zu dem Schluss, dass dann, wenn die Aktivitäten eines im Quellenstaat tätigen Vermittlers den regelmäßigen Abschluss von Verträgen für ein ausländisches Unternehmen zum Ziel haben, dem ausländischen Unternehmen dort eine steuerliche Präsenz unterstellt werden kann. Und zwar auch dann, wenn der Vermittler diese Aktivitäten im Rahmen eines vom Geschäftsherrn unabhängigen Unternehmens durchführt.

Sowohl die Alt- als auch die in BEPS Action 7 vorgesehene Neufassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unterstellen nur dann den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte („deemed PE“), soweit eine Person im Namen eines Unternehmens tätig ist („acting on behalf of an enterprise“). Die Betriebsstätte wird also durch Tätigkeiten begründet wird, die eine Person für das Unternehmen ausübt („any activities which that person undertakes for the enterprise“). Der OECD-MK stellen in Alt- und Neufassung<sup>22</sup> klar, dass dann, wenn die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllt sind, die Betriebsstätte insoweit besteht, als die Person für das Unternehmen tätig ist, also nicht nur deshalb, weil die Person eine Vollmacht ausübt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA in Altfassung) bzw. die wesentliche Rolle spielt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Veränderungen vom Unternehmen abgeschlossen werden.

Wenn also eine Person für ein Unternehmen tätig ist, kann diese für das ausländische Unternehmen eine Vertreterbetriebsstätte begründen, ohne dass es des Bestandes einer festen Geschäftseinrichtung bedarf. Der Quellenstaat kann damit Besteuerungsrechte über zwei verschiedene Steuersubjekte ausüben: Über den abhängigen Vertreter („dependent agent enterprise“, DAE) selbst und über die Vertreterbetriebsstätte („dependent agent permanent establishment“, DAPE) des ausländischen Geschäftsherrn. Es gilt also festzustellen, welcher Gewinn der DAPE zuzuordnen ist, bei dessen Berechnung die vom Geschäftsherrn an den abhängigen Vertreter für dessen Dienstleistungen (fremdüblich) in Rechnung gestellte Vergütung in Abzug zu bringen ist. Der abhängige Vertreter, dessen Aktivitäten gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA den Bestand einer DAPE begründen, kann aus Verrechnungspreissicht auch ein verbundenes Unternehmen des im Ausland ansässigen Geschäftsherrn sein. In solchen Fällen ist neben der Frage der Ergebniszuordnung zur DAPE dem abhängigen Vertreter (DAE) eine fremdübliche Vergütung zu überlassen. Sollte ein aus der Sicht des Art. 9 OECD-MA nicht verbundenes Unternehmen für einen Geschäftsherrn eine Ver-

treterbetriebsstätte begründen (zB weil der grundsätzlich unabhängige Vertreter außerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt), wird davon auszugehen sein, dass die an den Vertreter für die im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit bezogene Vergütung fremdüblich ist.

Bei der Ergebnisabgrenzung zwischen dem ausländischen Unternehmen (Geschäftsherr) und dem (abhängigen) Vertreter (DAE) einerseits und der Vertreterbetriebsstätte (DAPE) andererseits ist daher – unabhängig voneinander – in zwei Schritten vorzugehen:<sup>23</sup>

- Darstellung der tatsächlichen Geschäftsbeziehung zwischen dem Geschäftsherrn und dem abhängigen Vertreter (DAE), die als rechtlich unabhängige Unternehmen tätig sind und Bestimmung des fremdüblichen Verrechnungspreises;
- Ermittlung des der Vertreterbetriebsstätte (DAPE) zuzuordnenden Betriebsstättengewinns unter Berücksichtigung der vom Unternehmen (Geschäftsherr) an den abhängigen Vertreter (DAE) entrichteten fremdüblichen Vergütung.

