

Christian Schoppe, StB, und Neeraj Popat, StB

# Lagerung, Einkauf und Ausstellung als Betriebsstätten ab 2017

Gemäß Art. 5 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) gelten Aktivitäten bezüglich Lagerung, Einkauf und Ausstellung bisher nicht als Betriebsstätte, auch wenn diese in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Im Rahmen des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionspunktes Nr. 7 Abschnitt B wird dies nun vorbehaltlich der Umsetzung in nationales Recht zum Jahr 2017 dahingehend geändert, dass zwar Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten generell nicht als Betriebsstätte gelten, allerdings die Art der Aktivität gemäß dem Ausnahmekatalog nicht mehr den Ausschlag gibt. Hierdurch wird der Betriebsstättenbegriff deutlich erweitert. Dieser Artikel befasst sich mit der Frage, welche Auswirkungen dies auf die internationale Besteuerungslandschaft haben wird und wie international operierende Unternehmen sich auf diese Änderung vorbereiten können.

## I. Einleitung

Durch die fortschreitende Globalisierung, die Integration weltweiter Absatz- und Beschaffungsmärkte und die Digitalisierung der Welt-

wirtschaft ergeben sich für ein Unternehmen im 21. Jahrhundert nicht nur neue wirtschaftliche, umweltbedingte und demografische, sondern auch steuerliche Herausforderungen. Nationale Besteuerungskonzepte basieren in der Regel wie in Deutschland auf der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht und dem Anknüpfungspunkt der Ansässigkeit bzw. des Vorliegens inländischer Einkünfte.

Die weit gefassten lokalen Anknüpfungspunkte werden durch die einschränkende Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) überlagert, deren Anfänge ein Jahrhundert zurückliegen. Im internationalen Kontext bilden traditionell als gering wertschöpfend erachtete Tätigkeiten (namentlich Lagerung, Einkauf und Ausstellung von Waren) Ausnahmen für die Anknüpfung der Besteuerung, während diese heute oft den Kernbereich multinationaler Geschäftsmodelle ausmachen oder berühren.

Bedingt durch die eingangs geschilderten Faktoren entstanden mit der Jahrhundertwende viele vorher nicht mögliche Geschäftsmodelle, während bestehende Industrien durch das „Internet der Dinge“ revo-

lutioniert wurden. Die globalen Wertschöpfungsketten werden immer komplexer und sind mit den herkömmlichen Rechtsgrundlagen kaum noch für steuerliche Zwecke zu erfassen.

Gerade Geschäftsmodelle der „New Economy“ sind den Finanzbehörden in vielen Ländern ein Dorn im Auge, da der Gewinn im World Wide Web internetbasiert mit Kunden in einem Land erzielt werden kann, ohne dass der Quellenstaat Zugriff auf den Gewinn hat. Grundsätzlich sind hiervon allerdings auch Tätigkeiten von Unternehmen der „Old Economy“ betroffen, soweit diese sich dem Trend der Zeit angepasst und ihre globale Unternehmensstruktur mit der Zeit dem neuen Standard angepasst haben.

Die OECD veröffentlichte am 5.10.2015 einen finalen Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt Nr. 7, mit dem der künstlichen Vermeidung der Betriebsstättenbegründung ein Riegel vorgeschoben werden soll. Dies hat zur Folge, dass viele bestehende DBAs anzupassen sind, um durch die Änderung der Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA die Besteuerung der Gewinne am Ort der Wertschöpfung sicherzustellen.<sup>1</sup>

Die geplanten Änderungen sollen bereits zum Jahr 2017 mittels eines multilateralen Instruments erfolgen. Dadurch werden die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den teilnehmenden Ländern zeitgleich und in einem Zug geändert. Dem Vernehmen nach sollen sich ca. 90 Länder dieser Initiative anschließen, also fast die Hälfte aller UN-Staaten (weit über die OECD-Gruppe hinaus).<sup>2</sup>

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf den Abschnitt B des BEPS-Aktionspunktes Nr. 7, welcher die Änderungen bei den vorbereitenden Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten beschreibt. Die Abschnitte A (Vertreterbetriebsstätten) und C (Fragmentierung von Tätigkeiten) sind nicht Gegenstand dieser Ausführungen.

