

A
S
A

Georg Kofler / Christian Schmidt / Madeleine
Simonek

Vertreterbetriebsstätten in Deutschland,
Österreich und der Schweiz im Hinblick auf
BEPS-Aktionspunkt 7

Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7

Unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionärsstrukturen

Georg Kofler / Christian Schmidt / Madeleine Simonek



*Prof. DDr. Georg Kofler,
Vorstand des Instituts für
Finanzrecht, Steuerrecht
und Steuerpolitik an der
Universität Linz*



*Prof. Dr. Christian
Schmidt, StB, Prof.
i.R., Technische Hoch-
schule Georg Simon
Ohm Nürnberg; Lei-
ter des Kompetenzzent-
trums IStR Mittelstand,
PricewaterhouseCoopers
AG Nürnberg*



*Prof. Dr. iur. Madeleine
Simonek, Ordinaria für
Schweizerisches und In-
ternationales Steuerrecht
an der Universität Zürich,
Konsulentin Schellenberg
Wittmer AG*

BEPS-Aktionspunkt 7 beschäftigt sich mit der «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte» und schlägt mit Blick auf die missbräuchliche Verwendung von Kommissionärsstrukturen wesentliche Anpassungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA vor, mit denen die Schwelle für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte erheblich gesenkt werden soll. Zwar gehören diese Anpassungen nicht zu dem von der OECD proklamierten Mindeststandard des BEPS-Projekts und müssen von den Staaten nicht übernommen werden; trotzdem stellt sich die Frage, welche Implikationen diese Vorschläge einerseits auf den innerstaatlichen Begriff der Betriebsstätte und andererseits auf die Abkommenspraxis von Deutschland, Österreich und der Schweiz haben werden. Der Beitrag analysiert deshalb in einem ersten Schritt die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis in den drei Staaten, um daraufhin auf die vorgeschlagenen Änderungen und verschiedene Umsetzungsfragen einzugehen.

L'Action 7 du plan d'action BEPS traite des «mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable» et propose au vue de l'utilisation abusive d'accords de commissaire des modifications substantielles de l'article 5 para. 5 et 6 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Les modifications proposées visent à abaisser le seuil pour l'existence d'un agent constituant un établissement stable. Même si ces modifications ne font pas

parti du standard minimal proclamé par l'OCDE et ne devraient pas être obligatoirement adoptées par les États, il se pose toutefois la question de savoir quelles implications ces propositions auront d'une part sur la notion nationale d'établissement stable et d'autre part sur la pratique conventionnelle de l'Allemagne, de l'Autriche et de la Suisse. Cet article analyse ainsi, dans une première partie, la situation juridique actuelle et la pratique administrative dans les trois états, pour ensuite entrer dans les modifications proposées et les différentes questions concernant la mise en œuvre des articles modifiés.

Inhalt

1	Einleitung	435
2	Vertreterbetriebsstätten nach bisheriger Rechtslage und Verwaltungspraxis	441
2.1	Deutschland	441
2.1.1	Aus innerstaatlicher Sicht	441
2.1.1.1	Bedeutung	441
2.1.1.2	Definition und Begriffsabgrenzung	443
2.1.2	Aus abkommensrechtlicher Sicht	450
2.1.2.1	Überblick, Bedeutung des Abkommensrechts	450
2.1.2.2	Vertreter mit Abschlussvollmacht i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	453
2.2	Österreich	459
2.2.1	Aus innerstaatlicher Sicht	459
2.2.2	Aus abkommensrechtlicher Sicht	464
2.3	Schweiz	469
2.3.1	Aus innerstaatlicher Sicht	469
2.3.2	Aus abkommensrechtlicher Sicht	474
2.4	Rechtsvergleich nach bisheriger Rechtslage	477
2.4.1	Rechtsvergleich aus innerstaatlicher Sicht	477
2.4.2	Rechtsvergleich aus abkommensrechtlicher Sicht	479
3	BEPS Aktionspunkt 7: Anpassungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA	482
3.1	Übersicht	482
3.2	Neufassung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	485
3.3	Neufassung von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	486
3.4	Ausnahme: Low risk distributor	487
4	Ausblick auf die Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 7 in den D-A-CH Staaten	487

1. Einleitung¹

Nachdem die Betriebsstättendefinition von Art. 5 OECD-MA seit dem Jahr 1977 unverändert geblieben ist, werden mit dem Final Report zu BEPS-Aktionspunkt 7 «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status» (Final Report Action 7)² wesentliche Änderungen des Abkommenstextes wie auch des dazugehörigen Kommentars vorgeschlagen. Speziell geht es um die Definition des Betriebsstättenbegriffs, insbesondere im Hinblick auf Vertriebsstrukturen sowie Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten. In diese Vorschläge sind auch die diesbezüglichen Anliegen des BEPS-Aktionspunktes 1 zur digitalen Wirtschaft eingeflossen.³ Die OECD nennt die im Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts adressierte künstliche Vermeidung des Betriebsstättenstatus als eines der Kernprobleme auch für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.⁴

Der Aktionspunkt 7 befasst sich mit der «Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte» und hatte nach dem Aktionsplan folgende Zielsetzung:

«Erarbeitung von Änderungen der Definition einer Betriebsstätte zur Vermeidung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte im Zusammenhang mit BEPS, u.a. durch den Einsatz von Kommissionären und die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelungen für bestimmte Tätigkeiten. Im Rahmen dieser Arbeiten sollen auch verwandte Probleme in Bezug auf die Gewinnzurechnung berücksichtigt werden.»⁵

Die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen im Allgemeinen vor, dass die Gewinne eines ausländischen Unternehmens in einem Staat nur steuerpflichtig sind, soweit das betreffende Unternehmen in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinne zugerechnet werden können.⁶ Der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA ist daher die entscheidende Schwelle, die die Besteuerungsrechte des Ansässigkeitsstaates bestimmt.

¹ Der Beitrag ist im Rahmen des D-A-CH Steuerausschusses entstanden, in welchem Experten und Expertinnen der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, und der ExpertSuisse, Schweiz, international-steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandeln. Die Autoren danken Herrn Gregor Lichtenthaler, MLaw, wissenschaftlicher Assistent an der Universität Zürich, für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung des Beitrages und die Korrekturarbeiten.

² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report, OECD 2015 (zit.: OECD, Final Report Action 7).

³ Siehe Rz. 215 ff. in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, OECD 2015 (zit.: OECD, Final Report Action 1).

⁴ Siehe OECD, Final Report Action 1 (Fn. 3), Rz. 215 ff.

⁵ Deutsche Fassung aus OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD 2014, S. 23.

⁶ Siehe auch OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2016), S. 15.

tes des Unternehmens einerseits und des Quellenstaates andererseits abgrenzt. So darf nämlich nach der Grundregel des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA ausschliesslich der Ansässigkeitsstaat die Unternehmensgewinne besteuern, es sei denn, im anderen Staat bestehe eine Betriebsstätte. Diesfalls darf der Betriebsstättenstaat die der Betriebsstätte – nach Fremdvergleichsgrundsätzen – zurechenbaren Gewinne erfassen und der Ansässigkeitsstaat ist zur Entlastung von der Doppelbesteuerung verpflichtet. Die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts fokussierten daher speziell die Frage, wo denn die «Schwelle» – folglich der Betriebsstättenbegriff – verortet werden sollte, speziell um künstliche Gestaltungen zu verhindern, die die Begründung einer Betriebsstätte zu vermeiden suchen. Dies ist übrigens – wie die OECD im entsprechenden Aktionspunkt 1 betont⁷ – auch für die digitale Wirtschaft bedeutsam, zeichnet sich diese doch vielfach durch das Fehlen physischer oder dauerhafter Präsenz im Quellenstaat aus,⁸ wie es aber für die Erfüllung des Grundtatbestandes des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, der «festen Geschäftseinrichtung», erforderlich wäre. Der Endbericht zum Aktionspunkt 7 enthält daher – wie auch im Schlussbericht der Expertengruppe der Europäischen Kommission zum Thema «Besteuerung der digitalen Wirtschaft»⁹ angesprochene – Änderungen der Betriebsstättendefinition von Art. 5 OECD-MA, die sich gegen Gestaltungen wenden, die den steuerlichen Anknüpfungspunkt in unangemessener Weise umgehen wollen.¹⁰

Einerseits geht es um Vertriebsstrukturen, die die Auslegung der – einen subsidiären Ersatztatbestand darstellenden – *Vertreterbetriebsstättenklauseln* in Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA und speziell die in den letzten Jahren stark aufgekommenen *Kommissionärsstrukturen* betreffen («Artificial avoidance of PE status through commissionnaire arrangements and similar strategies»¹¹). Vor allem der Umstand, dass Kommissionäre (etwa durch «Downsizing» restrukturierte, ehemalige Vertriebstochtergesellschaften), die in eigenem Namen, aber auf Rechnung eines ausländischen Unternehmens handeln, nach dem Verständnis vieler Staaten nicht zu einer Betriebsstätte für das Unternehmen führen, hat nach Ansicht der OECD zu Missbräuchen und Gewinnverschiebungen geführt, die mit den vorgeschlagenen Änderungen bekämpft werden sollen. In der Tat wurde auch in der internationalen Judikatur¹² die Ansicht vertreten, dass durch die derzeiti-

⁷ Siehe OECD, Final Report Action 1 (Fn. 3), Rz. 215 ff.

⁸ Siehe auch EUROPEAN COMMISSION, Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report (28. Mai 2014), S. 48 f.

⁹ Siehe EUROPEAN COMMISSION, Commission Expert Group (Fn. 8), S. 48 f.

¹⁰ Siehe z.B. STEFAN BENDLINGER, Massnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 2015, S. 2, S. 2 ff. (zit.: Massnahmen), und STEFAN BENDLINGER, Die «neue» Vertreterbetriebsstätte – Leitlinien der OECD zur Gewinnzuteilung an den abhängigen Vertreter, IStR 2016, S. 914, S. 914 ff. (zit.: Vertreterbetriebsstätte).

¹¹ So der Titel von Kapitel A des OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2).

¹² Siehe für ein zivilrechtliches Verständnis den französischen Conseil d'Etat vom 31. März 2010 – No. 304715 und No. 308525, *Zimmer*, sowie das norwegische Höchstgericht vom 2. Dezember 2011 –

ge Formulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA («im Namen» des Vertretenen) nur die direkte zivilrechtliche Stellvertretung zu einer Vertreterbetriebsstätte führen könne (also nicht bei Kommissionärsverhältnissen, bei denen der Auftraggeber rechtlich nur dem Kommissionär gegenüber gebunden ist). Selbst die OECD dürfte mittlerweile davon ausgehen, dass im bisherigen Abkommensrecht ein Kommissionär keine Betriebsstätte für den Geschäftsherrn begründet, wird doch im Bericht zu Aktionspunkt 7 deutlich Folgendes ausgeführt:

«A foreign enterprise that uses a commissionnaire arrangement does not have a permanent establishment because it is able to avoid the application of Art. 5(5) of the OECD Model Tax Convention, to the extent that the contracts concluded by the person acting as a commissionnaire are not binding on the foreign enterprise. Since Art. 5(5) relies on the formal conclusion of contracts in the name of the foreign enterprise, it is possible to avoid the application of that rule by changing the terms of contracts without material changes in the functions performed in a State. Commissionnaire arrangements have been a major preoccupation of tax administrations in many countries, as shown by a number of cases dealing with such arrangements that were litigated in OECD countries. In most of the cases that went to court, the tax administration's arguments were rejected.»¹³

Die dementsprechend von der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts vorgeschlagenen Änderungen der Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars¹⁴ basieren auf der (steuerpolitischen) Überlegung, dass wesentliche Handlungen einer Mittelperson, die regelmäßig zu unmittelbaren oder mittelbaren vertraglichen Verpflichtungen eines Unternehmens im Quellenstaat führen, für einen steuerrelevanten Nexus des Unternehmens zum Quellenstaat genügen sollten.¹⁵

No. 2011.755, *Dell Products*, und für ein wirtschaftliches Verständnis aber z.B. das spanische Tribunal Supremo vom 12. Januar 2012 – No. 1626/2008, JUR/2012/41054, *Roche*, und vom 20. Juni 2016 – No. 1475/2016, *Dell Products*; dazu jeweils m.w.N. auch STEFAN BENDLINGER, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 2010/308, S. 140, S. 104 ff. (zit.: Sinn und Zweck); STEFAN BENDLINGER, Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall *Dell*, SWI 2012, S. 101 ff. (zit.: Absage); VALENTIN LOIDL/FLORIAN ROSENBERGER, Vertreterbetriebsstätte: Begründung und steuerliche Ergebnisabgrenzung, in: Sabine Bernegger/Werner Rosar/Florian Rosenberger (Hrsg.), Handbuch Verrechnungspreise, 2. Auflage, Wien 2012, S. 635, S. 640 ff.; ANDREAS MITTERLEHNER, Die Vertretervollmacht im Lichte des OECD-Reports, SWI 2013, S. 492, S. 492 ff.; XAVER DITZ/SVEN-ERIC BÄRSCH/MARKUS SCHNEIDER, Betriebsstättenrisiken bei Prinzipalstrukturen am Beispiel Spaniens, IWB 16/2013, S. 559, S. 559 ff. (zit.: Betriebsstättenrisiken).

¹³ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 9 f.

¹⁴ Vgl. dazu ausführlicher Ziff. 3 hinten.

¹⁵ Siehe auch OECD, Final Report Action 1 (Fn. 3), Rz. 216. Dazu ausführlich Ziff. 3 hinten.

Andererseits sehen die derzeitigen «*Betriebsstättenausnahmen*» für vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten, etwa Waren- und Auslieferungslager (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA), eine weitreichende Einschränkung des Betriebsstättenbegriffs vor, die dazu führen kann, dass essentielle Aktivitäten von Unternehmen keiner Besteuerung im Quellenstaat unterliegen («*Artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions*»¹⁶). Art. 5 Abs. 4 OECD-MA soll daher unter die generelle Voraussetzung gestellt werden, dass alle aufgeführten Tätigkeiten nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn sie vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Weiter soll mit einer «*Anti-Fragmentation-Klausel*» verhindert werden, dass ein Unternehmen oder mehrere verbundene Unternehmen eine Betriebsstättenbegründung durch die Fragmentierung einer an sich zusammenhängenden Tätigkeit in mehrere Teile umgehen.¹⁷

Die entsprechenden Änderungen im Bereich der Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA) und der «*Betriebsstättenausnahmen*» für vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) werden bei der nächsten Revision im Jahr 2017 Eingang in das OECD-MA und den dazugehörigen Kommentar finden¹⁸. Zudem werden sie Bestandteil des multilateralen Abkommens zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Aspekte des BEPS-Projekts sein.¹⁹ Die Umsetzung sämtlicher abkommensrechtlicher Aspekte des BEPS-Projekts soll gemäss BEPS-Aktionspunkt 15 nämlich durch ein *Multilaterales Instrument* (MLI) erfolgen.²⁰ Dessen Entwurf samt Erläuterungen wurde im November 2016 vorgelegt²¹ und die Unterzeichnungszeremonie soll im Juni 2017 in Paris stattfinden. Allerdings gehören die Änderungen des Betriebsstättenbegriffs einerseits nicht zum – politisch verpflichtend umzusetzenden – Mindeststandard und eröffnen andererseits den Staaten auch verschiedene Optionsmöglichkeiten. Speziell für die Änderungen zum Begriff der Vertreterbetriebsstätte besteht für die Staaten die Möglichkeit, diese nicht zu übernehmen.

Nicht übersehen werden darf aber, dass auch die *Europäische Kommission* mittlerweile den Mitgliedstaaten – ohne rechtliche Bindung – empfohlen hat, den geänderten OECD-Ansatz für Betriebsstätten (Art. 5 OECD-MA) zur Verhinderung einer künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte anzuwenden:

¹⁶ So der Titel von Kapitel B in OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2).

¹⁷ Siehe OECD, Final Report Action 1 (Fn. 3), Rz. 217 sowie ausführlicher Ziff. 3.1 hinten.

¹⁸ Siehe Frage 11 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015) (zit.: OECD, Frequently Asked Questions).

¹⁹ Siehe Frage 49 in OECD, Frequently Asked Questions (Fn. 18).

²⁰ Siehe Frage 46 in OECD, Frequently Asked Questions (Fn. 18).

²¹ «*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*» samt Explanatory Memorandum, abrufbar auf www.oecd.org (alle Internetquellen zuletzt abgerufen am 3. Februar 2017).

«Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, in Steuerabkommen, die sie untereinander oder mit Drittländern schliessen, die vorgeschlagenen neuen Bestimmungen des Artikels 5 des OECD-Musterabkommens umzusetzen und anzuwenden, um gemäss dem Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 des Aktionsplans zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) eine künstliche Umgehung des Status als Betriebsstätte zu verhindern.»²²

Nur am Rande sei an dieser Stelle auch darauf hingewiesen, dass sich die OECD in einem weiteren Projekt mit der Frage befasst, in welchem Umfang solchen Betriebsstätten Gewinne zuzuordnen sind.²³ Sollte bspw. eine Kommissionärstochtergesellschaft als abhängiger Vertreter im Sinne des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA anzusehen sein, ist durchaus fraglich, in welchem Umfang dieser Betriebsstätte – zusätzlich zum fremdüblichen Verrechnungspreis nach Art. 9 OECD-MA für die Kommissionärsleistung der Tochtergesellschaft – Gewinne zuzuordnen sind. Diesbezüglich geht die OECD²⁴ davon aus, dass es jedenfalls zu einer *fremdüblichen Gewinnzuordnung* angesichts des dualen Status der Tochtergesellschaft im Hinblick auf ihre Funktionen und der Risiken, die zwar verrechnungspreisrechtlich bei der Muttergesellschaft liegen, aber nach dem «Authorised OECD Approach» (AOA) der Betriebsstätte zuzuordnen sind, kommen muss.²⁵ Im entsprechenden Discussion Draft «Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments» soll dies durch einige Beispiele erläutert werden.²⁶ Der – z.B. auch im Protokoll zum DBA Deutschland-Österreich vorgesehenen²⁷ – «Nullsummentheorie», wonach eine Abgeltung ohnehin durch einen fremdüblichen Verrechnungs-

²² Empfehlung der Kommission vom 28. Januar 2016 zur Umsetzung von Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.

²³ OECD, BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Public Discussion Draft) (4. Juli–5. September 2016); dazu bereits BENDLINGER (Fn. 10), Vertreterbetriebsstätte, S. 914, und zuvor z.B. SUSANN VAN DER HAM/DANIEL RETZER, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, S. 749 ff.

²⁴ Z 230-247 AOA Bericht 2010.

²⁵ Dazu z.B. bereits frühzeitig HEINZ JIROUSEK, Kommissionärstochtergesellschaften als Vertreterbetriebsstätten, in: BMF/JKU (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, Gedächtnisschrift Quantschnigg, Wien 2010, S. 133, S. 141 f., und BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 143.

²⁶ OECD, BEPS Action 7 – Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Public Discussion Draft) (4. Juli – 5. September 2016); dazu bereits BENDLINGER, Vertreterbetriebsstätte (Fn. 10), S. 914.

²⁷ Nach Punkt 2 des Protokolls zum deutsch-österreichischen DBA 2000 besteht Einverständnis, «dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschliesslich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden». Siehe zu dieser Klausel z.B. EAS 3116 = SWI 2010, S. 48, und BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 143 f.

preis erfolge und keine weitere Gewinnzuordnung zu einer Vertreterbetriebsstätte notwendig sei,²⁸ erteilte die OECD aber allgemein eine Absage.

Dieser Beitrag beschränkt sich vorerst aber auf die Begriffsbestimmung und diskutiert in einem ersten Schritt die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis von Deutschland, Österreich und der Schweiz zum Begriff der Vertreterbetriebsstätte aus innerstaatlicher und abkommensrechtlicher Sicht (Ziff. 2). Daraufhin werden die im Final Report Action 7 vorgeschlagenen Änderungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA dargestellt (Ziff. 3) und – soweit im heutigen Zeitpunkt abschätzbar – diskutiert, welche Implikationen diese Änderungen für die D-A-CH Staaten haben können (Ziff. 4). In allen drei Staaten stimmen der heutige innerstaatliche und abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff nicht überein. Neben der Frage, ob die vorgeschlagenen Änderungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA in die abkommensrechtliche Vertragspraxis der drei Staaten übernommen werden, wird künftig deshalb auch zu klären sein, wie die beiden Begriffsverständnisse in den drei Staaten zusammenspielen und welche Konsequenzen eine mögliche abkommensrechtliche Anpassung auf den innerstaatlichen Begriff haben wird.

²⁸ Siehe dazu z.B. BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 143 f.; XAVER DITZ/SVEN-ERIC BÄRSCH, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten nach dem AOA – ein Plädoyer für die Nullsummentheorie, IStR 2013, S. 411, S. 411 ff.

2. Vertreterbetriebsstätten nach bisheriger Rechtslage und Verwaltungspraxis

2.1. Deutschland

2.1.1. Aus innerstaatlicher Sicht

2.1.1.1. Bedeutung

Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in Deutschland unter anderem²⁹ dann beschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig,³⁰ wenn «im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist» (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG). Diese Vorschrift des EStG gilt nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auch für Körperschaftsteuersubjekte, insbesondere für ausländische Kapitalgesellschaften.

Trotz des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb und der Zusammenfassung bei der Anknüpfungspunkte in einer Ziffer bestehen in der Ertragsbesteuerung von inländischen Betriebsstätten und inländischen Vertretern wesentliche Unterschiede. Der Gewerbesteuer unterliegt nämlich nur ein Gewerbebetrieb, «soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird» (§ 2 Abs. 1 S. 3 GewStG). Gewerbebetriebe, die im Inland «lediglich» einen ständigen Vertreter bestellt haben, unterfallen demnach dieser von

²⁹ Den Katalog beschränkt steuerpflichtiger gewerblicher Einkünfte bestimmt § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG wie folgt:

«§ 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),

a) für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,
b) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen erzielt werden, einschliesslich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen,

c) die von einem Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt, aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b erzielt werden,

d) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören, durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschliesslich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen,

e) die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt,

aa) die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder

bb) bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Absatz 2 oder § 21 Absatz 2 Satz 3 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Absatz 5 Satz 2 anzuwenden war. [...]»

³⁰ In Verbindung mit § 1 Abs. 4 EStG bzw. mit § 2 Nr. 1 KStG.

den Gemeinden erhobenen Steuer nicht. Dabei ist zu bedenken, dass die Gewerbesteuer in Deutschland – bei dem inzwischen auf 15% abgesenkten Körperschaftsteuersatz zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlag – in den meisten Fällen grob gerechnet die Hälfte der gesamten Ertragsteuerbelastung von Körperschaftsteuersubjekten ausmacht.³¹ Bei natürlichen Personen kann die Gewerbesteuer je nach Hebesatz entweder ganz oder – ab einem Hebesatz von rund 400% – zu einem grossen Teil angerechnet werden (§ 35 EStG), so dass sie anders als bei Körperschaftsteuersubjekten keine oder allenfalls nur teilweise eine Definitivbelastung darstellt.³²

Umgekehrt setzen bestimmte Steuervorteile, z.B. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG) oder Investitionszulagen nach dem InvZulG,³³ das Vorliegen einer Betriebsstätte voraus; sie werden dem (bloss) ständigen Vertreter nicht gewährt.³⁴

Diese signifikant unterschiedliche Behandlung ist historisch bedingt.³⁵ Sie wird gelegentlich kritisiert.³⁶ Bei der Lohnsteuer, als Erhebungsform der Einkommensteuer, erfolgt wiederum ein Gleichlauf. Ein ausländischer Arbeitgeber ist verpflichtet (und hierfür Haftungsschuldner), inländische Lohnsteuer für seine Arbeitnehmer einzubehalten

³¹ Die Gewerbesteuer ergibt sich dabei aus den Produkten Steuermesszahl von 3,5% multipliziert mit dem Gewerbeertrag (= Steuermessbetrag) und Steuermessbetrag multipliziert mit dem Hebesatz der zuständigen Gemeinde (§§ 11 Abs. 1 S. 2, Abs. 2, 16 GewStG). Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG ermittelte Gewinn modifiziert um gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG). Die Gemeinden sind bei der Festsetzung der Höhe des Hebesatz nach oben frei; es gibt nur eine Untergrenze, die 200% beträgt (§ 16 GewStG). Die Hebesätze in Deutschland gehen von dieser Untergrenze bis zu 900% (Extremfall einer Gemeinde mit wenigen Einwohnern), liegen aber regelmässig im Mittelfeld dieser Spanne und überschreiten 500% meist nicht (München 490%). Die Spannbreite des Gewerbesteuersatzes reicht demzufolge von 7% bis 31,5% (regelmässig aber unter 18%), Statistische Ämter des Bundes und der Länder (Hrsg.), Hebesätze der Realsteuern, Düsseldorf 2016.