## 3. OECD-Leitfaden zur Gewinnzurechnung an Vertreterbetriebsstätten

Die Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft unternehmerischer Tätigkeit im Quellenstaat ist eine Vorfrage für die Zurechnung von Unternehmensgewinnen zu dieser Betriebsstätte. Art. 7 Abs. 1 letzter Satz OECD idF 2008 stellt klar, dass der Quellenstaat Gewinne nur insoweit besteuern darf, als sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Auch nach dem neuen Art. 7 Abs. 1 letzter Satz OECD-MK idF 2010, durch den der „Authorized OECD-Approach“ umgesetzt worden ist, darf der Staat der Betriebsstätte nur jene Gewinne besteuern, die dieser Betriebsstätte nach dem Grundsatz des Fremdverhaltens zugerechnet werden können. Der Bestand einer Vertreterbetriebsstätte kann deshalb nicht zur Folge haben, dass der gesamte Gewinn aus der Realisierung der vom abhängigen Vertreter abgeschlossenen Geschäfte dieser Betriebsstätte zugerechnet werden kann.<sup>24</sup>

Da die Schwelle der Begründung von Vertreterbetriebsstätten durch die Neufassung der Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA und die neue Kommentierung (die voraussichtlich 2017 in OECD-MA und OECD-MK übernommen wird) erheblich abgesenkt worden ist, hat sich die OECD im Rahmen eines „Public Discussion Draft“<sup>25</sup>, der an die interessierte Öffentlichkeit zur Begutachtung und Kommentierung versandt worden ist, mit spezifischen Fragen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung auseinandergesetzt, die sich aus den in BEPS Action 7 vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs ergeben, unter Berücksichtigung der in BEPS Actions 8 bis 10<sup>26</sup> vorgenommenen Änderungsvorschläge im

23 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 July – 5 September 2016 (idF als „BEPS Action 7 Guidance“ zitiert) Rn. 19.

24 Rn. 35.1. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF BEPS Action 7.

25 BEPS Action 7 Guidance, Fn. 24.

26 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports.

21 Rn. 38.12. OECD-MK zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA idF BEPS Action 7 iVm Rn. 41 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA.

22 Rn. 34 OECD-MK zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA.

AUFSÄTZE

Bereich der Verrechnungspreise. Die OECD weist ausdrücklich darauf hin, dass die in BEPS Action 7 vorgesehene Absenkung der Betriebsstättenschwelle *keiner wesentlichen Veränderung* bestehender Regelungen zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bedarf, sondern vielmehr dem Rechtsanwender eine zusätzliche Richtschnur betreffend die Anwendung des Art. 7 OECD-MA auf die durch BEPS Action 7 neu entstehenden Betriebsstätten gegeben werden soll.<sup>27</sup> Unter Berücksichtigung des Parallelbestandes eines unabhängigen Vertriebsunternehmens und einer Vertreterbetriebsstätte versucht die OECD im Entwurf der am 4.7.2016 veröffentlichten Leitlinie die Vorgangsweise bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung anhand von vier Beispielen darzustellen. Die Beispiele 1,2, und 4 beschäftigen sich mit der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch ein verbundenes Unternehmen, Beispiel 3 mit jenem Fall, in dem ein Arbeitnehmer des Geschäftsherrn durch seine Tätigkeiten im Quellenstaat eine solche begründet.

Anhand einer Funktions- und Sachverhaltsanalyse werden die relevanten betrieblichen Bereiche *Vertrieb, Marketing und Werbung, Warenbewirtschaftung* und *Forderungsverwaltung* im Hinblick auf die damit verbundenen Funktionen, die Zuordnung der Vermögensgegenstände und den damit verbundenen Risiken dem Geschäftsherrn (PRIMA), der im Quellenstaat ansässigen Vertriebsgesellschaft (SELLCO) bzw. der durch die Aktivitäten von SELLCO begründeten Vertreterbetriebsstätte („dependent agent PE“ – DAPE) zugeordnet.<sup>28</sup>

4. Funktions- und Sachverhaltsanalyse (Beispiele 1 bis 3)<sup>29</sup>

	Art. 9 OECD-MA		Art. 7 OECD-MA		
	PRIMA Staat A	SELLCO Staat B	PRIMA Staat A	DAPE <sup>30</sup> VmGeg <sup>31</sup> /Risiken	Funktionen SELLCO bzw. AN <sup>32</sup>
<b>VERTRIEB</b>					
<b>FUNKTIONEN</b>					
• Festlegung der Vertriebsstrategie, Marktvorschau und Zielfestlegung bezüglich der Marktanteile in Staat B	12		13		
• Auswahl von Vertretern, Überwachung ihrer Leistung, Entscheidung über Bestand, Anpassung, Beendigung der Geschäftsbeziehung zum Vertreter	12		13		

27 BEPS Action 7 Guidanc Rn. 3.

28 Die in den folgenden 3 Beispielen PRIMA, SELLCO und der unterstellten Vertreterbetriebsstätte zuzuordnenden Funktionen und Risiken werden in der Tabelle dargestellt. 1 = Beispiel 1, 2 = Beispiel 2, 3 = Beispiel 3.