## II. Rechtsgrundlagen

### 1. Gegenwärtiger Rechtsstand

#### a) Definition der Betriebsstätte nach nationalem Recht (§ 12 AO)

Als Betriebsstätte ist nach der Abgabenordnung (AO) ein räumlich unabhängiger Teil eines Unternehmens zu verstehen, in dem eine auf Dauer angelegte Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird. Primär dient dieser Begriff der örtlichen Abgrenzung und Zuweisung von Einkünften. So werden z.B. im Inland mit Hilfe von Betriebsstätten die gewerblichen Einkünfte von Unternehmen zwischen einzelnen Gemeinden aufgeteilt. Eine vergleichbare Rolle spielt die Betriebsstätte auch im internationalen Kontext bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.

Im nationalen Recht ist die Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung in § 12 AO definiert. Dieser Begriff ist sehr weitreichend und umfasst:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Warenlager,
6. Ein- oder Verkaufsstellen,
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
8. Bauausführungen oder Montagen die [...] länger als sechs Monate dauern.

#### b) Definition der Betriebsstätte nach Abkommensrecht (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

Vergleicht man diese weite Auslegung mit der aktuellen Formulierung des OECD-MA, das maßgebend für die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen OECD-Staaten ist, so zeigt sich, dass grundsätzlich zwar der Begriff der Betriebsstätte im Art. 5 Abs. 1 OECD-MA identisch definiert ist, jedoch die abkommensrechtliche Definition (bezogen auf die ausgeübte Tätigkeit) enger ausgelegt wird.

#### c) Ausnahmen für besondere Arten von Aktivitäten sowie Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA)

Insbesondere Aktivitäten durch eine feste Geschäftseinrichtung in Form eines

- Warenlagers („Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden“)<sup>3</sup> und
- Einkaufsbüros („eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen“).<sup>4</sup>

begründen zwar nach nationalem Recht Betriebsstätten, jedoch wird das Besteuerungsrecht hier durch ein DBA im Sinne des OECD-MA („Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten: ...“)<sup>5</sup> beschränkt, und folglich werden diese Aktivitäten von der Besteuerung im Land der Tätigkeit ausgenommen.

Im Bereich des Vertriebs ist die Begründung einer Betriebsstätte durch Ausstellung von Waren in Showrooms, Anwendungslaboren und ähnlichen Einrichtungen, die als unterstützend gewertet werden können, ausgenommen („[...] Ausstellung und Auslieferung von Gütern [...]“).<sup>6</sup>

Die bisherige Formulierung in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA schließt eine Betriebsstättenbegründung bereits aufgrund der Art der o.g. Aktivitäten aus und nimmt gleichzeitig an, dass diese für alle Geschäftszweige und Branchen hinsichtlich der Wertschöpfung einheitlich von untergeordneter Bedeutung sind.

Bezogen auf qualitative Eigenschaften sind im Sinne des OECD-MA ferner Aktivitäten in einer festen Geschäftseinrichtung von der Begründung einer Betriebsstätte ausgenommen, die entweder vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen („die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen“).<sup>7</sup>

Bei Tätigkeiten vorbereitender Art handelt es sich um Aktivitäten, die als Vorkehrungen zur Ausführung der Haupttätigkeit eines Unternehmens getroffen werden. Hilfstätigkeiten dagegen können zeitlich die Haupttätigkeit begleiten oder dieser folgen. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie bezogen auf den Umfang der Tätigkeit des Gesamt-

1 Vgl. OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, abrufbar unter [www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm), S. 3.

2 Vgl. [www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm), #98.

3 Art. 5 Abs. 4a OECD-MA, abrufbar unter: [www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-mus-terabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm](http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-mus-terabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm).

4 Art. 5 Abs. 4d OECD-MA (Fn. 3).

5 Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (Fn. 3).

6 Art. 5 Abs. 4a OECD-MA (Fn. 3).

7 Art. 5 Abs. 4e OECD-MA (Fn. 3).

unternehmens einen unwesentlichen und unmaßgeblichen Teil ausmachen.<sup>8</sup>

Demnach kommt es bei der Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit vorliegt, auf quantitative Merkmale und somit auf den Umfang der Hilfstätigkeit im Verhältnis zur Gesamttätigkeit des Unternehmens an. Als entsprechende Kriterien können z.B. der Aufwand oder die Anzahl der Beschäftigten herangezogen werden.<sup>9</sup> Tätigkeiten vorbereitender Art sowie Hilfstätigkeiten sind ferner dadurch gekennzeichnet, dass sie zwar zur Wertschöpfung des Unternehmens beitragen, jedoch bezogen auf ihren direkten Leistungsbeitrag keinen Anspruch auf Gewinnzuteilung begründen.<sup>10</sup>

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass die weit auszulegende nationale Definition von Betriebsstätten aus abkommensrechtlicher Sicht durch den Ausnahmekatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA besondere Aktivitäten (Lagerung, Einkauf und Ausstellung) sowie Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten zur Begründung einer Betriebsstätte ausschließt.