³² Die Anrechnung erfolgt pauschal mit dem 3,8 fachen des Steuermessbetrages. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags findet eine Vollanrechnung der Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 400,9% statt, vgl. NORBERT HERZIG/UWE LOCHMANN, Unternehmenssteuerreform 2008, DB 2007, S. 1037 ff., S. 1039, Fussnote 10; LUDWIG SCHMIDT/ROLAND WACKER, in: Heinrich Weber-Grellet (Hrsg.), Kommentar Einkommenssteuergesetz – EStG, 35. Auflage, München 2016, § 35 Rz. 1 ff. (zit.: BEARBEITER, in: Weber-Grellet).

³³ Vgl. § 2 InvZulG.

³⁴ Vgl. GERRIT FROTSCHER, in: Bernhard Schwarz/Armin Pahlke (Hrsg.), AO/FGO Kommentar, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattwerk, § 13 AO Rz. 4 (zit.: BEARBEITER, in: Schwarz/Pahlke); ANDREAS MUSIL, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), Kommentar Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung, Köln 2016, § 13 AO Rz. 3 (zit.: BEARBEITER, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler).

³⁵ Vgl. nachstehend unter 2.1.1.2.

³⁶ Vgl. etwa FRANZ WASSERMAYER, Kritische Anmerkungen zur Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, S. 505 ff., S. 512.

und abzuführen, wenn er im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat (§§ 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 42d EStG).³⁷

Bei der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit im Inland oder im Ausland bestehen nach § 138 AO Anzeigepflichten, die bei einem Verstoss teilweise als Ordnungswidrigkeit geahndet werden können.³⁸ Dabei dient § 138 Abs. 2 AO der zutreffenden Besteuerung ausländischer Einkünfte und soll der Finanzverwaltung die Erstellung zentraler Datenbanken ermöglichen. Die in § 138 AO genannten Fälle erfassen zwar die in- und ausländische Betriebsstätte, aber nicht den ständigen Vertreter. Da die Vorschrift als Eingriffsnorm eng auszulegen ist, scheidet eine entsprechende Anwendung aus.³⁹

2.1.1.2. Definition und Begriffsabgrenzung

Der Vertreterbegriff des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts ist der «ständige Vertreter»; er ist in § 13 AO legaldefiniert. Die Vorläufer der Abgabenordnung, die RAO und das StAnpG, kannten keine eigenständige Regelung.⁴⁰ Die Betriebsstättendefinition des § 16 StAnpG nannte im Rahmen ihres Beispielkatalogs zwar auch den ständigen Vertreter, wollte damit aber nur klarstellen, dass die betriebsstättenbegründende Geschäftseinrichtung nicht vom Gewerbetreibenden selbst ausgeübt werden musste, sondern dies durch einen «ständigen Vertreter» geschehen konnte.⁴¹ Ein inländischer ständiger Vertreter ohne eine solche Einrichtung qualifizierte nicht als Betriebsstätte.⁴² Doch bereits vor einer gesetzlichen Definition enthielt der Einkünftekatalog des Einkommensteuergesetzes für die Bestimmung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte den «ständigen Vertreter» alternativ zur Betriebsstätte.⁴³ Die damit erforderliche Auslegung durch Rechtsprechung war die Grundlage für die Legaldefinition in § 13 AO, die im Rahmen der Abgabenordnung vom 16. März 1976 geschaffen wurde.⁴⁴ Die gegenwärtige Fassung lautet:

«§ 13 Ständiger Vertreter

Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger

³⁷ Vgl. FROTSCHER, in: Schwarz/Pahlke (Fn. 34), § 13 AO Rz. 3.

³⁸ Vgl. ULRICH KOENIG/THILO CÖSTER ET AL. (Hrsg.), Abgabeordnung AO, München 2014, § 138 AO Rn. 25; ULF-CHRISTIAN DISSARS, Meldepflichten nach § 138 Abs. 2 AO und Folgen eines Verstosses, StB 2009, S. 453 (zit. DISSARS).

³⁹ Vgl. FG Münster vom 6.6.1989, EFG 1989, S. 498; DISSARS (Fn. 38), S. 453, jeweils zu § 138 Abs. 2 AO.

⁴⁰ Zur Entstehungsgeschichte vgl. WASSERMAYER (Fn. 36), S. 505.

⁴¹ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 1.

⁴² Vgl. CHRISTOPH BELLSTEDT, Vertreter, DB 1968, S. 1554 ff., S. 1555; BFH, Urteil vom 28. Juni 1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785 ff., S. 788 f.

⁴³ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 2.

⁴⁴ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 2.

Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

1. Verträge abschliesst oder vermittelt oder Aufträge einholt oder

2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.»

Damit kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen als ständige Vertreter in Betracht.⁴⁵ Inländische Konzerngesellschaften ausländischer Muttergesellschaften können somit als ständige Vertreter anzusehen sein, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 13 AO vorliegen.⁴⁶ Darüber hinaus können aber auch Personengesellschaften ständige Vertreter im Sinne dieser Vorschrift sein,⁴⁷ obwohl sie nach deutschem Gesellschaftsrecht keine juristischen Personen darstellen⁴⁸ und bei der Einkommensteuer⁴⁹ – allerdings nicht bei der Gewerbesteuer⁵⁰ – transparent behandelt werden.

Die Tatbestandsvoraussetzung «Geschäftsbesorgung» setzt keine Vollmacht oder gesetzliche Vertretungsbefugnis i.S.d. Zivilrechts (§§ 164 ff. BGB) für den Vertreter voraus.⁵¹ Irrelevant ist auch, ob dieser im Außenverhältnis im fremden oder eigenen Namen auftritt⁵² und ob er nur ein Unternehmen oder mehrere vertritt.⁵³ Unter den Begriff fallen deshalb Handelsvertreter, Vertreter (Agenten) mit und ohne Abschlussvollmacht, Kommissionäre und Spediteure.⁵⁴ Auch ein Pächter kann ständiger Vertreter des Verpächters sein, wenn er dessen Geschäfte besorgt.⁵⁵ Geschäftsbesorgung ist grundsätzlich jede wirtschaftliche Tätigkeit für das Unternehmen, wenn sie «fremdnützige» ist und nicht eigenes Geschäft für den Vertreter darstellt.⁵⁶

⁴⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 14. September 1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238; KLAUS-DIETER DRÜEN, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Kommentar Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, München 2016 (zit.: BEARBEITER, in: Tipke/Kruse), § 13, Tz. 2.

⁴⁶ Vgl. hierzu ausführlich DIETER ENDRES, Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, IStR 1996, S. 1 ff.

⁴⁷ Vgl. DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 2; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5a).

⁴⁸ Sie sind aber Rechtsträger; dies gilt auch für die BGB-Gesellschaft, vgl. BVerfG, Beschluss vom 2. September 2002, I BvR 1103/02, NJW 2002, S. 3533; BGH, Urteil vom 29. Januar 2001, II ZR 331/00, BGHZ S. 142, S. 315.

⁴⁹ § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁵⁰ § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG.

⁵¹ Vgl. BFH, Urteil vom 12. April 1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 494 (unter 2. b).

⁵² Vgl. BFH, Urteil vom 12. April 1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 494 (unter 2. b); WOLFGANG KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, München 1982, S. 47.

⁵³ Vgl. FROTSCHER, in: Schwarz/Pahlke (Fn. 34), § 13 AO Rz. 8; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 7.

⁵⁴ Vgl. DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 3.

⁵⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 12. April 1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 494.

⁵⁶ JÖRG M. MÖSSNER, in: Jörg M. MÖSSNER u.a. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Auflage, Köln 2012, Rz. 2.165. Das schliesst allerdings nicht aus, dass der Vertreter auch einen Nutzen von dem Fremdgeschäft hat, DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 3.

Fraglich ist, ob auch Tätigkeiten des Vertreters für den Unternehmer darunter fallen, die blosse Hilfstätigkeiten darstellen oder die erforderlich sind, um den Geschäftsbetrieb zum Laufen zu bringen oder abzuwickeln (sogenannte Hilfsgeschäfte)⁵⁷ oder die sich gewissermassen nebenbei ergeben und nicht zu den Hauptgeschäften gehören (sogenannte Nebengeschäfte). Während durch die Rechtsprechung geklärt scheint, dass blosse Hilfstätigkeiten – wie die Abgabe von Steuererklärungen für das Unternehmen bzw. die Entgegennahme von Steuerbescheiden – nicht unter § 13 AO fallen,⁵⁸ ist es umstritten, ob auch Hilfs- und Nebengeschäfte auszugrenzen sind.⁵⁹ Zumindest bei wesentlichen Hilfs- und Nebengeschäften wird man dies ablehnen müssen.⁶⁰ Denn anders als der abkommensrechtliche Begriff der Vertreterbetriebsstätte in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA⁶¹ enthält der innerstaatliche Begriff nach § 13 S. 1 AO keine ausdrückliche Einschränkung. Der Katalog in § 13 S. 2 AO benennt zwar bestimmte Tätigkeiten; er ist aber nicht abschliessend («insbesondere»).

Der Begriff «Vertreter» impliziert, dass eine andere Person vertreten und anstelle dieser anderen Person gehandelt wird.⁶² Damit kann ein (im Ausland) selbständiger Unternehmer (im Inland) nicht sein «ständiger Vertreter» sein.⁶³ Handeln die zur Vertretung bestimmten Organe einer juristischen Person (Vorstand, Geschäftsführer) im Rahmen ihrer Organstellung, wird ihr Handeln der juristischen Person wie eigenes Handeln zugerechnet. Deshalb fällt nach überwiegender Literaturmeinung diese Vertretung nicht unter die Definition des § 13 AO.⁶⁴ Die Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte

⁵⁷ Zu den Begriffen «Hilfs- und Nebengeschäfte», vgl. auch BFH, Urteil vom 24. November 1955; FG Düsseldorf, Urteil vom 16. Januar 2002, 1983, IV R 74/80, BStBl. II 1984, S. 155 zu § 34c Abs. 4 S. 3 EStG a.F.

⁵⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 12. April 1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 494 (unter 2. b); zustimmend auch MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 8.

⁵⁹ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 8.

⁶⁰ Vgl. KLAUS BUCIEK, in: Albert Beermann/Dietmar Gosch (Hrsg.), Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Bonn 2016 (zit.: BEARBEITER, in: Beermann/Gosch), § 13 AO, Rz. 5; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 8; a.A. DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 4 (für Hilfsgeschäfte); HARALD GEBBERS, Der «ständige Vertreter» bei Grundstücksvermietung oder – verpachtung, StBp. 1989, S. 78 ff., S. 80 f.

⁶¹ Vgl. hierzu unter 2.1.2.

⁶² Vgl. BFH, Urteil vom 18. Dezember 1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 395.

⁶³ Vgl. BFH, Urteil vom 18. Dezember 1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 395 m.w.N.; DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 3; FROTSCHER, in: Schwarz/Pahlke (Fn. 34), AO, § 13 AO Rz. 5a; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5a.

⁶⁴ Vgl. z.B. RÜDIGER BOERGEN, Vertreterbetriebsstätte und organschaftliches Handeln, IStR 2003, S. 798 ff.; DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13, Tz. 3; MAXIMILIAN GÖRL, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen DBA, 6. Auflage, München 2015, Art. 5 Rz. 115, (zit.: BEARBEITER, in: Vogel/Lehner); AXEL FRESCH/GÜNTHER STRUNK, in: Günther Strunk/Bert Kaminski/Stefan Köhler (Hrsg.), Aussensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen AStG/DBA, Loseblattsammlung, Stand 2016, Bonn 2004, Art. 5 OECD-MA Rz. 114, (zit.: BEAR-

ist uneinheitlich, geht aber mehrheitlich ebenfalls davon aus, dass das Organhandeln nicht unter den Vertreterbegriff des § 13 AO zu subsumieren ist.⁶⁵ Höchstrichterlich ist die Frage noch nicht entschieden.⁶⁶

Die Geschäftsbesorgung muss nicht durch den Vertreter selbst erfolgen; er kann sich selbst wiederum eines Vertreters bedienen oder einen Subunternehmer einschalten.⁶⁷

Als weitere Tatbestandsvoraussetzung des § 13 AO muss der Vertreter den Sachweisungen des Unternehmens unterliegen.⁶⁸ Die eigentliche Entscheidung muss damit beim Unternehmer selbst liegen.⁶⁹ Dessen Wille muss das Handeln des Vertreters entscheidend bestimmen.⁷⁰ Die Weisungen können für jedes Geschäft einzeln oder allgemein oder für bestimmte Gruppen⁷¹ von Geschäften erteilt werden.⁷² Ob hierzu bereits einheitliche Schulungsmassnahmen der Muttergesellschaft von Vertriebsmitarbeitern der Tochtergesellschaft ausreichen, um von einer Weisungsgebundenheit im Verhältnis zur

BEITER, in: Strunk/Kaminski/Köhler); FROTSCHER, in: Schwarz/Pahlke (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5a; MössNER (Fn. 56), Rz. 2.166; OLIVER HEINSEN, in: Ulrich W. Löwenstein/Christian Looks/Oliver Heinsen (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, 2. Auflage, München, 2011, Rz. 107, jeweils m.w.N.; a.A. z.B. MUSIL in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5a; JÜRGEN HEUSSNER, Vertreterbetriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft – die Praxis wartet auf eine höchstrichterliche Entscheidung, IStR 2004, S. 161 ff., S. 163, ebenfalls m.w.N.

⁶⁵ Verneinend FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15. Juni 2016, 1 K 1685/14, IStR 2016, S. 818 ff. S. 822, Revision beim BFH unter I R 54/16, danach schliessen sich Geschäftsführertätigkeit und eine Vertretertätigkeit i.S.v. § 13 AO gegenseitig aus; ebenso FG Rheinland-Pfalz, Urteile vom 17. September 1997, 4 K 2438/95, EFG 1998, S. 576 und vom 16. März 2005, 1 K 2073/02, BeckRS 2005, 26024249; Niedersächsisches FG, Urteil vom 4. Juli 1991, VI 480/89, RIW 1991, S. 1055; FG Düsseldorf, Urteil vom 16. Januar 2002, 15 K 8624/99 K, EFG 2003, S. 1125; bejahend dagegen FG München, Beschlüsse vom 10. September 1997, 7 V 3061/97, EFG 1998, S. 519 und vom 28. Mai 1998, 7 V 1/98, DStRE 1998, S. 800 sowie Sächsisches FG, Urteil vom 26. Februar 2009, 8 K 428/06, BeckRS 2009, 26030220, das allerdings zu einem Sonderfall erging, bei dem die Mit-Geschäftsführerin einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit einer Einzelprokura für die inländische Zweigniederlassung im Handelsregister eingetragen war.

⁶⁶ Ebenso FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15. Juni 2016, 1 K 1685/14, IStR 2016, S. 818 ff., S. 822, Revision beim BFH unter I R 54/16; SEBASTIAN LEIDEL, Anm. zu: FG Rheinland-Pfalz Urt. vom 15. Juni 2016 – 1 K 1685/14, Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein ständiger Vertreter, IStR 2016, S. 818 ff., S. 823; SCHMIDT/LOSCHELDER, in: Weber-Grellet (Fn. 32), § 49 EStG Rz. 30, vielmehr wurde die Frage in den BFH-Urteilen vom 16. Dezember 1998, I R 138/97, BStBl. II 1999, S. 437 und vom 3. August 2005, I R 87/04, BStBl. II 2006, S. 220, 92 offen gelassen. Gleichwohl zitiert die Finanzverwaltung das Urteil I R 138/97 in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen unter Tz. 1.2.2. «Abhängiger, unabhängiger Vertreter», BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (IV B 5 - S 1341/07/10004), BStBl. I 1999, S. 1076.

⁶⁷ Vgl. BUCIEK, in: Beermann/Gosch (Fn. 60), § 13 AO, Rz. 6 u. 6.1; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 7.

⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 28. Juni 1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785.

⁶⁹ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5.

⁷⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 12. April 1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 494 (unter Rz. 2. b.).

⁷¹ Vgl. VOLKER KÄBISCH, Generalthema I: Grenzüberschreitendes Outsourcing – Zweifelsfragen, Strategien und Lösungen IStR 2014, S. 674 ff., S. 676 (Sachweisungen der zentralen Einkaufsabteilung).

⁷² Vgl. DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 5.

Muttergesellschaft auszugehen, ist zweifelhaft und hängt im Ergebnis auch vom Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft ab.⁷³

Entscheidend ist nicht die formale Ausgestaltung, sondern die tatsächliche Praxis. Es ist deshalb unmassgeblich, ob überhaupt eine Vertragsbeziehung besteht.⁷⁴ Die Sachweisungen können ausdrücklich, stillschweigend oder durch konkludentes Handeln erteilt werden.⁷⁵ Es reicht auch die Billigung des bisherigen Verhaltens durch den Unternehmer.⁷⁶

Unerheblich ist auch, ob der Vertreter angestellt oder selbständig ist.⁷⁷ Der Vertreter kann selbst ein eigenes Unternehmen betreiben und an die Weisungen gebunden sein (z.B. im Rahmen eines Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnisses).⁷⁸

Erforderlich ist nach dem Wortlaut des § 13 AO allerdings ein «nachhaltiges» Tätigwerden; eine gelegentliche oder gar nur einmalige Tätigkeit, die aufgrund einer neu gefassten Entscheidung später nochmals wiederholt wird, reicht nicht aus.⁷⁹ Nachhaltigkeit setzt eine gewisse Planmässigkeit voraus.⁸⁰

Dabei muss die ständige Vertretung im Inland ausgeübt werden. Das Kriterium «nachhaltig» ist auf den einzelnen Staat bezogen.⁸¹ Nach dem BFH-Urteil vom 3. August 2005 (I R 87/04)⁸² ist das Kriterium nicht erfüllt, wenn ein Vertreter einer ausländischen Kapitalgesellschaft «jeweils für zwei bis fünf Tage nach Deutschland einreist und sich hier bis zu 60 Tagen im Kalenderjahr aufhält.» Es reicht auch nicht aus, dass die Vertretung im

⁷³ Vgl. HEINZ-KLAUS KROPFEN, Vertreterbetriebsstätte in komplexen Vertriebsstrukturen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015, JbFStR 2014/15, Bochum 2015, S. 873 ff., S. 877.

⁷⁴ Das bedeutet auch, dass es nicht darauf ankommt, ob ein Vertrag formal wirksam ist, BUCIEK, in: Beermann/Gosch (Fn. 60), § 13 AO, Rz. 7; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 12.

⁷⁵ DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 5.

⁷⁶ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 3.

⁷⁷ Vgl. DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 5; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 11 f.

⁷⁸ Vgl. BFH, Urteile vom 28. Juni 1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785 und vom 12. April 1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 494; DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 5.

⁷⁹ Vgl. BUCIEK, in: Beermann/Gosch (Fn. 60), § 13 AO, Rz. 8; DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 7; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 9.

⁸⁰ Vgl. FG München, Beschluss vom 10. September 1997, 7 V 3061/97, DStRE 1998, S. 177; DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 7 m.w.N.

⁸¹ Vgl. BFH, Urteil vom 3. August 2005, I R 87/04, BStBl. II 2006, S. 220; JÜRGEN LÜDICKE, in: FRITZ LADEMANN, Kommentar zum Einkommenssteuergesetz EStG, § 49 EStG Anm. 307 (zit.: BEARBEITER, in: Lademann); MÖSSNER (Fn. 56), Rz. 2.164; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 9 m.w.N.; FRANZ WASSERMAYER, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Band I: Kommentierung OECD-MA-EU-SchÜ, München 2016, MA Art. 5 Rz. 195, (zit.: BEARBEITER, in: Wassermeyer).

⁸² BStBl. II 2006, S. 220.

Inland vom Ausland aus wahrgenommen wird (z.B. mit Hilfe von Emails, Telefon etc.); der Vertreter muss im Inland physisch präsent sein.⁸³

Die Legaldefinition des § 13 AO verlangt nach überwiegender Meinung⁸⁴ keine «feste Geschäftseinrichtung» für den Vertreter. Bedient sich ein ausländischer Unternehmer eines ständigen Vertreters im Inland, der selbst auch keine feste Einrichtung innerhalb, wird der Unternehmer beschränkt steuerpflichtig. Handelt dagegen der Unternehmer selbst, ohne eine «feste Einrichtung» im Inland zu begründen, führt seine Tätigkeit mangels Inlandsbezug nicht zur beschränkten Steuerpflicht (keine Betriebsstätte).⁸⁵ Die Mehrheitsmeinung sieht hierin keinen Wertungswiderspruch, weil der Inlandsbezug über den personalen Zusammenhang des «im Inland nachhaltig tätig sein Müsselfs» hergestellt wird, der dem sachlichen Zusammenhang der «festen Geschäftseinrichtung» gleichkommt.⁸⁶ Demgegenüber verlangte der RFH in seiner Entscheidung vom 29. Juni 1934⁸⁷ zum Begriff des ständigen Vertreters in § 3 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. eine «*dauernde Einrichtung, ... die wirtschaftlich betrachtet ähnliche Zwecke verfolgt wie eine Betriebsstätte.*» Zu § 13 AO ist die Frage höchstrichterlich – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden.⁸⁸ Der ständige Vertreter muss auch weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.⁸⁹

⁸³ Vgl. MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 9; DETLEV J. PILTZ, Wann liegt eine DBA-Vertreter-Betriebsstätte vor? IStR 2004, S. 181 ff., S. 185.

⁸⁴ Vgl. BUCIEK, in: Beermann/Gosch (Fn. 60), § 13 AO, Rz. 4; FROTSCHER, in: Schwarz/Pahlke (Fn. 34), § 13 AO, Rz. 5 m.w.N., DRÜEN, in: Tipke/Kruse (Fn. 45), § 13 AO, Tz. 1; ANNA LEISNER-EGENSPERGER, Grenzen gesetzlicher Regelungen zum Internationalen Steuerrecht – Am Beispiel des «Ständigen Vertreters» bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG, § 13 AO), IStR 2013, S. 889 ff., S. 894; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5c; ANDREAS ROTH, in: Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, Köln 2016, § 49 EStG, Rz. 226 (zit.: BEARBEITER, in: Herrmann/Heuer/Raupach); a.A. LÜDICKE, in: Lademann (Fn. 81), § 49 EStG Anm. 307; SCHMIDT/LOSCHELDER, in: Weber-Grellet (Fn. 32), § 49 EStG Rz. 30.

⁸⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 18. Dezember 1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 395, unter Hinweis auf Entstehungsgeschichte und Gesetzgebungsmaterialien zu § 13 AO.

⁸⁶ Vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 28. Mai 2003, 11 K 335/99, EFG 2003, S. 1626 ff., S. 1627; FG München, Beschluss vom 28. Mai 1998, 7 V 1/98, EFG 1998, S. 1491 ff., S. 1492, BMF-Schreiben vom 11. Oktober 2002 (IV B 6- S 1301 Ndl - 39/02), BStBl. I 2002, S. 957 (zu niederländischen Blumenhändlern); BUCIEK, in: Beermann/Gosch (Fn. 60), § 13 AO, Rz. 4; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage, München 2016, S. 329; MÖSSNER (Fn. 56), Rz. 2.164; MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5c, ROTH, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 84) § 49 EStG Rz. 226.

⁸⁷ I A 56/33, RStBl. 1934, S. 1125.

⁸⁸ Das BFH, Urteil vom 18. Dezember 1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 395 (Rz.4), verlangt zwar eine ständige Einrichtung, stellt dabei aber wohl nicht auf das Nomen «Einrichtung», sondern das Adjektiv «ständig» ab, um die entscheidungserhebliche Frage, ob § 13 AO auch erfüllt sei, wenn die Tätigkeit des Vertreters nur vorübergehend im Inland ausgeübt werde, vgl. auch: MUSIL, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 34), § 13 AO Rz. 5c.

⁸⁹ Niedersächsisches FG, Urteil vom 28. Mai 2003, 11 K 335/99, EFG 2003, S. 1626.

Ungeachtet des gesetzlichen Tatbestands in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG sind nach der Verwaltungsregelung in R 49.1 Abs. 1 S. 2 und 3 EStR die Einkünfte des ausländischen Unternehmens insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen, als der eingeschaltete ständige Vertreter ein Kommissionär oder Makler ist, der für das ausländische Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit tätig wird, sofern die Besteuerung des ausländischen Unternehmens nicht durch ein DBA geregelt ist.⁹⁰ Das gilt auch bei einem Handelsvertreter nach § 84 HGB, wenn dieser weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmässig Bestellungen für das Unternehmen ausführt. Mit dieser in der Literatur⁹¹ kritisierten (Billigkeits-?)Regelung⁹² sollen unabhängige Vertreter in Nicht-DBA-Fällen den DBA-Fällen⁹³ gleichgestellt werden. Die Behandlung ist jedoch nicht deckungsgleich; der einseitige Besteuerungsverzicht nach R. 49.1 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG kann in Einzelfällen günstiger sein als die abkommensrechtliche Regelung.⁹⁴

⁹⁰ Ob für diesen einseitigen Besteuerungsverzicht durch die Verwaltung die Ermächtigungsform des § 50 Abs. 4 EStG ausreicht, wird bestritten, vgl. HARALD SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Köln 2011, Rz. 5.158; ablehnend auch SCHMIDT/LOSCHELDER, in: Weber-Grellet (Fn. 32), § 49 EStG Rz. 30.