29 Übersetzung des Verfassers der Annex 1 der BEPS Action 7 Guidance.

30 In dieser Spalte werden Wirtschaftsgüter und Risiken aufgelistet, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Vertreterbetriebsstätte (DAPE) aufgrund der von SELLCO für PRIMA ausgeübten „significant people functions“ zuzuordnen sind.

31 VmGeg = Vermögensgegenstände.

32 AN = Arbeitnehmer. Im Beispiel 3 werden die Vertriebsfunktionen im Staat B nicht von einem rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen (SELLCO) sondern von einem Arbeitnehmer der im Staat A ansässigen PRIMA übernommen.

• Identifikation von Kunden, Verhandlungen, Entgegennahme von Bestellungen und Abwicklung der Bestellungen mit PRIMA	1				13
• Festlegung der Produktpolitik	12		13		
• Festlegung der Marktpreise in Staat B	12		13		
<b>VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>					
• Vertriebseinrichtungen (Geschäftseinrichtung, Fahrzeuge ohne Lagerbestand und immaterieller Wirtschaftsgüter)	1		3	3	3
<b>RISIKEN</b>					
• Marktrisiken (inkl. Preisrisiko)	12		1		
• Betriebsrisiko in Bezug auf die Effektivität der vom Vertreter wahrgenommenen Aktivitäten	1				1

	Art. 9 OECD-MA		Art. 7 OECD-MA		
	PRIMA Staat A	SELLCO Staat B	PRIMA Staat A	DAPE VmGeg/ Risiken	Funktionen SELLCO bzw. AN
<b>MARKETING UND WERBUNG</b>					
<b>FUNKTIONEN</b>					
• Marketing und Werbung: Strategiewahl und Umsetzung	12		13		
• Marketing und Werbung: Umsetzung vor Ort		1			13
• PRIMA ist zuständig für den Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter der Unternehmensgruppe	12		13		
<b>VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>					
• Immaterielle Wirtschaftsgüter	12		13		
<b>RISIKEN</b>					
• Marketing und Werberisiken	12		13		

	Art. 9 OECD-MA		Art. 7 OECD-MA		
	PRIMA Staat A	SELLCO Staat B	PRIMA Staat A	DAPE VmGeg/ Risiken	Funktionen SELLCO bzw. AN
<b>WARENBEWIRTSCHAFTUNG</b>					
<b>FUNKTIONEN</b>					
• Entscheidung über die bezüglich der Lagerhaltung zu treffenden Vereinbarungen	1	2			3
• Festlegung des vorgehaltenen Warenbestandes	1	2	1		3
<b>VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>					
• Warenbestand					
– Rechtliches Eigentum	12		13		
– Wirtschaftliches Eigentum	1		1	23	
<b>RISIKEN</b>					
• Warenbestand					
– Vertragliche Risikoübernahme	12		13		
– Zurechnung von Risiken gemäß Art. 9 OECD-MA	1	2	1	3	
– Zurechnung von Risiken gemäß Art. 7 OECD-MA	1		1	2	

AUFSÄTZE

	Art. 9 OECD-MA		Art. 7 OECD-MA		
	PRIMA Staat A	SELLCO Staat B	PRIMA Staat A	DAPE VmGeg/ Risiken	Funktionen SELCO
<b>FORDERUNGEN</b>					
<b>FUNKTIONEN</b>			1		
• Festlegung der Zahlungs-/Kreditbedingungen	1	2	1		23
• Zustimmung zum Vertragsabschluss nach Prüfung der Kreditwürdigkeit	1	2	1		23
• Forderungsverwaltung	1	2	1		23
<b>VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>					
• Forderungen					
– Rechtliches Eigentum an den Forderungen	12		123		
– Wirtschaftliches Eigentum an den Forderungen	1		1	23	
<b>RISIKEN</b>					
• Kredit-/Delkrederisiko					
– Vertragliche Risikoübernahme	12		13		
– Zurechnung von Risiken gemäß Art. 9 OECD-MA	1	2	1		
– Zurechnung von Risiken gemäß Art. 7 OECD-MA	1		1	23	