## 2. Geplante Änderungen

Die bisher geltenden Ausnahmeregelungen im Sinne des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sollen zukünftig dadurch noch enger gefasst werden, dass die Anwendung der Ausnahmetatbestände durch eine weitere Einschränkung ergänzt wird, die wie folgt lautet: „*vorausgesetzt, dass eine solche Aktivität [...] vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt ...*“<sup>11</sup> Diese Einschränkung erfasst nun auch feste Geschäftseinrichtungen in Form eines Warenlagers, eines Einkaufsbüros, einer Ausstellungsstätte oder eines Auslieferungslagers.

### a) Rechtliche Sichtweise

Obwohl sich der Wortlaut kaum ändert, ändert sich das Anwendungskonzept fundamental. Der Ausnahmetatbestand auf Grund der Art der Aktivität entfällt gänzlich. Somit kann in Zukunft jede feste Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte sein, sofern die Tätigkeit nicht als vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit zu klassifizieren ist, unabhängig von der Art der Aktivität.

Was eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit ist, ist höchst subjektiv und kann nur im Einzelfall entschieden werden. Damit geht eine deutlich steigende Rechtsunsicherheit für Unternehmen einher, die auch nicht ohne weiteres ausgeräumt werden kann. Die OECD bemüht sich derzeit, Regelbeispiele zu definieren, welche die Interpretation erleichtern sollen.

### b) Ökonomische Sichtweise

Falls für einen unternehmerischen Sachverhalt Art. 5 Abs. 4a (Warenlager) oder d (Einkaufsbüro) OECD-MA angewendet werden kann, muss nun ergänzend auf den durch diese Tätigkeit erzielten Wertschöpfungsbeitrag abgestellt werden. So wird zum Beispiel diskutiert, dass ein Einkaufsbüro für einen Hersteller eine Hilfstätigkeit darstellen kann, während bei einem Handelsunternehmen der Einkauf zum Kerngeschäft gehört und damit eher nicht den Hilfstätigkeiten zugeordnet werden darf.

Es ist dennoch stets zu prüfen, ob die Tätigkeit, die unter Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu subsumieren ist, signifikant und essentiell für

das Unternehmen ist und in welchem Zusammenhang die Tätigkeit mit der Haupttätigkeit des Unternehmens steht und ob zusätzliche Wertschöpfung erzielt wird. Auch hier stellt sich die Frage nach der Abgrenzung bzw. Identifizierung der individuellen Wertschöpfungsbeiträge im Unternehmen bzw. nach der Abgrenzung der Begriffe „signifikant“ und „essentiell“.

## 3. Zwischenergebnis

Während also bisher die Art der Tätigkeit das entscheidende Kriterium für die Frage der Begründung einer Betriebsstätte war, kommt es nunmehr auf die Bedeutung der Tätigkeit im Rahmen der Wertschöpfungskette an. Somit kann jede Art der Tätigkeit eine Betriebsstätte begründen. Das Ergebnis hängt nunmehr von einer (subjektiven) ökonomischen Einschätzung ab. Die nachfolgende Grafik mag dies verdeutlichen.

### OECD-MA derzeit: Ausnahmekatalog nach Tätigkeit



### OECD-MA n.F.: Überlagerung der Ausnahme durch Wertbeitrag

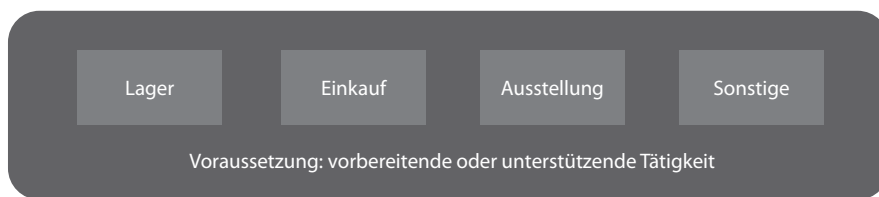


Abbildung: Definition der Betriebsstätte nach OECD-MA alt und neu

## III. Beispiele und Praxisfälle

### 1. Regelbeispiele der OECD

Die folgenden Beispiele sollen die Anwendung der neuen Regeln aus Sicht der OECD verdeutlichen.

