

Gosch · Grotherr · Bergmann (Hrsg.)

Steuerplanung und Compliance

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Steuerplanung und Compliance“
ISBN 978-3-482-**49954-8**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2021
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Steuerplanung und Compliance

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Vors. Richter am BFH a. D.,
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Univ.-Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Universität Hamburg

Dr. Malte Bergmann

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Unter Mitwirkung von

Dr. Julian Albrecht, Rechtsanwalt, Hamburg

Dr. Bernhard Artl, Steuerberater, München

Dr. Sebastian Binder, Steuerberater, München

Prof. Dr. Jens Blumenberg, Steuerberater, Hamburg/Frankfurt a. M.

Dr. Udo A. Delp, Steuerberater, Bergheim/Köln

Christian Ehlermann, Steuerberater, München

Elias Erdem, Bonn

Niklas Färber, Steuerberater, Köln

Dr. Hardy Fischer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Sören Goebel, Steuerberater, Dortmund/Essen

Anke Goller, Steuerberaterin, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht, Leonberg

Dr. Markus Gsödl, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Dr. Uta Haiß, Steuerberaterin, Düsseldorf

Susann van der Ham, Düsseldorf

Jun.-Prof. Dr. Inga Hardeck, Siegen

Prof. Dr. Jürgen Haun, Steuerberater, Stuttgart

Dr. Oliver Heinsen, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Dr. Sebastian Hölscher, Steuerberater, Köln

Arnold Hupka, Steuerberater (NL), Rotterdam

Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Steuerberater, Freiburg i. Br.

Dr. Ralf Kirchesch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Bochum

Dr. Jens Kleinert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Simon Klumpp, Steuerberater, Stuttgart

Thomas Kollruss, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Dr. Matthias Korff, Steuerberater, München

Dr. Stefan Kreuziger, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang, Wien

Dr. Philipp Lennert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht (DE), Notar (LI), Vaduz

Dr. Alexander Linn, Steuerberater, München

Dr. Jörg Luckey, Steuerberater, Frankfurt a. M./Eschborn

Prof. Dr. Andreas Lühn, Hamburg

Elisabeth Märker, Rechtsanwältin, Berlin

Dr. Holger Mach, Steuerberater, Hamburg

Christian Malisius, Steuerberater, Bad Soden

Andreas Maywald, Rechtsanwalt und Steuerberater, New York

Stephanie Müller, Steuerberaterin, München

Jürgen Nagler, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Katja Nakhai, Steuerberaterin, München

Dr. Florian Oppel, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Prof. Dr. Stephan Rasch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Dr. Manfred Reich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Thomas Richter, Steuerberater, Düsseldorf

Dr. Frank Roser, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg

Dr. Stephan Salzmänn, Rechtsanwalt, Steuerberater, München

Dr. Martin Schiessl, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt a. M.

Anton Schindler, M.Sc., Nürnberg

Sebastian Schmidt, Steuerberater, Wetter (Ruhr)

Dr. Sebastian Schwarz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Dr. Shuning Shou, Steuerberaterin, München

Dr. Thomas Stein, Rechtsanwalt, Steuerberater, Ulm

Prof. Dr. Ton Stevens, Steuerberater (NL), Rotterdam

Markus Ungemach, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dortmund

Dr. Alexander Vögele, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt

Jean-Benoit Vögele, Fachanwalt für Steuerrecht, Basel

Vanessa Wagner, Hamburg

Dr. Wolfgang Walter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

Dr. Huili Wang, Steuerberaterin, München

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt, Berlin

Anne Zänker, Steuerberaterin, Berlin

Vorwort

Liebe Leserinnen und Leser,

die Dynamik bei der internationalen und nationalen Steuergesetzgebung sowie die wachsende Bedeutung von Globalisierung und Digitalisierung für die Steuerplanung bringen stetig neue Herausforderungen mit sich. Hier bedarf es einer fundierten Unterstützung der täglichen Praxis bei der nicht nur die internationale Steuerplanung im Fokus steht, sondern auch das Spektrum der im nationalen Kontext sich ergebenden Planungsmöglichkeiten in die Betrachtungen mit einbezogen wird.

„Steuerplanung und Compliance“, das Nachfolgeprodukt des bisher gebundenen Sammelwerks „Handbuch der internationalen Steuerplanung“, bietet Ihnen dies in Form einer neuen Loseblattsammlung mit kürzeren Aktualisierungs- und Ergänzungsmöglichkeiten.

Diese Leseprobe möchte Ihnen einen **Einblick in das Werk** vermitteln. Lesen Sie im Folgenden:

- ▶ das Vorwort zum Grundwerk der renommierten Herausgeber *Prof. Dr. Dietmar Gosch, Prof. Dr. Siegfried Grotherr* und *Dr. Malte Bergmann*,
- ▶ erfahren Sie welche der über 50 namhaften Autoren und führende Spezialisten das Werk bereichern,
- ▶ welche Inhalte das Werk schon jetzt umfasst und
- ▶ lesen Sie sich anhand eines Beitrags in das Werk ein.

Dieser **neue Beitrag** von Frau von *Susann van der Ham* betrachtet „**Betriebsstättenfragestellungen im Zusammenhang mit Homeoffice, Mobile Working und Matrixorganisationen**“ vor folgendem Hintergrund:

Nicht zuletzt getrieben durch die Digitalisierung der Kooperations- und Kommunikationsmittel auf der einen Seite und durch die Knappheit an qualifizierten Mitarbeitern ist seit einigen Jahren eine deutliche Flexibilisierung der Arbeits- und Führungsorganisationen von multinationalen Unternehmen zu verzeichnen. Hierbei können insbesondere in zwei Bereichen deutliche Veränderungen bzw. Entwicklungen ausgemacht werden. Zum einen führen Unternehmen zunehmend sog. Homeoffice und Mobile Working Policies ein und zum anderen werden Matrixorganisationen deutlich gestärkt. Diese Entwicklungen werden durch die derzeit herrschende COVID-19-Pandemie sogar noch beschleunigt bzw. intensiviert. Der Beitrag beschäftigt sich mit den steuerlichen Herausforderungen insbesondere im Hinblick auf Betriebsstättenfragestellungen, die sich hieraus ergeben können, und untersucht die Auswirkungen anhand von vier Fallstudien.

Ich wünsche Ihnen viele spannende, neue Erkenntnisse bei der Lektüre und verbleibe mit den besten Wünschen

Melanie Schaal
Produktmanagerin

Vorwort

Die Steuerplanung ist darauf ausgerichtet, die durch den Gesetzgeber ermöglichten rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten steueroptimal zu nutzen, und damit Ausfluss der allgemeinen unternehmerischen Gestaltungsfreiheit. Steuerplanung wird jedoch von jeher nicht nur von Unternehmen und Konzernen betrieben, sondern kann in gleicher Weise von natürlichen Personen und Privatpersonen bei der Ordnung der persönlichen steuerlichen Verhältnisse erfolgen (z.B. Erbschaftsteuerplanung, steuerlicher Wegzug). Die Rechtsprechung hat stets betont, dass ein Steuerpflichtiger seine Gestaltungen so wählen kann, dass daraus eine möglichst geringe Steuerbelastung resultiert (z.B. *BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81*, *BStBl. II 1983, 272*). Es steht den Steuerpflichtigen bei nationalen ebenso wie bei grenzüberschreitenden Sachverhalten frei, die rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass die Steuerbelastung möglichst gering ausfällt, solange sich die Steuerplanung im rechtlich zulässigen Rahmen bewegt. Steuerplanung ist damit weder mit Steuerumgehung noch mit Steuerhinterziehung gleichzusetzen, sondern grenzt sich scharf davon ab.

In den letzten zehn Jahren hat sich das politische und rechtliche Umfeld insbesondere für die internationale Steuerplanung grundlegend gewandelt. Zu nennen sind hier u. a. die veränderten Paradigmen im Internationalen Steuerrecht weg von der Betriebsstättenbesteuerung hin zu anderen Anknüpfungsmerkmalen, insbesondere bei den sog. Intangibles und bei der Besteuerung der Digital Economy. Zu erwähnen sind weiterhin die veränderten Besteuerungsansätze, wie sie durch den sog. BEPS-Aktionsplan der OECD und die ATAD-Richtlinien der EU ausgelöst worden sind. Diese Ansätze beeinflussen in der Praxis steuerplanerische Maßnahmen und Überlegungen in weitaus größerem Maße als bisher angenommen. Ging es vorher in erster Linie darum, den Steuerbürger oder das grenzüberschreitend tätige Unternehmen vor internationaler Doppelbesteuerung zu „schützen“, steht nunmehr verstärkt der Schutz der nationalen Fisci im Vordergrund steuerrechtlicher Entwicklungen. Im Gefolge stehen heute oft die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von Einkünften und die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung im Fokus steuerrechtlicher Fortentwicklungen. Was vormals als Steuerplanung oder Steuergestaltung legal und legitim war, wird heute häufig als Gestaltungsmissbrauch tituliert bzw. sogar „gebrandmarkt“. Zwischenstaatliche steuerliche Handelshemmnisse sollen dadurch reduziert werden, indem gesetzliche Mindestanforderungen an mitgliedstaatliche Eingriffstatbestände für missbräuchliche Gestaltungen kreierte werden. Durch weitere Gesetzgebungsakte im Bereich des grenzüberschreitenden Informationsaustausches und neuerdings auch durch Anzeigepflichten werden die aktuellen fiskalpolitischen Ziele flankierend abgesichert.

Aus diesen Entwicklungen ergibt sich, dass Steuerplanung im internationalen Kontext zunehmend ihren Fokus verändert. Im Vordergrund steht die Vermeidung von Doppel-

besteuerung, deren Gefahr vor allem durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften deutlich gewachsen ist. Nationale planerische Elemente gewinnen erkennbar an Bedeutung. Hinzuweisen ist z.B. auf die Vermeidung von „Gewerbesteuerinseln“, auf die Grunderwerbsteuerplanung und die Erbschaftsteuerplanung, die steuerliche Begleitung der Ausschüttungspolitik, Überlegungen zur Fondsbesteuerung usw. Begleitet werden diese Entwicklungen auch für die Ebene des Steuerrechts durch die Trias Governance, Risk und Compliance. Speziell letzterem, der Tax Compliance, kommt eine zunehmend beachtliche Rolle zu, im nationalen wie im internationalen Kontext. Auch an dieser Stelle ist erneut auf die Anzeigepflichten für Steuergestaltungen zu verweisen und auf die Rahmenbedingungen, unter denen Steuerplanung innerhalb der Governance eines Unternehmens verantwortlich ist. Sind Steuern nicht mehr – wie in der Vergangenheit aus primär betriebswirtschaftlichen Überlegungen heraus – vornehmlich Kosten, die es zu minimieren gilt, sondern zunehmend Ausdruck der gesellschaftlichen Teilhabe, dann verändern sich auch die Vorstandspflichten weg vom reinen Shareholder Value hin zur Corporate Social Responsibility. Die Steuerplanung ist damit ebenfalls dem Wandel der Zeit unterworfen.

Das nunmehr vorliegende Loseblattwerk „Steuerplanung und Compliance“ mit uns drei Herausgebern Dietmar Gosch, Siegfried Grotherr und Malte Bergmann ist aus dem bisher gebundenen Sammelwerk „Handbuch der internationalen Steuerplanung“ (zuletzt 3. Auflage, Herne 2011) hervorgegangen. Die Dynamik bei der internationalen und nationalen Steuergesetzgebung sowie die wachsende Bedeutung von Globalisierung und Digitalisierung für die Steuerplanung haben es sinnvoll erscheinen lassen, ein neues Werk mit Fokus auf die Steuerplanung in Form einer Loseblattsammlung aufzulegen, welches in kürzeren Zeitabständen Aktualisierungen und Ergänzungen ermöglicht. Nicht mehr nur die internationale Steuerplanung soll künftig im Fokus stehen, sondern auch das Spektrum der im nationalen Kontext sich ergebenden Planungsmöglichkeiten in die Betrachtungen einbezogen werden. Die Vielzahl der mittlerweile bestehenden typisierenden Missbrauchsbekämpfungsvorschriften (z.B. Betriebsausgabenabzugsverbote, Korrespondenzprinzip, unilaterale und abkommensrechtliche Rückfallklauseln sowie Switch-over-Klauseln, Limitations-on-Benefits-Klauseln, Hinzurechnungsbesteuerung, steuerverschärfende abkommensbezogene Regelungen durch Reformen des OECD-Musterabkommens sowie durch das Multilaterale Instrument) führen dazu, den Fokus steuerplanerischer Überlegungen wieder verstärkt auf den nationalen Bereich zu legen und der Tax Compliance eine hohe Bedeutung beizumessen, um ungeplante Steuernachzahlungen sowie nicht abzugsfähige Steuerzinsen zu vermeiden, die in Deutschland mittlerweile weit über dem Marktzinsniveau liegen.

Künftige Ergänzungslieferungen werden sich sowohl mit steuerplanerischen Themen im internationalen Kontext (z.B. Auswirkungen des ATAD-Umsetzungsgesetzes, Neuerungen bei den „Streitbelegungsverfahren“, steuerliches Risikomanagement, Digitali-

sierung als Chance der internationalen Steuerplanung, Erfahrungsbericht zum Country-by-Country-Reporting, Nachhaltigkeitsberichterstattung mit steuerlichem Bezug, reputative Risiken der internationalen Steuerplanung, Pillar One und Pillar Two) als auch im nationalen Kontext (z.B. Gewerbesteuerplanung, Grunderwerbsteuerplanung, Erbschaftsteuerplanung, Vereinbarkeit von Steuerplanungsaktivitäten mit einer Vorstandstätigkeit, strafrechtliche Verfolgung von Vorstandsmitgliedern wegen aggressiver Steuerplanung) befassen. Auch die Bekämpfung der internationalen Steuerplanung durch Stärkung der Zusammenarbeit der Steuerbehörden und Schaffung von Transparenz dürfte einiger künftiger Themen in Ergänzungslieferungen wert sein. Mit einem Niedergang der steuerlichen Probleme in diesem Bereich ist vorerst nicht zu rechnen. Das Loseblattwerk wird sich den nationalen und internationalen Entwicklungen mit Auswirkungen auf Steuerplanung und (Tax) Compliance zeitnah stellen.

Hamburg, im November 2020

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Dr. Malte Bergmann

Inhaltsübersicht

TEIL 1: GRUNDLAGEN DER STEUERPLANUNG IM KONZERN

1. Thema: Aussagekraft, Einflussfaktoren und Gestaltbarkeit der Konzernsteuerquote (*Lühn*)
2. Thema: Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaften (*Kessler*)
3. Thema: Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft im deutschen internationalen Körperschaftsteuerrecht (*Ungemach*)
4. Thema: Die Gewinngemeinschaft zwischen verbundenen Unternehmen als steuerliches Gestaltungsmittel (*Walter*)
5. Thema: Besteuerungsprobleme der Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) (*Delp*)
6. Thema: Behandlung von Dreieckssachverhalten unter Doppelbesteuerungsabkommen (*Heinsen*)
7. Thema: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (*Lang*)

TEIL 2: STEUERPLANUNG AUS DER SICHT EINER DEUTSCHEN SPITZENEINHEIT

1. Thema: Vermeidung von Steuerrisiken bei der grenzüberschreitenden Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen (*Mach*)
2. Thema: Internationale Verschmelzungen unter besonderer Berücksichtigung von inländischen Anteilseignern und Inlandsvermögen (*Binder*)
3. Thema: Ausgewählte Entstrickungsfälle im KStG und UmwStG bei Kapitalgesellschaften (*Gsödl*)
4. Thema: Grenzüberschreitender Anteilstausch aus deutscher Sicht (*Wang/Shou*)
5. Thema: Steueroptimierende Rechtsformgestaltung aus der Sicht einer deutschen Spitzeneinheit (*Kollruss*)
6. Thema: Grenzüberschreitende Eigenkapitalfinanzierungen (*Oppel*)
7. Thema: Der Einsatz von hybriden Finanzierungsformen und hybriden Gesellschaftsformen im Konzern (*Schiessl*)
8. Thema: Die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV (*Nagler*)
9. Thema: Das Korrespondenzprinzip bei Bezügen gem. § 8b KStG und verdeckten Einlagen gem. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (*Ehlermann/Nakhai*)

TEIL 3: STEUERPLANUNG BEI WIRTSCHAFTLICHEN AKTIVITÄTEN VON STEUERAUSLÄNDERN IM INLAND

1. Thema: Über die Zinsschranke (*Kirchesch*)
2. Thema: Steuerplanungen und Gestaltungen zur Vermeidung der Versagung der Entlastungsberechtigung von deutschen Quellensteuern auf Dividenden und Vergütungen nach § 50d Abs. 3 EStG (*Luckey*)
3. Thema: Inländische Umstrukturierungen unter Beteiligung von Auslandsgesellschaftern (*Dreemel*)
4. Thema: Steuerplanungsüberlegungen bei Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer im Inland (*Fischer/Märker*)
5. Thema: Typische Investitionsstrukturen für Direktinvestitionen von US-Unternehmen in Europa (*Linn/Maywald*)

NEU!