4.1 Beispiel 1<sup>33</sup>

PRIMA ist ein im Staat A ansässiges Unternehmen („das nicht ansässige Unternehmen“ oder „der Geschäftsherr“), das im Staat A Verbrauchsgegenstände herstellt. Die von PRIMA erzeugten Produkte werden weltweit an Kunden vertrieben, die von PRIMA unabhängig sind. PRIMA bedient sich dabei eines Netzwerks von Vertretern. PRIMA selbst ist in den Absatzmärkten nicht präsent. SELCO ist ein in Staat B ansässiges Unternehmen („dependent agent enterprise“ – „DAPE“) und gilt aus Verrechnungspreissicht als ein mit PRIMA verbundenes Unternehmen. SELCO wird von PRIMA mit dem Vertrieb beauftragt. Es wird davon ausgegangen, dass SELCO ein abhängiger Vertreter (DAE) von PRIMA ist und andererseits die von SELCO für PRIMA durchgeführten Tätigkeiten den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte (DAPE) bewirken.

Lösung Beispiel 1

In einem ersten Schritt ist die Fremdüblichkeit der Vermittlungsprovision zu prüfen, die von PRIMA an SELCO geleistet worden ist. Diese Prüfung ergibt, dass diese dem Fremdverhaltensgrundsatz iSd Art. 9 OECD-MA entspricht. Unterstellt man, dass PRIMA im Staat B auch über eine Vertreterbetriebsstätte verfügt, ist gemäß Art. 7 OECD-MA der dieser Betriebsstätte zuzuordnende Gewinn festzustellen. Die dafür notwendige Funktions- und Risikoanalyse ergibt, dass SELCO in Bezug auf Warenbewirtschaftung, Kundenstock oder Forderungsverwaltung keine wesentlichen Personalfunktionen („significant people functions“) und damit auch keine Risiken für PRIMA übernommen hat und ihr auch kein wirtschaftliches Eigentum und damit auch keine Risiken bezüglich Warenbestand, Kundenstock oder den Forderungen zuzuordnen ist. Folglich ergibt sich auch keine Notwendigkeit der Vertreterbetriebsstätte (Dotations-)Kapital zuzuordnen.

PRIMA (Staat A)		SELLCO (Staat B)	
Umsatzerlöse	200	Vermittlungsprovision von PRIMA	10
Herstellungskosten	40		
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>160</b>		
Betriebsausgaben		Betriebsausgaben (ohne Werbekosten)	8
• Vermittlungsprovision an SELCO	10		
• Werbekostensersatz an SELCO	7		
• Forderungsabschreibung	4		
• Warenschwund	3		
• Lagerhaltung	6		
Betriebsergebnis	130	Betriebsergebnis	2

Nach der im zweiten Schritt vorzunehmenden Betriebsstätten-Ergebnisermittlung ist von den Umsatzerlösen der PRIMA (200) einerseits die an SELCO gezahlte Vermittlungsprovision (10) in Abzug zu bringen, andererseits eine den Funktionen des Stammhauses (PRIMA) entsprechende Vergütung (190). Daraus ergibt sich ein der Vertreterbetriebsstätte der SELCO zuzuordnende Betriebsstättengewinn von Null. Das ist auch sachgerecht, weil im Staat B von SELCO keinerlei über deren eigene Geschäftstätigkeiten hinausgehende Funktionen für („on behalf of“) PRIMA wahrgenommen worden sind. Für die Versteuerung eines Betriebsstättenergebnisses im Staat B bleibt nach Anwendung der Grundsätze des AOA daher kein Raum („Nullsummentheorie“<sup>34</sup>).