#### Beispiel 1:

Die amerikanische W-Inc., ein Onlinegroßhändler für Elektronikartikel, bedient über ihren Onlineshop Kunden in Europa. Die Waren werden dabei direkt aus den unternehmenseigenen Auslieferungslagern in Polen, Tschechien und Deutschland geliefert.

Die Auslieferungslager sind vollautomatisierte Hochregallager, die mittels intelligenter Steuerungsprogrammierung und durch den Einsatz von qualifiziertem Personal nahezu fehlerfrei operieren. Angesichts der großen Bestellmengen und der dementsprechenden Komplexität der Logistik müssen in regelmäßigen Abständen Inspektionen durch leitende Ingenieure der W-Inc. durchgeführt werden, um die Qualität der Ablaufprozesse und den technisch einwandfreien Zustand der Anlage dauerhaft sicherzustellen.

<sup>8</sup> Vgl. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BMF, 24.12.1999 – IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.1.1.

<sup>9</sup> Heinsen, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 156.

<sup>10</sup> Vgl. OECD-MA Kommentar zu Art. 5 Abs. 4, Rn. 23, abrufbar unter: [www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenezurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm](http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenezurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm).

<sup>11</sup> Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Entwurf: „*provided that such activity [...] is of preparatory or auxiliary character*“, Fn. 1.

Dieses Beispiel des amerikanischen Onlinehändlers verdeutlicht, welchen Einfluss die bevorstehende Neufassung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA auf die Besteuerung unternehmerischer Aktivitäten nehmen kann.

Nach dem Stand des gegenwärtigen OECD-MA erfüllt ein derartiges Auslieferungslager den Ausnahmetatbestand des Art. 5 Abs. 4a OECD-MA, weshalb keine Betriebsstätte begründet wird und dementsprechend keine inländischen Einkünfte in Polen, Tschechien und Deutschland vorliegen. Nach der Bedingung des neuen Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ist nun zwingend für die Erfüllung des Ausnahmetatbestands die Qualifikation der Tätigkeit als vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit Voraussetzung. Demnach muss der Sachverhalt neu bewertet und individuell beurteilt werden.

Die Haupttätigkeit des Onlinehändlers ist der Handel mit Elektronikartikeln. Die Tätigkeit der Auslieferungslager trägt in erheblichem Umfang zur Wertschöpfung der W-Inc. bei und steht in direktem Zusammenhang mit der unternehmerischen Haupttätigkeit. Es kann somit keine unbeachtliche Hilfestellung vorliegen, weswegen zukünftig in den Ländern Polen, Tschechien und Deutschland jeweils eine Betriebsstätte begründet wird.

**Beispiel 2:**

Die P-Ltd. ist ein britischer Hersteller von biologischen Nahrungsmitteln, die für den britischen Markt lokal hergestellt werden. Die P-Ltd. wirbt damit, dass exklusiv nur Lebensmittel von ausgewählten europäischen Bio-Landwirten verwendet werden, die einer strengen Qualitätssicherung und besonderen Reinheitsgeboten unterliegen.

Hierfür hat die P-Ltd. in Deutschland ein Einkaufsbüro gegründet, von dem aus erfahrene Mitarbeiter mit spezifischen Produktkenntnissen verschiedene Bio-Landwirte in Deutschland hinsichtlich der Qualität der Rohstoffe regelmäßig prüfen und bewerten. Die Analysen werden von den Mitarbeitern vor Ort in Deutschland ausgewertet. Auf dieser Basis werden eigenständig die Zulieferer ausgewählt und die Rohstoffe für die Produktion in Großbritannien erworben.

Obwohl eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vorliegt, durch die die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird, fällt nach derzeit geltender Rechtslage die in Deutschland ausgeübte Beschaffungsfunktion der Mitarbeiter der P-Ltd. unter den Ausnahmetatbestand des Art. 5 Abs. 4d des OECD-MA.

Betrachtet man die Tätigkeit der P-Ltd. in Deutschland aber aus der ökonomischen Gesamtperspektive, ist die Einkaufsfunktion für den Gesamterfolg des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung, da die Qualität der erzeugten Produkte im Markt für biologische Nahrungsmittel eine essentielle Rolle spielt. Daher leistet das Einkaufsbüro in Deutschland einen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung der P-Ltd. und ist nicht als vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit einzustufen. Gemäß der Neufassung des OECD-MA ist das Einkaufsbüro eine Betriebsstätte in Deutschland.