TEIL 4: BETRIEBSSTÄTTEN UND PERSONENGESELLSCHAFTEN

1. Thema: Steuerliche Abgrenzungsfragen zum Betriebsstättenbegriff (*Haiß/Zänker*)
2. Thema: Die Gewinnabgrenzung bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte unter steuerplanerischen Gesichtspunkten (*Korff/Erдем*)
3. Thema: Die Hilfs- und Nebenrechnung bei Projektbetriebsstätten mit Gewinnaufteilung (*Goller*)
4. Thema: Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht – Ausgewählte Möglichkeiten der Steuerplanung im Outbound-Fall (*Haun/Klumpp*)
5. Thema: Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung für natürliche Personen (*Goebel/Schmidt*)
6. Thema: Betriebsstättenfragestellungen im Zusammenhang mit Homeoffice, Mobile Working und Matrixorganisationen (*Susann van der Ham*)

NEU!

TEIL 5: VERRECHNUNGSPREISE

1. Thema: Gewinnaufteilungsmethoden – Profit-Splits (*Vögele/Vögele*)
2. Thema: Die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (*Hölscher/Färber*)
3. Thema: Die Funktions- und Risikoanalyse im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation (*Richter*)
4. Thema: Nutzen und Grenzen der Wertschöpfungsanalyse in der Verrechnungspreisbestimmung (*Rasch/Schindler*)

NEU!

NEU!

TEIL 6: STEUERPLANUNG IN VERSCHIEDENEN BRANCHEN UND BEI TRANSAKTIONEN

1. Thema: Besteuerungsprobleme bei internationaler Geschäftstätigkeit deutscher Banken (*Malisius*)
2. Thema: Besteuerungsprobleme bei international tätigen Versicherungsgesellschaften (*Roser*)
3. Thema: Internationale Besteuerungsprobleme bei Schifffahrtsunternehmen (*Kreutziger*)
4. Thema: Steuerfolgen für Investoren bei der grenzüberschreitenden Investition in Private-Equity- und Venture-Capital-Fonds (*Albrecht/Schwarz*)

TEIL 7: ERTRAG- UND ERBSCHAFTSTEUERPLANUNG FÜR NATÜRLICHE PERSONEN

1. Thema: Die neue Investmentbesteuerung von privaten Kapitalanlegern bei der Beteiligung an ausländischen Investmentfonds ab dem 1.1.2018 (*Art/Müller*)
2. Thema: Ausländische Familienstiftungen als Instrument der Steuergestaltung (*Kleinert/Lennert*)
3. Thema: Zivilrechtliche Gestaltungsgrenzen und -möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanungen (*Reich*)
4. Thema: Erbschaftsteuerplanung bei beschränkt Steuerpflichtigen (*Stein*)
5. Thema: Vermeidung der Doppelbesteuerung bei internationalen Erbfällen und Schenkungen als Problem der Erbschaftsteuerplanung (*Art*)

NEU!

TEIL 8: TAX COMPLIANCE UND GRENZEN DER STEUERPLANUNG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN AKTIVITÄTEN

1. Thema: Strafrechtliche Risiken bei grenzüberschreitenden Aktivitäten für Steuerpflichtige und steuerliche Berater (*Wulf*)
2. Thema: Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen im Sinne des Europäischen Gemeinschaftsrechts (*Blumenberg*)
3. Thema: Risikoaspekte und Handlungsempfehlungen im Zusammenhang mit Anzeigepflichten für Steuergestaltungen (*Hardeck/Wagner*)
4. Thema: Die Bedeutung der unilateralen Umschaltklausel (§ 50d Abs. 9 EStG) und der Unternehmensgewinnqualifikationsklausel (§ 50d Abs. 10 EStG) in der internationalen Steuerplanung (*Salzmann*)
5. Thema: Rulings in den Niederlanden (*Stevens/Hupka*)

6. Thema

Betriebsstättenfragestellungen im
Zusammenhang mit Homeoffice, Mobile
Working und Matrixorganisationen

von
Susann van der Ham, Düsseldorf

Inhaltsverzeichnis

	Rz.
A. Einleitung	1-3
B. Moderne Arbeits- und Führungskonzepte	4-13
I. Matrixorganisationen in internationalen Unternehmen	4-8
II. Flexible Arbeitszeit- und Arbeitsortmodelle und deren Bedeutung für international tätige Unternehmen	9-13
C. Betriebsstättenfragestellungen	14-61
I. Einleitung	14-19
II. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätten	20-42
1. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte im nationalen Recht	20-27
a) Zeitliches Element	21
b) Unternehmenstätigkeit	22-23
c) Verfügungsmacht/Verwurzelung	24-27
2. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte im Abkommensrecht	28-36
a) Feste Geschäftseinrichtung	29-32
b) Unternehmenstätigkeit	33-35
c) Verfügungsmacht	36
3. Ausnahme für Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art	37-42
III. Vertreterbetriebsstätten	43-61
1. Ständiger Vertreter im nationalen Recht	43-45
2. Vertreterbetriebsstätte gem. OECD-MA 2014	46-52
a) Person	47
b) Tätigkeit für ein Unternehmen	48-49
c) Vorliegen einer Abschlussvollmacht	50
d) Gewöhnliche Ausübung der Abschlussvollmacht	51
e) Abhängigkeit	52
3. Vertreterbetriebsstätte gem. OECD-MA 2017	53-57
a) Umfang der Mitwirkung	54-56
b) Unabhängigkeit	57
4. Verhältnis der Vertreter- und der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte zuei- nander	58-61
D. Betriebsstättenfragestellungen in der Praxis	62-150
I. Einleitung	62-64
II. Fallstudie 1: Homeoffice im Inbound-Fall	65-94
1. Homeoffice als Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte?	69-80
2. Homeoffice als Geschäftsleitungsbetriebsstätte?	81-85
3. Homeoffice als Vertreterbetriebsstätte?	86-94

III. Fallstudie 2: Homeoffice im Outbound-Fall (Österreich)	95-108
IV. Fallstudie 3: Grenzüberschreitende Geschäftsführung	109-127
1. Inbound-Fall	117-119
2. Outbound-Fall	120-127
V. Fallstudie 4: Matrixorganisation im Einkauf	128-150
1. Vorliegen eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte?	132-135
2. Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte?	136-140
3. Einkauf als Hilfstätigkeit oder Tätigkeit vorbereitender Art?	141-144
4. Zentraleinkauf als Geschäftsleitungsbetriebsstätte?	145-150
E. Ausblick	151

Literatur: *Becker/van der Ham/Mühlhausen*, IStR 2019 S. 524; *Geils*, Begründet das Homeoffice eine Betriebsstätte i. S. des § 12 AO?, IWB 11/2019 S. 433; *Gerstenberg*, Das „eng verbundene Unternehmen“ im Multilateralen Instrument (MLI), IWB 6/2020 S. 231; *Lehner*, Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht, IStR 2019 S. 277; *Schlücke/Altenburg*, Tagungsbericht: Aktuelle Rechtsprechungsentwicklungen zum (internationalen) Betriebsstättenbegriff, IWB 23/2020 S. 940; *Schön*, Seminar E (IFA/OECD): Das Multilaterale Instrument Aufsatz, IStR 2017 S. 681; *Schuster/Verleger*, Wenn das Home zum Office wird – Bedingt jede Tätigkeit im Homeoffice eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn?, IWB 21/2020 S. 861; *Töben/Birk*, Place of Management – An Analysis of German Case Law, in FS für Manfred Mössner, Practical Problems in European and International Tax Law, IFBD 2016 S. 499; *van der Ham/Wellens* in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017.

A. Einleitung

- 1 Nicht zuletzt getrieben durch die Digitalisierung der Kooperations- und Kommunikationsmittel auf der einen Seite und durch die Knappheit an qualifizierten Mitarbeitern ist seit einigen Jahren eine deutliche Flexibilisierung der Arbeits- und Führungsorganisationen von multinationalen Unternehmen zu verzeichnen. Hierbei können insbesondere in zwei Bereichen deutliche Veränderungen bzw. Entwicklungen ausgemacht werden. Zum einen führen Unternehmen zunehmend sog. Homeoffice und Mobile Working Policies ein und zum anderen werden Matrixorganisationen deutlich gestärkt. Diese Entwicklungen werden durch die derzeit herrschende COVID-19-Pandemie sogar noch beschleunigt bzw. intensiviert.
- 2 Die Veränderungen der Arbeitsorganisation und Führungsstrukturen haben erhebliche steuerliche Auswirkungen auf international tätige Unternehmen und betroffene Arbeitnehmer gleichermaßen. Unternehmensgewinne sollen grds. dort besteuert werden, wo Wertschöpfung stattfindet.¹ Da Wertschöpfung typischerweise eng mit den Mitarbeitern des internationalen tätigen Unternehmens verbunden ist, ist deren Tätigkeitort von entscheidender Bedeutung für die Anknüpfung und den Umfang von Besteuerungsrechten. Allerdings sind traditionelle Definitionen für die Begründung eines steuerlichen Nexus häufig nicht ohne Weiteres mit den modernen Arbeitswelten im Einklang zu bringen.
- 3 Der vorliegende Beitrag befasst sich mit den steuerlichen Implikationen von Homeoffice, Mobile Working und Matrixorganisationen für die Frage der Betriebsstättenbegründung. Der Beitrag ist praxisnah gestaltet und untersucht die Fragestellungen anhand von verschiedenen Fallstudien. Auch für die betroffenen Arbeitnehmer gestalten sich die steuerlichen und sozialversiche-

¹ Vgl. *Becker/van der Ham/Mühlhausen*, IStR 2019 S. 524, 534 f.

rungsrechtlichen Folgen als komplex. Diese Implikationen sollen jedoch im vorliegenden Beitrag nicht näher beleuchtet werden.

B. Moderne Arbeits- und Führungskonzepte

I. Matrixorganisationen in internationalen Unternehmen

Eine Matrixorganisation ist die Grundform einer mehrdimensionalen Organisationsstruktur.¹ Das Grundprinzip der Matrixorganisation besteht in der Verteilung der Leitungs- und Weisungsfunktionen auf zwei gleichberechtigte und voneinander unabhängige Funktionen, die jeweils eigenständige Führungsgremien besitzen.² Eine solche Organisation bietet typischerweise eine Reihe von operativen Vorteilen, zu denen kürzere Kommunikationswege, flexible Reaktion auf Wettbewerbsanforderungen und stärkere interdisziplinäre Zusammenarbeit zählen. Außerdem bietet eine solche Struktur eine gewisse Flexibilität bezüglich der Frage, bei welcher Gesellschaft wichtige Leitungsfunktionen angesiedelt werden sollen. Dies ist insbesondere im Zusammenhang mit der geringen Verfügbarkeit bzw. Knappheit geeigneter Fachkräfte als wichtiger Vorteil zu sehen. 4

Ein wesentliches Kennzeichen der Matrixorganisation ist die komplexe, mehrdimensionale Leistungsstruktur, die eine mehrdimensionale Weisungsfunktionalität aufweist. Da Weisungsgebundenheit und Ort der Leistung bzw. Ort der Geschäftsleitung neben anderen Aspekten wichtige Tatbestandsmerkmale einer unbeschränkten bzw. einer beschränkten Steuerpflicht sind, stehen Matrixorganisationen zunehmend im Mittelpunkt steuerlicher Überlegungen. 5

Einstweilen frei

6–8

II. Flexible Arbeitszeit- und Arbeitsortmodelle und deren Bedeutung für international tätige Unternehmen

Flexible Arbeitszeitmodelle und innovative Arbeitsplatzkonzepte gehören heute zu einem modernen Arbeitsumfeld. Nach einer Studie des Fachbereichs der Wirtschafts- und Organisationspsychologie an der HTW in Berlin arbeiten 9

¹ Gabler Wirtschaftslexikon, abrufbar unter: <https://go.nwb.de/mss7w>.

² Onpulsion, abrufbar unter: <https://go.nwb.de/9xbyj>.

viele Arbeitnehmer heute nicht mehr ausschließlich an einem festen Arbeitsplatz. Bereits mehr als die Hälfte der Beschäftigten sind vorwiegend oder sogar ausschließlich mobil an wechselnden Arbeitsplätzen tätig.¹ Möchten Unternehmen im Wettbewerb um die besten Mitarbeiter den Anschluss nicht verlieren, sind sie gut beraten, sog. Mobile Working-Konzepte anzubieten und die Arbeits- und Führungsorganisation entsprechend auszurichten. Gerade für international tätige Unternehmen erschließt sich durch Angebote ein viel breiterer Markt für hochqualifizierte Mitarbeiter.

- 10 Diese Flexibilität ist steuerlich nicht unkritisch, schließlich kann die flexible Verschiebung wichtiger Funktionen und Funktionsträger über nationale Grenzen hinweg z. B. eine Funktionsverlagerungsbesteuerung auslösen, bestehende Verrechnungspreissystematiken aushöhlen oder lohn- und sozialversicherungsrechtliche Implikationen auslösen. Kritisch sind solche Homeoffice bzw. Mobile Working Policies insbesondere im Hinblick auf die mögliche Begründung von Betriebsstätten.

11–13 *Einstweilen frei*

C. Betriebsstättenfragestellungen

I. Einleitung

- 14 Betriebsstätten stehen seit vielen Jahren im Brennpunkt des internationalen Steuerrechts. Sie bilden den Anknüpfungspunkt für Besteuerrechte und sind sowohl dem Grunde nach als auch bezüglich der Höhe der zuzurechnenden Einkünfte Gegenstand von Betriebsprüfungen im In- und Ausland. Für die Frage, wann eine Betriebsstätte vorliegt, ist zunächst auf das nationale Recht zu schauen. In Deutschland finden sich entsprechende Regelungen in § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG i. V. mit § 12 bzw. § 13 AO, die eine Steuerpflicht gewerblicher Gewinne ausländischer Unternehmen von dem Bestehen einer Betriebsstätte oder einem ständigen Vertreter im Inland abhängig machen. Viele andere Staaten sehen ähnliche Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht für dort erzielte Unternehmensgewinne von nichtansässigen Unternehmen vor.
- 15 Die Besteuerungsrechte des Markt- bzw. Quellenstaates werden jedoch durch abkommensrechtliche Bestimmungen begrenzt. Gemäß Art. 7 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) dürfen Unternehmensgewinne ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, „*es sei denn, das Unternehmen übt seine*

¹ Vgl. <https://go.nwb.de/9xbyj>.

Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus“ (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). In einem solchen Fall dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat insoweit besteuert werden, wie sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Die Betriebsstättendefinition ist in Art. 5 OECD-MA enthalten. Der OECD-Betriebsstättenbegriff hat durch das 2015 abgeschlossene OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt erhebliche Änderungen erfahren. Ursprünglich war geplant worden, dass diese Änderungen mit Hilfe des sog. Multilateral Instruments (MLI) in bestehenden DBA umgesetzt werden.¹ Deutschland hat allerdings wesentliche Aspekte der neuen Definition nicht übernommen und hat lediglich zur Reduktion der Ausnahmen im Bereich von Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten optiert (Art. 13 MLI).² Die vorgesehenen Erweiterungen des Betriebsstättenbegriffs im Bereich der Kommissionärsstrukturen (Art. 12 MLI) und Anti-Fragmentierungsregelungen (Art. 14 MLI) sind hingegen nicht übernommen worden. Nichtsdestotrotz findet nicht nur die neue Regelung zu Ausnahmetatbeständen Eingang in kürzlich abgeschlossene und ratifizierte DBA (DBA Australien 2015), sondern auch weitergehende nicht der deutschen Position des MLI entsprechende Regelungen, wie die der Anti-Fragmentierungsregelung.³ Insoweit darf damit gerechnet werden, dass der neue Betriebsstättenbegriff beispielsweise über bilaterale Revisionsabkommen Eingang in die deutsche Abkommenspraxis erhalten wird.⁴

Sowohl national als auch abkommensrechtlich werden verschiedene Betriebsstättenverhältnisse unterschieden. So gibt es beispielsweise die Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte, die Vertreterbetriebsstätte, die Bau- und Montagebetriebsstätte und die Dienstleistungsbetriebsstätte. Für die Beurteilung von Homeoffice-Tätigkeiten, Mobile Working und Matrixorganisationen sind insbesondere die beiden erstgenannten Betriebsstättentypen relevant. Deshalb wird der vorliegende Beitrag sich ausschließlich mit diesen Themenbereichen befassen.

Einstweilen frei

17–19

¹ Vgl. OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <https://go.nwb.de/dt4rq>.

² Schön, IStR 2017 S. 681.

³ Lehner, IStR 2019 S. 277.

⁴ Vgl. van der Ham/Lieber in GKGG, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 16.

II. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätten

1. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte im nationalen Recht

20 Die Definition der Betriebsstätte im nationalen Recht befindet sich in § 12 AO. Danach ist eine Betriebsstätte „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.“ (vgl. § 12 Satz 1 AO). Die Tatbestandsvoraussetzungen sind damit wie folgt definiert:¹

- ▶ **Das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung:** Hierbei ist eine räumliche und eine zeitliche Dimension zu beachten. Zur Erfüllung des räumlichen Kriteriums ist zum einen eine gewisse örtliche Fixierung notwendig. Zum anderen muss die Geschäftseinrichtung über eine gewisse Dauer und Stetigkeit² bestehen.
- ▶ **Unternehmenstätigkeit:** In der Geschäftseinrichtung muss die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden, d. h. die Einrichtung muss der Tätigkeit des Unternehmens dienen. Jede andere Tätigkeit wäre somit unmaßgeblich für die Begründung einer Betriebsstätte.
- ▶ **Verfügungsmacht/Verwurzelung:** Das Unternehmen muss über diese feste Einrichtung in gewisser Weise verfügen können. Ein einfacher Zugang zu dieser festen Geschäftseinrichtung reicht hingegen nicht aus.

Im Folgenden sollen die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen im Detail beleuchtet werden.

a) Zeitliches Element

21 Die beschränkte Steuerpflicht eines Unternehmens in Deutschland soll nicht durch jedwede Tätigkeit im Inland erreicht werden, sondern nur die Sachverhalte umfassen, die eine gewisse Wesentlichkeit haben. Im Hinblick auf die zeitliche Ausgestaltung ist nur dann von einer Betriebsstätte auszugehen, wenn eine zeitliche Grenze überschritten wird. Allerdings sieht § 12 AO (mit der Ausnahme der Sechs-Monatsgrenze für Bauausführungen und Montagen i. S. von § 12 Satz 1 Nr. 8 AO) hierfür keine konkrete Frist vor, nach deren Überschreiten die entsprechenden Steuerfolgen ausgelöst werden. Deshalb bleibt nur der Blick in die Rechtsprechung, die allerdings auch nur Anhaltspunkte liefert. Die Antwort auf die Frage, ab wann eine Betriebsstätte begründet wird, ist daher von Umständen des Einzelfalls abhängig, wobei es dabei auf

¹ Vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 621.

² Vgl. BFH, Urteil v. 28.8.1986 - V R 20/79, BStBl 1987 II S. 162.

eine gewisse Stetigkeit der Aktivitäten ankommt.¹ Die deutsche Finanzverwaltung geht jedoch unter Berufung auf das BFH-Urteil v. 19.5.1993² regelmäßig dann von einer Betriebsstätte aus, wenn eine Frist von sechs Monaten überschritten ist.³

b) Unternehmenstätigkeit

Als weiteres Tatbestandsmerkmal muss der Unternehmer in der festen Geschäftseinrichtung seiner eigenen gewerblichen Tätigkeit nachgehen.⁴ Der Begriff Unternehmenstätigkeit umfasst kaufmännische, operative oder technische Aktivitäten, die dem Unternehmenszweck dienen. Hierunter fallen auch Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung.⁵ Dabei ist es nicht erforderlich, dass die gesamte Einrichtung unternehmensbezogen benutzt wird oder mit bzw. aus der Einrichtung heraus unmittelbar am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen wird.⁶ 22

Nach ständiger Rechtsprechung ist für das Vorliegen einer Betriebsstätte kein eigenes Personal notwendig, welches vor Ort tätig wird. So hat der BFH entschieden, dass eine vollautomatisch arbeitende Betriebseinrichtung auch eine Betriebsstätte begründen kann (Pipeline-Urteil).⁷ Gleiches dürfte auch für Server, Windparks und Solaranlagen gelten, die ohne Einsatz von Personal von einem ausländischen Unternehmen im Inland betrieben werden. 23

c) Verfügungsmacht/Verwurzelung

Die Verfügungsmacht stellt die dritte Tatbestandsvoraussetzung dar.⁸ Dieses Innehaben einer Verfügungsmöglichkeit über eine genutzte Geschäftseinrichtung oder Anlage muss nicht nur vorübergehend bestehen.⁹ Dies erfordert gem. BFH-Rechtsprechung eine Rechtsposition des Unternehmens, „die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mit- 24

¹ Vgl. BFH, Beschluss v. 22.6.2010 - VII B 244/09 BFH/NV 2010 S. 2020.

² BFH, Urteil v. 19.5.1993 - I R 80/92, BStBl 1993 II S. 655.

³ Vgl. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, Tz. 1.1.1.1.

⁴ Vgl. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, Tz. 1.2.1.1.; vgl. BFH, Urteil v. 10.2.1988 - VIII R 159/84, BStBl 1988 II S. 653; vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 623.

⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 8.12.1971 - I R 3/69, BStBl 1972 II S. 289.

⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 10.5.1989 - I R 50/85, BStBl 1989 II S. 755.

⁷ BFH, Urteil v. 30.10.1996 - II R 12/92, BStBl 1997 II S. 12.

⁸ Vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 622.

⁹ Vgl. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, Tz. 1.1.1.1.; BFH, Urteil v. 4.6.2008 - I R 30/07, BStBl 2008 II S. 922.

wirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann¹. Dabei ist es nicht notwendig, dass diese Rechtsposition auf einem Eigentumsverhältnis oder auf einer vertraglich geregelten Nutzungsüberlassung beruht.² Dem Unternehmer muss lediglich irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung stehen.³ In jedem Fall ist jedoch eine gewisse Verbindung zwischen den Räumlichkeiten und der Tätigkeit des Unternehmens erforderlich. Der BFH spricht von einer gewissen Verwurzelung an einem bestimmten Ort. Das heißt es wird das Innehaben einer „*einem Mieter ähnlichen Rechtsposition, die nicht ohne Mitwirkung des Nutzers entzogen werden kann*“, vorgesehen.⁴ Somit ist das bloße Tätigwerden in oder an den Räumlichkeiten des Kunden sowie die bloße Möglichkeit, bestimmte Räume nutzen bzw. betreten zu können, nicht ausreichend.⁵

- 25 Fraglich ist, ob es für eine Betriebsstättenbegründung ausreicht, wenn kein alleiniges Verfügungsrecht vorliegt. In der Praxis ist dies insbesondere in Situationen relevant, in denen mehrere Unternehmen sich Geschäftsräume teilen (Room Sharing). Nach Ansicht der Rechtsprechung ist eine alleinige Verfügungsmacht nicht erforderlich.⁶
- 26 Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kann eine Betriebsstätte eines nicht-ansässigen Unternehmens in Deutschland auch durch die Beauftragung einer inländischen Managementgesellschaft ohne Verfügungsrecht über deren Räumlichkeiten begründet werden, wenn die Leitungsorgane der Managementgesellschaft gleichzeitig in leitender Funktion für das nichtansässige Unternehmen tätig sind.⁷ Hierbei löst sich der BFH von einer reinen zivilrechtlichen Verfügungsmacht hin zu einer faktischen bzw. tatsächlichen Verfügungsmacht.⁸
- 27 Eine solche faktische Verfügungsmacht kann nach Ansicht des FG Berlin-Brandenburg im Falle der Einschaltung einer Management- bzw. Verwaltungs-

¹ Vgl. BFH, Urteil v. 3.2.1993 - I R 80-81/91, BStBl 1993 II, S. 462.

² Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 23.5.2002 - III R 8/00, BStBl 2002 II S. 512; BFH, Urteil v. 4.6.2008 - I R 30/07, BStBl 2008 II S. 922, unter II. 2. a) bb).

³ Vgl. BFH, Urteil v. 3.2.1993 - I R 80-81/91, BStBl 1993 II S. 462.

⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 23.5.2002 - III R 8/00, BStBl 2002 II S. 512.

⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 16.5.1990 - I R 113/87, BStBl 1990 II S. 983.

⁶ Vgl. z. B. FG Bremen v. 26.6.1997; FG Hamburg v. 12.6.2003 - VI 6/01, IStR 2004 S. 205 m. Anm. Lüdike und auch das gleiche Finanzgericht in einer früheren Entscheidung, FG Baden-Württemberg v. 11.5.1992, EFG 1992 S. 653.

⁷ BFH, Beschluss v. 8.6.2015 - I B 3/14 NWB CAAAF-04533; BFH, Urteil v. 23.2.2011 - I R 52/10 NWB VAAAD-86108; BFH, Urteil v. 24.8.2011 - I R 46/10, BStBl 2014 II S. 764; Töben/Birk in Practical Problems in European and International Tax Law, IFBD 2016 S. 533.

⁸ Vgl. Schlücke/Altenburg, IWB 23/2020 S. 940.

gesellschaft auch ohne Personenidentität vorliegen, sofern die bloße – vertraglich abgesicherte – Wahrnehmung dispositiver Aufgaben durch eine im Quellenstaat ansässige Dienstleistungs- bzw. Managementgesellschaft vor Ort in deren Geschäftsräumen erfolgt. In diesem Fall ist von einer ausreichenden Verfügungsmacht auszugehen, ohne dass das nichtansässige Unternehmen ein Nutzungsrecht bezüglich der Räume der Management- bzw. Verwaltungsgesellschaft besitzt.¹

2. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte im Abkommensrecht

Gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die abkommensrechtliche Definition der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte ist dem nationalen Betriebsstättenbegriff gem. § 12 AO recht ähnlich und baut ebenso auf den drei Tatbestandsmerkmalen auf:

- (1) die feste Geschäftseinrichtung, welche ebenso ein zeitliches und ein räumliches Element erfordert,
- (2) die Unternehmenstätigkeit und
- (3) die Verfügungsmacht.

a) Feste Geschäftseinrichtung

Ähnlich wie § 12 AO enthält die abkommensrechtliche Definitionen des Betriebsstättenbegriffs keine zeitliche Konkretisierung, die Aufschluss darüber geben könnte, ab wann das Kriterium der Dauerhaftigkeit bzw. Nachhaltigkeit erfüllt ist. Nichtsdestotrotz kann aus der Verwendung des Wortes „fest“ geschlossen werden, dass die feste Geschäftseinrichtung über eine gewisse Beständigkeit verfügen muss.² In seinem Urteil v. 19.5.1993 ging der BFH bei der Auslegung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs von einer festen Geschäftseinrichtung aus, wenn diese länger als sechs Monate besteht.³ Dieser Ansicht folgt auch die deutsche Finanzverwaltung.⁴

Auch die OECD hält die 6-Monatsfrist für nicht unangemessen. Dies zeigt sich insbesondere dadurch, dass im OECD-Musterkommentar zu Art. 5 festgehalten wird, dass in der Praxis Geschäftseinrichtungen, die einen Zeitraum von unter

¹ Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 21.11.2019 - 9 K 11108/17 NWB EAAAH-44355; Schlücke/Altenburg, IWB 23/2020 S. 940.

² Vgl. Nr. 6 OECD-MK zu Art. 5.

³ BFH, Urteil v. 19.5.1993 - I R 80/92, BStBl 1993 II S. 655.

⁴ Vgl. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, Tz. 1.1.1.1, 1.2.1.1.

sechs Monaten umfassten, regelmäßig nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führten. Hingegen waren solche, die einen Zeitraum von sechs Monaten überschreiten, i. d. R. betriebsstättenbegründend.¹ Dieser Auslegung folgen jedoch andere OECD-Staaten nicht zwangsläufig, so dass eine Prüfung des Einzelfalls immer notwendig erscheint.

- 31 Fraglich ist, wie sich Unterbrechungen der unternehmerischen Tätigkeit vor Ort auswirken. Nach Nr. 11 OECD-MK zu Art. 5 gelten Unterbrechungen im normalen Geschäftsbetrieb nicht als Beendigung und Neugründung einer Betriebsstätte. Dies ist insbesondere für Saisongeschäfte oder Wochen- bzw. Weihnachtsmärkte relevant. Bei wiederkehrenden Tätigkeiten sollen die verschiedenen Nutzungen zusammen betrachtet werden.² So könnte beispielsweise ein jährlicher Stand auf dem Weihnachtsmarkt mit einer jeweiligen Dauer von fünf Wochen nach Erreichen der Sechs-Monatsgrenze rückwirkend eine Betriebsstätte begründen und die entsprechenden Besteuerungsfolgen auslösen.³
- 32 Eine feste Geschäftseinrichtung erfordert gem. Nr. 5 OECD-MK zu Art. 5 zudem eine Verbindung zwischen der Einrichtung oder Anlage und einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche, wobei es nicht notwendig ist, dass es eine Fixierung dieser Verbindung an der Erdoberfläche gibt. Vielmehr reicht es aus, wenn die Geschäftseinrichtung an einer bestimmten Stelle verbleibt.⁴

b) Unternehmenstätigkeit

- 33 Der Begriff der Unternehmens- bzw. Geschäftstätigkeit ist grds. weit auszulegen.⁵ Es muss ein direkter Zusammenhang bestehen zwischen der Unternehmenstätigkeit und der Geschäftseinrichtung, d. h., die Geschäftstätigkeit muss in der festen Einrichtung erfolgen oder von ihr aus oder durch sie ausgeübt werden. In Abgrenzung hierzu darf die Geschäftseinrichtung selbst nicht vom Unternehmen hergestellt oder bearbeitet werden.⁶
- 34 Auch wenn die Formulierung im OECD-MA auf den ersten Blick enger wirkt, so kann eine engere Auslegung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Vergleich zur deutschen innerstaatlichen Definition durch die

¹ Vgl. Nr. 6 OECD-MK zu Art. 5.

² Vgl. Nr. 6 OECD-MK zu Art. 5.

³ Vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 624.

⁴ Vgl. Nr. 5 OECD-MK zu Art. 5.

⁵ Vgl. Rehfeld in GKGK, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 63.

⁶ Vgl. Görl in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 OECD-MA Rz. 22.