⁹¹ Vgl. SCHAUMBURG (Fn. 90), Rz. 5.158; Nach SCHAUMBURG wäre die Verwaltungsregelung allenfalls als exekutive Typisierungsvorschrift anzuerkennen, da für das ausländische Unternehmen kein oder nur ein geringer Gewinn im Inland verbleibt, wenn die genannten selbständigen Vertreter im Inland als eigene Steuersubjekte steuerpflichtig sind und die ihnen aus der Vertretungstätigkeit zuzurechnenden Einkünfte dazu führen, dass dem vertretenen Unternehmen keine inländischen Einkünfte verbleiben. Ablehnend auch SCHMIDT/LOSCHELDER, in: Weber-Grellet (Fn. 32), § 49 EStG Rz. 30.

⁹² BUCIEK, in: Beermann/Gosch (Fn. 60), § 13 AO, Rz. 6.1 ordnet die Verwaltungsanweisung als Billigkeitsregelung ein. Nach WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191 ist es unklar, ob sie auf Rechts- oder Billigkeitsüberlegungen beruht.

⁹³ Vgl. nachstehend unter 3.1.2.2.

⁹⁴ Vgl. die Beispiele bei LÜDICKE, in: Lademann (Fn. 81), § 49 EStG Anm. 402, der auch die Frage aufwirft, ob sich die durch ein Abkommen schlechter gestellten Steuerpflichtigen nicht auf Gleichbehandlungsgebote oder Diskriminierungsverbote (insbes. Art. 24 OECD-MA) berufen können.

2.1.2. Aus abkommensrechtlicher Sicht

2.1.2.1. Überblick, Bedeutung des Abkommensrechts

Der Wortlaut der deutschen Verhandlungsgrundlage (DE-VG)⁹⁵ vom 22. August 2013⁹⁶ deckt sich mit der deutschen Übersetzung der Vertreterbetriebsstättendefinition in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2010. Auch alle bisher von Deutschland abgeschlossenen Abkommen orientieren sich weitgehend am OECD-Muster.⁹⁷ Viele Abkommen enthalten jedoch zusätzlich eine Sonderregelung für Versicherungen, die meist dem UN-MA entspricht.⁹⁸ Einige Abkommen erweitern die Vorschrift um Verfügungsberechtigungen über Warenbestände; hierzu wird nach den DBA mit einigen Entwicklungsländern sogar auf die Tatbestandsvoraussetzung einer Vollmacht verzichtet (sog. «Bestellvertreter mit Auslieferungslager»).⁹⁹ Drei Abkommen (Bangladesh, Indien, Thailand) enthalten aber eine Regelung, nach der bereits die Einholung von Aufträgen für das Unternehmen (oder ein verbundenes Unternehmen) eine Vertreterbetriebsstätte begründet.¹⁰⁰ Nach den DBA Australien 1972 und 2015 führen Herstellungs-, Be- und Verarbeitungstätigkeiten eines Vertreters für das vertretene Unternehmen zu einer Betriebsstätte.¹⁰¹ Und schliesslich enthält das DBA Indonesien eine Sonderregelung für Repräsentanten ausländischer Unternehmen gemäss indonesischem Recht.¹⁰²

Während der «ständige Vertreter» nach § 13 AO im innerstaatlichen Recht neben dem Begriff der Betriebsstätte (§ 12 AO) steht, wird der «abhängige Vertreter» nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als Teilmenge des Betriebsstättenbegriffs geregelt. Hieraus kann ge-

⁹⁵ «Die Verhandlungsgrundlage dient als Ausgangsbasis für künftige Neuabschlüsse und Vertragsrevisionen. Ziel ist die effiziente Umsetzung der deutschen Abkommensziele unter Verwendung möglichst einheitlicher Formulierungen.» <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/05/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-die-deutsche-verhandlungsgrundlage-fuer-doppelbesteuerungsabkommen.html>.

⁹⁶ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

⁹⁷ Vgl. die Übersicht bei GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 129.

⁹⁸ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 140.

⁹⁹ Letzteres ist vereinbart in den DBA mit Bangladesch, der Elfenbeinküste, Malaysia 2010, Indien, Oman 2012 (E), den Philippinen alt und neu (2013) und der Ukraine. Nach den DBA Jamaika, Kenia, Liberia, Singapur, Trinidad und Tobago ist eine Vollmacht erforderlich, GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 132.

¹⁰⁰ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 135 ff.

¹⁰¹ Allerdings dürfte diese Regelung weitgehend leerlaufen, da die betroffenen Fälle regelmässig bereits eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (Art. 5 Abs. 1 DBA Australien) bewirken; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 134.

¹⁰² Vgl. ausführlich KIM-SIONG JAP/LOTHAR HINTZEN, Das deutsch-indonesische Doppelbesteuerungsabkommen, Aussenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters, Recht der internationalen Wirtschaft, AWD/RIW 1976, S. 701 ff., S. 704; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 138.

folgert werden, dass die abkommensrechtliche Regelung eigenständig und ohne Rückgriff auf das innerstaatliche Steuerrecht auszulegen ist.¹⁰³ Dabei ist der Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA subsidiär gegenüber dem Grundtatbestand der festen Einrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.¹⁰⁴ Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung liegen aber zwei Betriebsstätten vor, wenn die Tätigkeit des Vertreters losgelöst von bzw. ausserhalb der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird.¹⁰⁵

§ 13 AO ist zwar teilweise enger, meist aber weiter als die abkommensrechtliche Regelung.¹⁰⁶ Kann ein ständiger Vertreter nach § 13 AO angenommen werden, kann in Abkommensfällen die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland nur durchgreifen, wenn auch der abkommensrechtliche Vertretertatbestand in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllt ist. Bei Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte steht dem Betriebsstättenstaat nach der Verteilungsnorm des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA «Unternehmensgewinne» das Besteuerungsrecht zu. Das Abkommensrecht bewirkt aber keine Umqualifizierung des innerstaatlichen Steuerrechts mit der Folge, dass eine Betriebsstätte anzunehmen ist, die nach § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 GewStG zur Gewerbesteuerpflicht des ständigen Vertreters führt.¹⁰⁷ Nachdem das Abkommensrecht – in den meisten Fällen schon als *lex posterior*, sonst als *lex specialis* – § 13 AO vorgeht,¹⁰⁸ wird das nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA für Betriebsstättengewinne bestehende Besteuerungsrecht Deutschlands entsprechend beschränkt

¹⁰³ Vgl. WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191a.

¹⁰⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (Fn. 66), S. 1076, Tz. 1.2.2.; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 122; FRESCH/STRUNK, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Fn. 64), Art. 5 OECD-MA Rz. 110; LARS REHFELD, in: Dietmar Gosch/Heinz-Klaus Kroppen/SiegfriedGrotherr (Hrsg.), DBA-Kommentar, Loseblattwerk, Herne/Berlin 2016 (zit.: BEARBEITER, in: Gosch/Kroppen/Grotherr), Art. 5 OECD-MA Rn. 132; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191c.

¹⁰⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (Fn. 66), S. 1076, Tz. 1.2.2.

¹⁰⁶ Vgl. WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191.

¹⁰⁷ Vgl. hierzu bereits den BFH-Beschluss vom 17. Dezember 1998, I B 101/98, BFH/NV 1999, 753 (unter 1.a)), sowie das BFH-Urteil vom 20. Juli 2016, I R 50/15, DStR 2016, S. 2457, das noch einmal für die g.h.M. feststellt, dass der gewerbesteuerliche Betriebsstättenbegriff ausschliesslich nach innerstaatlichem Recht auszulegen ist und die engere Betriebsstättendefinition des Abkommens keine Rolle spielt. A. A. FG Köln, Urteil vom 7. Mai 2015, 10 K 73/13, DStR 2015, S. 2648 und FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21. April 2004, 12 K 252/00, DStRE 2004, S. 1470, zu Recht ablehnend WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191b; JAN DIERK BECKER/THOMAS LOOSE, Grenzüberschreitende rechts

¹⁰⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 15. Dezember 2015, 2 BvL 1/12, DStR 2016, S. 359. Danach kann ein späteres innerstaatliches Gesetz die Regelung eines DBA derogieren. Umgekehrt wird aber regelmässig ein späteres Abkommen das frühere Treaty override verdrängen können, wenn letzteres als *lex specialis* («ungeachtet eines Abkommens») ausgestaltet ist (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15. Dezember 2015, 2 BvL 1/12, Tz. 88 und BFH, Urteil vom 25. Mai 2016, I R 64/13, DStR 2016, S. 2087).

(Schrankenwirkung des Abkommens).¹⁰⁹ Insoweit als Art. 5 Abs. 5 OECD-MA weiter als § 13 AO ist – nach Abkommensrecht genügt eine «gewöhnliche Ausübung», während § 13 AO eine «ständige» fordert – fehlt die entsprechende innerstaatliche Anknüpfung zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht, so dass die Vorschrift teilweise leerläuft.¹¹⁰

Im Outboundfall «profitiert» der Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA von der Freistellungsmethode, die Deutschland regelmässig¹¹¹ für Betriebsstätteneinkünfte vereinbart hat und nach der DE-VG auch künftig für Betriebsstättengewinne grundsätzlich zu vereinbaren gedenkt.¹¹² Sie steht inzwischen aber regelmässig unter zahlreichen Vorbehalten. Abkommensrechtlich sind dies unterschiedlich zugeschnittene Aktivitätsvorbehalte, Switch-over-Klauseln bei Qualifikationskonflikten sowie Subject-to-tax-Klauseln (Rückfallklauseln).¹¹³ Zu prüfen sind des Weiteren bestehende Treaty overrides.¹¹⁴ Zu beachten ist dabei aber, dass § 50d Abs. 8 und 9 EStG nur bei natürlichen Personen anwendbar sind, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, und – mit Blick auf die Schweiz – § 20 Abs. 2 AStG (Suspendierung der abkommensrechtlichen Freistellung im Fall niedrig besteuert «passiver» Einkünfte) nicht greift, weil die Vorschrift den innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO zugrunde legt.

Für die Gewerbesteuer ist es von Nachteil, dass der ständige Vertreter keine ausländische Betriebsstätte nach § 12 AO begründet, da in den Fällen, in denen das Abkommen keine Freistellung gewährt oder kein Abkommen abgeschlossen ist, die Einkünfte des ständigen Vertreters beim inländischen vertretenen Unternehmen der Gewerbesteuer unterliegen.¹¹⁵ Sie stellen aber bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 34d Nr. 2 Buchst. a) EStG dar, die als ausländische Einkünfte zur Anrechnung bzw. zum Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1, 2 EStG ggf. i.V.m. § 26 KStG berechtigen.

¹⁰⁹ Dazu auch Ziff. 2.4.2 hinten.

¹¹⁰ Vgl. WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191.

¹¹¹ Zu den Ausnahmen vgl. ISMER, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 23, Rz. 63

¹¹² Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 DE-VG; Ein entsprechendes «Bekenntnis» enthielt auch der Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 17. Legislaturperiode, 14.

¹¹³ Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 und 5 DE-VG.

¹¹⁴ Umfassend zu den Treaty overrides im deutschen Steuerrecht, vgl. DIETMAR GOSCH, Über das Treaty Overriding – Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, IStR 2008, S. 413 ff.; RONALD GEBHARDT, Grundlegendes zum Phänomen Tax Treaty Overriding im deutschen Internationalen Steuerrecht, Ubg 2012, S. 585 ff.

¹¹⁵ Vgl. auch WASSERMAYER (Fn. 36), S. 507.

Sowohl das DBA Österreich¹¹⁶ als auch das DBA Schweiz¹¹⁷ stellen Betriebsstättengewinne unter Progressionsvorbehalt steuerfrei. In Bezug auf die Schweiz ist – anders als im Verhältnis zu Österreich – ein Aktivitätsvorbehalt zu beachten.¹¹⁸

2.1.2.2. Vertreter mit Abschlussvollmacht i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

Als Person des Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA kommen – wie bei § 13 AO – natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften in Frage.¹¹⁹ Damit können auch nach Abkommensrecht Konzerngesellschaften den Vertretertatbestand des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllen.¹²⁰ Massgebend ist die Begriffsbestimmung nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) und b) OECD-MA, nach der auch Personenvereinigungen «Personen» im Sinne des Abkommens sind. Allerdings weichen viele deutsche Abkommen beim Personenbegriff vom OECD-MA ab, indem sie die Erweiterung auf Personenvereinigungen nicht enthalten.¹²¹ In diesem Fall wird auf die für sie handelnden Gesellschafter abzustellen sein.¹²² Im Verhältnis zu Österreich umfasst der abkommensrechtliche Begriff «Person» allerdings auch Personenvereinigungen;¹²³ dies gilt nicht für die Schweiz.¹²⁴

Dem innerstaatlichen Recht entsprechend kann der Unternehmer selbst nicht Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein. Dies ergibt sich aus der Tatbestandsvoraussetzung «für ein Unternehmen».¹²⁵ Auch nach Abkommensrecht muss die Tätigkeit «fremdnützig» sein.¹²⁶ Geschäftsführer und Vorstände von Kapitalgesellschaften können deshalb nach h. M. nur nach Art. 5 Abs. 1 oder 2 OECD-MA eine Betriebsstätte begründen.¹²⁷

¹¹⁶ Art. 32 Abs. 1 DBA Österreich.

¹¹⁷ Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA Schweiz.

¹¹⁸ Art. 24 Abs. 1 Buchst. a) DBA Schweiz.

¹¹⁹ Vgl. EKKEHART REIMER, in: Ekkehart Reimer/Nathalie Urban/Stefan Schmid (Hrsg.), Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective, Alphen aan den Rijn 2012, § 1.02, Tz. 304 ff. (zit.: BEARBEITER, in: Reimer/Urban/Schmid); PILTZ (Fn. 83), S. 182; WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 197.

¹²⁰ Vgl. Ziffer 38.1 und 41 OECD-MK; ENDRES (Fn. 46), S.1 ff.; PILTZ (Fn. 83), S. 183, WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 197.

¹²¹ Vgl. DÜRRSCHMIDT, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 23.

¹²² Vgl. PILTZ (Fn. 83), S. 183; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 112.

¹²³ Vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) DBA Österreich.

¹²⁴ Vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) DBA Schweiz. Es liegen auch keine Gesellschaften i.S.v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) i.V.m Buchst. e) vor, da die Schweiz auf inländische Personengesellschaften ebenfalls das Transparenzprinzip anwendet.

¹²⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 18. Dezember 1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 395.

¹²⁶ Vgl. WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 201b.

¹²⁷ Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15. Juni 2016, 1 K 1685/14, IStR 2016, S. 818 ff., S. 822; Niedersächsisches FG, Urteil vom 4. Juli 1991, VI 480/89, RIW 1991, S. 1055; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17. September 1997, 4 K 2438/95, EFG 1998, 576; KARL-HEINZ BARANOWSKI IWBF.3 Gr. 2 S. 720; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 115; STEFFEN OTT, Die Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA, Frankfurt 2009, S. 34; a.A. FG München, Beschlüsse vom 10. September 1997, 7 V 3061/97, EFG 1998, S. 519 und vom 28. Mai 1998, 7 V 1/98, DStRE 1998, S. 800; WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5

Entsprechendes gilt für die vertretungsberechtigten Gesellschafter einer Personengesellschaft.¹²⁸

Dabei ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BFH die Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA für «einen Ort der Leitung» keine feste Einrichtung voraussetzt und auch nicht an einen bestimmten Ausübungsort gebunden ist.¹²⁹ Dies hat sie mit der Vertreterbetriebsstätte gemein, die ebenfalls keine feste Einrichtung voraussetzt.¹³⁰ In beiden Fällen handelt es sich um weitere Betriebsstättentatbestände bzw. definitorische Erweiterungen des Betriebsstättenbegriffs,¹³¹ die neben die feste Einrichtung treten.

Unabhängige Vertreter, die ein eigenes Unternehmen betreiben, werden vom abkommensrechtlichen Vertreterbegriff ausgenommen (Negativabgrenzung durch Verweis auf Art. 5 Abs. 6 OECD-MA).¹³² Die Schwierigkeit für die Beratungspraxis besteht darin, dass der Begriff Unabhängigkeit noch weitgehend ungeklärt ist.¹³³ Neben der rechtlichen Abhängigkeit ist auch eine wirtschaftliche Abhängigkeit zu prüfen.¹³⁴ Angestellte des vertretenden Unternehmens erfüllen bereits aufgrund ihrer rechtlichen Abhängigkeit nicht das Unabhängigkeitskriterium.¹³⁵ Entsprechendes dürfte für geleaste Arbeitnehmer gelten.¹³⁶ Bei einem selbständig Gewerbetreibenden wird man die Unabhängigkeit im Normalfall¹³⁷ unterstellen können, jedenfalls dann, wenn er die üblichen unternehmerischen

Rz. 201b; anders wohl auch die österreichische Verwaltungsauffassung, vgl. STEFAN BENDLINGER, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 2. Auflage, Wien 2013, S. 153 (zit.: Betriebsstätte).

¹²⁸ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 114.

¹²⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 16. Dezember 1998, I R 138/97, BStBl. II 1999, S. 437 (unter a).

¹³⁰ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 121; MILVA HELLING, Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht, Hamburg 2009, S. 23 (Fussnote 64); REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), Art. 5 OECD-MA Rn. 132; WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 205.

¹³¹ Vgl. WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 193.

¹³² Zur Kritik an der Negativabgrenzung vgl. HELLING, (Fn. 130), S. 188 f.

¹³³ Vgl. WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203. Ein Kriterienkatalog findet sich bei REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), Art. 5 OECD-MA Rn. 141.

¹³⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (Fn. 66), S. 1076, Tz. 1.2.2.; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 147 m.w.N.; XAVER DITZ/SVEN-ERIC BÄRSCH/MARKUS SCHNEIDER, Internationale Rechtsprechung zur Begründung von Vertreterbetriebsstätten – Implikationen für Kommissionärsstrukturen in Deutschland?, Ubg 2013, S. 488 ff., S. 493.

¹³⁵ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 116.

¹³⁶ Vgl. öBMF vom 5. Juli 2009, EAS 3080, SWI 2009, S. 402; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 116.

¹³⁷ Etwas anderes könnte gelten, wenn der Vertreter nur ein Unternehmen vertritt und von diesem dadurch wirtschaftlich abhängig ist; aber auch in diesem Fall sollte ein Gegenbeweis möglich sein (etwa dadurch, dass er die Freiheit hat, bestimmte Geschäfte abzulehnen), WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203a.

Risiken trägt.¹³⁸ Die Vermutung, dass bei einem Tätigwerden für nur *ein* Unternehmen in der Regel ein Abhängigkeitsverhältnis gegeben ist,¹³⁹ geht zu weit.¹⁴⁰ Verfügt der Vertreter über besondere Fähigkeiten, auf die sich das vertretene Unternehmen verlässt, spricht dies für die Unabhängigkeit.¹⁴¹

Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich bei verbundenen Unternehmen.¹⁴² Die blosse Kontrollfunktion der Muttergesellschaft als Ausfluss ihrer Gesellschafterstellung bedeutet – wie sich auch aus Art. 5 Abs. 7 OECD-MA ergibt – für sich allein nicht, dass die Tochtergesellschaft rechtlich abhängig ist.¹⁴³ Bei einer darüber hinausgehenden Einflussnahme ist darauf zu achten, dass die Abhängigkeit des verbundenen (Vertreter-)Unternehmens nicht die eines vergleichbaren, unverbundenen Vertreters überschreitet.¹⁴⁴ Ferner sollte die Vergütung für das verbundene (Vertreter-)Unternehmen so bemessen sein, dass bei einem gewöhnlichen Geschäftsgang ein angemessener Gewinn entstehen kann.¹⁴⁵ Nach der Prot.-Nr. 2 zum DBA Österreich ist die letztere Bedingung ausreichend.¹⁴⁶ Aus der Verwendung der Kostenaufschlagsmethode mit der Folge, dass dem Vertreter ein «sicherer» Gewinn verbleibt, wird man nicht zwingend auf die wirtschaftliche Abhängigkeit schliessen können.¹⁴⁷ In der Beratungspraxis sollte aber beachtet werden, dass sich dadurch das Aufgriffsrisiko erhöhen kann.¹⁴⁸

Ist das verbundene Unternehmen nicht bloss Vertreterin, sondern hat es neben seiner («fremdnützigen») Vertretungsfunktion eine eigene Tätigkeit (z.B. Eigenhändlerin, Produktionsgesellschaft), muss es wie ein normaler Gewerbetreibender angesehen werden.

¹³⁸ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 116; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203.

¹³⁹ So aber BENDLINGER, Betriebsstätte (Fn. 127), S. 154.

¹⁴⁰ Vgl. WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203 ff.; differenzierend Ziff. 38.6 OECD-MA

¹⁴¹ Vgl. KROPPEN (Fn. 73), S. 879.

¹⁴² Vgl. hierzu im Einzelnen WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203 ff.

¹⁴³ Vgl. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (Fn. 66), S. 1076, Tz. 1.2.2. Vgl. Ziffer 38.1 OECD-MK; Franz Hruschka, in: Jens Schönenfeld/Xaver Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – Kommentar, Art. 5, Rz. 149 ff.

¹⁴⁴ Vgl. WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203; REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), Art. 5 OECD-MA Rn. 140.

¹⁴⁵ Vgl. KROPPEN (Fn. 73), S. 878; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 203. Ob tatsächlich ein Gewinn entsteht, ist aber nicht erheblich, da die tatsächlichen Verhältnisse von den geplanten bzw. erwartbaren abweichen können.

¹⁴⁶ Wortlaut der Regelung: «*Es besteht Einverständnis, dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschliesslich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden.*»

¹⁴⁷ Vgl. DITZ/BÄRSCH/SCHNEIDER (Fn. 134), S. 498.

¹⁴⁸ Vgl. ENDRES (Fn. 46), S. 5.

Der BFH hat deshalb zu Recht im Fall einer inländischen Produktionsgesellschaft, die neben der eigenen Produktions- und Vertriebstätigkeit Vertretertätigkeit für ein anderes verbundenes Unternehmen ausübt, eine Vertreterbetriebsstätte verneint.¹⁴⁹ Die Entscheidung ist in der Literatur überwiegend auf Zustimmung gestossen,¹⁵⁰ wird aber von EAS 958 vom 21. Oktober 1996 abgelehnt.¹⁵¹

Aufgrund der Negativabgrenzung in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA fällt ein unabhängiger Vertreter auch dann unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, wenn er ausserhalb seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt.¹⁵² Nach der Rechtsprechung des BFH ist dabei ein objektivierter, abstrakter Vergleichsmassstab anzulegen, d.h. es ist auf den branchenüblichen Geschäftsbereich der Berufsgruppe der Kommissionäre, Makler oder anderer unabhängiger Vertreter abzustellen und nicht auf den individuellen Geschäftsbereich des jeweiligen Vertreters.¹⁵³ Das Vorliegen einer Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA setzt aber voraus, dass der Vertreter für die Tätigkeiten, die ausserhalb seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liegen, eine Abschlussvollmacht besitzt und die Geschäfte über Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten i. S. des Abs. 4 hinausgehen.¹⁵⁴ Verwaltet ein Kommissionär im Rahmen seiner Tätigkeit ein Konsignationslager des Kommittenten, geschieht dies im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Kommissionärs.¹⁵⁵

Anders als der ständige Vertreter nach § 13 AO setzt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine Vollmacht und deren «gewöhnliche» Ausübung voraus.¹⁵⁶ Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Verträge im Namen des vertretenen Unternehmens abgeschlossen werden, sofern dieses durch die Willenserklärung des Vertreters gebunden wird.¹⁵⁷ Anders ist es aber, wenn der Vertreter ausdrücklich im eigenen Namen auftritt und der Vertragsab-

¹⁴⁹ BFH, Urteil vom 14. September 1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

¹⁵⁰ Vgl. z.B. ENDRES (Fn. 46), S. 3; PRINZ ULRICH, Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen FR 1996, S. 479 ff. S. 483; kritisch FW, IStR 1995, S. 133.

¹⁵¹ SWI 1996, S. 516.