**2. Weitere Praxisbeispiele**

**a) Lagerung**

Folgende Beispiele der OECD für Warenlager sollen helfen, die Abgrenzungsproblematik näher zu erläutern.

In der Praxis könnten auch Konsignationslager bei Kunden eine große Rolle spielen. Sofern diese vom Kunden verwaltet werden, dürfte mangels fester Geschäftseinrichtung keine Betriebsstätte bestehen.

Tabelle: **Warenlager als Betriebsstätte**

Kategorie	Auslegung	Folge
Großes Warenlager oder vollautomatisches Hochregallager eines Online-Versandhändlers mit einem signifikanten Mitarbeiterbestand	Diese Tätigkeit stellt einen signifikanten Teil des Geschäftsmodells dar und ist nicht als Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit einzustufen. Daher finden die Ausnahmetatbestände nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA hier nunmehr keine Anwendung.	Es wird eine Betriebsstätte begründet.
Zolllager, Warenlager für die kurzfristige Sicherstellung von Frische bei Obst und Gemüse und reine Versandlager von Einzel-/Ersatzteilen für z. B. hergestellte Maschinen	Diese Tätigkeiten sind als Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten einzustufen, da sie für die gesamte Geschäftstätigkeit von unwesentlicher Bedeutung sind. Die Ausnahmetatbestände nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sind erfüllt.	Es wird keine Betriebsstätte begründet.
Versandlager von Einzel-/Ersatzteilen mit After-Sales Aktivitäten (wie z. B. Reparaturen, Umbauten, Anpassungen)	Die ergänzenden After-Sales-Aktivitäten führen dazu, dass die Tätigkeit insgesamt über die Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten hinausgeht.	Es wird eine Betriebsstätte begründet.
Lagerung/Instandhaltung von Waren und Gütern durch einen fremden Dritten ohne Verfügungsmacht und Zutritt	Mangels fester Geschäftseinrichtung liegt keine Betriebsstätte vor.	Es wird keine Betriebsstätte begründet.
Lagerung/Instandhaltung von Waren und Gütern durch einen fremden Dritten mit Verfügungsmacht und Zutritt durch Mitarbeiter des Unternehmens	Durch die Verfügungsmacht wird grundsätzlich eine feste Geschäftseinrichtung begründet. Es hängt von der Qualifikation der Tätigkeit durch die Mitarbeiter ab, ob es sich dabei um Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten handelt.	Es kann unter Umständen zur Begründung einer Betriebsstätte kommen.

Hat jedoch das Unternehmen Zugang und Zutritt zu dem Lager und übt es damit tatsächliche Verfügungsmacht aus, kann eine Betriebsstätte gegeben sein. Es ist zu hoffen, dass in diesem Fall ein reines Versandlager angenommen wird, das keine Betriebsstätte begründen würde. Allerdings erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass Betriebsprüfer im Ausland dieser Art von Präsenz eine Bedeutung zumessen, die auch solche Lager zu Betriebsstätten erstarken lassen. In jedem Fall sollten auch derartige Vorgänge geprüft werden.

Ein weiterer Fall ist der Lagerbestand bei einem Lohnhersteller. Dies könnte vor allem bestimmte Prinzipalstrukturen betreffen, bei denen der Prinzipal Eigentümer der Waren bleibt. Sobald der Prinzipal Verfügungsmacht über das Lager hat, besteht hier ein Risiko einer lokalen Betriebsstätte. Zwar lässt sich dies bei geschickter vertraglicher und tatsächlicher Umsetzung vermeiden, allerdings lehrt die Erfahrung, dass der Prinzipal häufig weitreichende Einsichts-, Kontroll- und Steuerungsrechte hat. Eine Betriebsstätte kann so als „Betriebsunfall“ aus unsauberer vertraglicher Formulierung, Besuchen und faktischer Kontrolle durch Mitarbeiter des Prinzipals entstehen.

**b) Einkauf und Beschaffung von Informationen**

Nach der Neuregelung werden Büros mit dem Zweck des Einkaufs potentiell zu Betriebsstätten. Gerade wenn solche Organisationen bislang problemlos als „Repräsentanz“ ohne steuerliche Erfassung geführt werden, sollten diese Fälle besonders geprüft werden.



Große Einkaufsbüros dürften jedoch in der Regel durch lokale, verbundene Gesellschaften (Dienstleister, Kommissionäre, Wiederverkäufer) vorgehalten werden. Hier stellt sich die Problematik einer festen Geschäftseinrichtung im Ausland zunächst nicht. Im Falle von verbundenen Dienstleistern und Kommissionären besteht jedoch nunmehr ein latentes Risiko, eine Vertreterbetriebsstätte mit der Einkaufstätigkeit zu begründen.