Rechtsprechung und die Finanzverwaltung bezüglich des Kriteriums der Unternehmenstätigkeit grds. nicht abgeleitet werden.¹

Auch abkommensrechtlich ist für das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht erforderlich, dass entsprechendes Personal in der Betriebsstätte tätig wird. Der BFH stellte dies in dem oben erwähnten Pipeline-Urteil ausdrücklich auch für das Abkommensrecht fest.² 35

c) Verfügungsmacht

Das Unternehmen muss auch abkommensrechtlich über die Einrichtung verfügen können. Dabei wird es als ausreichend betrachtet, dass das Unternehmen einen gewissen Raum zu Verfügung hat, der ausreichend für die Geschäftstätigkeit geeignet ist. Ein formelles Nutzungsrecht in Form eines Eigentumsrechts bzw. einer vertraglichen Nutzungsüberlassung ist hierfür nicht erforderlich.³ Allerdings reicht die bloße Anwesenheit eines Unternehmens an einem bestimmten Ort nicht aus, um von dem Vorliegen einer Verfügungsmacht auszugehen. Sofern aber für das Unternehmen die Möglichkeit besteht, eine feste Einrichtung für Zwecke des Unternehmens zu nutzen und diese Nutzung auch vor Ort in einem bestimmten Umfang stattfindet, so kann dies sehr wohl als das Innehaben der Verfügungsmacht ausgelegt werden. Damit ist der abkommensrechtliche Anspruch an das Vorliegen der Verfügungsmacht deutlich geringer als der Anspruch im nationalen Recht bezüglich des Begriffs der Verwurzelung. Mit anderen Worten, für das Vorliegen der Verfügungsmacht sind aus OECD-Perspektive geringere Anforderungen zu erfüllen. Dies wird insbesondere durch das neu aufgenommene Anstreicher-Beispiel in Nr. 17 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA deutlich. Hiernach begründet ein nichtansässiger Anstreicher, der über einen Zeitraum von zwei Jahren an jeweils drei Tagen pro Woche die Geschäftsräume seines ansässigen Kunden streicht, bereits eine Betriebsstätte. Diese Aufweichung der Tatbestandsmerkmale insbesondere im Hinblick auf die Verfügungsmacht wird von Deutschland kritisch gesehen.⁴ 36

¹ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 11.5.1992 - 3 K 309/91, EFG 1992 S. 653, rkr.; Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, Tz. 1.2.1.1.

² Vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 626.

³ Nr. 11 OECD-MK zu Art. 5.

⁴ Nr. 178 Satz 1 OECD-MK zu Art. 5.

3. Ausnahme für Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art

- 37 Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält eine Liste von Tätigkeiten, die trotz Vorliegens der Tatbestandsmerkmale keine Betriebsstätte begründen sollen. Bei diesem sog. Negativkatalog handelt es sich insbesondere um Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art. Die Zielsetzung dieser Regelung ist, dass sich das Besteuerungsrecht des Markt- bzw. Quellenstaates erst entfalten soll, wenn die Geschäftstätigkeit vor Ort nicht nur einen geringen Umfang ausmacht. Dahinter stehen Effizienzerwägungen, die das mögliche Steueraufkommen auf der einen Seite und die administrative Belastung aufgrund der Steuererhebung auf der anderen Seite ausbalancieren sollen.¹
- 38 Zunächst galten grds. alle hier aufgeführten Tätigkeiten quasi per Definition als Hilfstätigkeiten und Tätigkeiten vorbereitender Art.² Die Liste der Tätigkeiten steht seit der Änderung des OECD-MA in Folge des OECD-BEPS-Projekts unter dem generellen Vorbehalt, dass es sich im Kontext des untersuchten Einzelfalls auch um Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art handelt.³ Für Zwecke des MLI hatte Deutschland auch für diese entsprechende Änderung optiert, so dass die relevanten DBA über das MLI-Umsetzungsgesetz entsprechend geändert werden.⁴ Allerdings betrifft das nur die DBA, die vom MLI-Umsetzungsgesetz direkt betroffen sind. Für alle anderen DBA ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Regelungen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 oder frühere Versionen relevant sind.
- 39 Das nationale Recht kennt eine solche Ausnahme nicht. § 12 Satz 1 AO verlangt, dass die durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit dem Unternehmen „dient“. Dieses Kriterium erfüllen grds. auch Hilfstätigkeiten und Tätigkeiten vorbereitender Art.⁵

40–42 *Einstweilen frei*

¹ Vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 627.

² Vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010, 2014; vgl. BFH, Urteil v. 23.1.1985 - I R 292/81, BStBl 1985 II S. 417; BFH, Urteil v. 8.12.1971 - I R 3/69, BStBl 1972 II S. 289; BFH, Urteil v. 30.8.1960 - I B 148/59 U, BStBl 1960 III S. 468.

³ Rehfeld in GKGK, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 162.

⁴ Vgl. Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen v. 24.11.2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 22.11.2020, BGBl 2020 II S. 946; Dies gilt für die Länder Österreich, Kroatien, Tschechische Republik, Frankreich, Griechenland, Ungarn, Italien, Japan, Luxemburg, Malta, Rumänien, Slowakei, Spanien und Türkei, Stand 18.12.2020, <https://go.nwb.de/04ikx>.

⁵ Vgl. van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 627.

III. Vertreterbetriebsstätten

1. Ständiger Vertreter im nationalen Recht

Die beschränkte Steuerpflicht für gewerbliche Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG knüpft auch an den Tatbestand des Ständigen Vertreters nach § 13 AO an. Danach ist ein ständiger Vertreter eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Hierbei handelt es sich insbesondere um eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt (§ 13 AO). 43

Für das Vorliegen eines ständigen Vertreters sind somit folgende Tatbestandsvoraussetzungen relevant: 44

- ▶ **Geschäftsbesorgung für einen anderen:** Der Vertreter muss für das vertretende Unternehmen wirtschaftlich tätig werden¹ und dessen Geschäfte besorgen.² Da § 13 Satz 2 AO die Abschlussvollmacht nur als beispielhafte Aufgabe des ständigen Vertreters vorsieht, kann davon ausgegangen werden, dass im nationalen Recht das Vorliegen einer Abschlussvollmacht nicht zwingend erforderlich ist.³
- ▶ **Nachhaltigkeit:** Die Tätigkeit des ständigen Vertreters für das nichtansässige Unternehmen in Deutschland muss eine gewisse Dauerhaftigkeit haben.⁴ Das setzt i. d. R. eine gewisse Präsenz in Deutschland voraus. Nicht zwingend erforderlich ist, dass der ständige Vertreter seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Inland hat. Die Nachhaltigkeit erfordert eine Planmäßigkeit,⁵ eine Regelmäßigkeit⁶ und eine gewisse Dauerhaftigkeit des Tuns. Hinsichtlich des letzten Kriteriums wird i. d. R. eine Dauer von

¹ Vgl. Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 13 AO Rz. 7; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 13 AO Rz. 3.

² Vgl. BFH, Urteil v. 14.7.1971 - I R 127/68, BStBl 1971 II S. 776; BFH, Urteil v. 30.4.1975 - I R 152/73, BStBl 1975 II S. 626; BFH, Urteil v. 12.4.1978 - I R 136/77, BStBl 1978 II S. 496; BFH, Urteil v. 18.12.1990 - X R 82/89, BStBl 1991 II S. 395; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 13 AO Rz. 4; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 13 AO Rz. 7; Koenig in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 13 AO Rz. 4; Heinsen in Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 5.

³ Vgl. BFH, Urteil v. 12.4.1978 - I R 136/77, BStBl 1978 II S. 494.

⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 12.4.1978 - I R 136/77, BStBl 1978 II S. 496; BFH, Urteil v. 27.11.1963 - I 335/60 U, BStBl 1964 III S. 76; BFH, Urteil v. 28.6.1972 - I R 35/70, BStBl 1972 II S. 787.

⁵ FG München v. 28.5.1998 - 7 V 1/98, EFG 1998 S. 1491.

⁶ FG München v. 28.5.1998 - 7 V 1/98, EFG 1998 S. 1491; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 13 AO Rz. 7.

sechs Monaten angenommen, wobei darunter nicht notwendigerweise ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt verstanden wird.¹

- **Weisungsgebundenheit:** Das vertretene Unternehmen ist gegenüber dem ständigen Vertreter weisungsbefugt bzw. der ständige Vertreter ist gegenüber dem vertretenen Unternehmen weisungsgebunden. Somit kann das vertretene Unternehmen Einfluss auf das Handeln des Vertreters nehmen² und entscheidend bestimmen.³ Sofern es sich bei dem Vertreter um einen Arbeitnehmer des vertretenen Unternehmens handelt, existiert üblicherweise eine arbeitsvertragliche Weisungsgebundenheit.⁴

- 45 Die Rechtsfolgen bei Vorliegen eines ständigen Vertreters nach § 13 AO sind weitgehend identisch mit denen der Betriebsstätte gem. § 12 AO. Hiervon ausgenommen sind allerdings gewerbesteuerliche Implikationen, da die Gewerbesteuer gem. § 2 Abs. 1 GewStG an einen stehenden Gewerbebetrieb im Inland anknüpft. Das heißt, allein aufgrund von Beziehungen zu einem ständigen Vertreter i. S. von § 13 AO wird ein ausländisches Unternehmen mit seinen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nicht im Inland gewerbesteuerpflichtig.

2. Vertreterbetriebsstätte gem. OECD-MA 2014

- 46 Die Regelungen zu Vertreterbetriebsstätten finden sich in Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2014. Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird eine Vertreterbetriebsstätte durch eine Person begründet, die für ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen im anderen Vertragsstaat tätig wird und die Vollmacht besitzt, für das Unternehmen Verträge abzuschließen. Dabei muss ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis zum vertretenen Unternehmen bestehen und die Abschlussvollmacht muss gewöhnlich ausgeübt werden. Hiervon ausgenommen ist gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA die Tätigkeit eines unabhängigen Vertreters, sofern diese Person im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, oder eine Tätigkeit, die auf die in Art. 5 Abs. 4 genannten Aktivitäten (Hilfs-tätigkeiten und Tätigkeiten vorbereitender Art) beschränkt sind.

¹ van der Ham/Wellens Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 634.

² Vgl. Heinsen in Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 9; Lampert in Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. C 2.166; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 13 AO Rz. 5; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 13 AO Rz. 12; FG Bremen v. 26.6.1997 - 395016K5, EFG 1998 S. 438.

³ Vgl. BFH, Urteil v. 12.4.1978 - I R 136/77, BStBl 1978 II S. 494.

⁴ Vgl. FG Bremen v. 26.6.1997 - 395016K5, EFG 1998 S. 438; van der Ham/Wellens in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 634.

a) Person

Eine Person kann gem. Art. 3 Abs. 1 OECD-MA eine natürliche Person, Gesellschaften (insbesondere juristische Personen) und andere Personenvereinigungen umfassen. Vertreter und vertretene Gesellschaft müssen unterschiedliche Personen sein, d. h. es darf keine Personenidentität vorliegen.¹ Allerdings hat der BFH jüngst entschieden, dass der Geschäftsführer ein Vertreter seiner Gesellschaft sein kann, da er als Organ der Gesellschaft klar von der juristischen Person der Gesellschaft abzugrenzen ist.² Wie im nationalen Recht ist es nicht erforderlich, dass die Person in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist. Vielmehr reicht es aus, wenn sie mit einer gewissen Dauerhaftigkeit vor Ort tätig wird.³ Eine Person i. S. des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA kann daher auch ein Arbeitnehmer des vertretenen Unternehmens oder der Gesellschafter einer Personengesellschaft sein.⁴

b) Tätigkeit für ein Unternehmen

Die Person muss für das Unternehmen tätig werden. Hiervon sind nicht nur die teilweise vertretenen⁵ Kernaktivitäten des Unternehmens erfasst, sondern sämtliche Aktivitäten, die dem Unternehmen dienen. Allerdings greift für Tätigkeiten i. S. des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA die Rückausnahme, so dass im Falle solcher Tätigkeiten keine Vertreterbetriebsstätte begründet wird.

Außerdem muss das vertretene Unternehmen unternehmerisch tätig sein und Unternehmensgewinne (bzw. -verluste) erwirtschaften. Nach Ansicht des BFH ist dies bei nur gewerblich geprägten Unternehmen nicht der Fall, d. h. sie erzielen keine Einkünfte i. S. von Art. 7 OECD-MA 2014.⁶

c) Vorliegen einer Abschlussvollmacht

Der Vertreter muss eine Vollmacht besitzen, für das Unternehmen Verträge abzuschließen. Der Begriff der Vollmacht ist im Abkommen nicht weiter definiert und ist daher gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach nationalem Recht auszulegen. In Deutschland wird hierbei üblicherweise auf den zivilrechtlichen Stellvertreterbegriff abgestellt, d. h. rechtsgeschäftliches Handeln des Vertreters für das vertretene Unternehmen unterstellt.⁷ Nach Ansicht der OECD um-

¹ Vgl. Rehfeld in GKKG, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 215.

² Vgl. BFH, Urteil v. 23.10.2018 - I R 54/16, BStBl 2019 II S. 365.

³ Vgl. Nr. 83 OECD-MK zu Art. 5.

⁴ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 201b.

⁵ Vgl. Rehfeld in GKKG, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 217.

⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 28.4.2010 - I R 81/09, BStBl 2014 II S. 754.

⁷ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 201.

fasst der Begriff Vollmacht nicht nur Vertreter, die mit rechtsverbindlicher Wirkung Verträge abschließen können, sondern auch solche, die ein Unternehmen wirtschaftlich binden können bzw. eine faktische Abschlussvollmacht besitzen.¹ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Vertreter alle wesentlichen Vertragsbestandteile durchverhandelt und die Unterschrift durch das vertretene Unternehmen nur noch reine Formsache ist.² Vor dem OECD-BEPS-Projekt gab es gerade in dieser Frage insbesondere auch international sehr unterschiedliche Auffassungen, die zu verschiedenen Finanzgerichtsverfahren geführt haben.³ Auch im Schrifttum wird die Auslegung des Vollmachtbegriffs im Sinne einer wirtschaftlichen Bindungswirkung kritisch gesehen.⁴

d) Gewöhnliche Ausübung der Abschlussvollmacht

- 51 Die Vertretung muss auf Dauer angelegt sein und eine gewisse Stetigkeit besitzen. Hierbei wird ein planvolles und auf eine gewisse Dauer angelegtes Handeln vorausgesetzt.⁵ Dies ist jedenfalls dann gegeben, wenn Vertreter Tätigkeit im anderen Staat auf eine Dauer von mehr als sechs Monaten angelegt ist, wobei es nicht notwendig ist, dass der Vertreter ununterbrochen vor Ort tätig wird.⁶

e) Abhängigkeit

- 52 Außerdem darf der Vertreter kein unabhängiger Vertreter i. S. des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA sein, der im gewöhnlichen Geschäftsablauf handelt. Vielmehr muss sowohl eine rechtliche als auch eine wirtschaftliche Abhängigkeit vorliegen.⁷ Die OECD liefert hierzu einige Auslegungshilfen. So zum Beispiel ist ein Arbeitnehmer, der im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses als Vertreter des Unternehmens handelt, nicht unabhängig.⁸ Außerdem hängt die Abhängigkeit einer Person auch von der Natur der Zusammenarbeit mit dem vertretenen Unternehmen ab. Wenn der Vertreter detaillierten Instruktionen und einer engen Kontrolle durch das vertretene Unternehmen unterliegt, kann diese Person

¹ Nr. 32.1 OECD-MK 2014 zu Art. 5; Rehfeld in GKKG, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 221.

² Vgl. Nr. 33 OECD-MK zu Art. 5.

³ Vgl. „Phillip Morris“ Italienischer Kassationshof v. 20.12.2001, Nr. 3367, 3368; „Roche“ Italienischer Kassationshof v. 20.12.2002, Nr. 7682, 10925.; Wöllmann/Luft/Sommer (Hrsg. PwC), TPPD Spanien: Grundsatzentscheidung zu Betriebsstätten, 14/2012.; „Zimmer“ Conseil d'État v. 31.3.2010, International Tax Law Report 2010, S. 739.

⁴ Vgl. Rehfeld in GKKG, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 221.