PRIMA (Staat A) – Stammhaus		PRIMA (Staat B) – Vertreterbetriebsstätte	
Umsatzerlöse (abzüglich Provision)	190	Umsatzerlöse	200
Herstellungskosten	40	Herstellungskosten	190
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>160</b>	<b>Bruttoergebnis</b>	<b>10</b>
Betriebsausgaben			
• Vermittlungsprovision an SELCO	10		
• Werbekostensersatz an SELCO	7		
• Forderungsabschreibung	4		
• Warenschwund	3		
• Lagerhaltung	6		
Betriebsergebnis	130	Betriebsergebnis	0

4.2 Beispiel 2

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 1. Die Funktions- und Risikoanalyse ergibt allerdings, dass SELCO für Lagerhaltung und die Warenbewirtschaftung zuständig ist, Bonitätsprüfungen vornimmt und für das Inkasso zuständig ist. PRIMA bleibt der zivilrechtliche Eigentümer der Waren.

Lösung Beispiel 2

Die Funktions- und Risikoanalyse zeigt, dass die vertragliche Risikoanordnung nicht mit der tatsächlichen Risikokontrolle übereinstimmt. So ist PRIMA zwar vertraglich für das Warenbestands- und Lagerrisiko zuständig, tatsächlich ist jedoch SELCO dafür zuständig. Gleiches gilt für die im Jahresabschluss der PRIMA erfassten Forderungen, die allerdings von SELCO insofern beeinflusst werden, als diese über die Zahlungskonditionen entscheiden kann und die Beitreibung der Forderungen übernommen hat. In Zusammenhang mit dem von SELCO übernommenen Lagerrisiko ist allerdings festzuhalten, dass PRIMA dafür Kosten übernommen hat.

33 Rn. 21 ff. BEPS Action 7 Guidance.

34 Bendlinger ÖStZ 2010, 140 ff.

## AUFsätze

In einem ersten Schritt ist wiederum die Fremdüblichkeit der von PRIMA an SELCO geleisteten Vermittlungsprovision zu prüfen. Diese Prüfung ergibt, dass diese – unter Berücksichtigung des Finanzierungsbeitrages – dem Fremdverhaltensgrundsatz iSd Art. 9 OECD-MA entspricht und damit SELCO im Staat A einen Gewinn von 125 und SELCO im Staat B einen Gewinn von 7 zu versteuern hat.

Um festzustellen, welcher Gewinnanteil der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen ist, ist anhand einer Funktions- und Sachverhaltsanalyse zu ermitteln, welche Funktionen SELCO *auf eigene Rechnung* („on its own account“) übernommen hat und welche *im Namen der im Staat A ansässigen PRIMA*. Diese gemäß Art. 7 OECD-MA vorzunehmende Analyse ergibt, dass das wirtschaftliche Eigentum am Warenbestand und an den Forderungen und das Lagerrisiko und das Delkredererisiko der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen sind, weil SELCO im Staat B für PRIMA diesbezüglich die wesentlichen Personalfunktionen („significant people functions“) übernommen hat. Das bedingt auch die Zuordnung eines entsprechenden Dotationskapitals („free capital“).

PRIMA (Staat A)		SELCO (Staat B)	
Umsatzerlöse	200	Vermittlungsprovision von PRIMA	30
Herstellungskosten	40		
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>160</b>		
Betriebsausgaben		Betriebsausgaben (ohne Werbekosten)	8
• Vermittlungsprovision an SELCO	30	• Forderungsabschreibung	4
• Werbekostensersatz an SELCO	7	• Warenschwund	3
•		• Lagerhaltung	6
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>123</b>	<b>Betriebsergebnis</b>	<b>9</b>
• Finanzierungsbeitrag von SELCO	2	Finanzierungsbeitrag an PRIMA	2
		Sonstiger Zinsaufwand	0
Gewinn	125	Gewinn	7

Bei der im zweiten Schritt vorzunehmenden Betriebsstätten-Ergebnisermittlung ist ausgehend von den Umsatzerlösen (200), einerseits eine den Funktionen des Stammhauses (PRIMA) entsprechende Vergütung (170) und andererseits eine die an SELCO geleistete Vermittlungsprovision (30) in Abzug zu bringen. Ausgehend von der Überlegung, dass zwischen rechtlich unabhängigen Unternehmen dem (wirtschaftlichen) Eigentümer des Warenbestandes ein Finanzierungsbeitrag zu überlassen wäre, ist auch der Vertreterbetriebsstätte für die Übernahme der Verantwortung für den Warenbestand ein solcher zuzuordnen. Daraus ergibt sich ein Betriebsstättenergebnis von 2.