Kritisch dürften aber auch Einkaufsbüros von Einkaufsgesellschaften werden. Wenn beispielsweise ein deutscher Konzern eine zentrale Einkaufsgesellschaft in Singapur betreibt und diese wiederum Einkaufsbüros in Hong Kong, Shanghai und Taipeh unterhält, besteht das Risiko, dass die Einkaufsgesellschaft Betriebsstätten begründet.

### c) Präsentation von Waren

Die Präsentation von Waren auf Messen ist nach wie vor unkritisch, da es in einem solchen Fall an dem Merkmal der Stetigkeit mangelt. Anders verhält es sich bei Ausstellungen, die eine Dauerhaftigkeit haben und dazu dienen, Kunden die Produkte des Unternehmens näher zu bringen. Wird eine solche Ausstellungsstätte durch ein ausländisches Unternehmen unterhalten, besteht ein erhöhtes Risiko, eine Betriebsstätte zu begründen. Ähnliches gilt für Anwendungslabore, in denen Kunden die Möglichkeiten der produktspezifischen Anpassung auf ihre Bedürfnisse vorgestellt werden.

Eine offene Frage ist der Umgang mit Servern. Ein dedizierter Server, der durch ein ausländisches Unternehmen angemietet wird, stellt eine feste Geschäftseinrichtung dar. Wenn auf diesem Server Produkte des Unternehmens dargestellt werden, könnte die Finanzverwaltung versucht sein, darin eine Geschäfts- oder Verkaufsstelle zu sehen, die der Ausstellung von Waren dient. Wenn dies im Kern zum Abschluss von Verträgen führt und/oder die installierte Software „intelligent“ auf Kundenverhalten reagiert, dürfte hier womöglich eine Betriebsstätte angenommen werden, jedenfalls dann, wenn regelmäßig Personal vor Ort tätig ist.<sup>12</sup>

Jeder dieser Fälle sollte auch aus der Perspektive einer möglichen Vertreterbetriebsstätte geprüft werden.

## IV. Auswirkungen

### 1. Gewinnzurechnung

Es kann als Hypothese formuliert werden, dass die hier besprochenen Betriebsstätten in der Regel einen kleinen stabilen Gewinn zugewiesen bekommen. Eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode auf die lokalen Kosten oder Personalkosten sollte der Regelfall sein.

Bislang nicht endgültig geklärt ist die Frage, wie die Vergütung bei Betriebsstätten ohne Personal auszugestaltet ist. Nach dem Authorized OECD Approach, der mit dem AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 Niederschlag in § 1 Abs. 4 und 5 AStG gefunden hat, sind die Wirtschaftsgüter nach den Personalfunktionen zuzuordnen. Das nachfolgende Beispiel soll dies verdeutlichen.

#### Beispiel 3:

Ein Server wird von einem ausländischen Unternehmen angemietet und betrieben. Der Server stelle auf Grund seiner Tätigkeit eine Betriebsstätte dar und die Tätigkeit sei keine Hilfstätigkeit. Da in Deutschland keine Personalfunktion ausgeübt wird und die wesentlichen Personalfunktionen (Beschaffung, Betrieb) im Ausland ausgeübt werden, ist der Server dem ausländischen Unternehmen zuzuordnen.

Dies führt zu dem kuriosen Ergebnis, dass die feste Geschäftseinrichtung, die die Betriebsstätte begründet, gar nicht der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Die Folge könnte sein, dass faktisch die Betriebsstätte erlischt, da ihr kein Gewinn zuzuordnen ist.

Nach derzeitiger Meinung der Finanzverwaltung scheint ein solches Ergebnis gewollt zu sein. In dem am 18.3.2016 veröffentlichten Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung wird in einem analogen Beispiel einer Pipeline-Betriebsstätte die Personalfunktion als Ausgangspunkt für die Zuordnung von Vermögensgegenständen aufgeführt. Demnach ist der (Pipeline-)Betriebsstätte kein Gewinn oder allenfalls ein kleiner Gewinn zuzuordnen, wenn die Personalfunktion und entsprechend die Pipeline als Vermögensgegenstand dem Stammhaus zuzuordnen sind.<sup>13</sup>

Anders sieht es bei unbeweglichem Vermögen aus. Hier kommt es nicht auf die Personalfunktion an. Vielmehr ist solches Vermögen immer der Betriebsstätte zuzuordnen, zumindest soweit es zur unmittelbaren Einkünfteerzielung dient und damit unter Art. 6 OECD-MA fällt.<sup>14</sup>

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass derartige Betriebsstätten nicht zu einer Erschütterung der Gewinnverteilung im Konzern führen sollten. In Einzelfällen (z. B. bei Konzernen mit Verlusten oder bei schlecht umgesetzten Prinzipalstrukturen) kann dies anders aussehen.