⁵ vgl. BFH, Urteil v. 28.6.1972 - I R 35/70, BStBl 1972 II S. 785.

⁶ Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 196.

⁷ Vgl. Nr. 37 OECD-MK 2014 zu Art. 5; sowie BFH, Urteil v. 14.9.1994 - I R 116/93, BStBl 1995 II S. 238.

⁸ Nr. 103 OECD-MK zu Art. 5.

nicht als unabhängig betrachtet werden.¹ Außerdem wird die Übernahme von wirtschaftlichen Risiken als Indiz für Unabhängigkeit angesehen.² Ein unabhängiger Vertreter wird gegenüber dem vertretenen Unternehmen zwar regelmäßig verantwortlich sein für das Ergebnis seiner Arbeit, wird dem Unternehmen aber keine Rechenschaft darüber ablegen müssen, wie er seine Arbeit verrichtet und das Ergebnis erreicht.³

3. Vertreterbetriebsstätte gem. OECD-MA 2017

Im Rahmen des OECD-BEPS-Projekts wurde der Begriff der Vertreterbetriebsstätte überarbeitet und stark erweitert. Das betrifft sowohl den abhängigen Vertreter gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als auch die Abgrenzung zum unabhängigen Vertreter gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA. Die Änderungen betreffen vor allem den Umfang der Mitwirkung des Vertreters beim Vertragsabschluss sowie das Tatbestandsmerkmal der Abhängigkeit bzw. Unabhängigkeit. 53

a) Umfang der Mitwirkung

Unverändert bleibt zunächst, dass die Abschlussvollmacht im Sinne einer rechtsverbindlichen Vollmacht bei Vorliegen aller anderen Tatbestandsmerkmale zu einer Vertreterbetriebsstätte des vertretenen Unternehmens führt. Das umfasst zum einen Vertragsabschlüsse, die durch den Handelsvertreter, den Gesellschafter einer Personengesellschaft oder einen Angestellten des Unternehmens abgeschlossen werden und zu einer klag- und vollstreckbaren Vertragsbeziehung des vertretenen Unternehmens und seinem Geschäftspartner führen. 54

Daneben sollen nun auch Konstellationen erfasst werden, in denen durch das Agieren des Vertreters keine klag- und vollstreckbare Bindungswirkung entsteht. Dies betrifft abzuschließende Verträge des Unternehmens, die eine Eigentumsübertragung von Vermögenswerten, Überlassungsverhältnisse von Rechten sowie die Erbringung von Dienstleistungen umfassen. Beispielsweise wird hierbei explizit auf Kommissionärsstrukturen hingewiesen.⁴ Obgleich der Kommissionär den Kommittenten nicht im Außenverhältnis bindet, sondern Lieferungen oder Leistungen nur im Innenverhältnis wirtschaftlich (teilweise) für seine Rechnung erbringt, kann er danach sein ständiger Vertreter i. S. von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017 sein. 55

¹ Nr. 104 OECD-MK zu Art. 5.

² Nr. 104 OECD-MK zu Art. 5.

³ Nr. 105 OECD-MK zu Art. 5.

⁴ Nr. 92 OECD-MK zu Art. 5.

- 56 Maßgeblich für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ist, dass der Vertreter eine wesentliche Rolle im Zusammenhang mit Verträgen spielt, die typischerweise (routinemäßig) durch das Unternehmen ohne große Änderungen abgeschlossen werden. Insofern hat der Vertreterbegriff eine deutliche Erweiterung erfahren.

b) Unabhängigkeit

- 57 Grundsätzlich bleibt es auch bei dem OECD-MA 2017 dabei, dass ein unabhängiger Vertreter gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA keine Vertreterbetriebsstätte begründet. Allerdings wurde für die Zwecke des Abs. 6 ein eigener Verbundenheitsbegriff eingeführt. Danach ist eine Person, die exklusiv bzw. nahezu exklusiv für ein Unternehmen bzw. für mehrere Unternehmen tätig ist, mit dem sie eng verbunden ist, nicht als unabhängig anzusehen. Von einer solchen engen Verbundenheit ist auszugehen, wenn die Person oder das Unternehmen Kontrolle über den jeweils anderen ausübt, oder beide von einer dritten Partei kontrolliert werden.¹

4. Verhältnis der Vertreter- und der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte zueinander

- 58 Die Vertreterbetriebsstätte stellt einen eigenen Betriebsstättentatbestand dar. Sofern allerdings ein Unternehmen über eine feste Geschäftseinrichtung im anderen Vertragsstaat verfügt, führt eine darin ausgeübte Tätigkeit eines Vertreters vorrangig zur Begründung einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte.² Folglich sind die Tatbestandsmerkmale der Vertreterbetriebsstätte nicht mehr gesondert zu prüfen.

59–61 *Einstweilen frei*

D. Betriebsstättenfragestellungen in der Praxis

I. Einleitung

- 62 Im Folgenden sollen einige typische Fallkonstellationen beschrieben und im Hinblick auf die Frage untersucht werden, ob und unter welchen Umständen von der Begründung einer Betriebsstätte auszugehen ist. Dabei soll der Fokus

¹ Hierzu mehr vgl. Gerstenberg, IWB 6/2020 S. 231.

² Vgl. Rehfeld in GKKG, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 132.

auf den ertragsteuerlichen Aspekten liegen. Daneben ergeben sich bei Vorliegen einer Betriebsstätte über die Betriebsstätten-Compliance hinausgehende Themen, z. B. lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen für Unternehmer/Arbeitgeber und Arbeitnehmer, oder umsatzsteuerliche Konsequenzen, die in diesem Kontext zu beachten sind. Diese sollen hier jedoch ausgeklammert werden.

Einstweilen frei

63–64

II. Fallstudie 1: Homeoffice im Inbound-Fall

Sachverhalt: Die Retail Solution BV ist eine niederländische Tochtergesellschaft eines amerikanischen Konzerns. Die Retail Solution BV vertreibt Kassensysteme, elektronische Store-Solutions (Preisschilder, Displays, etc.) und entwickelt für ihre Kunden in Benelux entsprechende Softwarelösungen. Die Geschäftsführung der BV besteht aus drei Personen: einem Finance Director (verantwortlich für den Verwaltungs- und Finanzbereich), einem Managing Director (verantwortlich für den kommerziellen Bereich) und einem Geschäftsführer, der die Gesamtverantwortung innehat. Die Retail Solution BV beschäftigt mehrere Mitarbeiter, deren Wohnsitz in Deutschland liegt. Dabei handelt es sich um folgende drei Personen:

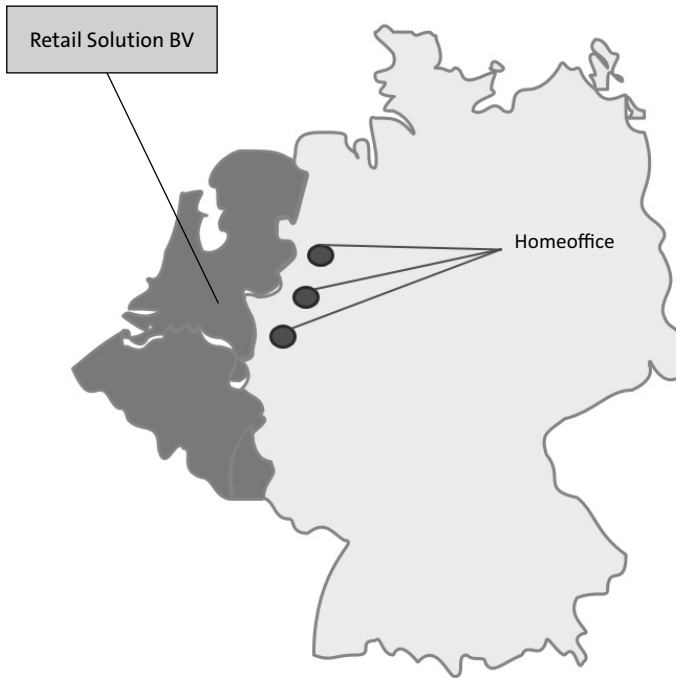
- (i) ein Softwareentwickler,
- (ii) eine Sales Managerin, die für das Vertriebsgebiet Limburg verantwortlich ist, und
- (iii) der Managing Director.

Die BV stellt allen Mitarbeitern zwar grds. einen Arbeitsplatz in ihren Geschäftsräumen in den Niederlanden zur Verfügung, hat aber eine Mobile Working Policy, die es allen Mitarbeitern erlaubt, ihre Arbeit auch im Homeoffice zu erledigen.

66

Abb. 1:

Fallstudie 1



67 **Fragestellung:** Begründet die Retail Solution BV eine Betriebsstätte in Deutschland und wird sie damit beschränkt steuerpflichtig?

68

1. Homeoffice als Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte?

Homeoffice ist wie oben ausgeführt kein Thema, welches sich erst durch das Auftreten der COVID-19-Pandemie ergeben hat, vielmehr ist seit einigen Jahren ein deutlicher Trend zu mobilen Arbeitsmodellen inklusive der Möglichkeit, im Homeoffice zu arbeiten, zu verzeichnen.

69 Zur Beurteilung, ob ein Homeoffice eines Arbeitnehmers eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte eines Unternehmens darstellen kann, sind deren Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen. Da man wohl regelmäßig davon aus-

gehen kann, dass das Homeoffice zum einen „fest“ i. S. des § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist und – selbst wenn der Arbeitnehmer nur einzelne Tage pro Woche im Homeoffice arbeitet – auf eine gewisse Dauer ausgelegt ist, dürfte das Tatbestandsmerkmal der festen Einrichtung i. d. R. erfüllt sein (wobei natürlich auch Ausnahmen denkbar wären).¹ Wenn man davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer im Homeoffice im Rahmen seines Beschäftigungsverhältnisses für das Unternehmen tätig wird, dann ist auch das zweite Tatbestandsmerkmal gem. § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA im Regelfall erfüllt, denn die Tätigkeit „dient“ dem Unternehmen.

70
Bleibt die Frage zu klären, ob eine entsprechende Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice vorliegt. Wie bereits oben ausgeführt, ist es auch für Zwecke des § 12 AO nicht notwendig, dass die Verfügungsmacht auf Basis einer eigenen Rechtsposition, z. B. einem Eigentumsrecht oder einer vertraglichen Nutzungsüberlassung, beruht. Vielmehr muss dem Unternehmen eine Rechtsposition eingeräumt worden sein, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres verändert werden kann.² Insbesondere kann die Verfügungsmacht auch aufgrund einer unentgeltlichen Überlassung vorliegen.³

71
Bereits in seinem Urteil v. 30.1.1974 hat der BFH hierzu entschieden, dass eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens vorliegt, wenn der Betrieb in Räumen ausgeübt wird, die ein leitender Angestellter des Unternehmens unter seinem Namen gemietet und dem Unternehmen zur Verfügung gestellt hat.⁴ Allerdings handelte es sich hierbei um einen sehr speziellen Fall, in dem die Gesellschaft ansonsten keinerlei Büroräume oder andere Einrichtungen hatte. Im Unterschied hierzu wurde das Vorliegen einer Betriebsstätte für den Fall eines nichtleitenden Angestellten verneint, der seinem Arbeitgeber die Mitbenutzung seiner Privaträume gestattete.⁵ Folglich scheint eine Verfügungsmacht nur in sehr speziellen Fällen möglich zu sein.⁶

72
Nicht hilfreich für Frage nach dem Vorliegen der Verfügungsmacht i. S. des § 12 AO ist m. E. die jüngere Rechtsprechung zu § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG, in der der BFH Abgrenzungskriterien zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer und

¹ Vgl. Schuster/Verleger, IWB 21/2020 S. 861 ff.

² Vgl. BFH, Urteil v. 17.3.1982 - I R 189/79, BStBl 1982 II S. 624.

³ Vgl. Schuster/Verleger, IWB 21/2020 S. 861 ff.

⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 30.1.1974 - I R 87/72, BStBl 1974 II S. 327.

⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 23.5.2002 - III R 8/00, BStBl 2002 II S. 512.

⁶ Vgl. Töben/Birk in Practical Problems in European and International Tax Law, IFBD 2016 S. 528 ff.

einer Betriebsstätte formuliert hat.¹ Im Mittelpunkt dieser Rechtsprechung steht die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch einen Unternehmer, was primär die Frage mit sich bringt, ob die Aufwendungen, die mit dem Homeoffice in Verbindung stehen, der Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG unterfallen.² Hierbei wird u. a. vom Vorliegen einer Betriebsstätte gem. § 12 AO ausgegangen, wenn das Homeoffice einem Publikumsverkehr zugänglich ist.³ Zurecht kommen daher einige Autoren zu der Schlussfolgerung, dass diese Rechtsprechung allenfalls aus Negativabgrenzung zum Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers herangezogen werden kann⁴ bzw. keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Verfügungsmacht des Arbeitgebers liefert.⁵

- 73 Fraglich ist auch, ob die in der Rechtsprechung zur faktischen Verfügungsmacht einer Management- und Verwaltungsgesellschaft gebildeten Grundsätze analog auf das Verhältnis des Arbeitgebers zu seinem Arbeitnehmer im Homeoffice Anwendung finden. Wie oben ausgeführt geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass ausreichende Verfügungsmacht eines im Ausland ansässigen Unternehmens über die Geschäftsräume einer von ihm beauftragten Management- und Verwaltungsgesellschaft im Inland bestehen, wenn es eine Personenidentität der leitenden Funktionen gibt.⁶ Das FG Berlin-Brandenburg hatte 2019 nun erstmals entschieden, dass eine solche faktische Verfügungsmacht auch ohne Personenidentität vorliegt, wenn die Management- und Verwaltungsgesellschaft vertraglich zugesicherte Dispositionsaufgaben wahrnimmt und dabei der permanenten Kontrolle des Unternehmens unterliegt.⁷ Ein fehlendes Nutzungsrecht der Räumlichkeiten der Management- und Verwaltungsgesellschaft durch das Unternehmen stand dieser Schlussfolgerung nicht entgegen. Überträgt man diesen Gedanken auf das Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, so bleibt festzustellen, dass der Arbeitnehmer im Homeoffice Aufgaben für den Arbeitgeber übernimmt und einer permanenten Kontrolle durch diesen unterliegt. Allerdings wird hierzu in der Literatur vertreten, dass das Homeoffice eines (leitenden) Arbeitnehmers nur in sehr eng begrenzten Sonderfällen eine Betriebsstätte des Ar-

¹ Vgl. BFH, Urteil v. 23.3.2005 - III R 17/03 NWB FAAAB-55633; BFH, Beschluss v. 2.12.2009 - VIII B 219/08 NWB PAAAD-37056; BFH, Urteil v. 16.10.2002 - XI R 89/00 BStBl 2003 II S. 185.

² Vgl. BFH, Beschluss v. 20.6.2016 - X B 14/16 NWB RAAAF-81417.

³ Vgl. BFH, Beschluss v. 9.5.2017 - X B 23/17 NWB GAAAG-51387.

⁴ Vgl. Geils, IWB 11/2019 S. 433 ff.

⁵ Vgl. Schuster/Verleger, IWB 21/2020 S. 861.

⁶ BFH, Beschluss v. 8.6.2015 - I B 3/14 NWB CAAAF-04533; BFH, Urteil v. 23.2.2011 - I R 52/10 NWB VAAAD-86108; BFH, Urteil v. 24.8.2011 - I R 46/10, BStBl 2014 II S. 764.