PRIMA (Staat A) – Stammhaus		PRIMA (Staat B) – Vertreterbetriebsstätte	
Umsatzerlöse (abzüglich Provision)	170	Umsatzerlöse	200
Herstellungskosten	40	Herstellungskosten	170
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>130</b>	<b>Bruttoergebnis</b>	<b>30</b>
Betriebsausgaben		Betriebsausgaben	
• Werbekostensersatz an SELCO	7	• Vermittlungsprovision an SELCO	30
Betriebsergebnis	123	Betriebsergebnis	0
• Finanzierungsbeitrag von SELCO	0	Finanzierungsbeitrag von SELCO	2
• Sonstiger Zinsaufwand	0		
<b>Gewinn</b>	<b>123</b>	<b>Gewinn</b>	<b>2</b>

## 4.3 Beispiel 3

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 2. Allerdings wird keine im Staat B ansässige Gesellschaft zum Handelsvertreter bestellt. Vielmehr wird ein Arbeitnehmer (AN) in den Staat B entsandt, um auf Vollzeitbasis dort den Vertrieb der von PRIMA erzeugten Produkte zu übernehmen. Zu diesem Zweck wird ihm von PRIMA ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt. Es sei angenommen, dass der Arbeitnehmer als abhängiger Vertreter iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu qualifizieren ist. Der AN ist für die Kundenakquisition, die Verhandlung, Hereinnahme und Weiterleitung von Bestellungen an PRIMA verantwortlich, ebenso wie für Lagerhaltung und Warenbestand. Er prüft die Kreditwürdigkeit der Kunden, legt die Zahlungskonditionen fest und ist für die Eintreibung von Forderungen zuständig.

## Lösung Beispiel 3

Wird davon ausgegangen, dass der Arbeitnehmer der im Staat A ansässigen PRIMA durch seine Vertriebsaktivitäten im Staat B eine Vertreterbetriebsstätte begründet, ist in einem ersten Schritt eine Sachverhalts-, Funktions- und Risikoanalyse vorzunehmen. Dem Beispiel 2 entsprechend ergibt sich daraus, dass der Betriebsstätte das Lagerisiko und das wirtschaftliche Eigentum am Warenbestand zuzuordnen ist, des Ausfallrisiko und das wirtschaftliche Eigentum an den Forderungen und am Firmenfahrzeug. Dafür sind der Betriebsstätte auch entsprechende Eigen- bzw. Fremdmittel zuzuordnen („free and interest/bearing funding“).

Für Zwecke der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung ist der Vertreterbetriebsstätte jener Gewinn zuzuordnen, den die Vertreterbetriebsstätte für die von ihr übernommenen Wirtschaftsgüter, Risiken und den damit verbundenen Kapitaleinsatz erwirtschaften würde, wäre sie ein unabhängiges und selbständiges Vertriebsunternehmen. In Beispiel 3 wird unterstellt, dass ein solches Unternehmen eine Rendite („operating margin“) von 4,5 % (9) erwirtschaftet hätte. Unter Berücksichtigung der verschiedenen Betriebsausgaben ergibt sich daher ausgehend von Umsatzerlösen iHv 200 in retrograder Berechnung ein dem Stammhaus zustehender Erlös von 158.