### 2. Compliance und Non-Compliance

Unabhängig von der finanziellen Auswirkung ist davon auszugehen, dass es deutlich mehr strittige Fälle der Betriebsstättenbeurteilung geben wird. Dabei steigt die Unsicherheit erheblich: Die bisherige rechtliche Regelung erlaubte eine recht eindeutige Subsumtion „nach Tätigkeitsart“, auch wenn diese unter Umständen der heute bestehenden ökonomischen Realität nicht gerecht wurde. Die Neuregelung ist höchst subjektiv geprägt, denn es ist immer im Einzelfall „kasuistisch“ aus der Wertschöpfungskette heraus zu entscheiden, ob das Kriterium der vorbereitenden Tätigkeit bzw. Hilfstätigkeit erfüllt wird.

Diese subjektive Entscheidungslage ist für internationale Unternehmensgruppen vor dem Hintergrund der Folgen vermeintlich nicht beachteter Compliance bei gleichzeitig in vielen Fällen träge oder gar nicht funktionierenden Mechanismen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung eine große Herausforderung.

Während der Betriebsprüfer im Stammhaus vielleicht die Meinung vertritt, dass eine Tätigkeit der Betriebsstätte im Gesamtkontext unwichtig ist, könnte der lokale Betriebsprüfer hinsichtlich der Betriebsstätte die Meinung vertreten, dass die Aktivität der Betriebsstätte nicht wahrgenommen würde, wenn sie nicht wichtig wäre. In diesem Spannungsfeld steht der Steuerpflichtige, ohne dass ihm objektive Kriterien der richtigen Prüfung an die Hand gegeben werden.

Die gravierendsten Folgen dürften sich aus der (vermeintlichen) Nichtdeklaration von Betriebsstätten ergeben. Als mögliche Konse-

<sup>12</sup> Wassermeyer, in: Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 5, Rn. 33a.

<sup>13</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, Entwurf vom 18.3.2016, abrufbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2016-03-18-entwurf-eines-BMF-schreiben-zur-betriebsstaetengewinnaufteilung.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-03-18-entwurf-eines-BMF-schreiben-zur-betriebsstaetengewinnaufteilung.pdf?__blob=publicationFile&v=2), Rn. 49.

<sup>14</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, Entwurf vom 18.3.2016 (Fn. 13), Rn. 82.

quenzen sind hier zu nennen: Doppelbesteuerung (auch auf Grund von Verjährung), Zinsen, Strafen, Strafschätzungen, Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und strafrechtliche Vorwürfe nebst Verweigerung des Zugangs zum Verständigungsverfahren.

## V. Mögliche Reaktionen

Eine der ersten und wichtigsten Reaktionen internationaler Unternehmensgruppen ist eine Compliance-Organisation, die mögliche steuerliche Anknüpfungspunkte aufgreift. Hierzu gehört, dass

- die Verantwortlichkeiten in der Zentrale und vor Ort klar definiert werden,
- die zuständige Stelle mit ausreichenden Ressourcen die Beurteilung über das Vorliegen einer Betriebsstätte durchführt und die nötigen Konsequenzen zieht,
- alle Meldepflichten eingehalten werden und
- die Umsetzung von Zeit zu Zeit überprüft und ggf. revidiert wird.

Vor dem Hintergrund, dass es bei der höchst ungewissen Ausgangslage nicht möglich sein wird, den widerstreitenden Interessen und Ansprüchen aller Finanzbehörden gleichzeitig auf Dauer gerecht zu werden, ist es umso wichtiger, einen Compliance-Prozess zu dokumentieren. Im Idealfall mündet dies in einer klaren Richtlinie, die auch als Abwehr bei strafrechtlichen Vorwürfen und Strafen im Einzelfall dienen kann. Ferner ist es nur so möglich, Risikofelder für das Unternehmen zu identifizieren und nach Lösungen zu suchen, am besten im offenen Gespräch mit allen Beteiligten und Betroffenen.