⁷ FG Berlin-Brandenburg Urteil v. 21.11.2019 - 9 K 11108/17 NWB EAAAH-44355.

beitgebers auslösen kann. Wenn der Angestellte seinem Arbeitgeber nicht explizit eine Verfügungsmacht eingeräumt hat (das dürfe der Regelfall sein), dann kann ein Homeoffice nur dann ausnahmsweise als Betriebsstätte des Arbeitgebers gelten, wenn dieser Geschäftsführer ist und das Unternehmen ansonsten keine Räumlichkeiten hat, in denen die Leitung stattfinden kann.¹ Zurecht wird daher eine solche weitgehende Auslegung vom Schrifttum abgelehnt.²

Im Ergebnis lässt sich aus nationaler Sicht daher grds. schlussfolgern, dass das Homeoffice eines Arbeitnehmers dem Arbeitgeber regelmäßig nicht zugänglich ist und daher keine Verfügungsmacht i. S. des § 12 AO vorliegt.³ Folglich dürfte das Homeoffice eines Arbeitnehmers im Regelfall keine Betriebsstätte des Unternehmens i. S. des § 12 AO begründen. Im vorliegenden Fall ist damit eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte für das Homeoffice des Softwareentwicklers und der Sales Managerin ausgeschlossen.

Anders könnte dies aber für den Managing Director zu sehen sein, da dieser als leitender Angestellter tätig ist.⁴ Allerdings wurden im o. g. Urteilsfall zunächst Geschäftsräume vom leitenden Angestellten angemietet und dann dem Unternehmen zur Verfügung gestellt. Der Managing Director in unserem Fall stellt das Homeoffice nicht für Unternehmenszwecke zur Verfügung, so dass die (faktische) Verfügungsmacht des Unternehmens auch für den hier vorliegenden Fall des Managing Direktors zu verneinen ist.

Da die Anforderungen an das Vorliegen einer Verfügungsmacht nach Ansicht der OECD deutlich geringer ausfallen als nach nationalem Recht, muss die Frage nun auch noch aus abkommensrechtlicher Sicht beleuchtet werden. Maßgeblich ist Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande⁵.

Nach Ansicht der OECD führt die Tätigkeit im Homeoffice nicht zwangsläufig zur Annahme, dass der Arbeitgeber bzw. das Unternehmen über den häuslichen Arbeitsplatz verfügen kann. Vielmehr sei im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen erfüllt sind. Solange die Tätigkeit eher selten und sporadisch im Homeoffice erfolgt, sei nicht von einer Verfügungsmacht des Unternehmens auszugehen. Nach Ansicht der OECD handelt es sich hier um den Regelfall. Im Gegensatz hierzu kann von einer Verfügungsmacht des Unternehmens

¹ Vgl. Töben/Birk in Practical Problems in European and International Tax Law, IFBD 2016 S. 528 ff.

² Vgl. Koenig in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 12 AO Rz. 12; Gersch in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 12 AO Rz. 5.

³ BFH, Urteil v. 14.7.2004 - I R 106/03 NWB ZAAAB-40241; BFH, Urteil v. 23.5.2002 - III R 8/00, BStBl 2002 II S. 512.

⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 30.1.1974 - I R 87/72, BStBl 1974 II S. 327.

⁵ DBA v. 12.4.2012, BGBl 2012 II Nr. 38 v. 10.12.2012.

ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit nachhaltig und dauerhaft im Homeoffice erfolgt und klar ist, dass das Unternehmen die Tätigkeit im heimischen Arbeitszimmer verlangt bzw. voraussetzt.¹ Hiervon ist insbesondere davon auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber gar kein Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, dies aber für die Tätigkeit klar erforderlich ist.

- 78 Die OECD stellt außerdem im Zusammenhang mit Grenzpendlern, die einen Großteil ihrer Tätigkeit im Homeoffice ausüben, obgleich der Arbeitgeber im anderen Vertragsstaat einen Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellt hat, klar, dass nicht von einer Verfügungsmacht des Arbeitgebers bzw. des Unternehmens auszugehen ist, da der Arbeitgeber die Tätigkeit im Homeoffice nicht ausdrücklich verlangt, sondern lediglich erlaubt hat. Auch behauptet die OECD, dass diese Fälle kaum praktische Relevanz haben, da die Mehrheit der Arbeitnehmer immer noch im Ansässigkeitsstaat ihres Arbeitgebers wohnt.²
- 79 Im vorliegenden Fall sprechen somit überwiegende Gründe dafür, dass auch aus abkommensrechtlicher Sicht für die Tätigkeit aller drei Mitarbeiter im deutschen Homeoffice keine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte der Retail Solutions BV in Deutschland begründet wird.
- 80 Selbst wenn eine Verfügungsmacht des Unternehmers anzunehmen ist und daher eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte möglich wäre, geht die OECD davon aus, dass die im Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten häufig den Charakter einer Hilfstätigkeit haben dürften, so dass die Rückausnahme des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA greifen würde.³ Ob sich diese Annahme aber für alle drei Mitarbeiter im vorliegenden Fall halten ließe, hängt letztlich von den tatsächlich im Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten ab.

2. Homeoffice als Geschäftsleitungsbetriebsstätte?

- 81 Wie oben ausgeführt, gewinnen Matrixorganisationen mit diversen übergreifenden Berichtslinien bzw. Verantwortlichkeiten zunehmend an Bedeutung. Aufgrund der Digitalisierung erfordern geschäftsleitende Funktionen häufig keine dauerhafte Anwesenheit der Geschäftsführung und anderer leitender Angestellter vor Ort. Vor diesem Hintergrund wird die Geschäftsleitungsbetriebsstätte relevanter.
- 82 Im vorliegenden Fall wäre zunächst zu prüfen, ob der Ort der geschäftlichen Oberleitung der BV in Deutschland liegt. Daneben ist zu prüfen, ob die Tätig-

¹ Nr. 18 OECD-MK zu Art. 5.

² Nr. 19 OECD-MK zu Art. 5.

³ Nr. 19 letzter Satz OECD-MK zu Art. 5.

keit des Managing Directors in seinem deutschen Homeoffice eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Retail Solution BV in Deutschland auslöst. Da sowohl der Softwareentwickler als auch die Sales Managerin keine leitenden Funktionen ausüben, erübrigt sich die Prüfung für diese Mitarbeiter.

Gemäß § 12 Satz 2 Nr. 1 AO begründet eine Stätte der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte. Dies ist ein Ort, wo die Befugnis zur rechtsgeschäftlichen Vertretung des Unternehmens gegeben ist.¹ Nach Ansicht des BFH ist hierfür keine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage notwendig, vielmehr handele es sich um eine Erweiterung des Betriebsstättengrundtatbestands.² Allerdings muss das Tatbestandsmerkmal der Dauerhaftigkeit sehr wohl erfüllt sein, d. h. die leitende Tätigkeit muss mit einer gewissen Regelmäßigkeit an dieser Stätte ausgeübt werden.³ Es kann grds. mehrere Orte der Leitung geben, allerdings nur einen Ort der geschäftlichen Oberleitung.⁴ Dies ergibt sich im nationalen Recht auch bereits aus § 10 AO, der als „Geschäftsleitung“ den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung definiert, der schon begrifflich nur an einem Ort liegen kann.⁵ 83

Es kann im Beispielsfall m. E. ausgeschlossen werden, dass der Ort der geschäftlichen Oberleitung im Inland liegt, da die Geschäftsführung der BV aus drei Personen besteht und sowohl der Geschäftsführer als auch der Finance Director nicht in Deutschland tätig werden. Im Übrigen verfügt die BV in den Niederlanden über eine Niederlassung, an der die Geschäftsführer regelmäßig zusammenkommen und in der ein Arbeitsplatz für die Geschäftsführer bereitgestellt ist. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die wesentlichen geschäftsführenden Entscheidungen in den Niederlanden getroffen werden und dort auch der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liegt. Eine unbeschränkte Steuerpflicht der BV scheidet damit mangels einer inländischen Geschäftsleitung i. S. von § 10 AO aus. 84

Die Tätigkeit des Managing Directors könnte aber als einer von mehreren Orten der Leitung gem. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO angesehen werden, so dass die BV aufgrund einer inländischen Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig wäre. 85

¹ Vgl. Gersch in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 12 AO Rz. 10.

² Vgl. BFH, Urteil v. 28.7.1993 - I R 15/93 NWB RAAAA-94723; BFH, Urteil v. 16.12.1998 - I R 138/97, BStBl 1999 II S. 437.

³ BFH, Urteil v. 23.1.1991 - I R 22/90, BStBl 1991 II S. 554; BFH, Urteil v. 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998 S. 434; FG Münster Urteil v. 24. 5. 2004, 9 K 5177/99 K NWB LAAAB-26140; vgl. Gersch in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 12 AO Rz. 10.

⁴ BFH, Urteil v. 3.7.1997 - IV R 58/95, BStBl 1998 II S. 86; BFH, Urteil v. 12.2.2004 - IV R 29/02, BStBl 2004 II S. 602; BFH, Urteil v. 25.8.1999 - VIII R 76/95 (nv) NWB UAAAA-64473; Rehfeld in GKGK, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 109.

⁵ Vgl. Töben/Birk in Practical Problems in European and International Tax Law, IFBD 2016 S. 499 ff.

Grundsätzlich können auch abkommensrechtlich mehrere Orte der Leitung vorliegen, wenn beispielsweise die technische und die kaufmännische Leitungsfunktionen räumlich getrennt ausgeübt werden.¹ Allerdings begründet ein Ort der Leitung gem. Art. 5 Abs. 2a OECD-MA nur dann eine Betriebsstätte, wenn der Grundtatbestand einer festen Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte erfüllt ist.² Da wie oben dargestellt, eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte für die Homeoffice-Tätigkeit des Managing Directors wohl auszuschließen ist, kann im vorliegenden Fall auch keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Inland vorliegen. Jedenfalls würde die BV nach den Tie-Breaker-Regelungen des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA ohne Zweifel als in den Niederlanden ansässige Gesellschaft zu behandeln sein.

3. Homeoffice als Vertreterbetriebsstätte?

- 86 Da die Voraussetzungen für eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte im vorliegenden Fall nicht erfüllt sind, ist außerdem zu prüfen, ob die Tätigkeiten der drei Mitarbeiter der BV zu einer Vertreterbetriebsstätte der BV in Deutschland führen. Hierbei sind die Regelungen des § 13 AO und des Art. 5 Abs. 8 und 9 DBA Niederlande relevant. Dabei ist zu beachten, dass Art. 5 Abs. 8 und 9 DBA Niederlande dem Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2014 entspricht. Danach begründet eine Person, mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters, die für ein niederländisches Unternehmen tätig ist und in Deutschland die Vollmacht besitzt, im Namen des niederländischen Unternehmens Verträge abzuschließen, eine Vertreterbetriebsstätte des Unternehmens in Deutschland. Voraussetzung hierfür ist, dass die Vollmacht gewöhnlich in Deutschland ausgeübt wird.
- 87 Alle drei Mitarbeiter sind im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses nachhaltig für die BV tätig und dürften dabei weisungsgebunden i. S. des § 13 AO sein, so dass die Annahme eines ständigen Vertreters für alle drei Mitarbeiter u. U. nicht auszuschließen ist.
- 88 Abkommensrechtlich sind alle drei Mitarbeiter als Personen anzusehen, die für die BV nachhaltig tätig werden. Aufgrund der arbeitsvertraglichen Bindung ist auch von einer Abhängigkeit aller drei Mitarbeiter auszugehen. Die Vertreterbetriebsstätte kann allerdings für den Softwareentwickler sicher ausgeschlossen werden, da dieser keine Vollmacht besitzt, für die BV Verträge abzuschließen. Sowohl die Sales Managerin als auch der Managing Director besitzen im vorliegenden Fall die Vollmacht, für die BV Verträge abzuschließen.

¹ Vgl. Rehfeld in GKKG, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 109.

² Nr. 45 OECD-MK zu Art. 5.

Bleibt die Frage, ob diese Vollmacht im vorliegenden Fall auch wie es das Abkommen erfordert in Deutschland besessen und auch gewöhnlich in Deutschland ausgeübt wird. Dies ist m. E. zu verneinen, denn die BV ist ausschließlich auf dem Benelux Markt tätig und hat somit keine deutschen Kunden. Zwar arbeiten beide Mitarbeiter aus dem Homeoffice, die Abschlussvollmacht dürfte allerdings gewöhnlich in Benelux ausgeübt werden. Selbst wenn die Vollmacht gelegentlich auch im Homeoffice per E-Mail oder per Videokonferenz ausgeübt werden, kann hier nicht von einer „gewöhnlichen“ Übung gesprochen werden. 89

Daher ist m. E. im Beispielfall das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte der Retail Solutions BV in Deutschland gem. Art. 5 Abs. 8 und 9 DBA Niederlande auszuschließen. Allerdings wäre der Fall möglicherweise anders zu beurteilen, wenn Verträge mit Kunden gewöhnlich auch im Homeoffice abgeschlossen werden. 90

In der Praxis wäre daher empfehlenswert, vorhandene Mobile Working Policies regional auf das Inland zu begrenzen oder, sofern dies nicht gewünscht ist, klare Regelungen bzw. Handlungsanweisungen für die Tätigkeiten im Homeoffice aufzustellen, um die Risiken im Zusammenhang mit einer möglichen Begründung von Betriebsstätten im Homeoffice-Staat zu reduzieren. 91

Einstweilen frei

92–94

III. Fallstudie 2: Homeoffice im Outbound-Fall (Österreich)

Sachverhalt: Ein in Deutschland ansässiges Beratungsunternehmen ABC Consulting GmbH mit Sitz in München ist mit seinen Beratern von München aus in mehreren, europäischen Ländern tätig. Die Beratung erfolgt größtenteils über Videokonferenzen und Online Meetings sowie per Telefon bzw. per E-Mail. Zwar reisen die Berater zu Geschäftsterminen in andere Länder (einschließlich Österreich), allerdings halten sie sich dort nur kurzfristig auf. Diese Reisen sind von untergeordneter Bedeutung. Hierfür werden von den Kunden auch keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt. 95

Ein Mitarbeiter der ABC Consulting hat seinen Wohnsitz in Österreich und arbeitet regelmäßig im Homeoffice. Dies steht im Einklang mit der Flexible Work Policy, die kürzlich eingeführt worden ist und in der keine Beschränkung bezüglich des Arbeitsorts auf das Inland vorgesehen ist. Um ortsflexible Arbeit zu ermöglichen, hat das deutsche Beratungsunternehmen Softphone-Technologie im Einsatz, alle Berater mit Telefon und Laptop ausgestattet und die entsprechend notwendige IT-Infrastruktur geschaffen. 96

- 97 Die Aufgaben des Mitarbeiters im Homeoffice sind auf die Vorbereitung von Präsentationen, die Durchführung von technischen und kaufmännischen Analysen sowie auf die Erstellung von Trainingsmaterialien beschränkt. Der Mitarbeiter erbringt keine Beratungsleistung gegenüber Kunden und ist auch nicht in den Vertrieb von Beratungsprojekten involviert.

98 **Abb. 2:** Fallstudie 2



-
- 99 **Fragestellung:** Begründet die ABC Consulting GmbH eine Betriebsstätte in Österreich und wird damit dort beschränkt steuerpflichtig?
- 100 **Lösung:** Die ABC Consulting GmbH ist gem. § 98 öEStG 1988 nur dann mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 öEStG 1888) in Österreich beschränkt steuerpflichtig, wenn eine Betriebsstätte in Österreich unterhalten wird, ein ständiger Vertreter bestimmt ist oder in Österreich belegenes unbewegliches Vermögen vorliegt. Außerdem sind Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung in Österreich, aus der Gestellung von Arbeitskräften zur österreichischen Arbeitsausübung und aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen in Österreich auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist. Eine Betriebsstätte ist gem. § 29 österreichische Bundesabgabenordnung (öBAO) jede feste örtliche

Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.