¹⁵² Kritisch: FRESCH/STRUNK, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Fn. 64), Art. 5 OECD-MA Rz. 123.

¹⁵³ BFH, Urteile vom 14. September 1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238 und vom 23. September 1983, III R 76/81, BStBl. II 1984, 94; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 230; a.A. noch BFH, Urteil vom 30. April 1975, I R 152/73, BStBl. II 1975, S. 626, danach sei darauf abzustellen, was nach Lage des jeweiligen Einzelfalles als verkehrsüblich anzusehen sei. Kritisch zur objektiven Betrachtungsweise des BFH, REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), Art. 5 OECD-MA Rn. 142.

¹⁵⁴ Vgl. Ziff. 38 OECD-MK; GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 152; REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 135; CHRISTIAN SCHOPPE/NEERAJ POPAT, Lagerung, Einkauf und Ausstellung als Betriebsstätten ab 2017, BB 2016, S. 113 ff.

¹⁵⁵ So bereits der RFH, Urteil vom 24. März 1942, RStBl. 1942, 714 ff. S. 715 zum DBA Schweiz 1931; im Verhältnis zu Österreich besteht eine Verständigungsvereinbarung für den österreichischen Handelsvertreter mit Auslieferungslager, öBMF vom 9. Februar 1996, SWI 1996, S. 146 f.

¹⁵⁶ Vgl. WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191a.

¹⁵⁷ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 117 m.w.N.; REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 136.

schluss durch den Vertreter keine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Vertragspartner und dem Vertretenen auslöst, weil er – wie es beim Kommissionär der Fall ist – regelmäßig keine Abschlussvollmacht besitzt und Willenserklärungen im eigenen Namen abgibt.¹⁵⁸

Ob eine Vollmacht vorliegt, ist nicht allein nach Zivilrecht zu beurteilen; es ist vielmehr auf das tatsächliche Verhalten der Vertragspartner abzustellen.¹⁵⁹ Die in der Praxis anzu treffende Übung, durch den Vertreter weitgehend ausverhandelte Verträge formal vom vertretenen Unternehmen unterzeichnen zu lassen, steht der Annahme einer Vertreter betriebsstätte nicht entgegen.¹⁶⁰ Klarstellungen diesbezüglich sind vereinzelt in deutschen Abkommen enthalten.¹⁶¹ Umgekehrt sind die Fälle zu beurteilen, bei denen sich – insbesondere bei grösseren Aufträgen – das Unternehmen die Vertragsannahme vor behält.¹⁶² Dies gilt – wie das FG Nürnberg zu einem Fall nach dem DBA Schweiz entschieden hat – erst recht, wenn der Vertreter gehalten ist, auch bei weniger gewichtigen Punkten Rücksprache mit dem Unternehmen zu halten.¹⁶³ Entscheidend sind im Ergebnis somit die tatsächliche Übung bzw. die Aufgabenverteilung und ihre organisatorische Abwicklung.¹⁶⁴ Bei einer Bevollmächtigung lediglich zur Auftragsakquisition wird man

¹⁵⁸ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 117; REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 136; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 201a.

¹⁵⁹ Ziff. 32.1 OECD-MK; GÖRL in Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 118; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191; KUMPF (Fn. 52), S. 44. Nach REIMER gilt der Substance-over-form-Grundsatz, vgl. REIMER, in: Reimer/Urban/Schmid (Fn. 119), § 1.02, Tz. 322. Demgegenüber kann nach REHFELD die tatsächliche Übung nur als Indiz für das Vorliegen einer Vollmacht angesehen werden. Letztere sei Tatbestandsvoraussetzung und kann nicht durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ersetzt werden, REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 137; STEPHAN RASCH, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbegründung – Renaissance des Kommissionärsmodells? IStR 2011, S. 6 ff., S. 11; DITZ/ BÄRSCH/SCHNEIDER (Fn. 134) S. 499. Nach BENDLINGER (Betriebsstätte, Fn. 127), S. 155, soll eine «wirtschaftliche Abschlussvollmacht» genügen. Demgegenüber ist nach der Auslegung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA durch das spanische Tribunal Supremo die wirtschaftliche Abhängigkeit ausreichend und eine Vollmacht mit Bindungswirkung entbehrlich, vgl. die Entscheidungen in den Rs. *Dell Products* vom 20. Juni 2016 (BEHRENZ/ORDINAS, IStR Länderbericht 2016, S. 82), *Rocche* vom 12. Januar 2012 (DITZ/BÄRSCH/SCHNEIDER [Fn. 134], 495 f.). Die Rechtsprechung in anderen Ländern folgt dieser weiten Auffassung jedoch nicht, vgl. die Analyse von DITZ/BÄRSCH/SCHNEIDER (Fn. 134), S. 493 ff.

¹⁶⁰ GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 118; REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 137; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 191; STROBL/KELLMANN, AWD 1969, S. 405 ff., S 408, die von einer Gesetzesumgehung sprechen.

¹⁶¹ So in den DBA mit Aserbeidschan und Indien, vgl. die Abkommensübersicht bei GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 129.

¹⁶² Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 119; REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), Art. 5 OECD-MA Rn. 137; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 204.

¹⁶³ FG Nürnberg, Urteil vom 28. September 2011, 3 K 959/2008, DStRE 2012, S. 1063.

¹⁶⁴ Vgl. REHFELD, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 104), DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 140 f.

deshalb – anders als das öBMF¹⁶⁵ – nicht davon ausgehen können, dass «in der Regel» eine Vertreterbetriebsstätte vorliegt. Bei sogenannten Funktionsabschmelzungen neigen Finanzverwaltungen dazu, eine Vollmacht zu unterstellen, um Steuersubstrat über eine Vertreterbetriebsstätte zu sichern.¹⁶⁶

Die Vollmacht kann auf bestimmte Geschäfte beschränkt sein.¹⁶⁷ In diesem Fall können Handlungen des Vertreters, die von ihr nicht umfasst sind, nicht der Vertreterbetriebsstätte zugerechnet werden.¹⁶⁸ Liefert beispielsweise der Vertreter – neben seiner Vertretertätigkeit – auch Waren aus, die von den Kunden unmittelbar beim Unternehmen bestellt wurden, zählt diese Tätigkeit nicht zur Vertreterbetriebsstätte.¹⁶⁹

Wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für die Vertreterbetriebsstätte ist, dass die Vollmacht im anderen Staat «gewöhnlich» ausgeübt wird.¹⁷⁰ Nur so findet eine Tätigkeitsverfestigung statt, die – wie die feste Einrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA – eine steuerliche Anknüpfung rechtfertigt.¹⁷¹ Hierzu ist es – wie auch Ziff. 32 OECD-MK zutreffend feststellt – nicht erforderlich, dass sich der Vertreter in dem anderen Vertragsstaat gewöhnlich aufhält oder dort seinen Wohnsitz nimmt. In einer Bemerkung zu dieser Ziff. stellt Deutschland aber fest, dass dem Erfordernis der Mindestdauer der Vertretung eine erhöhte Bedeutung zukommt, wenn der Vertreter im Quellenstaat weder ansässig ist noch dort eine feste Einrichtung hat.¹⁷² Der BFH legt im Urteil vom 3. August 2005 (I R 87/04)¹⁷³ eine Sechs-Monatsgrenze zugrunde und orientiert sich dabei an der Zeit-

¹⁶⁵ ÖBMF vom 17. August 1995, SWI 1995, S. 402.

¹⁶⁶ Vgl. BENDLINGER, Betriebsstätte (Fn. 127), S. 154 f. und die Urteilsbesprechungen S. 158 ff.; CHRISTIAN EHLMERMAN/MARTA CASTELON, Wann handelt ein abhängiger Vertreter «gewöhnlich»? – Eine Betrachtung aus der deutschen und internationalen Steuerrechtsperspektive, ISR 2016, S. 386 ff., S. 387.

¹⁶⁷ Vgl. auch Art. 5 Nr. 33 MK.

¹⁶⁸ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 118.

¹⁶⁹ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 118; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 196. Davon gehen auch § 6 Verständigungsvereinbarungsverordnung mit den Niederlanden vom 20. Dezember 2010, BGBl. I 2010, S. 2183 und das BMF-Schreiben vom 11. Oktober 2002 (Fn. 86), S. 957 für niederländische Blumenhändler aus, die sich allerdings darüber hinwegsetzen, dass der Vertreterbegriff in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine gewisse Nachhaltigkeit bzw. Ständigkeit voraussetzt, deshalb zu Recht ablehnend JÜRGEN LÜDICKE, Lasst Blumen sprechen! – Zur fahrenden Vertreterbetriebsstätte, IStR 2003, S. 164 f.

¹⁷⁰ Vgl. LÜDICKE (Fn. 169), S. 164 f.; EHLMERMAN/CASTELON (Fn. 166), S. 386 ff.

¹⁷¹ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 120 m.w.N.; REIMER, in: Reimer/Urban/Schmid (Fn. 119), § 1.02, Tz. 326 ff.; WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 195 f.

¹⁷² Vgl. Ziff. 45.9.

¹⁷³ BStBl. II 2006, S. 220. Die Rechtsprechung einiger FG ist hier weniger restriktiv (vgl. die Urteilszusammenstellung bei WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 196).

grenze, die er auch für die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA als massgebend ansieht.¹⁷⁴

Schliesslich muss der Vertreter für das Unternehmen mit Geschäften betraut sein, die über blosse Vorbereitungs- und Hilfätigkeiten i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA hinausgehen.¹⁷⁵ Bei der Beurteilung ist dabei nicht auf den Umfang der Vollmacht, sondern auf die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten abzustellen.¹⁷⁶

2.2. Österreich

2.2.1. Aus innerstaatlicher Sicht

Der beschränkten Einkommen- bzw Körperschaftsteuerpflicht gemäss § 98 Abs. 1 Z 3 EStG (allenfalls i.V.m. § 21 Abs. 1 KStG) unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 23 EStG, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt. Außerdem werden gewisse Arten von gewerblichen Einkünften bei blosser Ausübung im Inland unabhängig davon erfasst, ob eine inländische Betriebsstätte unterhalten oder ein Vertreter im Inland bestellt ist; dies sind Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und aus gewerblicher Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG lautet:

«§ 98. (1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte: [...] 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), - für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder - für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder - bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt. Einkünfte - aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, - aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und - aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland

¹⁷⁴ Zustimmend WASSERMAYER, in: Wassermeyer (Fn. 81), MA Art. 5 Rz. 37a, S. 196; KLAUS BUCIEK, Kann ein Organ einer Kapitalgesellschaft deren «ständiger Vertreter» sein? in: RUDOLF GOCKE/DIETMAR GOSCH/MICHAEL LANG, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung: Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005 S. 289 ff., S. 301; für eine Ableitung aus Art. 5 Abs. 1 OECD-MA auch REIMER, in: Reimer/Urban/Schmid (Fn. 119), § 1.02, Tz. 326 ff.

¹⁷⁵ Ziff. 28 und 33 OECD-MK; FRESCH/STRUNK, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Fn. 64), Art. 5 OECD-MA Rz. 112.

¹⁷⁶ Vgl. GÖRL, in: Vogel/Lehner (Fn. 64), Art. 5 Rz. 123 m.w.N.

sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. [...]»

Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen somit bei Fehlen einer örtlichen Betriebsstätte nach § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG auch dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn im Inland ein ständiger Vertreter (z.B. für Vertriebsaktivitäten) bestellt ist.¹⁷⁷ Das selbständige Tatbestandsmerkmal eines ständigen Vertreters ist somit gegenüber dem Vorhandensein einer Betriebsstätte subsidiär und soll die Steuerpflicht auf alle Fälle erstrecken, in denen zwar keine inländische örtliche Betriebsstätte, aber dennoch eine vergleichbar intensive Inlandspräsenz besteht.¹⁷⁸ Der Begriff des ständigen Vertreters ist auch in § 29 Abs. 2 lit b BAO genannt; diese Bestimmung setzt aber für die Annahme einer Betriebsstätte voraus, dass der Vertreter über eine Geschäftseinrichtung verfügt, über die der Geschäftsherr Verfügungsmacht hat,¹⁷⁹ während es für den Eintritt in die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG schon ausreicht, dass der ausländische Unternehmer im Inland einen ständigen Vertreter bestellt, also eine personenbezogene Tätigkeitsbetriebsstätte besteht.¹⁸⁰

§ 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG betrifft freilich (nur) die Besteuerung gewerblicher Einkünfte des vertretenen ausländischen Unternehmers,¹⁸¹ nicht aber die Steuerpflicht des Entgelts für den ständigen Vertreter (z.B. Dienstbezug, Provision); dieses ist gesondert im Lichte der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht des Vertreters selbst zu beurteilen. Der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 TS 1 bis 3 EStG unterliegt somit der in den Bereich des ständigen Vertreters entfallende Teil des Gewinns des ausländischen Gewerbebetriebes; es besteht keine Attraktivkraft des inländischen ständigen Vertreters oder des unbeweglichen Vermögens.¹⁸² Dies bedeutet, dass nur jene Einkünfte, die im Veranlassungszusammenhang mit diesen inländischen Anknüpfungspunkten stehen, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäss § 98 Abs. 1 Z 3 EStG erfasst werden.¹⁸³

¹⁷⁷ Ausführlich zum Begriff des «ständigen Vertreters» z.B. THOMAS BACHNER, Ständiger Vertreter und Vertreter-Betriebsstätte gemäss § 29 BAO, SWI 2002, S. 515 ff., S. 515; URSULA ZIESERITSCH / ZÜGER MARIO, Beschränkte Steuerpflicht durch ständige Vertreter, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/ Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, S. 101 ff., S. 101; BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 140.

¹⁷⁸ Rz. 7932, Einkommenssteuerrichtlinien, EStR 2000; BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 140.

¹⁷⁹ Siehe nur BACHNER (Fn. 177), S. 520 f.

¹⁸⁰ BENDLINGER (Fn. 12), S. 140.

¹⁸¹ Gewerbliche Einkünfte, für die im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist, unterliegen grundsätzlich der Pflichtveranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 1 EStG.

¹⁸² Siehe nur LUDWIG, in: DORALT WERNER/KIRCHMAYR SABINE/MAYR GUNTER/ZORN NIKOLAUS (Hrsg.), Kommentar zum Einkommenssteuergesetz EStG, Wien 2011, § 98 N 38.

¹⁸³ Siehe z.B. EDUARD LECHNER, Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten, Wien 1982, S. 52. Die Tatbestandsmerkmale Betriebsstätte, ständiger Vertreter und unbewegliches Vermö-

Als «ständige Vertreter» i.S.d. § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG sind Personen anzusehen, die nicht nur vorübergehend zur Abwicklung von Geschäften im Inland bestellt sind.¹⁸⁴ Aus dem Attribut «ständig» ergibt sich weiters, dass der Vertreter aufgrund einer über den Einzelfall hinaus gehenden Regelung und für eine gewisse Dauer tätig werden muss.¹⁸⁵ Massgeblich ist zudem das Vorliegen einer sachlichen Weisungsgebundenheit und eine Art persönliches Abhängigkeitsverhältnis.¹⁸⁶ Irrelevant ist, ob der Vertreter nicht-selbständig, gewerblich oder selbständig tätig ist (z.B. angestellter Aussendienstmitarbeiter,¹⁸⁷ selbständige Handelsvertreter)¹⁸⁸ oder selbst über eine Betriebsstätte im Inland verfügt;¹⁸⁹ nicht zwingend erforderlich ist es nach § 98 EStG zudem, dass ein inländischer ständiger Vertreter auch über eine formelle Verhandlungs- oder Vertragsabschlussvollmacht verfügt.¹⁹⁰ Nach der Verwaltungspraxis soll auch der Alleingeschäftiger ständiger Vertreter «seiner» Gesellschaft sein können.¹⁹¹ Nicht massgeblich ist es schliesslich, ob der ständige Vertreter eine natürliche oder juristische Person ist; so kann z.B. auch eine Tochtergesellschaft ständiger Vertreter der Muttergesellschaft sein.¹⁹²

gen im Inland als Anknüpfungsmerkmale für die beschränkte Steuerpflicht gewerblicher Einkünfte haben die Funktion, entsprechend dem Territorialitätsprinzip eine Zuordnung zum Inland herzustellen und die Tätigkeit eines ausländischen Gewerbebetriebs aus Wettbewerbsgründen der inländischen Besteuerung zu unterwerfen. Der inländische Besteuerungsanspruch wird – abgesehen von den Sondertatbeständen des § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 bis 6 EStG – bei Einkünften aus Gewerbebetrieb auf die Fälle eingeschränkt, in denen eine intensive sachliche oder personelle Beziehung zum Inland durch eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter («Betriebsstättenprinzip») oder unbewegliches Vermögen («Belegheitsprinzip») besteht. Die Erfassung der Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und aus gewerblicher Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland lässt sich mit dem Arbeitsort- bzw Tätigkeitsprinzip begründen. Siehe dazu auch, GEORG KOFLER, in: Stefan Bendlinger/Sabine Kanduth-Kristen/Georg Kofler/Florian Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2015, Rz. VII/50, (zit.: BEARBEITER, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger).

¹⁸⁴ Rz. 7932 EStR 2000.

¹⁸⁵ Rz. 7932 EStR 2000.

¹⁸⁶ VwGH, Urteil vom 17. Dezember 1993, 93/15/0094, ÖStZB 1994, S. 395 (wonach ein «ständiger Vertreter [...] nämlich eine Person [ist], die auf Grund eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses für den ausländischen Unternehmer tätig wird»); Rz. 7932 EStR 2000 (massgeblich ist «das Vorliegen einer Art von persönlichem Abhängigkeitsverhältnis»); a.A. hinsichtlich des Erfordernis eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses aber z.B. BFH, Urteil vom 28. Juni 1972, I R 35/70, BFHE 106, S. 206.

¹⁸⁷ Siehe z.B. EAS 1029 = SWI 1997, S. 232; EAS 1884 = SWI 2001, S. 373.

¹⁸⁸ Rz. 7932 EStR 2000; EAS 3080 = SWI 2009, S. 402.

¹⁸⁹ Rz. 7932 EStR 2000; LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 651; KOFLER, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Fn. 183), Rz. VII/57.

¹⁹⁰ Siehe z.B. EAS 3270 = SWI 2012, S. 99.

¹⁹¹ Pkt. 1.3 des Salzburger Steuerdialogs 2009 – Aussensteuerrecht und Internationales Steuerrecht (BMF-010221/2415-IV/4/2009), AÖF 2009/260.

¹⁹² Rz. 7932 EStR 2000; Rz. 174 VPR 2010.

Strittig ist jedoch, ob der Tatbestand des ständigen Vertreters eine direkte (unmittelbare) Vertretungsmacht i.S. eines Handelns im fremden Namen und auf fremde Rechnung (z.B. aufgrund einer Vollmacht i.S.d. §§ 1005 ff. ABGB) voraussetzt oder auch eine indirekte (mittelbare) Vertretung i.S. eines Handelns im eigenen Namen auf fremde Rechnung (z.B. Kommission i.S.d. §§ 383 ff. UGB) vom Begriff erfasst ist.¹⁹³ Diese Diskussion wurde in der jüngeren Vergangenheit insbesondere für Fälle der «Herabstufung» einer österreichischen Vertriebstocktergesellschaft zur Kommissionärstocktergesellschaft geführt, zumal diesfalls die Frage nach dem Vorliegen einer österreichischen Vertreterbetriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft besonders augenscheinlich ist.¹⁹⁴ Im Schrifttum findet sich hier sowohl die Ansicht, dass Verkaufstätigkeiten im eigenen Namen aufgrund des Erfordernisses einer zivilrechtlichen Betrachtung nicht unter § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG zu subsumieren seien,¹⁹⁵ als auch jene, dass der Vertreterbegriff sowohl Handeln im eigenen wie auch im fremden Namen umfasse,¹⁹⁶ sodass ein Handeln des Vertreters im eigenen Namen nur dann nicht unter § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG falle, wenn der Vertreter auch auf eigene Rechnung handle (z.B. Eigenhändler).¹⁹⁷ Die Verwaltungspraxis hat sich dem letztgenannten Verständnis angeschlossen: Auf Basis der historischen Wurzeln des § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG¹⁹⁸ und des Gesamtzusammenhangs¹⁹⁹ umfasse der Begriff des «ständigen Vertreters» «nicht nur den unmittelbaren Vertreter, der Willenserklärungen im Namen des Vertretenen abgibt, sondern auch den mittelbaren Vertreter, der zwar im eigenen Namen, aber für fremdes Interesse auftritt. Dies hat zur Folge, dass nicht nur ein Dienstnehmer oder ein selbständiger Handelsvertreter, sondern auch ein im eigenen Namen auftretender Kommissionär «ständiger

¹⁹³ Dazu z.B. LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 651 f.; ANDREAS NOWOTNY /SEBASTIAN PAULITSCH in: Andreas Damböck/Harald Galla/Clemens Nowotny (Hrsg.), Verrechnungspreisrichtlinien, Wien 2012, K386 ff. Siehe weiters auch die Diskussionswiedergaben bei PRILLINGER JOHANNES, SWI-Jahrestagung: Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte, SWK 2009, S. 496, S. 496 ff., und bei CANETE BERNHARD/ ECKERSTORFER MARTIN, SWI Jahrestagung: DBA-Vertreterbetriebsstätte versus «ständiger Vertreter», SWI 2010, S. 363, S. 363 ff., sowie die – aus der Perspektive sowohl der Beratungspraxis als auch der Finanzverwaltung beschriebene – Fallstudie bei DOMMES SABINE/GREINECKER HERBERT, Fallbeispiel Transfer Pricing – Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, S. 414, S. 414 ff.

¹⁹⁴ Siehe dazu z.B. Rz. 176 f. VPR 2010; EAS 2681 = SWI 2006, S. 35; ausführlich z.B. JIROUSEK (Fn. 25), S. 133 ff.; STARINGER CLAUS, Kommissionärsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb, SWI 2010, S. 407, S. 407 ff.; DORIS HACK/ROBERT PERNEGGER, Kommissionär als Vertreterbetriebsstätte? in: Doris Hack/Barbara Polster-Grüll/Robert Pernegger/Hans Zöchling (Hrsg.), Internationale Steuer-Fallstudien, Wien 2011, S. 97, S. 97 ff.

¹⁹⁵ Siehe z.B. NOWOTNY/PAULITSCH, in: Damböck/Galla/Nowotny (Fn. 193), K386 ff.

¹⁹⁶ So z.B. BACHNER (Fn. 177), S. 515 f. m.w.N.; JIROUSEK (Fn. 25), S. 133, S.135 f.; LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 651.

¹⁹⁷ So z.B. LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 651 f.

¹⁹⁸ Siehe BFH, Urteil vom 28. Juni 1972, I R 35/70, BFHE 106, S. 206.

¹⁹⁹ Zum abkommensrechtlichen Zusammenhang siehe EAS 2988 = SWI 2008, S. 386.

Vertreter» des Kommittenten ist, da auch ihm die Verpflichtung obliegt, nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse des Kommittenten zu handeln (§ 384 UGB).²⁰⁰

Die Verwaltungspraxis lässt in ihre Auslegung des innerstaatlichen Rechts allerdings auch das Abkommensrecht und die dort in Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA vorgenommene Differenzierung nach der rechtlichen oder wirtschaftlichen «Abhängigkeit» des Vertreters einfließen.²⁰¹ So sei § 98 Abs. 1 Z 3 EStG im Lichte des Abkommensrechts dahingehend auszulegen, dass Personen, die im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung Geschäfte abschliessen (Kommissionäre), keine ständigen Vertreter sind, sofern sie nicht vom ausländischen Geschäftsherrn (Kommittent, Prinzipal) «abhängig» sind.²⁰² Auch innerstaatlich werden damit im Gleichklang mit dem Abkommensrecht «die im eigenen Namen tätigen unabhängigen Vertreter nicht mehr als «ständige Vertreter» gewertet».²⁰³ Umgekehrt folgert die Verwaltungspraxis, dass im Falle einer «Abhängigkeit» auch der im eigenen Namen auftretende Vertreter (z.B. Kommissionär) eine inländische Vertreterbetriebsstätte i.S.d. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG begründen, es also einen «abhängigen Kommissionär» geben kann.

Die relevante «Abhängigkeit» kann sich – im Gleichklang mit dem abkommensrechtlichen Verständnis²⁰⁴ – insbesondere aus einer umfassenden Weisungs- und Kontrollgebundenheit (z.B. im Hinblick auf den Vertrieb der Produkte)²⁰⁵ bzw. daraus ergeben, dass die Verkaufstätigkeit (langfristig) nur für einen einzigen Auftraggeber (z.B. für die ausländische Muttergesellschaft) ausgeübt wird,²⁰⁶ dies sei etwa dann der Fall, wenn nur die Produkte der Muttergesellschaft oder sonst Konzernprodukte kommissionsweise für die Muttergesellschaft vertrieben werden.²⁰⁷ Da auch Kapitalgesellschaften die Funktion

²⁰⁰ Rz. 171 f. VPR 2010 (unter Verweis auf die in BFH, Urteil vom 28. Juni 1972, I R 35/70, BFHE 106, S. 206, wiedergegebene Entstehungsgeschichte); siehe in diesem Sinne z.B. auch EAS 2988 = SWI 2008, S. 386.