Als Anleitung für eine mögliche operative Herangehensweise können folgende Überlegungen dienen:

- Identifikation aller Tätigkeiten im Ausland, die die Lagerung, den Einkauf und die Ausstellung von Waren betreffen und in der Vergangenheit nicht als Betriebsstätte ausgelegt wurden;
- Prüfung und Entscheidung, ob diese Tätigkeiten im Sinne der gesamten Wertschöpfungskette des Unternehmens nach wie vor als Tätigkeiten vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeiten auszulegen sind;
- je nach vorliegender Eindeutigkeit des Umfangs und der Bedeutung der Tätigkeit (vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeit oder nicht) ist das Vorliegen der Betriebsstätte zu deklarieren oder zu verneinen. Wenn Zweifel an der eigenen Entscheidung bestehen, empfiehlt sich eine proaktive offene Kommunikation mit den zuständigen Finanzbehörden.

Alternativ bleiben dem Unternehmen zur Vermeidung von Betriebsstätten die folgenden Möglichkeiten:

- Vermeidung einer festen Geschäftseinrichtung durch Einstellung oder Übertragung der Tätigkeit auf einen fremden Dritten.
- Übertragung der Zuständigkeit und Tätigkeit auf eine lokale Gesellschaft. Dabei muss darauf geachtet werden, dass die lokale Gesellschaft nicht versehentlich eine Vertreterbetriebsstätte begründet.
- Mit manchen Steuerbehörden kann verhandelt werden, dass Betriebsstätten ignoriert werden, wenn die lokale Gesellschaft eine ausreichende Vergütung erhält („Null-Summen-Theorie“).<sup>15</sup> Dazu werden die Aktivitäten der Betriebsstätte der lokalen Gesellschaft funktional zugerechnet.

Führt all dies nicht zum Ziel, sollte eine Registrierung in Erwägung gezogen werden. Teil des Compliance-Prozesses ist es dabei, die Risiko-

kofreudigkeit der Unternehmensgruppe abzustimmen und dabei die Risikoexposition in einzelnen Ländern ins Auge zu fassen. Die Anmeldung einer Betriebsstätte (gegebenenfalls mit einem Nullergebnis) reduziert aus steuerlicher Sicht Risiken, ist aber mit hohen Kosten verbunden.

Unter Umständen kann eine solide Analyse Abhilfe schaffen und dokumentieren, dass eine Nichtdeklaration vertretbar ist.

Auf die Pflicht zur Meldung ausländischer Betriebsstätten bis spätestens fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Betriebsstätte begründet wurde, sei an dieser Stelle verwiesen.<sup>16</sup>

## VI. Zusammenfassung

Die geplanten Änderungen erweitern die jeweiligen nationalen Besteuerungsmöglichkeiten erheblich, da bestimmte Aktivitäten, die bisher dem Grunde nach keine Betriebsstätte begründen konnten, hinsichtlich ihrer Wertschöpfung zu bewerten sind. Gleichzeitig ist die Frage der Wertung vom Einzelfall abhängig und daher weitgehend kasuistisch, wie man es eher vom angelsächsischen Recht kennt. In der Besteuerungspraxis ist damit zu rechnen, dass selbst minimale Aktivitäten aus einer lokalen Betroffenheit heraus als Betriebsstätte gewertet werden können. Um Risiken zu kontrollieren und Reputationskosten zu vermeiden, sollten international operierende Unternehmen umgehend mit dem Aufbau oder der Erweiterung eines Compliance-Prozesses beginnen. Dieser Compliance-Prozess würde zwar nicht für absolute Gewissheit sorgen, aber doch das Risikobewusstsein schärfen und den Entscheidungsprozess dokumentieren.

**Christian Schoppe** ist Steuerberater und Partner im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt am Main. Seine Tätigkeitsschwerpunkte umfassen risikoorientierte Transfer Pricing Compliance und die Begleitung von Veränderungen der Wertschöpfungskette von international agierenden Konzernen.



**Neeraj Popat** ist Steuerberater und Manager im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt am Main. Er hat mehrjährige Berufserfahrung im internationalen Steuerrecht, insbesondere im Bereich der Gestaltung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreisen global agierender Unternehmen. Schwerpunkte seiner Arbeit liegen in der Beratung im Zusammenhang mit der Umstrukturierung von globalen Wertschöpfungsketten.



<sup>15</sup> Wassermeyer, in: Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 5, Rn. 217.

<sup>16</sup> Vgl. § 138 Abs. 3 AO i.V.m. § 138 Abs. 2 AO.