Die beschränkte Steuerpflicht ist in Österreich für gewerbliche Einkünfte daher weiter gefasst als in § 49 EStG, der Betriebsstättenbegriff ist jedoch auf den ersten Blick recht ähnlich wie der in § 12 AO definierte Begriff. Als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung der Einkünfte der ABC Consulting GmbH dürfte allenfalls eine möglicherweise bestehende Betriebsstätte in Frage kommen, da der Mitarbeiter (annahmegemäß) nicht als ständiger Vertreter agiert, das Unternehmen in Österreich kein unbeweglichen Vermögen besitzt und sämtliche anderen Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt sind. 101

Das nationale Besteuerrecht für Unternehmensgewinne in Österreich wird durch das DBA Österreich¹ begrenzt. Gemäß Art. 7 DBA Österreich können Gewinne der ABC Consulting GmbH nur in Deutschland besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit durch eine in Österreich belegene Betriebsstätte aus. In diesem Fall dürfen nur die der Betriebsstätte zuzurechnen Gewinne in Österreich besteuert werden. Der im DBA Österreich enthaltene Betriebsstättenbegriff entspricht dem OECD-MA 2014. Somit wären die Tatbestandsvoraussetzungen analog zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2014 zu prüfen. Das Homeoffice des Mitarbeiters ist eine feste Einrichtung. Sie ist auch auf eine gewisse Dauerhaftigkeit ausgelegt, denn die Flexible Work Policy des Unternehmens ist nicht nur vorübergehend gültig, sondern enthält zunächst keinerlei zeitliche oder personelle Einschränkungen. Der Mitarbeiter ist auch in seinem Homeoffice unstreitig für das Unternehmen tätig, so dass im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden kann, dass auch das Tatbestandsmerkmal der Unternehmens- bzw. Geschäftstätigkeit erfüllt sein dürfte. Bleibt die Frage nach dem Vorliegen der Verfügungsmacht. 102

Hierzu vertritt das österreichische Bundesfinanzministerium (öBMF) die Auffassung, dass in der privaten Wohnung eines Unternehmensmitarbeiters die österreichische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens gelegen sein kann.² Dies entspricht auch der österreichischen Rechtsprechung zu dieser Frage.³ Dabei orientiert sich das öBMF am OECD-MK 2017 und den dort in Nr. 18 und Nr. 19 niedergelegten Empfehlungen. Insbesondere sei im Einzelfall zu prüfen, ob die Arbeiten des Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber in seiner österreichischen Wohnung bloß gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen durchgeführt werden, oder ob der Arbeitnehmer beispielsweise Auf- 103

¹ DBA v. 24.8.2000, BGBl II 2002 Nr. 12 v. 5.4.2002.

² öBMF, EAS 3392 v. 6.11.2017 - BMF-010221/0333-IV/8/2017 m. w. N.

³ VwGH 25.2.1987, 84/13/0053; VwGH 12.12.1995, 94/14/0060.

wendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Wohnsitzes geltend macht. Für die Frage der Betriebsstättenbegründung sei es außerdem relevant, ob seitens des Arbeitgebers der in Österreich ansässige Arbeitnehmer aufgefordert wurde, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens des Arbeitgebers zur Verfügung zu stellen.¹

- 104 Im Gegensatz zur BFH-Rechtsprechung, nach der durch die Tätigkeit im Homeoffice in den privaten Wohnräumen des Mitarbeiters i. d. R. mangels Verfügungsmacht durch den Unternehmer keine Betriebsstätte begründet wird, scheint eine Betriebsstättenbegründung der ABC Consulting GmbH in Österreich auf Basis der österreichischen Verwaltungsmeinung und Rechtsprechung somit durchaus denkbar.
- 105 Kommt die österreichische Finanzverwaltung nach Prüfung der vorliegenden Falls zum Ergebnis, dass eine Betriebsstätte sowohl nach nationalem als auch nach Abkommensrecht besteht, wird die ABC Consulting GmbH mit den dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinnen in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Deutschland müsste diese Gewinne entsprechend freistellen, falls nicht andere Regelungen einer solchen Freistellung entgegenstehen. Nach Auffassung der OECD sollte im Beispielfall die Annahme einer Betriebsstätte im Homeoffice abkommensrechtlich ebenfalls möglich sein, da der Arbeitnehmer regelmäßig im Homeoffice tätig wird und die dortige Ausübung auch mit dem Arbeitgeber abgestimmt ist.²

106–108 *Einstweilen frei*

IV. Fallstudie 3: Grenzüberschreitende Geschäftsführung

- 109 **Sachverhalt:** Die mittelständige ABC Gruppe mit Sitz in Deutschland ist über Tochtergesellschaften in drei Ländern (NL, PL, BE) aktiv. Alle drei Tochtergesellschaften verfügen über einen lokal angestellten Geschäftsführer, der auch in dem jeweiligen Land ansässig ist. Daneben ist jeweils ein weiterer, deutscher Geschäftsführer bestellt, der in Deutschland ansässig ist. Die deutschen Geschäftsführer besitzen für die Tochtergesellschaft, deren Organ sie sind, Abschlussvollmachten, nicht jedoch für die deutsche Muttergesellschaft. Alle drei deutschen Geschäftsführer verbringen einen nicht unerheblichen Teil ihrer Tätigkeit im Inland in den Geschäftsräumen der deutschen Muttergesellschaft, da sie neben ihrer Organstellung bei den ausländischen Töchtern auch die Ver-

¹ öBMF, EAS 3392 v. 6.11.2017 - BMF-010221/0333-IV/8/2017.

² Vgl. oben Fallstudie 1, Nr. 18 OECD-MK zu Art. 5

antwortung für andere Aufgaben der Muttergesellschaft übernommen haben. Allerdings wirken alle drei Personen nicht bei Vertragsabschlüssen der Muttergesellschaft mit. Die Anstellungsmodalitäten für diese drei deutschen Geschäftsführer unterscheiden sich wie folgt:

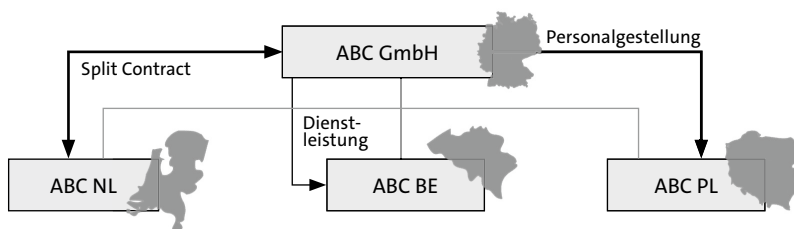
Der deutsche Geschäftsführer der niederländischen Gesellschaft hat zwei Anstellungsverträge, einen mit der deutschen Muttergesellschaft und einen weiteren mit der niederländischen Tochtergesellschaft, d. h. sein Arbeitsvertrag wurde in mehrere Arbeitsverhältnisse aufgespalten (**Split Contract**).

Der deutsche Geschäftsführer der polnischen Tochtergesellschaft verfügt nur über ein Anstellungsverhältnis mit der deutschen Muttergesellschaft. Für die Wahrnehmung seiner Organstellung bei der polnischen Tochtergesellschaft wird von einer **Personalgestellung** ausgegangen. Daher werden die entsprechenden Kosten an die polnische Tochtergesellschaft verrechnet.

Der deutsche Geschäftsführer der belgischen Tochtergesellschaft hat einen Anstellungsvertrag mit der Muttergesellschaft und wird im Rahmen eines **Management-Dienstleistungs**vertrags für die belgische Tochtergesellschaft tätig. Hierfür rechnet die deutsche Muttergesellschaft fremdübliche Dienstleistungsgebühren ab.

Aus Vereinfachungsgründen soll unterstellt sein, dass der Ort der geschäftlichen Oberleitung der Tochtergesellschaften im jeweiligen Ausland liegt.

Abb. 3: Fallstudie 3



Fragestellung: Unter welchen Umständen werden in den jeweiligen Konstellationen Betriebsstätten gerundet.

Lösung: Die o. g. Konstellationen sind so oder mit Abwandlungen häufig in der Praxis zu beobachten. Betriebsstättenrelevanz hat allerdings nicht nur der Inbound-Fall, sondern auch der Outbound-Fall. Beide Fälle sollen im Folgenden beleuchtet werden.

1. Inbound-Fall

- 117 Zunächst ist zu untersuchen, ob in den drei Konstellationen eine Betriebsstätte gem. § 12 AO der Tochtergesellschaften im Inland begründet werden könnte oder ob ein ständiger Vertreter der Tochtergesellschaften gem. § 13 AO anzunehmen ist bzw. ob auf Basis des anzuwendenden DBA von einer inländischen Betriebsstätte auszugehen ist.
- 118 Die Tätigkeiten der drei Geschäftsführer können unter folgenden Voraussetzungen zur Annahme einer Betriebsstätte der ausländischen Tochtergesellschaft im Inland *i. S. des § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA* führen:
- ▶ Die Räumlichkeiten der deutschen Muttergesellschaft stellen eine feste Geschäftseinrichtung i. S. des § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA dar. Alle drei deutschen Geschäftsführer besitzen aufgrund ihres deutschen Anstellungsverhältnisses über eine Verfügungsmacht hinsichtlich der Geschäftsräume der Muttergesellschaft.
 - ▶ Hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der Unternehmenstätigkeit i. S. des § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA müssen die Tätigkeiten der deutschen Geschäftsführer, die in den Räumlichkeiten der Muttergesellschaft entfaltet werden, im Detail beleuchtet werden. Da alle drei Geschäftsführer auch andere Aufgaben für die Muttergesellschaft übernehmen, wären grds. nur die Aufgaben kritisch für eine mögliche Betriebsstättenbegründung, die mit der Organstellung bei der ausländischen Tochtergesellschaft im Zusammenhang stehen. Unkritisch sollten allerdings Aktivitäten sein, die von untergeordneter Bedeutung sind (denn hierfür würde im Zweifel die Rückausnahme gem. Art. 5 Abs. 4 OECD MA greifen). Erfüllt der deutsche Geschäftsführer der ausländischen Gesellschaften wesentliche Leitungsfunktionen für die Tochtergesellschaften im Inland, so wäre das Kriterium der Unternehmenstätigkeit erfüllt.
 - ▶ Im Falle der belgischen Tochtergesellschaft könnte man jedoch argumentieren, dass der Geschäftsführer im Inland nicht als Organ der Tochter handelt, sondern im Rahmen des Dienstleistungsverhältnisses und damit für die deutsche Muttergesellschaft als Dienstleisterin. Allerdings kann auch die Einschaltung einer Management-Gesellschaft nach ständiger Rechtsprechung eine Betriebsstätte begründen.¹ Hierfür ist kein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht der ausländischen Gesellschaft an den Räumlich-

¹ BFH, Urteil v. 23.2.2011 - I R 52/10 NWB VAAAD-86108; BFH, Urteil v. 24.8. 2011 - I R 46/10, BStBl II 2014 S. 764; BFH, Urteil v. 18.9. 1996 - I R 59/95, BFHE 181 S. 419; BFH, Urteil v. 9.11.1999 - II R 107/97 NWB YAAAA-65448.

keiten der deutschen Managementgesellschaft erforderlich.¹ Dies ist nach der jüngsten Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg nicht an das Vorliegen einer Personenidentität gebunden.²

Außerdem können die deutschen Geschäftsführer in allen drei Konstellationen ständige Vertreter i. S. des § 13 AO bzw. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA darstellen, sofern sie nachhaltig in Deutschland die Geschäfte der ausländischen Tochtergesellschaften besorgen und hierbei eine Abschlussvollmacht für die ausländische Gesellschaft besitzen und diese gewöhnlich ausüben. Gemäß jüngster BFH-Rechtsprechung kann sich insbesondere auch ein Geschäftsführer als ein ständiger Vertreter qualifizieren.³ In Abhängigkeit von den tatsächlichen Aktivitäten der Geschäftsführer in Deutschland, können sämtliche Voraussetzungen für eine Betriebsstättenbegründung im Inland im vorliegenden Fall erfüllt sein.⁴ 119

2. Outbound-Fall

Hierbei ist zu untersuchen, ob auf Basis des anzuwendenden DBA von einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft im Ausland auszugehen ist und somit, sofern das anzuwendende nationale Recht dies vorsieht, eine beschränkte Steuerpflicht der Muttergesellschaft in den Ländern möglich wäre. 120

Die Geschäftsräume der Tochtergesellschaften sind als feste Geschäftseinrichtungen anzusehen, zu denen die deutschen Geschäftsführer aufgrund ihrer Organstellung im Ausland Zugang haben. Diese dürfe für die Annahme einer Verfügungsmacht ausreichen zumal viele Staaten der OECD-Empfehlung entsprechend eher niedrigere Anforderungen an das Vorliegen einer Verfügungsmacht stellen.⁵ Eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte der Muttergesellschaft im Ausland käme dann in Frage, wenn die deutschen Geschäftsführer vor Ort nicht nur untergeordnete Aufgaben erfüllen, die ihrem Anstellungsverhältnis mit der Muttergesellschaft zuzuordnen sind. Dies betrifft alle drei Konstellationen gleichermaßen. 121

Das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte der deutschen Muttergesellschaft im Ausland wäre nur kritisch, wenn die entsprechenden Personen bei Vertrags- 122

¹ BFH, Urteil v. 24.08.2011 - I R 46/10, BStBl 2014 II S. 764.

² FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 21.11.2019 - 9 K 11108/17 NWB EAAAH-44355.

³ BFH, Urteil v. 23.10.2018 - I R 54/16, BStBl 2019 II S. 365.

⁴ Sofern die Voraussetzungen für die Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte i. S. des § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vorliegen, sind diese allerdings vorrangig und eine mögliche Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ist insoweit irrelevant.

⁵ Vgl. hierzu das sog. Anstreicher-Beispiel, Nr. 17 OECD-MK zu Art. 5.

abschließen der Muttergesellschaft mitwirken würden. Auch wenn die bei der Muttergesellschaft angestellten Geschäftsführer vor Ort Kontrollfunktionen in der Geschäftsleitung der Tochtergesellschaften im Interesse der Muttergesellschaft ausüben, könnte eine Betriebsstätte bei einer regelmäßigen Tätigkeit vor Ort vorliegen. Dies ist jedoch annahmegemäß hier nicht der Fall.

- 123 Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass in den vorliegenden Konstellationen eine inländische Betriebsstätte der Tochtergesellschaften nur dann vermieden werden kann, wenn die deutschen Geschäftsführer wesentliche Funktionen im Zusammenhang mit ihrer Organstellung ausschließlich im jeweiligen Ausland ausüben. Gleichermaßen kann eine ausländische Betriebsstätte der Muttergesellschaft nur vermieden werden, wenn die Personen die Aufgaben im Zusammenhang mit ihrem deutschen Anstellungsverhältnis ausschließlich in Deutschland erledigen.
- 124 In der Praxis ist es deshalb zur Vermeidung von Betriebsstättenrisiken empfehlenswert, klare Verhaltensgrundsätze zu definieren und über Handlungsanweisungen und Geschäftsverteilungspläne der Leitungsorgane zu operationalisieren sowie Entscheidungsprozesse umfänglich zu dokumentieren. Ob diese klare örtliche Trennung der Aufgaben allerdings im Zeitalter der digitalen Kommunikation realistisch erscheinen und in der Praxis durchgehalten werden können, bleibt abzuwarten.