PRIMA (Staat A) – Stammhaus		PRIMA (Staat B) – Vertreterbetriebsstätte	
Umsatzerlöse (abzüglich Provision)	158	Umsatzerlöse	200
Herstellungskosten	40	Herstellungskosten	158
<b>Bruttoergebnis</b>	<b>118</b>	<b>Bruttoergebnis</b>	<b>42</b>
Betriebsausgaben		Betriebsausgaben	
• Werbekostensersatz an SELCO	7	• Gehalt des Arbeitnehmers	20
		• Forderungsabschreibung	4
		• Warenschwund	3
		• Lagerhaltung	6
Betriebsergebnis	111	Betriebsergebnis	9
• Sonstiger Zinsaufwand	0	Zinsaufwand (abhängig von der jeweiligen Finanzierung und dem „free capital“)	0
<b>Gewinn</b>	<b>111</b>	<b>Gewinn</b>	<b>9</b>

## 4.4 Beispiel 4

In Beispiel 4 wird – ausgehend von Beispiel 2 – davon ausgegangen, dass die in Zusammenhang mit der Prüfung

## AUFsätze

der Kreditwürdigkeit der Kunden- und der Forderungsverwaltung anfallenden Funktionen zwischen PRIMA und SELLCO aufgeteilt sind. Anhand eines komplexen Sachverhaltes werden in Beispiel 4 die sich daraus für Ergebniszuordnung zur Vertreterbetriebsstätte ergebenden Folgen dargestellt. Nachdem Beispiel 4 nur einen Teilaspekt behandelt, soll an dieser Stelle auf die Darstellung des Fallbeispiels verzichtet werden.

### 5. Tipps zur Vermeidung von Vertreterbetriebsstätten

Um auf Auslandsmärkten den Parallelbestand von Vertriebs-Tochtergesellschaft einerseits und Vertreterbetriebsstätte des Geschäftsherrn andererseits zu vermeiden, sollte der grenzüberschreitend tätige Unternehmer bei der Gestaltung seiner Vertriebsstruktur folgendes beachten:

1. Die vom Geschäftsherrn und Vertriebsgesellschaft jeweils wahrzunehmenden Funktionen sollten *definiert* und *genau voneinander abgegrenzt* werden. Das in Annex 1 der BEPS Action 7 Guidance dargestellte Muster einer Funktions- und Sachverhaltsanalyse bietet eine gute Hilfestellung dafür.
2. Die der Geschäftsbeziehung zugrunde liegende Funktionsaufteilung zwischen dem Geschäftsherrn und der ausländischen Vertriebsgesellschaft ist *vertraglich festzuschreiben*.
3. Der Geschäftsherr darf *nicht* durch Weisungen in die von der Vertriebsgesellschaft in eigenem Namen und auf eigene Rechnung übernommenen *Funktionen eingreifen*.
4. Für den Vertrieb maßgebliche *Personalfunktionen*, die „*significant people functions*“ und das *wirtschaftliche Eigentum* an materiellen und *immateriellen Wirtschaftsgütern* sollten beim Geschäftsherrn verbleiben.
5. Die von der Vertriebstochter wahrgenommenen Funktionen und Risiken sind vom Geschäftsherrn *fremdüblich zu vergüten*. In diesem Fall bleibt selbst dann, wenn der Ansässigkeitsstaat der Vertriebstochter eine Vertreterbetriebsstätte unterstellen sollte, kein Raum für eine Gewinnzuordnung („Nullsummentheorie“).
6. Von der Vertriebsgesellschaft übernommene *Drittgeschäfte* helfen dabei, die funktionale und wirtschaftliche Unabhängigkeit der Vertriebsgesellschaft zu dokumentieren.

Die beabsichtigte Neuformulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA und dessen geplante Implementierung in die DBA durch ein multilaterales Instrument<sup>35</sup> machen es jedenfalls notwendig, bestehende Vertriebsstrukturen einer „*Gesundenuntersuchung*“ zu unterziehen, um ungewollte Betriebsstättenbegründungen, Auslandssteuerrisiken samt finanzstrafrechtlicher Folgen, Doppelbesteuerung, Verständigungs- und Schiedsverfahren und administrativen Mehraufwand zu vermeiden.