²⁰¹ So deutlich EAS 2988 = SWI 2008, S. 386; äusserst kritisch zu dieser Methodik NOWOTNY/PAULITSCH, in: Damböck/Galla/Nowotny (Fn. 193), K 388.

²⁰² Siehe die – eingeschränkt zu lesende (EAS 2988 = SWI 2008, S. 386; Rz. 178 VPR 2000) – Rz. 7932 EStR 2000 und weiters z.B. EAS 1825 = SWI 2001, S. 200. Diese Auslegung differenziert somit zwischen Kommissionären i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA (sog. «unabhängige Vertreter») und «abhängigen Vertretern» i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (siehe deutlich EAS 2988 = SWI 2008, S. 386; Rz. 178 VPR 2010).

²⁰³ Rz. 178 VPR 2010; ebenso EAS 2988 = SWI 2008, S. 386.

²⁰⁴ Dazu Ziff. 2.2.2.

²⁰⁵ EAS 2681 = SWI 2006, S. 35; EAS 3080 = SWI 2009, S. 402; siehe auch JIROUSEK (Fn. 25), S. 136. Umgekehrt macht der blosse Umstand, dass ein Kommissionär das Interesse des Kommittenten wahrzunehmen und dessen Weisungen zu befolgen hat (§ 384 Abs. 1 UGB), den Kommissionär noch nicht zum abhängigen Vertreter (Rz. 174 VPR 2010; ebenso z.B. BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 140; für ein Abhängigkeitsverhältnis spreche hingegen, wenn der Kommissionär auch Weisungen darüber unterliegt, wie er seinen Arbeitsablauf zu gestalten hat, und der Vertretene hierüber auch Kontrollrechte besitzt (Rz. 174 VPR 2010).

²⁰⁶ EAS 2681 = SWI 2006, S. 35; Rz. 174 VPR 2010.

²⁰⁷ Rz. 174 VPR 2010.

eines abhängigen Vertreters innehaben können,²⁰⁸ spreche daher im Falle einer «Herabstufung» einer bisher auf Eigenhandelsbasis tätigen Vertriebstochtergesellschaft zu einer blosen Kommissionärstochtergesellschaft die Vermutung dafür, dass die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische Vertreterbetriebsstätte begründe;²⁰⁹ es unterliege diesfalls nicht nur die Vertriebstochtergesellschaft mit ihrer Vertreterprovision, sondern auch die ausländische Muttergesellschaft mit den – nach Abzug der Vertreterprovision – verbleibenden Gewinnen aus dem Österreich-Geschäft der inländischen Besteuerung.²¹⁰

2.2.2. Aus abkommensrechtlicher Sicht

Die DBA weisen das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb regelmäßig entsprechend Art. 7 OECD-MA als Unternehmensgewinne dem Betriebsstättenstaat zu. Der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA unterscheidet sich zwar vom inländischen Betriebsstättenbegriff des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG i.V.m § 29 BAO,²¹¹ umfasst aber gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auch Vertreterbetriebsstätten.²¹² Allerdings ist der abkommensrechtliche Vertreterbegriff in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nach h.A. enger als jener des innerstaatlichen «ständigen Vertreters»: Liegt daher ein abkommensrechtlicher Vertreter i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vor, so handelt es sich dabei nach der Verwaltungspraxis auch stets um einen «ständigen Vertreter» i.S.d. § 98 EStG.²¹³ Liegt umgekehrt zwar ein ständiger Vertreter i.S.d. § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG vor, sind aber die Kriterien der Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht erfüllt, entfaltet das DBA seine Schrankenwirkung und steht der Ausübung des nationalrechtlichen Besteuerungsanspruchs entgegen.²¹⁴

Im Abkommensrecht kann gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine natürliche oder juristische Person²¹⁵ – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA – eine sogenannte «Personenbetriebsstätte» für den ausländischen Unternehmer begründen.²¹⁶ Dies ist der Fall, wenn die natürliche oder juristische Person im

²⁰⁸ Rz. 174 VPR 2010.

²⁰⁹ Rz. 176 VPR 2010; EAS 2125; EAS 2681 = SWI 2006, S. 35.

²¹⁰ Rz. 176 VPR 2010; EAS 2125; EAS 2128 = SWI 2002, S. 556.

²¹¹ Dazu z.B. Rz. 7930 f. EStR 2000 und 162 VPR 2010.

²¹² Rz. 7933 ff. EStR 2000; Rz. 171 ff. VPR 2010.

²¹³ Rz. 173 VPR 2010; siehe auch EAS 1682 = SWI 2000, S. 352; EAS 1866 = SWI 2001, S. 325; EAS 1884 = SWI 2001, S. 373; EAS 2988 = SWI 2008, S. 386.

²¹⁴ Speziell zur Vertreterbetriebsstätte EAS 1682 = SWI 2000, S. 352, und allgemein zur Schrankenwirkung KOFLER, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Fn. 183), Rz. IX/25 m.w.N.

²¹⁵ Siehe z.B. EAS 958 = EAS 1996, S. 516.

²¹⁶ Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist ein subsidiärer Ersatztatbestand, der eine Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung begründet. Wenn bereits nach den Abs. 1, 2 und 3 (vorbehaltlich der Ausnahme in Abs. 4) des Art. 5 OECD-MA eine Betriebsstätte besteht, ist Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht weiter zu prüfen (siehe EAS 1884 = SWI 2001, S. 373).

Quellenstaat für ein Unternehmen²¹⁷ – selbständig oder unselbständig²¹⁸ – tätig ist,²¹⁹ die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen, und diese Vollmacht dort auch gewöhnlich ausübt;²²⁰ negativ wird dieser Tatbestand dadurch abgegrenzt, dass der Vertreter weder Makler noch Kommissionär noch ein anderer unabhängiger Vertreter i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA ist, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, bzw. nicht ausschliesslich vorbereitende und Hilfstätigkeiten ausübt.²²¹ Eine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird daher nur durch eine Person begründet, die aufgrund des Umfanges ihrer Vollmacht oder der Art ihrer Tätigkeit bewirkt, dass das ausländische Unternehmen in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr teilnimmt.²²² Dies ist nur im Fall der Nachhaltigkeit gegeben, wenn also die Abschlussvollmacht im Quellenstaat «gewöhnlich ausgeübt» wird; eine bloss vorübergehende Vertretertätigkeit erfüllt diese Voraussetzung nicht, umgekehrt ist es auch nicht möglich, die Häufigkeit der Vertreteraktivitäten generalisierend zu quantifizieren, ab der man zum Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte gelangen kann.²²³ Für Österreich ist Richtschnur, ob durch den Vertretereinsatz eine Vertriebstätigkeit in jener Art und Intensität abgewickelt wird, wie sie sonst im Wege eines Verkaufsbüros ausgeübt wird, wozu insbesondere bloss gelegentliche Verkaufsgeschäfte nicht ausreichen.²²⁴

Nur ein «abhängiger» Vertreter kann damit zur Betriebsstätte seines Geschäftsherrn werden, während umgekehrt durch Art. 5 Abs. 6 OECD-MA klargestellt wird, dass ein Makler, Kommissionär oder ein anderer unabhängiger Vertreter keine Betriebsstätte für

²¹⁷ Der Einzelunternehmer selbst kann daher nach h.A. keine Vertreterbetriebsstätte seines Unternehmens sein (BFH, Urteil vom 18. Dezember 1990, X R 82/89, BStBl II 1991, S. 395). Auch der Vorstand einer Aktiengesellschaft kann grundsätzlich nicht unabhängiger Vertreter seiner Gesellschaft sein (er handelt «als» und nicht «für» das Unternehmen; LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 638, wobei allerdings nach der Verwaltungspraxis sowohl ein im Abhängigkeitsverhältnis zur Gesellschaft stehender, angestellter Geschäftsführer (EAS 1666 = SWI 2000, S. 294) als auch im Fall einer «Ein-Mann-Kapitalgesellschaft» der Alleingesellschafter oder Gesellschafter-Geschäftsführer durchaus eine Vertreterbetriebsstätte begründen könne (Pkt. 1.3 des Salzburger Steuerdialogs 2009 – Aussensteuerrecht und Internationales Steuerrecht [BMF-010221/2415-IV/4/2009], AÖF 2009/260). Siehe zu dieser Streitfrage im innerstaatlichen deutschen Recht zuletzt auch m.w.N. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15. Juni 2016, 1 K 1685/14, IStR 2016, S. 818, Revision beim BFH unter I R 54/16.

²¹⁸ EAS 699 = SWI 1995, S. 402.

²¹⁹ Siehe z.B. EAS 3080 = SWI 2009, S. 402; EAS 3232 SWI 2011, S. 467; VwGH, Urteil vom 17. Dezember 1993, 93/15/0094.

²²⁰ Ausführlich z.B. BENDLINGER, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Fn. 183), Rz. XIII Rz. 198 ff. m.w.N.

²²¹ Siehe zu vorbereitenden und Hilfstätigkeiten insbesondere EAS 276 = SWI 1993, S. 204; EAS 649 = SWI 1995, S. 284; EAS 1560 = SWI 2000, S. 5; EAS 2042 = SWI 2002, S. 307; EAS 3232 = SWI 2011, S. 467; EAS 3270 = SWI 2012, S. 99.

²²² Rz. 7933 EStR 2000.

²²³ EAS 2347 = SWI 2003, S. 517.

²²⁴ EAS 2347 = SWI 2003, S. 517.

seinen Geschäftsherren begründet, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.²²⁵ Der unabhängige Vertreter unterscheidet sich vom abhängigen Vertreter dadurch, dass er rechtlich und wirtschaftlich unabhängig ist.²²⁶ Trägt der Vertreter etwa kein unternehmerisches Risiko, ist dies ein Indiz für seine wirtschaftliche Abhängigkeit, wobei ein Tätigwerden für nur einen einzigen Auftraggeber i.d.R. zum Vorliegen einer solchen Abhängigkeit führt.²²⁷ Umgekehrt kann auch der – in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA – ausdrücklich erwähnte Kommissionär nach h.A. «abhängig» i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein; dies ist – im Einklang mit der Auslegung der nationalrechtlichen Vorschrift des § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG – etwa dann der Fall, wenn ausgedehnte Weisungsrechte oder eine wirtschaftliche Abhängigkeit bestehen (etwa weil nur die Produkte der Muttergesellschaft oder sonst Konzernprodukte kommissionsweise für die Muttergesellschaft vertrieben werden).²²⁸ Diese Überlegung betrifft auch «Kommissionärstochtergesellschaften»: Auch eine inländische Tochtergesellschaft kann nämlich als abhängiger Vertreter eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ihrer ausländischen Muttergesellschaft begründen, wenn die erforderliche rechtliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit besteht.²²⁹ Die «Anti-Organ-Klausel» des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA, wonach allein dadurch, dass eine in einem Staat ansässige Gesellschaft eine im anderen Staat ansässige Gesellschaft beherrscht oder von dieser beherrscht wird, keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen wird, macht jedoch deutlich, dass die aus der Anteilseignerstellung der Muttergesellschaft fliessenden Kontrollrechte für sich alleine keine relevante «Abhängigkeit» begründen können.²³⁰

Im Mittelpunkt der jüngeren Diskussion rund um die abkommensrechtliche Beurteilung von Kommissionärsstrukturen und Funktionsabschmelzungen stand freilich die Frage, wie die Wendung «Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen» richtig zu verstehen sei. In der Tat neigen vor allem bei «Funktionsabschmelzungen» durch Herabstufung von bisher auf Eigenhandelsbasis tätigen Tochtergesellschaften zu Kommissionären Finanzverwaltungen dazu, das dadurch entgehende Steuersubstrat durch die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA «kompensieren» zu wollen,²³¹ obwohl der Wortlaut einen Vertrag «im Namen» des Vertrete-

²²⁵ Siehe auch Rz. 178 VPR 2010.

²²⁶ Rz. 7936 EStR 2000; EAS 1105 = SWI 1997, S. 506; EAS 2581 = 2005, S. 245; EAS 2909 = SWI 2008, S. 10 (unter Verweis auf Art. 5 Tz 38.6 OECD-MK); EAS 2246 = SWI 2003, S. 158; EAS 2581 = 2005, S. 245.

²²⁷ Art. 5 Tz 38.6 OECD-MK; EAS 2681 = SWI 2006, S. 35; EAS 2909 = SWI 2008, S. 10.

²²⁸ Siehe wiederum Rz. 174 VPR 2010 (unter Hinweis auf Art. 5 Tz 38.6 OECD-MK) sowie oben Ziff. 2.2.1.

²²⁹ Siehe auch Art. 5 Tz 38.1. letzter Satz OECD-MK; weiters aus der österreichischen Verwaltungspraxis z.B. Rz. 176 VPR 2010; EAS 733 = SWI 1995, S. 444; EAS 785 = SWI 1996, S. 53; EAS 2125; EAS 2128 = SWI 2002, S. 556; EAS 2681 = SWI 2006, S. 35; weiters z.B. JIROUSEK (Fn. 25), S. 136.

²³⁰ Siehe auch Art. 5 Tz 38.1. OECD-MK.

²³¹ So für Österreich z.B. Rz. 175 f. VPR 2010; EAS 2681 = SWI 2006, S. 35; JIROUSEK (Fn. 25), S. 133 ff.; zur Kritik siehe z.B. STARINGER (Fn. 194), S. 407 ff.

nen mit dem Abnehmer erfordert (der Auftraggeber rechtlich aber nur dem Kommissiö-
när gegenüber gebunden ist). Nicht zuletzt angesichts der widerstreitenden internatio-
nalen Judikatur²³² konnte über die Auslegung dieser Wendung im gegenwärtigen Art. 5
Abs. 5 OECD-MA bislang keine flächendeckende Einigung erzielt werden. Unklar ist da-
her, ob für die Annahme eines «abhängigen Vertreters» i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA
eine gegenüber Dritten wirksame rechtliche (direkte) Bindung des Unternehmers not-
wendig ist, oder ob eine wirtschaftliche (indirekte) Bindung des Geschäftsherrn durch
den Vertreter ausreicht.

Die österreichische Verwaltungspraxis steht diesbezüglich auf dem Standpunkt, dass das
Erfordernis in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, Verträge im Namen des Vertretenen abzuschlie-
sen, als «wirtschaftliche Verkaufsvollmacht» zu verstehen und eine formale Abschluss-
vollmacht nicht erforderlich sei.²³³ Damit meint die Verwaltungspraxis aber nicht nur
eine wirtschaftliche Betrachtung der Frage, ob vertrauenstheoretisch aufgrund eines An-
scheins oder einer Duldung eine wirksame Stellvertretung und damit eine direkte Bin-
dung des Geschäftsherrn vorliege,²³⁴ sondern auch ein wirtschaftliches Verständnis der
Stellvertretung selbst: Es komme nämlich nicht darauf an, dass der Vertreter den Vertrag
ausdrücklich im Namen des vertretenen Unternehmens abschliesst, sondern es genüge,
dass er im eigenen Namen abschliesst, wenn sich daraus eine Leistungsverpflichtung
für das vertretene Unternehmen ergebe;²³⁵ da es nun im Wesen des Kommissionsvertra-
ges liege, dass sich der Kommittent seinem Kommissionär gegenüber verpflichtet, ein
vom Kommissionär geschlossenes Verkaufsgeschäft auch tatsächlich zu erfüllen, sei im

²³² Siehe für ein zivilrechtliches Verständnis den französischen Conseil d'Etat 31. März 2010 – No. 304715 und No. 308525, *Zimmer*, sowie das norwegische Höchstgericht 2. Dezember 2011 – No. 2011.755, *Dell Products*, und für ein wirtschaftliches Verständnis das spanische Tribunal Supremo vom 12. Januar 2012 – No. 1626/2008, JUR/2012/41054, *Roche*; dazu jeweils m.w.N. auch BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S.140 ff.; BENDLINGER, Absage (Fn. 12), S.101 ff.; LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 640 ff.; MIT-TERLEHNER (Fn. 12), S. 559.

²³³ Rz. 175 VPR 2010.

²³⁴ So z.B. beim Bestellvertreter ohne formelle Abschlussvollmacht, dessen Kundenaufträge aber routine-
mäßig ohne inhaltliche Prüfung vom Geschäftsherrn genehmigt werden (siehe zur Entgegennahme
von Bestellungen in einem standardisierten Bestellverfahren als Ausübung einer Verkaufsvollmacht z.B.
EAS 877; EAS 1051 = SWI 1997, S. 236; EAS 1682 = SWI 2000, S. 352; EAS 3270 = SWI 2012, S. 99; Rz. 175
VPR 2010), oder wenn der Vertreter berechtigt ist, alle Einzelheiten eines Vertrages in einer Weise aus-
zuhandeln, dass daraus eine Bindung des Vertretenen abzuleiten ist, selbst wenn die förmliche Ver-
tragsunterzeichnung im Ausland erfolgt (Rz. 175 VPR 2010 unter Hinweis auf Art. 5 Tz 33 Satz 3 und 4
OECD-MK; Rz. 7934 EStR 2000; EAS 3270 = SWI 2012, S. 99). Dazu ausführlich LOIDL/ROSENBERGER
(Fn. 12), S. 645.

²³⁵ Rz. 175 VPR 2010 unter – zumindest nicht unkritischem – Hinweis auf Art. 5 Tz 32.1 OECD-MK; aus-
führlich zu dieser Kommentarstelle und deren möglicher Bedeutung für die Ansicht der Finanzverwal-
tung JIROUSEK (Fn. 25), S.136 ff.

Fall des Einsatzes von wirtschaftlich abhängigen Kommissionären regelmäßig eine Verkaufsvollmacht i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA gegeben.²³⁶

Diese Ansicht der Finanzverwaltung ist im Schrifttum allerdings auf wohl begründete Kritik gestossen.²³⁷ Denn erstens ist nach österreichischem (und wohl überhaupt kontinentaleuropäischem) Zivilrecht für das Vorliegen einer – von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA angesprochenen – «Vollmacht» ein Handeln im fremden Namen erforderlich, weshalb indirekte Vertreter (wie z.B. Kommissionäre) aus dem abkommensrechtlichen Vertreterbegriff ausscheiden. Zweitens kann es – entgegen der Ansicht der Verwaltungspraxis – für die Auslegung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht auf die rechtlichen Verpflichtungen des Kommittenten gegenüber dem Kommissionär ankommen, sondern im dreipersonalen Verhältnis lediglich auf die Rechtsbeziehung zwischen dem Vertretenen und dem Kunden, also die vertragliche Bindung des Vertretenen gegenüber dem Kunden. Und drittens lässt sich wohl auch aus dem OECD-MK kein letztlich überzeugendes Argument für ein wirtschaftliches Verständnis des Stellvertretungsbegriffs ableiten.²³⁸

²³⁶ Rz. 175 VPR 2010; siehe auch EAS 2681 = SWI 2006, S. 35.

²³⁷ Siehe z.B. STARINGER (Fn. 194), S. 409; NOWOTNY/PAULITSCH, in: Damböck/Galla/Nowotny (Fn. 193), K 393; LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 643 ff.; siehe auch BENDLINGER, Sinn und Zweck (Fn. 12), S. 142, und BENDLINGER, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Fn. 183), Rz. XIII Rz. 210.

²³⁸ Die Verwaltungspraxis stützt sich in Rz. 175 VPR 2010 auf Art. 5 Tz 32.1 OECD-MK, wonach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auch «auf einen Vertreter anzuwenden [ist], der Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschliesst, auch wenn diese Verträge tatsächlich nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden». Richtigerweise substituiert diese – zugegeben missverständliche – Passage aber wohl nicht das Vorliegen einer Vollmacht (im Gegenteil stellt sie auf «Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen» ab), sondern bezieht sich lediglich auf den Fall der nicht offengelegten Stellvertretung in der angelsächsischen Rechtskultur (dazu STARINGER [Fn. 194], S. 409; NOWOTNY/PAULITSCH, in: Damböck/Galla/Nowotny (Fn. 193), K 393; LOIDL/ROSENBERGER (Fn. 12), S. 643 f.; ausführlich a.A. JIROUSEK (Fn. 25), S. 136 ff. Dementsprechend wurde in Pkt. 19 des OECD Betriebsstättenberichts (OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19. October 2012 to 31 January 2013) auch eine Klarstellung dieser Passage dahingehend vorgeschlagen, dass – im Lichte der angelsächsischen Rechtskultur – auch eine verdeckten Vertretungsmacht ausreichen soll, es also auf die rechtliche Bindung und nicht auf den förmlichen Abschlusses «im Namen» des Unternehmens ankommen solle (siehe auch MITTERLEHNER (Fn. 12), S. 494 ff.; DITZ/BÄRSCH/SCHNEIDER, Betriebsstättenrisiken (Fn. 12), S. 565 und S. 567 f.). Umgekehrt findet sich im dort auch der Hinweis, dass sich der zweite Teil des (derzeitigen) Art. 5 Rz. 32.1 OECD MK nicht auf die Bindung des Unternehmens bezieht, sondern nur auf die Frage, ob die Aktivitäten des Vertreters ausreichend sind, um einen Vertragsabschluss anzunehmen (z.B. Annahme von Bestellungen und quasi-automatische Auslieferung durch Unternehmer). Ergänzend sollte im OECD-Betriebsstättenbericht auch klargestellt werden, dass von dem in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA verwendeten Begriff der «Verträge» nicht nur Verträge über den Verkauf von Gütern und Waren umfasst sind, sondern auch andere Verträge wie z.B. Leasing- oder Dienstleistungsverträge (siehe Pkt. 20 des OECD Betriebsstättenberichts). Für eine umfangreiche und historische Analyse siehe HANS PIJL, Agency Permanent Establishments: *in the name of* and the Relationship between Article 5(5) and (6), BIT 2013, S. 3 ff. und S. 62 ff.

Für eine endgültige Klärung dieser – angesichts des BEPS-Projekts zumindest für die Vergangenheit relevanten – Frage bleibt daher abzuwarten, wie sich letztlich die Rechtsprechung positionieren wird.

2.3. Schweiz

2.3.1. Aus innerstaatlicher Sicht

Natürliche oder juristische Personen ohne persönliche Zugehörigkeit zur Schweiz begründen nach Art. 4 Abs. 1 und 51 Abs. 1 DBG eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz, wenn sie einen Geschäftsbetrieb, eine Betriebsstätte oder ein Grundstück in der Schweiz besitzen bzw. daran beteiligt sind.²³⁹ Die gleiche Regel gilt nach dem Steuerharmonisierungsgesetz für die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern.²⁴⁰ Weitere Anknüpfungspunkte für eine beschränkte Steuerpflicht sind u.a. die Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz oder die entgeltliche Tätigkeit als Verwaltungsrat oder Geschäftsführer einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz.²⁴¹

Der Anknüpfungspunkt der Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz umfasst namentlich unselbständig erwerbstätige Personen sowie unselbständig oder selbständig erwerbstätige Künstler, Sportler und Referenten. Umstritten ist jedoch, ob auch alle anderen selbständig erwerbstätigen Personen unter diese Bestimmung fallen und demzufolge ohne Führung eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebsstätte in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig werden können. Das Bundesgericht hat sich in zwei Urteilen für eine solch extensive Auslegung von Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG ausgesprochen, allerdings ohne fundierte Erwägungen.²⁴² Einige Autoren vertreten die Ansicht, dass der Anknüpfungspunkt der Erwerbstätigkeit in der Schweiz zwar nicht sämtliche selbständig erwerbstätigen Personen, aber immerhin die freiberuflich tätigen Personen umfasse.²⁴³ Andere argumentieren hingegen, dass Art. 4 Abs. 1 DBG, der für eine wirtschaftliche

²³⁹ Nach schweizerischem Verständnis ist eine Betriebsstätte ein Teil eines Unternehmens, wohingegen ein Geschäftsbetrieb als solches ein Unternehmen bildet. Ein Geschäftsbetrieb in der Schweiz liegt bspw. vor, wenn eine im Ausland ansässige Person an einer schweizerischen Personengesellschaft beteiligt ist. Aus abkommensrechtlicher Sicht ist der inländische Geschäftsbetrieb unter dem Betriebsstättenbegriff zu prüfen.

²⁴⁰ Art. 4 Abs. 1 und 21 Abs. 1 StHG.