125–127 *Einstweilen frei*

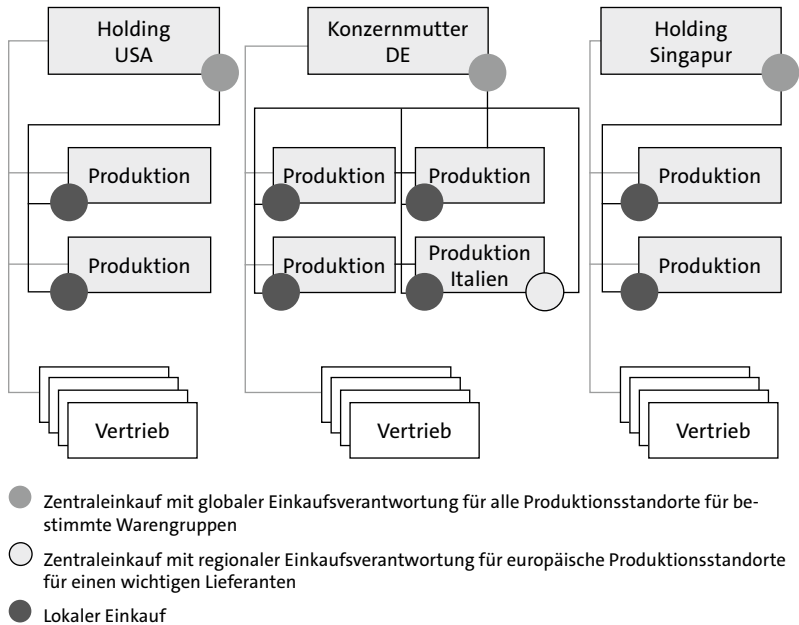
V. Fallstudie 4: Matrixorganisation im Einkauf

- 128 **Sachverhalt:** Ein deutscher Lebensmittelkonzern ist in ca. 30 Ländern der Welt mit acht Produktionsstandorten und zahlreichen Vertriebsgesellschaften aktiv. Das Unternehmen ist in einer Matrix organisiert, die aus einer horizontalen und einer vertikalen Leitungsdimensionen besteht. Die horizontale Leistungsdimension ist funktional (Einkauf, Supply Chain, Produktion, Vertriebs, etc.) organisiert. Vertikal besteht eine regionale Gliederung der Leitungsstruktur, d. h. die Gruppe ist zunächst in Regionen (Americas, EMEA, Asian) und innerhalb der Regionen in Länder-Cluster (z. B. Benelux) gegliedert. Die funktionale Einkaufsorganisation wird aus dem deutschen Stammhaus geführt (Zentraler Einkauf). Hier befindet sich neben dem strategischen Einkauf auch die operative, globale Einkaufsverantwortung für verschiedene Warengruppen und Dienstleistungen, insbesondere für Geschmacksstoffe. In den USA und in Singapore sind jeweils zwei weitere zentrale Einkaufsabteilungen angesiedelt, die für andere Warengruppen (z. B. Geruchsstoffe) zuständig sind. In den acht Produktionsstandorten gibt es außerdem lokale Einkaufsabteilungen, die sich um die lokalen

Bedarfe der Gesellschaften kümmern. Die drei Zentraleinkaufsabteilungen kaufen für alle acht Produktionsstandorte ein. Die lokalen Einkaufsabteilungen kaufen nur für die Gesellschaft ein, bei der sie angesiedelt sind. Eine Ausnahme bildet die Einkaufsabteilung der italienischen Produktionsgesellschaft, die auch für andere europäische Produktionsgesellschaften einkauft, da diese über besonders gute Kontakte zu einem wichtigen Lieferanten in Italien verfügt. Die Organisation des Einkaufs ist in einer Konzernrichtlinie Einkauf geregelt. Dies betrifft insbesondere die Durchführung von Ausschreibungen und die Beschreibung der Freigabeprozessen. Der Einkauf schließt i. d. R. Einzelverträge im Namen der Produktionsgesellschaften ab. Rahmenverträge werden zentral abgeschlossen, wobei jeweils die Gesellschaft Vertragspartner wird, bei der der Zentraleinkäufer angestellt ist. In den Rahmenverträgen werden neben generellen Einkaufs- und Lieferkonditionen auch kommerziell wichtige Preis- und Rabattvereinbarungen getroffen. Die Produktionsgesellschaften bestellen dann direkt bei der lokalen Tochtergesellschaft des Lieferanten, die die Ware bzw. die Dienstleistungen dann zu den Konditionen des Rahmenvertrags an die bestellenden Gesellschaften liefert. Operativ wird der Einkaufsprozess von einem SAP-Workflow-System unterstützt. Aus Vereinfachungsgründen sei unterstellt, dass die Einkäufer ausschließlich in den Ländern tätig werden, in denen sie ein Anstellungsverhältnis haben, d. h. kein Einkäufer hat Zugang zu den Geschäftsräumen anderer Gesellschaften der Gruppe und/oder wird dort tätig. Die Tätigkeiten des Einkaufs für andere Gruppengesellschaften werden fremdüblich über eine Dienstleistungsgebühr verrechnet.

129

Abb. 4: Fallstudie 4



130 **Fragestellung:** Besteht das Risiko der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte und wenn ja, in welchen Konstellationen?

131 **Lösung:** Zunächst sei erwähnt, dass sich die Frage nach dem Vorliegen einer Betriebsstätte nach den jeweils einschlägigen nationalen Vorschriften sowie – sofern vorhanden – nach den Vorschriften des einschlägigen DBA richtet. Außerdem wäre zu prüfen, ob das MLI für die jeweils untersuchte Konstellation einschlägig ist und Änderungen zum Betriebsstättenbegriff vorhält.¹ Hieraus wird allein deutlich, wie umfangreich und komplex die Beantwortung der Fragestellung in der Praxis aussehen kann. Für die Zwecke der Fallstudie soll die Untersuchung der Fragestellung auf eine Analyse auf Basis des OECD-MA 2014 und 2017 und ggfs. deutscher Vorschriften beschränkt bleiben, um den hier verfügbaren Rahmen nicht zu sprengen.

¹ OECD, Signatories and parties to the Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, Stand 21.12.2020, <http://go.nwb.de/36377>. In der MLI-Matching-Datenbank der OECD kann überprüft werden, für welche Konstellationen und mit welchen Staaten das MLI einschlägig ist, <https://go.nwb.de/i3i00>.

1. Vorliegen eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte?

Eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte eines nichtansässigen Unternehmens gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2014/2017 erfordert eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. 132

Unkritisch für die mögliche Begründung einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte sind zunächst sämtliche Mitarbeiter der weltweiten Einkaufsorganisation, die ausschließlich für die Gesellschaft tätig werden, bei der sie angestellt sind.¹ Daher sollen im Folgenden nur die Zentraleinkäufer in USA, Deutschland, Singapur und Italien Gegenstand der Analyse sein, die für nichtansässige Produktionsgesellschaften einkaufen. Dabei werden die Geschäftsräume der Konzerngesellschaften in den USA, Deutschland, Singapur und Italien als feste Geschäftseinrichtungen i. S. des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2014/2017 anzusehen sein. Die Tätigkeit der Einkäufer besteht jedoch in einer Einkaufsdienstleistung, die von den zentralen Konzerngesellschaften an andere Konzerngesellschaften erbracht werden, und ist daher der Unternehmenstätigkeit der Dienstleister und nicht die der Leistungsempfänger zuzuordnen. 133

Außerdem kann im vorliegenden Fall eine unmittelbare Verfügungsmacht der Leistungsempfänger über die Geschäftsräume des Dienstleiters ausgeschlossen werden. Unter bestimmten Umständen kann jedoch die Tätigkeit der Managementgesellschaft, welche bestimmte Aufgaben für ein nichtansässiges Unternehmen übernimmt, auch dann eine Betriebsstätte für das nichtansässige Unternehmen begründen, wenn keine Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten bestehen. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist hierfür u. a. eine Personenidentität bestimmter Leitungsfunktionen notwendig.² 134

Auch wenn die Begründung einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte im vorliegenden Fall höchstwahrscheinlich auszuschließen ist, ist eine Überprüfung der jeweils einschlägigen nationale Rechtslage empfehlenswert. 135

2. Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte?

Daneben wäre zu prüfen, ob die Tätigkeit der Zentraleinkäufer in den vier relevanten Einkaufsstandorten eine Vertreterbetriebsstätte für die nichtansässigen 136

¹ Für mögliche Betriebsstättenfragen im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten s. Fallstudien 1 und 2.

² BFH, Urteil v. 23.2.2011 - I R 52/10 NWB VAAAD-86108; BFH, Urteil v. 24.8.2011 - I R 46/10, BStBl 2014 II S. 764; BFH, Urteil v. 18.9.1996 - I R 59/95, BFHE 181 S. 419; BFH, Urteil v. 9.11.1999 - II R 107/97 NWB YAAAA-65448. Ohne das Erfordernis der Personenidentität vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 21.11.2019 - 9 K 11108/17 NWB EAAAH-44355.

Produktionsgesellschaften begründen könnte. Eine Vertreterbetriebsstätte liegt gem. Art. 5 OECD-MA 2014 vor, wenn eine Person für ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen im anderen Vertragsstaat tätig wird und die Vollmacht besitzt, für das Unternehmen Verträge abzuschließen. Eine Ausnahme hiervon bildet ein unabhängiger Vertreter gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2014.

- 137 Die Zentraleinkäufer besitzen eine Abschlussvollmacht für andere Konzerngesellschaften für Einzelverträge mit Lieferanten. Diese Abschlussvollmacht wird sachverhaltsgemäß gewöhnlich in dem Land ausgeübt, in dem die anstellende Konzerngesellschaft ansässig ist (d. h. in den USA, in Deutschland, in Singapur und in Italien). Eine Vertreterbetriebsstätte kann daher in den vier Ländern begründet werden, sofern die Zentraleinkäufer als abhängige Personen anzusehen sind. Hierfür ist die nationale Interpretation maßgeblich.
- 138 Wie oben ausgeführt ist in Deutschland auf den zivilrechtlichen Stellvertreterbegriff abzustellen.¹ Die OECD-Sichtweise ist hier weiter gefasst, da der Begriff der Vollmacht nicht nur Vertreter, die mit rechtsverbindlicher Wirkung Verträge abschließen können, sondern auch solche, die ein Unternehmen wirtschaftlich binden können bzw. eine faktische Abschlussvollmacht besitzen.² Da im vorliegenden Fall eine rechtsverbindliche Abschlussvollmacht der Einkäufer für die Produktionsgesellschaften vorliegt, ist die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte im Zusammenhang mit Einzelverträgen wahrscheinlich.
- 139 Etwas anderes könnte für die Rahmenverträge gelten, da diese im Namen der Gesellschaften abgeschlossen werden, bei denen der entsprechenden Zentraleinkäufer angestellt ist. Auf Basis dieser Rahmenverträge kommen anschließend lokale Einzelverträge zwischen den einkaufenden Produktionsgesellschaften und den Lieferanten zustande. Je nach Regelungsumfang der Rahmenverträge und in Abhängigkeit von der Auslegung des Begriffs der Abschlussvollmacht nach nationalem Recht, kann auch im Hinblick auf die Rahmenverträge bzw. die unter diesen Rahmenverträgen abgeschlossenen Einzelverträgen eine Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2014 vorliegen.
- 140 Da, wie oben ausgeführt, für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2017 ein deutlich geringeres Maß an Mitwirkung des Vertreters am Zustandekommen von Verträgen erforderlich ist, dürften im vorliegenden Fall in einer entsprechenden DBA-Konstellation noch eher Vertreterbetriebsstätten begründet werden. Dies wird durch die in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA neu gefasste Definition der Unabhängigkeit verstärkt werden, nach

¹ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 201.

² Nr. 32.1 OECD-MK 2014 zu Art. 5 OECD-MA 2014; Rehfeld in GKGK, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 221.

der eine Person, die ausschließlich oder fast ausschließlich für verbundene Unternehmen tätig wird, nicht als unabhängig angesehen werden kann.

3. Einkauf als Hilfstätigkeit oder Tätigkeit vorbereitender Art?

Unabhängig davon liegt keine Vertreterbetriebsstätte vor, wenn die Tätigkeiten der Zentraleinkäufer als Hilfstätigkeiten bzw. als Tätigkeiten vorbereitender Art gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014/2017 anzusehen sind. Bezüglich des OECD-MA 2014 herrschte Unklarheit darüber, ob die in Abs. 4 aufgezählten Tätigkeiten, wobei auch der Einlauf genannt wird, grds. als Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art anzusehen sind.¹ Deshalb erfolgte im OECD-MA 2017 eine entsprechende Klarstellung, wonach die genannten Tätigkeiten nur dann nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen, wenn diese auch im Gesamtkontext der Unternehmenstätigkeit des Unternehmens als untergeordnete Tätigkeiten anzusehen sind. 141

Außerdem enthalten verschiedene DBA Sonderregelungen für Einkaufstätigkeiten. So wird z. B. gem. Art. 5 Abs. 4 DBA Schweiz keine Vertreterbetriebsstätte durch eine Einkaufstätigkeit begründet.² 142

Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass die Einkaufstätigkeit der Zentraleinkäufer gegebenenfalls unter den geltenden DBA als Hilfstätigkeit zu charakterisieren ist. In diesem Fall würde die Rückausnahme greifen und eine Vertreterbetriebsstätte ausschließen. 143

Zu beachten ist aber, dass Deutschland im Rahmen des MLI für die Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 optiert hat. Dies hat zur Folge, dass entsprechende Änderungen über das MLI-Umsetzungsgesetz auch Eingang in die deutsche Abkommenspraxis erhalten.³ Auch in anderen Staaten wurden die Änderungen über das MLI in die Abkommenspraxis übernommen oder sogar in nationales Steuerrecht implementiert. Es kommt daher in der Praxis auf die Einzelfallprüfung und ein regelmäßiges Monitoring der Rechtsentwicklung an. 144

¹ Zur deutschen Auslegung vgl. BFH, Urteil v. 23.1.1985 - I R 292/81, BStBl 1985 II S. 417.

² Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Schweiz) v. 11.8.1971, BGBl 1972 II S. 1021, zuletzt geändert durch das Änderungsprotokoll v. 27.10.2010, BGBl 2011 II S. 1092, i. d. F. v. 1.1.2012.

³ Vgl. Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen v. 24.11.2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 22.11.2020, BGBl 2020 II S. 946.

4. Zentraleinkauf als Geschäftsleitungsbetriebsstätte?

- 145 Abschließend wäre zu prüfen, ob die Tätigkeit der Zentraleinkäufer eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte für die Produktionsgesellschaften begründen können. Wie oben ausgeführt begründet eine Stätte der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte gem. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO, wofür nach Ansicht des BFH keine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage notwendig ist. Grundsätzlich sind mehrere Orte der Leitung und auch Differenzierungen in der Leitungsfunktion auf einzelne Funktionsbereiche möglich.¹ Folglich kann jeder Ort, von dem aus mit einer gewissen Dauerhaftigkeit Leitungsaufgaben für ein Unternehmen erledigt werden, eine Betriebsstätte des Unternehmens begründen.² Deshalb kommt es für die Frage, ob der Zentraleinkauf eine Betriebsstätte der Produktionsgesellschaften begründen kann, zentral auf die Charakterisierung der Aufgaben des Zentraleinkaufs als Leitungsaufgaben oder als eine sonstige Tätigkeit an.³
- 146 Abkommensrechtlich ist für das Vorliegen einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte allerdings eine feste Geschäftseinrichtung notwendig.
- 147 Diese Abgrenzung kann im vorliegenden Fall nicht pauschal vorgenommen werden, sondern orientiert sich an der tatsächlich verwirklichten Führungsstruktur und den vorhandenen Weisungsregelungen. Folglich ist es durchaus möglich, dass eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzunehmen ist.
- 148–150 *Einstweilen frei*

E. Ausblick

- 151 Die Arbeits- und Führungsstrukturen international tätiger Konzerne werden immer flexibler im Hinblick auf den Ausübungsort wichtiger Funktionen. Dies wird durch die Folgen der COVID-19-Pandemie und der hierbei ergriffenen Maßnahmen noch verstärkt. Gleichzeitig hat die Komplexität der steuerlichen Regelungen im Bereich der Betriebsstätten u. a. durch das BEPS-Projekt deutlich zugenommen. Dies bedingt zunehmend Konfliktpotential im Hinblick auf die mögliche Begründung von Betriebsstätte. In der Praxis ist es daher empfehlenswert, klare Vorgaben und Prozesse zu etablieren, um steuerliche Com-

¹ Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Rz. 64.

² Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Rz. 64; Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 OECD-MA Rz. 75.

³ So wohl auch Töben/Birk in Practical Problems in European and International Tax Law, IFBD 2016 S. 520 ff.

pliance sicherzustellen. Außerdem empfiehlt sich eine regelmäßige Überprüfung entsprechender Strukturen, um steuerliche Risiken zu vermeiden bzw. steuerliche Problemkreise zu erkennen und angemessene Maßnahmen abzuleiten.

SUSANN VAN DER HAM

ist Partnerin im Bereich Tax Transfer Pricing bei PwC in Düsseldorf.