### 6. Fazit

Vertreterbetriebsstätten sind in der Praxis nicht zuletzt deshalb schwer in den Griff zu bekommen, weil ihre Tatbestandsvoraussetzungen unscharf geregelt und kaum fassbar sind. Anders als das deutsche Steuerrecht, das den „ständigen Vertreter“ (§ 13 AO) nicht unter den Betriebsstätten-tatbeständen (§ 12 AO) erfasst<sup>36</sup>, *fingiert* Art. 5 Abs. 5 OECD das Vorliegen einer Betriebsstätte, ohne dass es des Bestandes einer festen Geschäftseinrichtung bedarf.<sup>37</sup> Schon bisher war es schwierig, den Bestand bzw. Nichtbestand einer Vertreterbetriebsstätte zu beurteilen.<sup>38</sup> Die geplante Neufassung des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA wird – sollten Sie durch das in BEPS Action 15<sup>39</sup> vorgesehene multilaterale Instruments tatsächlich rasch in das DBA-Recht übernommen werden – mehr zur Verwirrung als zur Rechtssicherheit beitragen. Vertriebsaktivitäten werden wesentlich schneller den Status einer Betriebsstätte erlangen, als das bislang der Fall war. Die niedrigeren Besteuerungsschwellen werden kapitalimportierenden Staaten, insb. Entwicklungs- und Schwellenländern tendenziell eine Erweiterung ihrer Besteuerungsrechte erlauben, was in kapitalexportierenden (Industrie-)Staaten zu Steuermindereinnahmen führen wird.

Die BEPS Action 7 Guidance hält am „*two taxpayers approach*“ weiterhin fest.<sup>40</sup> Demnach kann ein DBA-Staat sowohl eine in seinem Territorium ansässige Vertriebs-Tochtergesellschaft einer ausländischen Mutter- oder Konzerngesellschaft besteuern, als auch eine Vertreterbetriebsstätte der ausländischen Mutter- oder Konzerngesellschaft, die dadurch begründet wird, dass die Tochter neben ihrer eigenen Geschäftstätigkeit „für“ das ausländische Unternehmen tätig wird. Während die Ergebnisabgrenzung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft gemäß Art. 9 OECD-MA vorzunehmen ist, ist für die Gewinnzurechnung zur Vertreterbetriebsstätte Art. 7 OECD-MA relevant, der nach Ansicht der OECD grundsätzlich ein zusätzlicher, durch die fremdübliche Vergütung der Mutter- an die Tochtergesellschaft *nicht abgegoltener* „*Residualgewinn*“ zugerechnet werden soll. Die in den Beispielen 1 bis 4 der BEPS Action 7 Guidance vorgeschlagenen Lösungsansätze sind sehr komplex, bieten keinen sicheren Halt und lassen den Finanzverwaltungen der Welt erhebliche Interpretationsspielräume. Deshalb kann nach wie vor die im *Protokoll zum deutsch-österreichischen DBA* getroffene Übereinkunft als vorbildlich angesehen werden, die dem „*single taxpayer approach*“ folgt und wonach beide DBA-Staaten von der Annahme einer Vertreterbetriebsstätte Abstand nehmen, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einver-

36 Scheller/Moser IWB 2016, 401.

37 Wassermeyer SWI 2010, 510

38 Seltenreich IWB 2006, Gruppe 2, 1269; Rocha INTERTAX 2013, 448; Perwein PISrB 2015, 188; Aumayr/Bräumann/Hilpert/Marchgraber/Novak/Stöbel SWI 2015, 372.

39 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report; BEPS Public Discussion Draft – BEPS Action 15 – Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures, 31 May – 30 June 2016.

40 BEPS Action 7 Guidance Rn. 17; OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010 Rn. 230 ff.

35 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report; OECD, BEPS – Public Discussion Draft, BEPS Action 15 – Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures, 31 May – 30 June 2016.

## AUFsätze

ständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines Gewinnaufschlags abgegolten werden.<sup>41</sup> Da es letztlich irrelevant ist, ob der Quellenstaat den ihm zustehenden Vertriebsgewinn bei der Vertriebsgesellschaft oder

als Betriebsstättengewinn des Geschäftsherrn besteuert, wurde im Schrifttum mit guten Gründen schon seit längerem dafür plädiert, den Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte aus dem OECD-MA zu eliminieren.<sup>42</sup>

41 Z 2 des Protokolls zu Art. 5 DBA-Deutschland, BGBl. III 2002, 182 idF BGBl. III 2012, 32.

42 Görl in Strunk/Wassermeyer/Kaminski, Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht, 2006, 124 f.; Bendlinger ÖStZ 2010 140 ff.; Bendlinger SWI 2012, 101 ff.; Mitterlehner SWI 2013, 492.