²⁴¹ Art. 5 Abs. 1 Bst. a und b DBG sowie Art. 4 Abs. 2 Bst. a und b StHG. Weitere für vorliegende Thematik nicht relevante Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht sind für die direkte Bundessteuer in Art. 5 Abs. 1 Bst. c-f sowie in Art. 51 Bst. d-e DBG festgehalten.

²⁴² Urteil des Bundesgerichts 2P_188/2005 vom 12. Mai 2006 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_604/2011 vom 9. Mai 2012 E. 3.2.

²⁴³ So u.a. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I: Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 5 N 9 (zit.: Kommentar DBG Teil I); STEFAN OESTERHELT/MORITZ SEILER, Art. 5 N 11, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Zürich 2017 (zit.: BEARBEITER, DBG-Kommentar).

Steuerpflicht in der Schweiz das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebsstätte verlangt, eine gleichzeitige Anwendung von Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG ausschliesse und diese Bestimmung andere selbständig erwerbstätige Personen als Künstler, Sportler und Referenten deshalb nicht umfassen könne.²⁴⁴ Dieser Meinung ist zuzustimmen. Das in Art. 4 Abs. 1 DBG statuierte Erfordernis eines Geschäftsbetriebs bzw. einer Betriebsstätte würde obsolet, würde jede Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz eine beschränkte Steuerpflicht begründen. Diese Überlegung muss dabei auch für freiberuflich Tätige gelten.

Der Begriff der Betriebsstätte wird für selbständig erwerbstätige Personen in Art. 4 Abs. 2 DBG und für juristische Personen in Art. 51 Abs. 2 DBG definiert. Letztere Bestimmung lautet wie folgt:

«Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.»²⁴⁵

Das StHG enthält keine Definition der Betriebsstätte. Die Mehrheit der Kantone hat in des die Definition des DBG – verschiedentlich mit kleinen Abweichungen – in ihr kantonales Steuergesetz übernommen.²⁴⁶ Einige kantonale Steuergesetze führen aber keine Definition²⁴⁷ und einzelne enthalten besondere Lösungen.²⁴⁸

²⁴⁴ Vgl. zu dieser Diskussion u.a. OESTERHELT/ SEILER, DBG-Kommentar (Fn. 243), Art. 5 N 8 ff.; MARC VOGELSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Diss. Zürich 2015, S. 339 ff., beide mit zahlreichen Nachweisen. Für die Vertreterbetriebsstätte dürfte die Rechtsprechung des Bundesgerichts, die ein extensives Verständnis von Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG impliziert, nicht von Bedeutung sein, hingegen könnte sie – wird daran festgehalten – zu einem innerstaatlichen Anknüpfungspunkt für eine Dienstleistungsbetriebsstätte führen (so VOGELSANG, S. 339 ff.).

²⁴⁵ Die gesetzliche Bestimmung für natürliche Personen ist mit derjenigen für juristische Personen identisch, ausser dass zusätzlich die freien Berufe genannt werden.

²⁴⁶ Dazu ausführlicher DANIEL DE VRIES REILINGH, § 11 N 6 ff., in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2009 (zit.: BEARBEITER, Kommentar Interkantonales Steuerrecht).

²⁴⁷ Keine Definition der Betriebsstätte kennen namentlich die kantonalen Steuergesetze von Basel-Stadt, Zug und Zürich. Dazu DE VRIES REILINGH, Kommentar Interkantonales Steuerrecht (Fn. 246), § 11 N 7.

²⁴⁸ So namentlich der Kanton Schwyz, der für den Begriff auf das jeweils anwendbare DBA verweist oder bisher die Kantone Bern und St. Gallen, die in ihren Steuergesetzen eine Betriebsstätte im Ausland (nicht aber eine Betriebsstätte im Inland) auch annehmen, wenn mindestens 80% der Erträge aus ausländischer Quelle stammen und gleichzeitig mindestens 80% des eigenen oder durch Dritte geleisteten Beitrages zur Leistungserstellung im Ausland erbracht wird (so Art. 7 Abs. 2 und 79 Abs. 2 StG BE sowie Art. 73 Abs. 1 StG SG).

Es ist auf den ersten Blick ersichtlich, dass der Betriebsstättenbegriff nach dem DBG in seinem Grundtatbestand fast wörtlich Art. 5 Abs. 1 OECD-MA entspricht. Es wird denn auch davon ausgegangen, dass sich der Gesetzgeber am Grundtatbestand des OECD-MA orientieren wollte.²⁴⁹ Der leicht unterschiedlichen Formulierung – das DBG spricht in seiner deutschen Fassung von einer festen Geschäftseinrichtung «*in der die Geschäftstätigkeit*» und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA von einer solchen «*durch die die Tätigkeit*» ausübt wird – wird zumeist keine Bedeutung beigemessen²⁵⁰. Weiter kennt das innerstaatliche Recht einen ähnlichen Beispielkatalog wie Art. 5 Abs. 2 OECD-MA sowie eine ähnliche Bau- und Montagebetriebsstätte wie Art. 5 Abs. 3 OECD-MA.

Nicht in das innerstaatliche Recht übernommen wurden hingegen die Absätze 4 bis 7 von Art. 5 OECD-MA. Die innerstaatliche Betriebsstättendefinition enthält demzufolge weder einen Negativkatalog noch Bestimmungen zum abhängigen bzw. unabhängigen Vertreter oder die Anti-Organ-Klausel. Eine Minderheit der schweizerischen Lehre vertritt allerdings die Meinung, dass namentlich die Vertreterbetriebsstätte dem innerstaatlichen Grundtatbestand gleichwohl über den Auslegungsweg entnommen werden kann.²⁵¹ Dem Beispielkatalog von Art. 4 Abs. 2 und 51 Abs. 2 DBG wird von diesem Teil der Lehre eine konstitutive Bedeutung beigemessen, womit die darin aufgeführten «*ständigen Vertretungen*» selbst dann eine Betriebsstätte begründen können, wenn keine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist.²⁵²

²⁴⁹ So LOCHER, Kommentar DBG Teil I (Fn. 243), Art. 4 N 25; STEFAN G. WIDMER, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättendefinition, FStR 2005, S. 96 ff., S. 97 f. (zit.); Betriebsstättebegründung); VOGELSANG (Fn. 244), S. 299.

²⁵⁰ ANDREAS H. KELLER/JOSEF SCHUCH/SABINE SEIBOLD/WILHELM H. WACKER, Der Betriebsstättebegriff im Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, ST 1999, S. 115 ff., S. 118; OESTERHELT/SCHREIBER, DBG-Kommentar (Fn. 243), Art. 51 N 31; JEAN-BLAISE PASCHOUD, Art. 4 N 32, in: Danièle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Commentaire romand, Impot fédéral direct – Commentaire de la loi sur loi fédéral direct, Bâle 2008 (zit.: BEARBEITER, LIFD-Commentaire); DANIEL DE VRIES REILINGH, The Concept of Permanent Establishment: A Comparative Analysis of Tax Treaty and Swiss Domestic Tax Law, Intertax 2010, S. 577 ff., S. 578 f. (zit.: Concept). Etwas offengelassen LOCHER, Kommentar DBG Teil I (Fn. 243), Art. 4 N 26 und DERS., Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Besteuerung der juristischen Personen, Therwil/Basel 2004, Art. 51 N 12 (zit.: Kommentar DBG Teil II).

²⁵¹ PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 51 N 5; LOCHER, Kommentar DBG Teil I (Fn. 243), Art. 4 N 27 und 31; DE VRIES REILINGH, Concept (Fn. 250), S. 579. Wohl auch FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 4 N 27.

²⁵² AGNER/JUNG/STEINMANN (Fn. 251), Art. 51 N 5; LOCHER, Kommentar DBG Teil I (Fn. 243), Art. 4 N 27 und 31; DE VRIES REILINGH, Concept (Fn. 250), S. 579.

Die Mehrheitsmeinung verneint indessen die Übernahme der Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA ins innerstaatliche Recht.²⁵³ Dieser Meinung ist zuzustimmen. Aus dem Umstand, dass sich der Gesetzgeber bei der Fassung des Grundtatbestands an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA orientiert hat, kann nicht auf eine Mitübernahme sämtlicher weiterer Absätze von Art. 5 OECD-MA geschlossen werden – im Gegen teil. Das Weglassen dieser weiteren Absätze deutet eher darauf hin, dass sie nicht übernommen werden sollten. Wie VOGELSANG²⁵⁴ nachweist, gehen die im Beispielkatalog genannten «ständigen Vertretungen» zudem nicht auf die Vertreterbetriebsstätte des OECD-MA zurück, sondern waren bereits im altrechtlichen Art. 6 BdBSt²⁵⁵ enthalten und haben ihren Ursprung im interkantonalen Steuerrecht. Ständige Vertretungen nach dem BdBSt setzen für eine Betriebsstättebegründung dabei stets feste Geschäftseinrich tungen voraus.²⁵⁶

Eine Gerichtspraxis oder eine publizierte Verwaltungsanweisung zur umstrittenen Auslegungsfrage liegt allerdings nicht vor. Betreffend den Negativkatalog hat das Bundesgericht kürzlich erwogen, dass der Betriebsstättenbegriff des DBG einen solchen nicht kenne und keine qualitativen und quantitativen Anforderungen an die in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeiten stelle.²⁵⁷ Konsequenterweise müsste das Bundesgericht betreffend die Vertreterbetriebsstätte gleich entscheiden. Soweit ersichtlich folgt die Verwaltungspraxis denn auch weitgehend der Mehrheitsmeinung, wonach

²⁵³ PETER ATHANAS, Die Betriebsstätte bzw. die feste Einrichtung, in: Höhn Ernst (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern 1993, S. 210 f. (zit.: Betriebsstätte); KELLER/SCHUCH/SEIBOLD/WACKER (Fn. 250), S. 119; HANS ULRICH MEUTER, Besteuerung einer Vertreterbetriebsstätte, ZStP 2012, S. 1 ff., S. 19; XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4e éd. Berne 2014, § 8 N 450; OESTERHELT/SCHREIBER, DBG-Kommentar (Fn. 243), Art. 51 N 42; PASCHOUDE, LIFD-Kommentar (Fn. 250), Art. 51 N 20; RENÉ SCHREIBER/KERSTEN A. HONOLD/ROGER JAUN, Art. 5 N 2, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015 (zit. BEARBEITER, Kommentar Internationales Steuerrecht); WIDMER, Betriebsstättebegründung (Fn. 249), S. 98; DERS., Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 72 (2003/2004), S. 97 ff., S. 100 f. (zit.: Vertreterbetriebsstätte). Im Grundsatz auch VOGELSANG (Fn. 244), S. 321.

²⁵⁴ VOGELSANG (Fn. 244), S. 324 ff. mit weiteren Nachweisen.

²⁵⁵ Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (in Kraft bis 31. Dezember 1994).

²⁵⁶ ATHANAS (Fn. 253), S. 209; ERNST KÄNZIG, Die Eidgenössische Wehrsteuer, Direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-44 WStB, 2. Auflage, Basel 1982, Art. 6 N 6. Zum Ganzen auch VOGELSANG (Fn. 244), S. 324 mit weiteren Nachweisen.

²⁵⁷ BGE 139 II 78 E. 3.1.2. Allerdings hat das Gericht im konkreten Fall trotzdem eine qualitative Wertung vorgenommen und entschieden, dass die in einer ausländischen festen Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit keine für das schweizerische Unternehmen relevante Geschäftstätigkeit darstelle.

das innerstaatliche Recht keine Vertreterbetriebsstätte im Sinne des OECD-MA kennt.²⁵⁸ Ein abhängiger Vertreter kann nach innerstaatlichem Recht demzufolge nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn er die Geschäftstätigkeit für ein Unternehmen in einer festen Geschäftseinrichtung, die dem Unternehmen zugerechnet werden kann, ausübt.

Die Frage, ob ein Vertreter, sei es nun eine natürliche oder eine juristische Person, abhängig oder unabhängig tätig ist, unter der Voraussetzung, dass eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, beantwortet das Bundesgericht im interkantonalen Verhältnis unter Berücksichtigung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse.²⁵⁹ Als Kriterien werden insbesondere das Handeln in eigenem oder fremdem Namen, das Tragen eines finanziellen Risikos, die Art der Vergütung auf Provisions- oder Kommissionsbasis sowie das Unterordnungs- und Weisungsverhältnis zwischen Vertreter und Unternehmen hervorgehoben.²⁶⁰ Das Bundesgericht stellte vor einiger Zeit, unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung auch fest, dass den wirtschaftlichen Kriterien für die Bestimmung der Abhängigkeit mehr Gewicht beizumessen ist als den formellen.²⁶¹ Von diesen für das interkantonale Verhältnis entwickelten Grundsätzen ist auch für das internationale Verhältnis auszugehen.²⁶² Eine Abhängigkeit dürfte demnach stets dann vorliegen, wenn der Vertreter im Namen des Unternehmens handelt und dieses direkt verpflichtet. Handelt der Vertreter im eigenen Namen, sind die wirtschaftlichen Gesamtumstände zu prüfen, wie namentlich die Risikotragung und die Art der Vergütung.²⁶³ In diesem Sinne stellt auch der Umstand, dass ein Vertreter lediglich für einen Auftraggeber tätig ist, im Rahmen der Berücksichtigung der Gesamtumstände nur ein, wenn häufig auch, wichtiges für eine Abhängigkeit sprechendes Indiz dar. Im interkantonalen Verhältnis wird für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter schliesslich keine Abschlussvollmacht verlangt. Davon ist auch für das internationale Verhältnis auszugehen.²⁶⁴

²⁵⁸ So auch Felix RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich, 2013, § 4 N 22; MEUTER (Fn. 253), S. 18 f. Anders allerdings AGNER/JUNG/STEINMANN (Fn. 251), Art. 51 N 5.

²⁵⁹ So etwa BGE 134 I 303 (*Shell-Tankstellen*). Dazu auch WIDMER, Betriebsstättebegründung (Fn. 249), S. 99; VOGELSANG (Fn. 244), S. 326.

²⁶⁰ Vgl. zum Ganzen ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, § 10 N 23.

²⁶¹ BGE 134 I 303 E. 2.3 unter Bezugnahme auf BGE 79 I 218 E. 3.

²⁶² So auch OESTERHELT/SCHREIBER, DBG-Kommentar (Fn. 243), Art. 51 N 51.

²⁶³ Dazu WIDMER, Betriebsstättebegründung (Fn. 249), S. 102 f.; VOGELSANG (Fn. 244), S. 326 f.

²⁶⁴ So auch OESTERHELT/SCHREIBER, DBG-Kommentar (Fn. 243), Art. 51 N 51; VOGELSANG (Fn. 244), S. 327 f. A.M. LOCHER, Kommentar DBG Teil I (Fn. 243), Art. 4 N 39 der zwar eine Abschlussvollmacht verlangt, aber keine feste Geschäftseinrichtung.

Nach vorherrschender Lehrmeinung ist der Betriebsstättenbegriff für In- und Outbound-Situationen gleich zu verstehen.²⁶⁵ In seinem Urteil vom 5. Oktober 2012 zu einem Outbound-Fall bekennt sich das Bundesgericht ebenfalls zu diesem Grundsatz, hält aber gleichzeitig fest, dass an den Outbound-Begriff wegen der daran anknüpfenden unilateralen Freistellung von ausländischen Betriebsstätten höhere Anforderungen gesetzt werden dürfen²⁶⁶. Die Begründung überzeugt allerdings nicht. Insbesondere die an die abkommensrechtliche Diskussion angelehnte Behauptung des Bundesgerichts, dass die gesetzlichen Bestimmungen zur unilateralen Freistellung von ausländischen Betriebsstätten an die Vermeidung einer Doppelbesteuerung anknüpfen, kann dem geltenden schweizerischen Recht nicht entnommen werden.²⁶⁷ Eine andere Frage wäre, ob diese Voraussetzung künftig im Sinne einer innerstaatlichen Subject-to-tax-Klausel gesetzlich verankert werden sollte. Diese Frage ist zurzeit aber weder diskutiert noch entschieden.

2.3.2. Aus abkommensrechtlicher Sicht

Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA sind meist wörtlich in die DBA der Schweiz übernommen, wobei mehrere DBA aber noch der Fassung des OECD-MA 1963 folgen, das Vertreter mit blosser Einkaufstätigkeit von der Vertreterbetriebsstätte ausnimmt, so insbesondere auch Art. 5 Abs. 4 DBA Schweiz-Deutschland und Art. 5 Abs. 4 DBA Schweiz-Österreich.

In der Auslegung der abkommensrechtlichen Bestimmungen folgen Lehre und Praxis in der Schweiz weitgehend der kontinentaleuropäischen Sichtweise, auch wenn das (zurzeit noch gültige) Kreisschreiben Nr. 8 der Eidg. Steuerverwaltung vom 18. Dezember 2001 zur Internationalen Steuerausscheidung von Principal-Gesellschaften (EStV KS 8 vom 18. Dezember 2001) diesbezüglich einige Fragen aufwirft. Im Folgenden sind zuerst die einzelnen Elemente von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu prüfen.

Die Abhängigkeit, die bei einem Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vorhanden sein muss, ist nach der schweizerischen Literatur und Verwaltungspraxis weitgehend in einem wirtschaftlichen Sinne zu verstehen. Abhängigkeit liegt nicht nur bei einem Dienst- oder Arbeitsverhältnis, sondern auch bei einem arbeitsvertragsähnlichen Vertragsverhältnis vor.²⁶⁸ In der Regel wird für die Bestimmung der Abhängigkeit bzw. Unabhängigkeit auf die Kriterien zur unselbständigen und selbständigen Erwerbstätigkeit und auf

²⁶⁵ Dazu u.a. LOCHER, Kommentar DBG Teil I (Fn. 243), Art. 6 N 11; OESTERHELT/SCHREIBER, DBG-Kommentar (Fn. 243), Art. 51 N 16.; VOGELSANG (Fn. 244), S. 303 f.

²⁶⁶ BGE 139 II 78, E. 2.4.2 f. einerseits sowie E. 3.1.2 andererseits.

²⁶⁷ Dazu u.a. MADELEINE SIMONEK/JULIA VON AH, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2012, Bern 2013, S. 177 ff., S. 179.

²⁶⁸ Mitteilung EStV vom 24. Februar 1987, in: KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIEBENTHAL/ANDREAS KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Loseblattsammlung, Basel 2016, B 5.4 Nr. 6.

die reichhaltige Bundesgerichtspraxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot gegriffen.

Das Erfordernis der Abschlussvollmacht wird ebenso nicht in einem streng zivilrechtlichen Sinne verstanden; einzubeziehen sind auch die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse.²⁶⁹ Grundsätzlich wird den Ausführungen des Kommentars zum OECD-MA gefolgt, wonach eine Abschlussvollmacht bereits angenommen werden kann, wenn der abhängige Vertreter sämtliche Vertragsbedingungen aushandelt, selbst wenn der Vertrag daraufhin zur Unterzeichnung an das ausländische Stammhaus gesendet wird.²⁷⁰ Unerheblich ist zudem, in welcher Form der Vertreter bevollmächtigt wurde, entscheidend ist sein tatsächliches Verhalten gegen aussen, mithin ob er gegenüber einem gutgläubigen Dritten bevollmächtigt erscheint. Genügen können somit auch eine Anscheins- oder Duldungsvollmacht.²⁷¹

Nebst dem Vorliegen einer Abschlussvollmacht ist nach dem OECD-MA auch verlangt, dass diese *im Namen* des Vertretenen ausgeübt wird. Aus schweizerischer Sicht wird damit die Stellvertretung, die in Art. 32 ff. OR²⁷² geregelt ist, angesprochen. Die schweizerische Rechtsordnung unterscheidet als Vertreterin des kontinentaleuropäischen Zivilrechts zwischen direkter und indirekter Stellvertretung. Nur der direkte Stellvertreter, der im Namen des Vertretenen handelt, vermag den Vertretenen rechtlich zu verpflichten.²⁷³ Im Unterschied dazu steht bekanntlich das Common Law, bei welchem das Handeln im Namen des Unternehmens für eine rechtliche Bindung des Unternehmens nicht notwendig ist.²⁷⁴

Ob die Schweiz aus abkommensrechtlicher Sicht in diesem Aspekt einer zivilrechtlichen Betrachtung oder einer mehr wirtschaftlichen Betrachtung folgt, ist nicht ganz klar. Es gibt widersprüchliche Aussagen. Die schweizerische Literatur folgt grundsätzlich der zivilrechtlichen Betrachtung und fordert für die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte ein Handeln im Namen des Unternehmens, welches das Unternehmen rechtlich

²⁶⁹ So Mitteilung EStV vom 24. Februar 1987, in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB (Fn. 268), B 5.4 Nr. 6.

²⁷⁰ SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 118; MEUTER (Fn. 253), S. 11.

²⁷¹ ATHANAS, Betriebsstätte (Fn. 253), S. 219; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 118.

²⁷² Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht), vom 30. März 1911 (Stand am 1. Juli 2015), SR 220.

²⁷³ U.V. ROLF WATTER, Art. 32 OR N 2, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, Basler Kommentar Obligationenrecht I, 6. Auflage, Basel 2015.

²⁷⁴ Vgl. zum Ganzen u.a. SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 120; VOGELSANG (Fn. 244), S. 217 f., je mit weiteren Nachweisen.

zu binden vermag.²⁷⁵ Gerichtsentscheide zu Vertreterbetriebsstätten liegen allerdings nicht vor; eine feste Verwaltungspraxis ist nicht publiziert. In einer Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung vom 24. Februar 1987 zu einem deutschen Versicherungsmaklerunternehmen wird allerdings eine blosse Vermittlungsmäklerei für die Begründung einer Betriebsstätte für genügend erachtet.²⁷⁶ Für Outbound-Situationen und mit Bezug auf Kommissionärsstrukturen folgt die EStV in ihrem KS 8 vom 18. Dezember 2001 ebenfalls einer wirtschaftlichen Betrachtung. Danach liegt eine Vertreterbetriebsstätte im Ausland auch dann vor, wenn die Vertriebsgesellschaft im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Prinzipals und somit als indirekter Stellvertreter handelt.²⁷⁷ Selbst der Verkauf durch einen Eigenhändler, der im Rahmen von «stripped buy-sell» Verträgen arbeitet, wird unter gewissen Voraussetzungen dem Kommissionär gleichgestellt.²⁷⁸ Das EStV KS 8 vom 18. Dezember 2001 wendet somit eine extensive Auslegung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA an, indem es trotz Handelns des Kommissionärs in eigenem Namen eine Betriebsstätte des Prinzipals beim Vertreter annimmt.

Die Literatur ist sich uneinig, ob das EStV KS 8 vom 18. Dezember 2001 damit von der traditionellen schweizerischen Ansicht abweicht. Vereinzelt wird die Meinung vertreten, dass das EStV KS 8 vom 18. Dezember 2001 mit seiner Auffassung nicht zwingend zu der geltenden internationalen Rechtsauffassung in Widerspruch stehe. Soweit auf die Vertragsbeziehung zwischen dem Unternehmen und der Drittpartei Common Law angewendet werde oder es sich um Ausnahmefälle des kontinentaleuropäischen Zivilrechts handle, könne der Prinzipal auch bei Handeln in fremdem Namen rechtsgültig gebunden werden²⁷⁹. Diese Sichtweise wäre indessen nur dann zutreffend, wenn sich die Schweiz bei der Auslegung der abkommensrechtlichen Vertreterbetriebsstätte stets nach der Auslegung des Vertragspartners richtet und eine Freistellung der ausländischen Betriebsstätte von der Begründung einer Betriebsstätte im anderen Staat abhängig macht, was gerade nicht der Fall ist. Die Zeit des EStV KS 8 ist aber ohnehin gezählt. Die Praxis zur Prinzipalbesteuerung, d.h. die geübte Steuerausscheidungspraxis, soll im Zuge der bevorstehenden Unternehmenssteuerreform III aufgehoben werden.²⁸⁰ Prinzipalstrukturen und die entsprechende Gewinnausscheidung werden sich künftig somit nach den internationalen Regeln richten müssen.

²⁷⁵ SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 121; VOGELSANG (Fn. 242), S. 224 ff. A.M. wohl WIDMER, Vertreterbetriebsstätte (Fn. 253), S.113 f.

²⁷⁶ Mitteilung EStV vom 24. Februar 1987, in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB (Fn. 268), B 5.4 Nr. 6.

²⁷⁷ EStV KS 8 vom 18. Dezember 2001, S. 1 f.

²⁷⁸ EStV KS 8 vom 18. Dezember 2001, S. 2. Dazu auch SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 122.

²⁷⁹ So SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 122.

²⁸⁰ Bundesrat, Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz III, BBl 2016 5083, 5085.

Um schliesslich dem Erfordernis der «gewöhnlichen» Ausübung der Vollmacht nachzukommen, muss diese nach dem Verständnis der schweizerischen Lehre wiederholt, regelmässig und auf Dauer ausgeübt werden.²⁸¹ Dies soll sich unabhängig von einem Wohnsitz resp. Aufenthalt oder der personellen Identität des Vertreters im jeweiligen Staat ergeben.²⁸² Das konkrete Ausmass der gewöhnlichen Vollmachtausübung hängt hierbei von der Art der Verträge und der jeweiligen Geschäftstätigkeit ab und entzieht sich folglich einem konkreten Häufigkeitstest.²⁸³

2.4. Rechtsvergleich nach bisheriger Rechtslage

2.4.1. Rechtsvergleich aus innerstaatlicher Sicht

Die innerstaatliche Rechtslage unterscheidet sich wesentlich zwischen Deutschland und Österreich einerseits und der Schweiz andererseits. Deutschland und Österreich kennen den besonderen Betriebsstättentatbestand des ständigen Vertreters, der zu einer inländischen Steuerpflicht eines ausländischen Unternehmens auch dann führt, wenn der ständige Vertreter seine Geschäftstätigkeit für das Unternehmen nicht in festen Geschäftseinrichtungen ausübt. In der Schweiz muss auch ein ständiger Vertreter nach herrschender Lehrmeinung und Verwaltungspraxis stets den Grundtatbestand der Betriebsstätte erfüllen und somit in festen Geschäftseinrichtungen, die dem ausländischen Unternehmen zuzurechnen sind, für das Unternehmen handeln.

Neben dieser grundlegenden Differenz sind die D-A-CH-Staaten in der Beurteilung der weiteren Elemente einer steuerpflichtbegründenden ständigen Vertretung bzw. Betriebsstätte zwar nicht deckungsgleich, aber doch ähnlich. In allen drei Staaten ist das Handeln des Vertreters im Namen des Unternehmens nicht zwingend, sofern der Vertreter auf Rechnung des Unternehmens handelt. Alle drei Staaten folgen demnach keiner strikt zivilrechtlichen Beurteilung, womit auch Kommissionäre, die in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung handeln, zu einer ständigen Vertretung bzw. Betriebsstätte führen können, vorausgesetzt, sie stehen in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Prinzipal. Sowohl Deutschland wie Österreich ziehen bereits bei der Anwendung des innerstaatlichen Rechts abkommensrechtliche Aspekte hinzu. In beiden Staaten werden Kommissionäre, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (Deutschland) bzw. unabhängig i.S.v. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA (Österreich) sind, nicht als ständige Vertreter erfasst. In Deutschland findet in Nicht-DBA-Verhältnissen damit ein einseitiger Besteuerungsverzicht statt.

²⁸¹ SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Kommentar Internationales Steuerrecht (Fn. 253), Art. 5 N 125; ATHANAS, Betriebsstätte (Fn. 253), S. 219.

²⁸² WIDMER, Vertreterbetriebsstätte (Fn. 253), S. 109.

²⁸³ WIDMER, Vertreterbetriebsstätte (Fn. 253), S. 116.

Das Rechtsverständnis der einzelnen Elemente eines ständigen Vertreters in den D-A-CH-Staaten kann der folgenden Tabelle entnommen werden:

	Deutschland	Österreich	Schweiz
Rechtsgrundlagen	Ständiger Vertreter als eigener Tatbestand neben Betriebsstättebestimmung für die Einkommen- und Körperschaftsteuer wie auch die Lohnsteuerpflicht von ausländischen Arbeitgebern, nicht aber für die Gewerbesteuer (§ 13 AO / § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG / § 8 Abs. 1 S. 1 KStG).	Ständiger Vertreter als eigener Tatbestand neben Betriebsstättebestimmung für die Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 98 Abs. 1 Ziff. 3 EStG, § 21 Abs. 1 KStG).	Ständiger Vertreter als Teil des Betriebsstättenbestandes und der beispielhaften Aufzählung von Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 2 und 51 Abs. 2 DBG).
Handelnde Personen	Natürliche und juristische Personen wie auch Personengesellschaften	Natürliche und juristische Personen	Natürliche und juristische Personen
Feste Geschäftseinrichtung notwendig?	Nicht notwendig	Nicht notwendig	Notwendig (nach herrschender Meinung)
Handeln im Namen des Unternehmens notwendig?	Handeln des ständigen Vertreters in eigenem Namen auf fremde Rechnung ist möglich.	Handeln des ständigen Vertreters in eigenem Namen auf fremde Rechnung ist nach Verwaltungspraxis möglich, sofern keine Unabhängigkeit i.S.v. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA gegeben ist (in der Lehre umstritten).	Handeln des ständigen Vertreters in eigenem Namen auf fremde Rechnung ist möglich: entscheidend sind die Gesamtumstände (insb. Art der Vergütung; Risikotragung)
Abschlussvollmacht notwendig?	Nein. Jede wirtschaftliche Tätigkeit auf Rechnung des Unternehmens ist umfasst.	Nein. Jede wirtschaftliche Tätigkeit auf Rechnung des Unternehmens ist umfasst.	Grundsätzlich nein; Behandlung als Indiz in zweifelhaften Fällen (Abhängigkeit entscheidend).
Ausschluss von Hilfstätigkeiten?	Hilfstätigkeiten sind ausgenommen, wesentliche Hilfs- und Nebengeschäfte dagegen nicht (Abgrenzung umstritten).	Kein expliziter Ausschluss in § 98 Abs. 1 Ziff. 3 EStG.	Nein, jede Tätigkeit, die zur Geschäftstätigkeit des Unternehmens gezählt werden kann, ist grundsätzlich umfasst.

Dauer?	Nachhaltige Tätigkeit mit physischer Präsenz im Inland ist gefordert, umfassend sowohl ein zeitliches Kriterium wie auch ein gewisses planmässiges Handeln.	Tätigkeit über den Einzelfall hinaus, für eine gewisse Dauer gefordert.	Länger als nur vorübergehend.
Abgrenzung zu einer unabhängigen Tätigkeit?	Entscheidend ist die sachliche Weisungsgebundenheit gemäss den tatsächlichen Verhältnissen, sowohl ausdrücklich, stillschweigend wie konkludent vorliegend möglich. Ohne Bedeutung sind dagegen die formale Ausgestaltung und die Art des Vertragsverhältnisses wie auch dessen Bestehen.	Entscheidend ist eine sachliche Weisungs- und Kontrollgebundenheit sowie ein gewisses persönliches Abhängigkeitsverhältnis (bspw. weil nur Konzernprodukte vertrieben werden). Ohne Bedeutung sind hingegen die formale Ausgestaltung und die Art des Vertragsverhältnisses wie dessen Bestehen.	Entscheidend sind die Gesamtumstände, namentlich die Risikoallokation und Art der Vergütung (erfolgs- oder erfolgsunabhängige Entschädigung) sowie die Weisungs- und Kontrollgebundenheit. Ohne Bedeutung sind die formale Ausgestaltung und die Art des Vertragsverhältnisses wie dessen Bestehen.
Qualifikation des Handels von Organen	Organhandeln kann nach herrschender Meinung hingegen keine ständige Vertretung begründen.	Alleingesellschafter kann nach der Verwaltungspraxis ständiger Vertreter seiner Gesellschaft sein (strittig).	Organe können ständige Vertreter sein.
Qualifikation von Kommissionären im Konzern (Handeln in eigenem Namen auf fremde Rechnung)	Kommissionäre begründen in Nicht-DBA-Verhältnissen keine ständige Vertretung, sofern sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln; dies gilt auch für den Handelsvertreter ohne Vollmacht und Warenlager (einseitiger Besteuerungsverzicht gemäss Verwaltungspraxis; umstritten).	Abhängige Kommissionäre begründen eine ständige Vertretung; unabhängige Kommissionäre i.S.v. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nicht.	Abhängige Kommissionäre können eine Betriebsstätte begründen. Massgebend ist die rechtliche und wirtschaftliche Abhängigkeit.

2.4.2. Rechtsvergleich aus abkommensrechtlicher Sicht

Die D-A-CH Staaten folgen in ihrer Abkommenspraxis grundsätzlich Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA, wenn auch im Verhältnis zu verschiedenen Staaten, namentlich 24 Entwicklungsländern, einzelne Abweichungen festzustellen sind. Die DBA zwischen der Schweiz

mit Deutschland bzw. mit Österreich folgen noch der Version des OECD-MA 1963 und nehmen Vertreter mit blosser Einkaufstätigkeit von der Vertreterbetriebsstätte aus.²⁸⁴

Angesichts der unterschiedlichen innerstaatlichen Rechtslage ergibt sich im Zusammenspiel mit dem Abkommensrecht für Deutschland und Österreich einerseits sowie die Schweiz andererseits eine differente Ausgangslage. Während der innerstaatliche Begriff des ständigen Vertreters nach deutschem und österreichischem Recht eher weiter ist als derjenige der abkommensrechtlichen Vertreterbetriebsstätte, ist für die Schweiz nach herrschender Meinung und Verwaltungspraxis von einem gegenüber dem innerstaatlichen Begriff weiteren abkommensrechtlichen Begriff auszugehen. Das deutsche und österreichische Recht wird durch das Abkommensrecht demzufolge eher beschränkt, wohingegen in der Schweiz eher die Situation eintreten kann, dass eine nach Abkommensrecht mögliche Besteuerung mangels innerstaatlicher Rechtsgrundlage nicht greift.

Es ist demnach möglich, dass bspw. im Verhältnis zwischen Österreich und der Schweiz nach dem Abkommensrecht eine Vertreterbetriebsstätte in der Schweiz vorliegt, die in der Schweiz mangels innerstaatlicher Rechtsgrundlage aber nicht erfasst wird. Trotzdem wird Österreich die der abkommensrechtlichen Vertreterbetriebsstätte zurechenbaren Einkünfte nach Art. 23 Abs. 1 DBA Österreich-Schweiz freistellen müssen. Im umgekehrten Fall hingegen müsste die Schweiz die in Österreich bestehende abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte selbstredend unabhängig vom abweichenden innerstaatlichen Begriffsverständnis gestützt auf die gleiche Abkommensbestimmung befreien.

Wird wiederum von dieser – allerdings grundlegenden – Differenz abgesehen, sind sich die D-A-CH-Staaten in der Auslegung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA bzw. der entsprechenden Abkommensbestimmung recht nahe.

Das bisherige Rechtsverständnis der einzelnen Elemente einer Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA kann der folgenden Tabelle entnommen werden:

	Deutschland	Österreich	Schweiz
Abkommenspraxis	Die deutsche Verhandlungsgrundlage folgt Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA; vorbehaltens verschiedene Besonderheiten in einzelnen DBA.	Die österreichische Abkommenspraxis folgt Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA; vorbehaltens verschiedene Besonderheiten in einzelnen DBA.	Die schweizerische Abkommenspraxis folgt Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA; vorbehaltens verschiedene Besonderheiten in einzelnen DBA.

²⁸⁴ Art. 5 Abs. 4 DBA Schweiz-Deutschland; Art. 5 Abs. 4 DBA Schweiz-Österreich. Art. 5 Abs. 4 DBA Deutschland-Österreich folgt hingegen dem Wortlaut des derzeit noch gültigen OECD-MA.

Handelnde Person	Natürliche und juristische Personen, inkl. Konzerngesellschaften. Auch Personengesellschaften, sofern abkommensrechtlich als Person geltend.	Natürliche und juristische Personen, inkl. Konzerngesellschaften.	Natürliche und juristische Personen, inkl. Konzerngesellschaften.
Feste Geschäftseinrichtung notwendig?	Nicht notwendig	Nicht notwendig	Nicht notwendig
Handeln im Namen des Unternehmens?	Nicht notwendig, entscheidend ist, dass Vertragsabschluss mit dem vertretenen Unternehmen zustande kommt.	Handeln im Namen des Unternehmens nach Verwaltungspraxis nicht zwingend (in der Literatur umstritten).	Nicht eindeutig. Nach der Verwaltungspraxis für Outbound-Fälle bei Prinzipalstrukturen bisher nicht zwingend (in der Literatur umstritten).
Abschlussvollmacht notwendig?	Ja, aber Beurteilung des Vorliegens einer Abschlussvollmacht aus wirtschaftlicher Sicht und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Abwicklung und Aufgabenverteilung.	Ja, aber Beurteilung des Vorliegens einer Abschlussvollmacht aus wirtschaftlicher Sicht (z.B. beim Bestellvertreter ohne formelle Abschlussvollmacht).	Ja, aber Beurteilung des Vorliegens einer Abschlussvollmacht aus wirtschaftlicher Sicht.
Gewöhnliche Ausübung der Vollmacht	Ohne Ansässigkeit oder feste Geschäftseinrichtung ist die Dauer entscheidend (i.d.R. mind. 6 Monate).	Erfordernis der Nachhaltigkeit, wenn also die Abschlussvollmacht im Quellenstaat «gewöhnlich ausgeübt» wird, wozu insb. blos gelegentliche Verkaufsgeschäfte nicht ausreichen.	Wiederholte und regelmässige Ausübung der Vollmacht, abhängig von der Art der Geschäftstätigkeit (keine bestimmte Mindestdauerregel).

Abgrenzung zu einem unabhängigen Vertreter (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA)	Rechtliche und wirtschaftliche Kriterien sind zu berücksichtigen; Begriff weitgehend ungeklärt; Abgrenzung ähnlich wie zwischen unselbständiger zu selbständiger Tätigkeit, aber nicht deckungsgleich; Risikotragung als wesentliches Element. Bestimmung des Handelns des unabhängigen Vertreters im Rahmen seiner ordentlichen Tätigkeit nach einem objektiven abstrakten Branchenvergleich.	Rechtliche und wirtschaftliche Kriterien sind entscheidend; wirtschaftliche Abhängigkeit allein kann genügen, um Unabhängigkeit auszuschliessen; Risikotragung als wesentliches Element.	Rechtliche und wirtschaftliche Kriterien sind entscheidend; in der Praxis und Rechtsprechung weitgehende Anlehnung an die Kriterien für die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit mit Rückgriff auf die Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot.
Qualifikation von Kommissionären im Konzern (Handeln im eigenen Namen auf fremde Rechnung)	Der Fremdvergleich betreffend Grad der Abhängigkeit ist entscheidend; verbundene Kommissionäre müssen einen angemessenen Gewinn erzielen (dazu auch nach Prot. Nr. 2 zu DBA D-A). Weitere eigene Tätigkeit vermeidet Vertreterbetriebsstätte.	Vertreterbetriebsstätte bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen, insb. Abhängigkeit (strittig): keine Betriebsstättenbegründung nach Prot. Nr. 2 zu DBA D-A, wenn verbundene Kommissionäre einen angemessenen Gewinn erzielen.	Im Outboundfall wird nach bisheriger Verwaltungspraxis eine ausländische Vertreterbetriebsstätte angenommen (Anpassungen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III). Keine klare Verwaltungspraxis für den Inboundfall.

3. BEPS Aktionspunkt 7: Anpassungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA

3.1. Übersicht

Der Final Report zu BEPS Aktionspunkt 7 schlägt wesentliche Änderungen des Wortlauts von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA vor, die im Abschnitt IV unter dem Titel «Avoidance of Permanent Establishment Status» auch in den Text des nach BEPS Aktionspunkt 15 abzuschliessenden Multilateralen Instruments (MLI) aufgenommen wurden.²⁸⁵ Die Verhandlungen zwischen mehr als 100 Staaten über die «Multilateral Convention to Imple-

²⁸⁵ Art. 12 MLI.

ment Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting» wurden am 24. November 2016 abgeschlossen. Die Unterzeichnung des MLI ist auf den Juni 2017 angekündigt.²⁸⁶

Das MLI soll eine zügige Übernahme des in den BEPS-Berichten entwickelten Minimalstandards in die DBA der Signatarstaaten ermöglichen. Ein Signatarstaat wird dabei diejenigen DBA («Covered Tax Agreement») bezeichnen müssen, auf die er das MLI anwenden möchte.²⁸⁷ Im Verhältnis zweier Staaten findet das MLI dabei nur Anwendung, wenn beide Staaten das entsprechende DBA auf die Liste der «Covered Tax Agreements» gesetzt haben.²⁸⁸ Weiter hat ein Signatarstaat betreffend mehrerer Bestimmungen des MLI die Möglichkeit vollumfänglich oder teilweise einen Vorbehalt (ein «Opting-out») zu erklären und damit festzuhalten, dass er diese Bestimmungen nicht im Rahmen des MLI in seine «Covered Tax Agreements» übernehmen möchte. Das MLI versucht damit, den Staaten – im Rahmen seiner Zwecksetzung – grösstmögliche Flexibilität zu geben. Ein Vorbehalt kann allerdings nicht auf einzelne Vertragspartner beschränkt werden, sondern bezieht sich immer auf sämtliche «Covered Tax Agreements» eines Staates.²⁸⁹

Art. 12 bis 15 des MLI enthält die mit BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs zur Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung: Mit Art. 12 Abs. 1 MLI soll die in den bilateralen DBA enthaltene Definition des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte neu gefasst werden, mithin die Neufassung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA Umsetzung finden; Art. 12 Abs. 2 MLI dient der Neufassung des Begriffs des «unabhängigen Vertreters», somit der Neufassung von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA. Allerdings handelt sich bei diesen beiden Änderungen nicht um einen von den Staaten zwingend umzusetzenden Mindeststandard, weshalb sich die Signatarstaaten des MLI auch dafür entscheiden können, die in Art. 12 MLI enthaltenen Vorschläge zur Anpassung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte nicht anzunehmen (Art. 12 Abs. 4 MLI). Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 MLI können aber nur als «Paket» abgelehnt oder umgesetzt werden, eine Beschränkung des Vorbehalts bspw. nur auf Art. 12 Abs. 2 MLI ist nicht möglich.

Die im Aktionspunkt 7 vorgeschlagene und nun in das MLI aufgenommene Neufassung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA will spezifisch Kommissionärsstrukturen ansprechen.

²⁸⁶ Der Text ist verfügbar auf der Homepage der OECD unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

²⁸⁷ Art. 1 MLI.

²⁸⁸ Art. 2 Ziff. 1 Bst. a MLI. Siehe auch Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Rz. 14 und Rz. 25 f., ebenfalls verfügbar auf der Homepage der OECD unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

²⁸⁹ So EKKEHART REIMER, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Massnahmen, IStR 2017, S. 1 ff., S. 2.

Für solche Strukturen ist der Umstand entscheidend, dass ein abhängiger Vertreter nicht mehr nur eine Betriebsstätte begründen soll, wenn er im Namen und mit Abschlussvollmacht gewöhnlich Verträge für ein ausländisches Unternehmen abschliesst, sondern bereits wenn er auf Rechnung des Unternehmens

«habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or*
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or*
- c) for the provision of services by that enterprise».*

Auch ein abhängiger Vertreter, der im eigenen Namen handelt, kann nach dieser Regelung eine Betriebsstätte für das Unternehmen begründen. Weiter kann er selbst dann eine Betriebsstätte begründen, wenn er keine Verträge abschliesst, bei den Vertragsverhandlungen aber wesentlich mitwirkt.²⁹⁰ Vorbehalten bleibt weiterhin der unabhängige Vertreter nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, wobei Abs. 6 aber vollständig neu gefasst wird und Unabhängigkeit nicht gegeben ist, wenn

«a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related».

Konzerngesellschaften gelten unter gewissen Voraussetzungen somit nicht mehr als unabhängig im Sinne von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.²⁹¹ Vorbehalten bleiben aber Eigenhändler, worunter nach dem Final Report auch «low-risk distributors» fallen, die auf eigene Rechnung handeln und deren Geschäftstätigkeit unter den Verrechnungspreisbestimmungen, insb. Aktionspunkt 9, zu prüfen sei.²⁹²

Nicht zu einer Betriebsstätte führen ferner die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aufgeführten Aktivitäten.²⁹³ Zu beachten ist dabei, dass auch dieser Absatz angepasst und unter die generelle Voraussetzung gestellt wird, dass alle aufgeführten Tätigkeiten nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn sie vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.²⁹⁴ Mit dieser Änderung im Zusammenhang steht zudem die Anti-Fragmentation-Klausel, die neu in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aufgenommen werden soll und verhin-

²⁹⁰ Dazu ausführlicher Ziff. 3.2 hinten.

²⁹¹ Dazu ausführlicher Ziff. 3.3 hinten.

²⁹² Dazu ausführlicher Ziff. 3.4 hinten.

²⁹³ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 18 (neu Paragraph 32.2 Kommentar).

²⁹⁴ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 28 ff.

dern will, dass das Unternehmen oder mehrere verbundene Unternehmen eine Betriebsstättebegründung durch die Fragmentierung einer an sich zusammenhängenden Tätigkeit in mehrere Teile umgeht.²⁹⁵ Für die Anwendung der «Anti-Fragmentation-Klausel» wird dabei vorausgesetzt, dass mindestens an einem Ort, an welchem die beschriebenen Tätigkeiten ausgeführt werden, eine Betriebsstätte vorliegt oder die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der einzelnen Tätigkeiten ergibt, das Mass einer Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit übersteigt.²⁹⁶

3.2. Neufassung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

Die entscheidende Änderung gegenüber der bisherigen Fassung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA besteht darin, dass der Abschluss von Verträgen im Namen des Unternehmens nicht mehr in jedem Fall erforderlich ist, sondern für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter entweder genügen kann, wenn dieser die Verträge im eigenen Namen abschliesst oder wenn er bei den Vertragsverhandlungen eine entscheidende Rolle einnimmt und der Vertrag daraufhin ohne wesentliche materielle Änderungen abgeschlossen wird.²⁹⁷ Auf jeden Fall muss die Tätigkeit des abhängigen Vertreters zu regelmässigen Vertragsabschlüssen führen und die Verträge müssen auf Rechnung des ausländischen Unternehmens abgeschlossen werden. Das heisst, das Unternehmen muss direkt oder indirekt durch den Vertragsabschluss gebunden sein.²⁹⁸

Die Betriebsstätte wird nach dem Final Report in demjenigen Staat begründet, in dem der abhängige Vertreter die wesentlichen Vertragsverhandlungen vorantreibt oder in dem nach dem jeweiligen Vertragsrecht der Vertrag abgeschlossen wird. Dem Vertragsabschluss müssen aber nicht zwangsläufig Vertragsverhandlungen vorausgehen. Es genügt, wenn sich der Vertreter und der Dritte auf einen Standardvertrag einigen.²⁹⁹ Ein Vertreter wirkt bei einem Vertragsabschluss nach dem Final Report entscheidend mit, wenn er den Dritten unmittelbar zum Vertragsabschluss bewegt und kausal seinen Entschluss zum Vertragsabschluss bewirkt.³⁰⁰ Ohne Bedeutung ist nach dem Final Report dabei, wenn gewisse Vertragsbedingungen, bspw. die Preisstruktur, vorgegeben und nicht verhandelbar sind.³⁰¹ Als Beispiel nennt der Final Report die Situation, in welcher eine Person Produkte bewirbt und Aufträge annimmt, die daraufhin zu einem Lager-

²⁹⁵ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 39 ff. (neu Paragraph 27.1 und 30.2 ff. Kommentar).

²⁹⁶ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 40 (neu Paragraph 30.2 Kommentar).

²⁹⁷ Diese Änderungen sind auch vor dem Hintergrund des unterschiedlichen zivilrechtlichen Stellvertretungsrechts in den «civil law» und «common law» Staaten zu sehen, die zu differenten Auslegungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA geführt haben. Siehe dazu insb. JOHN F. AVERY JONES/JÜRGEN LÜDICKE, The Origins of Article 5 (5) and 5 (6) of the OECD-Model, WTJ 2014, S. 203 ff.

²⁹⁸ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 18 (neu Paragraph 32.3 Kommentar).

²⁹⁹ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 18 f. (neu Paragraph 32.4 Kommentar).

³⁰⁰ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 19 (neu Paragraph 32.5 Kommentar).

³⁰¹ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 20 (neu Paragraph 32.6 Kommentar).

haus des Unternehmens geleitet und von dort routinemässig ohne weitere Änderungen abgewickelt werden. Weiterhin genügt für die Betriebsstättenbegründung aber nicht, wenn der Vertreter lediglich Verkaufs- und Absatzförderung betreibt, die nicht direkt im Abschluss eines Vertrages münden.³⁰²

Die Formulierung in Abs. 5 Bst. a-c möchte weiter sicherstellen, dass sowohl das Handeln im Namen des Unternehmens als auch in gewissen Fällen das Handeln in eigenem Namen abgedeckt wird. Abs. 5 soll nicht nur auf Verträge Anwendung finden, die unmittelbar zwischen dem Unternehmen und dem Dritten Rechte und Pflichten begründen, sondern sich auch auf Verträge beziehen, die das Unternehmen rechtlich zwar nicht unmittelbar verpflichten, aber tatsächlich von ihm erfüllt werden.³⁰³ Dies soll stets dann der Fall sein, wenn ein Vertrag die Übertragung oder Nutzungsüberlassung von Eigentum, das dem Unternehmen gehört, festhält oder dem Unternehmen selbst eine Nutzung einräumt oder die Erbringung von Dienstleistungen durch das Unternehmen beinhaltet. Kommissionäre werden vom Final Report in diesem Zusammenhang direkt angesprochen,³⁰⁴ wobei ohne Bedeutung sei, ob die vom Kommissionär auf Rechnung des Unternehmens verkauften Produkte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits bestehen oder erst hergestellt werden müssen. Umfasst seien zudem jede Art von materiellen und immateriellen Gütern, die ein Kommissionär im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Unternehmens kauft und verkauft.³⁰⁵

3.3. Neufassung von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Art. 5 Abs. 6 OECD-MA erfährt eine vollständige Neufassung. Zwar soll der unabhängige Vertreter, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, weiterhin keine Betriebsstätte für das Unternehmen begründen. Neu wird jedoch ausdrücklich vorausgesetzt, dass er nicht ausschliesslich oder fast ausschliesslich für ein oder mehrere verbundene Unternehmen tätig ist.³⁰⁶ Ausschliesslichkeit besteht gemäss dem Final Report dann, wenn der Vertreter weniger als 10% seines Gesamtumsatzes aus Verträgen mit Unternehmen generiert, zu denen er nicht in einer engen Verbindung steht,³⁰⁷ oder umgekehrt, wenn er seinen Umsatz zu mehr als 90% mit verbundenen Unternehmen erzielt. Eine enge Verbindung knüpft nach Satz 1 von Abs. 6 Bst. b an die einheitliche Kontrolle zweier Unternehmen oder an die Kontrolle eines Unternehmens über das andere an. Der Begriff der Kontrolle versteht der Final Report in einem wirtschaftlichen Sinn, indem nicht zwingend eine Beteiligung vorausgesetzt wird, sondern Kontrolle auch

³⁰² OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 19 (neu Paragraph 32.5 Kommentar).

³⁰³ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 20 (neu Paragraph 32.7 Kommentar).

³⁰⁴ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 20 f. (neu Paragraph 32.8 und 32.10 Kommentar).

³⁰⁵ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 21 (neu Paragraph 32.11 Kommentar).

³⁰⁶ Art. 5 Abs. 6 Bst. a neu OECD-MA.

³⁰⁷ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 26 (neu Paragraph 38.8 Kommentar).

durch sonstige Einflussmöglichkeiten gegeben sein kann.³⁰⁸ Gemäss Satz 2 von Abs. 6 lit. b liegt eine enge Verbindung zudem stets dann vor, wenn eine direkte oder indirekte Beteiligung zwischen dem Vertreter und dem Unternehmen von mehr als 50% gegeben ist oder eine Drittperson eine 50% übersteigende Beteiligung an beiden hält. Die 50%-Quote kann sich bei Gesellschaften sowohl auf das Stimmrecht und den Wert der Gesellschaftsanteile wie auch auf das investierte Eigenkapital beziehen.³⁰⁹

3.4. Ausnahme: Low risk distributor

Art. 5 Abs. 5 OECD-MA findet in denjenigen Fällen keine Anwendung, in denen eine Person auf eigene Rechnung handelt, bspw. Produkte kauft und verkauft, auch wenn sie diese Produkte zuvor von einem verbundenen Unternehmen erworben hat. Der Eigenhändler begründet keine Vertreterbetriebsstätte, wobei der Final Report diesen Grundsatz ausdrücklich auch auf den «low-risk distributor» bezieht. Entscheidend sei, dass zwei separate Eigentumsübertragungen stattfinden, einerseits vom Unternehmen zum Eigenhändler und andererseits vom Eigenhändler zum Dritten und der «low-risk-distributor» somit einen eigenen Verkaufsgewinn erziele.³¹⁰ Welche Funktionen und Risiken beim Eigenhändler verbleiben müssen, um ihn als solchen zu behandeln, ist nach den Verrechnungspreisregeln und den in Aktionspunkt 9 diskutierten Regeln zur Risiko- und Kapitalaufteilung zu bestimmen.³¹¹

4. Ausblick auf die Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 7 in den D-A-CH Staaten

Es ist vorwegzunehmen, dass im Zeitpunkt der Drucklegung dieses Beitrages für keinen der drei D-A-CH Staaten entschieden ist, ob bei der Unterzeichnung des MLI den darin enthaltenen Änderungen von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA zugestimmt oder dafür ein Vorbehalt (ein «Opting-out») erklärt werden wird. Weiter steht auch nicht fest, ob der innerstaatliche Begriff des ständigen Vertreters bzw. der Betriebsstätte im Zuge dieser Entwicklungen eine Anpassung erfahren wird. Nachfolgend soll aber versucht werden, einen ersten Blick auf einzelne Umsetzungsfragen zu werfen.

In *Deutschland* hätte eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs nach § 12 AO um den Vertretertatbestand auch Auswirkungen auf rein innerstaatliche Sachverhalte und die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags auf die Kommunen – und wäre damit politisch sensibel. Dem Vernehmen nach bestehen im BMF gleichwohl Überlegungen, im Nachgang zu den durch das BEPS-Projekt veranlassten Gesetzesänderungen, den innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff an den abkommensrechtlichen heranzuführen.

³⁰⁸ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 26 (neu Paragraph 38.10 Kommentar).

³⁰⁹ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 26 (neu Paragraph 38.11 Kommentar).

³¹⁰ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 21 (neu Paragraph 32.12. Kommentar).

³¹¹ OECD, Final Report Action 7 (Fn. 2), S. 15 (neu Paragraph 9 Kommentar).

Die BEPS-Berichte der OECD³¹² und die Empfehlungen der EU³¹³ werden zu einer Änderung des deutschen Abkommensmusters, der «deutschen Verhandlungsgrundlage», führen; sie wird derzeit überarbeitet. Es scheint gegenwärtig aber keinesfalls sicher, dass Deutschland die Vorschläge der OECD zur Änderung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA mit Hilfe des MLI³¹⁴ «flächendeckend» übernehmen wird. Gegen die Übernahme spricht wohl, dass Deutschland zwar für den Änderungsvorschlag zu Art. 5 Abs. 5, aber gegen den zu Abs. 6 ist und das MLI nur eine gleichzeitige Änderung beider Absätze zulässt.³¹⁵

Überhaupt ist fraglich, wie viele Abkommen Deutschland mit Hilfe des MLI zu ändern beabsichtigt bzw. ändern kann. Aufgrund bereits vorliegender informeller Listen beim Depositar, der OECD, sind es nach einer ersten Auswahl «nur» 30 Abkommen, wovon allerdings nur bei 20 Abkommen ein Matching gegeben ist – weil sie auch auf den Listen der jeweiligen Partnerstaaten verzeichnet sind.³¹⁶ Angesichts der über 90 von Deutschland abgeschlossenen Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen³¹⁷ ist das nur eine relativ kleine Teilmenge. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich derzeit 40 deutsche Abkommen in Revision befinden³¹⁸ und diese zur Vermeidung paralleler Änderungsprozesse nicht für die OECD-Liste vorgesehen sind und damit dem MLI-Änderungsprozess nicht unterstellt werden sollen.³¹⁹ Infolgedessen wäre das DBA Deutschland-Schweiz nicht erfasst, d.h. soweit bezüglich der Änderungsvorschläge der OECD ein Matching besteht, würde – wie bereits im DBA mit Japan³²⁰

³¹² Dazu Ziff. 3 vorne.

³¹³ Dazu Ziff. 1 vorne. Siehe auch SEBASTIEN BENZ/JULIAN BÖHMER, Das Anti Tax Avoidance Package (ATA-Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Massnahmen in der EU, DB 2016, S. 307 ff., S. 312; STEPHAN EILERS/FLORIAN OPPEL, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, S. 312 ff.

³¹⁴ Dazu Ziff. 3.1 vorne. Siehe auch REIMER (Fn. 289), S. 1 ff.; JACQUES MALHERBE, BEPS: The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty, Intertax 2015, S. 91 ff.; SEBASTIAN BENZ/JULIAN BÖHMER, BEPS: Das Multilaterale Instrument zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungsvorschläge der BEPS-Abschlussberichte, ISR S. 27 ff.; FLORIAN HAASE, Das sog. Multilaterale Instrument, IWB 2017, S. 16 ff.

³¹⁵ Vgl. MARTIN KREIENBAUM, Diskussionsbeitrag auf der 33. Hamburger Tagung zur Internationalen Besteuerung, in: Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt, Forum der Internationalen Besteuerung, hrsg. vom Jürgen Lüdicke, Bd. 46, Köln 2017, erscheint voraussichtlich im September 2017.

³¹⁶ Vgl. REIMER (Fn. 289), S. 3.

³¹⁷ Zum Stand vom 1. Januar 2017 vgl. BMF-Schreiben vom 18. Januar 2017 (IV B 2 – S 1301/07/10017-08), I. Geltende Abkommen, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2017-01-18-stand-DBA-1-januar-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

³¹⁸ Vgl. Ebenda, S. 81 f.

³¹⁹ Vgl. KREIENBAUM (Fn. 315).

³²⁰ Vom 17. Dezember 2015, BGBl. II 2016, S. 956; vgl. MARTIN SCHIESSL/LEONARD KIRSCHT, Das neue DBA-Japan – Erleichterung grenzüberschreitender Investitionen?, ISR 2016, S. 91 ff.

geschehen – eine Umsetzung im Rahmen des derzeit laufenden Revisionsverfahrens³²¹ erfolgen. Anders verhält es sich beim DBA Deutschland-Österreich. Ob dieses aber im Rahmen der Unterzeichnung des MLI gelistet sein wird, ist derzeit wohl noch offen. Dem Vernehmen nach dauert die finale Entscheidung, welche Abkommen der OECD bis zur Unterzeichnung des MLI gemeldet werden sollen, noch an und wird vom für das jeweilige Land zuständigen Ressort getroffen.

Ein Inkrafttreten des MLI noch im Jahr 2017 erscheint angesichts der Unterzeichnung des MLI im Juni 2017 für Deutschland unwahrscheinlich, da das nach Art. 59 Abs. 2 GG erforderliche Gesetzgebungsverfahren aufgrund der Bundestagswahl im Herbst wohl nicht mehr in der laufenden Legislaturperiode abgeschlossen werden kann.³²²

Beim Umsetzungsprozedere wird Deutschland aus verfassungsrechtlichen Gründen zudem zweigleisig fahren, d.h. neben der Ratifikation des MLI werden die einzelnen gelisteten Abkommen mithilfe bilateraler Verständigungsvereinbarungen, im Hinblick auf die BEPS-Änderungen, wie sie durch das MLI vorgegeben sind und soweit ein Matching vorliegt, in den jeweils vorgesehenen authentischen Vertragssprachen angepasst. Da diese Verständigungsvereinbarungen den Charakter von Änderungsprotokollen haben, bedürfen sie darüber hinaus ebenfalls eines Zustimmungsgesetzes nach Art. 59 Abs. 2 GG.³²³ Damit tritt die Umsetzung des MLI in Bezug auf seinen Anwendungsbereich schrittweise in Kraft, entsprechend dem Inkrafttreten der jeweiligen revidierten bilateral geänderten DBA. Hierzu bedient sich Deutschland des Vorbehalts in Art. 35 Abs. 7 des MLI.³²⁴ Ein Grund für diese zweistufige Vorgehensweise ist, dass das MLI nur in zwei authentischen Vertragssprachen, Englisch und Französisch, vorliegt.³²⁵ Ein weiterer Grund besteht darin, dass es BMF und BMJ für zweifelhaft halten, ob bei der Komplexität des MLI der verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz gewahrt wäre.³²⁶ Für den Rechtsanwender hat die Vorgehensweise jedenfalls den Vorteil, dass er neben dem jeweiligen Abkommen nicht auch noch die «Metaebene» des MLI berücksichtigen muss, um festzustellen, was im konkreten bilateralen Fall letztlich gelten soll.

Ob sich durch das MLI wesentliche Zeitvorteile bei der Umsetzung ergeben, hängt demzufolge davon ab, wie sich der bilaterale Prozess gestalten lässt und ob es möglich ist,

³²¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 18. Januar 2017 (Fn. 317), II. Künftige Abkommen und laufende Verhandlungen.

³²² Vgl. REIMER (Fn. 289), S. 5.

³²³ Vgl. REIMER (Fn. 289), S. 5.

³²⁴ Art. 35 Abs. 7 Buchst. a) Ziff. i. lautet: «*A Party may reserve the right to replace: i) the references in paragraphs 1 and 4 to <the latest of the dates on which this Convention enters into force for each of the Contracting Jurisdictions to the Covered Tax Agreement> ...»*

³²⁵ Vgl. KREIENBAUM (Fn. 315); BENZ/BÖHMER (Fn. 314), S. 32.

³²⁶ Vgl. KREIENBAUM (Fn. 315); HAASE (Fn. 314), S. 21 f.

dass die Summe der bilateralen Verständigungsvereinbarungen als «Paket» dem Bundestag und Bundesrat vorgelegt werden kann, also nicht jedes zu ändernde DBA einzeln der Zustimmung des Gesetzgebers bedarf.³²⁷

Für *Österreich* ist ebenfalls von einer Unterzeichnung des MLI auszugehen.³²⁸ Im Verhältnis zu welchen Staaten das BMF welche Regelungen der Art. 12 bis 15 MLI angewandt wissen will, welche Vorbehalte angebracht und welche Optionen gewählt werden, ist derzeit allerdings noch nicht bekannt; ebenso ist noch unbekannt, welche österreichischen DBA-Vertragsstaaten das MLI unterzeichnen und im Verhältnis zu Österreich anwenden wollen und welcher Regelungen des MLI sich diese bedienen werden. Nach ersten Informationen ist davon auszugehen, dass etwa 30 österreichische DBA-Vertragsstaaten Interesse daran gezeigt haben, einzelne Regelungen des MLI auf ihre mit Österreich bestehenden DBA anwenden zu wollen. Im Falle des Abschlusses des MLI bedürfte es sodann entsprechend der Übernahme bilateraler DBA in die österreichische Rechtsordnung einer innerstaatlichen Übernahme durch den Gesetzgeber,³²⁹ in weiterer Folge wäre es natürlich zur Vereinfachung der DBA-Anwendung unter Berücksichtigung des MLI zweckmäßig und wünschenswert, wenn den Normunterworfenen (etwa im Verordnungswege) konsolidierte Fassungen der jeweiligen DBAs zur Verfügung gestellt würden.³³⁰

Im Hinblick auf die betriebsstättenbezogenen Änderungen wird im österreichischen Schrifttum jedenfalls gefordert, mögliche Steuersubstratverschiebungen vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat aufgrund der Annahme der in Art. 12 bis 15 MLI enthaltenen Vorschläge zur Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs ebenso im Auge zu behalten wie die Vorgangsweise Deutschlands, dem wichtigsten österreichischen Handelspartner, um Nachteile für den Wirtschaftsstandort Österreich zu verhindern.³³¹ Sollte es zur Ausdehnung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte durch das MLI oder im Wege zukünftiger bilateraler Verhandlungen kommen, scheint zumindest fraglich, ob das derzeitige innerstaatliche Konzept des «ständigen Vertreters» i.S.d. § 98 Abs. 1 Ziff. 3 TS 2 EStG sämtliche zukünftig von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA angesprochenen Sachverhalte erfassen wird, ob also das österreichische Steuerrecht die zukünftigen abkommensrechtlichen Besteuerungsmöglichkeiten vollständig ausschöpfen wird. Dieses Ausschöpfen wäre zwar wohl für Kommissionäre, sonstige indirekte Vertreter und wohl auch

³²⁷ Vgl. KREIENBAUM (Fn. 315).

³²⁸ Dazu zum Folgenden STEFAN BENDLINGER, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017 [in Druck] (zit. BEPS-Betriebsstättenbegriff).

³²⁹ Siehe STEFAN BENDLINGER, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, S. 2, S. 2 ff.

³³⁰ Siehe zu dieser Anregung bereits BENDLINGER, BEPS-Betriebsstättenbegriff (Fn. 328).

³³¹ Siehe wiederum BENDLINGER, BEPS-Betriebsstättenbegriff (Fn. 328).

«Bestellvertreter» zu bejahen, für sonstiges blosses Mitwirken am Vertragsabschluss aber wohl zu verneinen; es wäre daher eine entsprechende Ergänzung des innerstaatlichen Rechts notwendig.

Schliesslich wird wohl auch die *Schweiz* das MLI unterzeichnen, auch wenn noch keine definitiven Beschlüsse darüber getroffen sind, für welche Vertragspartner bzw. DBA und mit welchen Vorbehalten das MLI unterzeichnet werden wird; der politische Genehmigungsprozess ist erst noch einzuleiten. Der Bundesrat wird auf Antrag des EFD bzw. des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen SIF über die Unterzeichnung des MLI entscheiden, wobei dessen Ratifikation einen Genehmigungsbeschluss des Parlaments voraussetzt, der dem fakultativen Referendum zu unterstellen sein wird. Auch ist – ähnlich wie für Deutschland soeben aufgezeigt wurde – beabsichtigt, Änderungen von beidseits gelisteten DBA nach der Ratifikation des MLI in den einzelnen DBA über Änderungsprotokolle zu vollziehen, um so die Anwendbarkeit der DBA zu gewährleisten und den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht zu werden.

Soweit bereits bekannt, soll die Liste der «Covered Tax Agreements» der Schweiz eher umfangreich sein, wohingegen die Möglichkeit, zu denjenigen Bestimmungen, die nicht zum Minimalstandard gehören, einen Vorbehalt zu erklären, voraussichtlich eher breit genutzt werden wird.

Was die Ergänzungen des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte betrifft, soll dem Bundesrat dem Vernehmen nach vorschlagen werden, von der Möglichkeit eines vollumfänglichen Vorbehalts nach Art. 12 Ziff. 4 MLI Gebrauch zu machen. Auch ist eher nicht davon auszugehen, dass die Schweiz die neu formulierten Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA in ihre Verhandlungsgrundlage aufnehmen und somit in die bilateralen DBA-Verhandlungen einbringen wird. Kritisch wird namentlich der Umstand beurteilt, dass die Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs nach BEPS-Aktionspunkt 7 angesichts wohl nur minimaler oder schwieriger Gewinnzuweisungen an eine solche Betriebsstätte praktisch wenig Sinn macht. Dieser Beurteilung ist zweifelsohne zuzustimmen.

Sollte die Schweiz nicht umhin kommen, in Zukunft vermehrt die neuen Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA in ihren DBA zu akzeptieren, müsste gleichwohl auch über eine Anpassung des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs diskutiert werden. Situationen, in denen nach dem Abkommensrecht in der Schweiz eine Vertreterbetriebsstätte vorläge, die mangels innerstaatlicher Rechtsgrundlage aber nicht erfasst werden könnte, würden tendenziell zunehmen, was aber nur auf den ersten Blick für die Schweiz von Vorteil wäre. Einerseits wäre sie im Verhältnis zu Vertragspartnern, die die Doppelbesteuerung mittels der Anrechnungsmethode vermeiden, irrelevant, andererseits wäre sie gegenüber Vertragspartnern, die die Freistellungsmethode anwenden, nur dann wirksam, wenn die Freistellung weiterhin unbedingt – wovon nicht in jedem Fall ausgegangen

werden kann – gewährt und nicht mit einer Subject-to-tax-Klausel oder Switch-over-Klausel verbunden ist. Die Implikationen eines einseitigen Steuersubstratverzichts, der mit der engeren innerstaatlichen Betriebsstättenumschreibung einhergeht, muss somit beobachtet werden.

Zusammenfassend lässt sich anfügen, dass – soweit zurzeit ersichtlich – die drei D-A-CH Staaten der Übernahme der mit dem BEPS-Aktionspunkt 7 in das MLI eingefügten erweiterten Umschreibung der Vertreterbetriebsstätte eher kritisch gegenüberstehen, wenn auch wohl aus unterschiedlichen Motiven. Sollten die neuen Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA künftig trotzdem Eingang in die DBA von Deutschland, Österreich und Schweiz finden, wären in allen drei Staaten die entsprechenden Auswirkungen auf den innerstaatlichen Begriff zu prüfen und sind Änderungen des innerstaatlichen Begriffs teils bereits ins Auge gefasst worden. Eine Ausweitung des Inbound- und Outbound-Betriebsstättenbegriff ohne eine gleichzeitige Berücksichtigung der sich damit für die Betriebsstättengewinnermittlung stellenden Fragen, vermag allerdings nicht vollends zu befriedigen.³³²

³³² Vgl. dazu Ziff. 1 vorne und den dort bereits angesprochenen Public Discussion Draft der OECD zu BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (4. Juli–5. September 2016).

Herausgeber	Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht Gegründet 1932 von † Prof. Ernst Blumenstein	
Stifungsrat	Prof. Dr. René Matteotti Adrian Hug Prof. Dr. Adriano Marantelli Dr. Andreas Zünd	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Präsident) Anwalt, Direktor der ESTV, Bern Fürsprecher, Professor an der Universität Bern Fürsprecher, Bundesrichter, Lausanne
Redaktion	Prof. Dr. René Matteotti Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser lic. iur. Markus Küpfer	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Vorsitz) Advokat, Professor an der Universität Lausanne (HEC) Fürsprecher, Chef Abteilung Recht, ESTV, Bern
Redaktionelle Mitarbeiter	lic. iur. Fabian Baumer Prof. Dr. Urs Behnisch PD Dr. Michael Beusch Prof. Dr. Peter Böckli lic. iur. Marc Bugnon Prof. Dr. Hugo Casanova Prof. Dr. Robert Danon lic. rer. pol. Angelo Digeronimo lic. iur. Claudio Fischer lic. iur. Claude Grosjean Prof. Dr. rer. pol. Peter Gurtner Prof. Dr. Pascal Hinny Dr. Ralf Imstepf lic. iur. Emanuelle Jolidon Dr. Martin Kocher MLaw Nicole Krenger Prof. Dr. Peter Locher Prof. Dr. Yves Noël Prof. Dr. Xavier Oberson Dr. iur. Susanne Raas Prof. Dr. Markus Reich Prof. Dr. Felix Richner Dr. Daniel Riedo lic. iur. Yves Robert lic. iur. Marco Savoldelli Prof. Dr. Madeleine Simonek Prof. Dr. Henri Torrione Prof. Dr. Klaus A. Vallender Prof. Dr. Robert Waldburger Prof. Dr. Martin Zweifel	Rechtsanwalt, Vizedirektor, Hauptabteilungschef Steuerpolitik, ESTV, Bern Fürsprecher, Professor an der Universität Basel Rechtsanwalt, Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen Advokat, em. Professor der Universität Basel Vizedirektor, Hauptabteilungschef Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, ESTV, Bern Titularprofessor an der Universität Freiburg Professor an der Universität Lausanne Steuerrechtskonsulent, gew. Wissenschaftlicher Adjunkt bei der ESTV, Bern Fürsprecher, Steuerverwalter Kanton Bern Fürsprecher, Stv. Leiter Abteilung Steuergesetzgebung, ESTV, Bern Unternehmens- und Steuerberater, em. Professor der Universität Bern Rechtsanwalt, Professor an der Universität Freiburg, Zürich Rechtsanwalt, Zürich Gerichtsschreiberin am Bundesgericht, Lausanne RA, Präsidial-Gerichtsschreiber Abgaben / wiss. Berater am Schweiz. Bundesgericht; Lehrbeauftragter Steuerrecht, Universität Basel Projektleiterin Steuerpolitische Geschäfte, ESTV, wiss. Mitarbeiterin Universität Zürich em. Professor der Universität Bern Advokat, Professor an der Universität Lausanne Advokat, Professor an der Universität Genf Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen em. Professor an der Universität Zürich Rechtsanwalt, Professor an der Universität Luzern Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen Fürsprecher, stv. Chef der Abteilung Recht, ESTV, Bern Gerichtsschreiber am Bundesgericht, Lausanne Professorin an der Universität Zürich Advokat, Professor an der Universität Freiburg em. Professor an der Universität St. Gallen Professor an der Universität St. Gallen Rechtsanwalt, Titularprofessor der der Universität Zürich

Manuskripte, Rezensionsexemplare

sind zu adressieren an
rene.matteotti@rwi.uzh.ch
und
nicole.krenger@rwi.uzh.ch.

Verlag und Administration

Editions Weblaw, Weblaw AG
Laupenstrasse 1, 3008 Bern
T +41 31 380 57 77, info@weblaw.ch
ISSN-Nr. 1422-3481

Nachdrucke

Der Nachdruck der Originalartikel ist nur mit Erlaubnis der Redaktion gestattet.

Druck

Länggass Druck AG, Länggassstr. 65, 3012 Bern