

Christian Schoppe, StB, und Carolin Reichel, StBin

# Vertreterbetriebsstätten ab 2017

Gemäß Art. 5 Abs. 5 und 6 des OECD-Musterabkommens („OECD-MA“) in der aktuellen Fassung können Unternehmen ohne eine feste Geschäftseinrichtung durch ihre Tätigkeit in einem anderen Staat eine Betriebsstätte begründen, wenn sie dort durch einen Vertreter, der nicht im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt, vertraglich gebunden werden. Grundlage hierfür ist die rechtliche oder tatsächliche Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen. Im Rahmen des Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“-)Aktionspunktes Nr. 7 Abschnitt A werden die Bedingungen für das Vorliegen und gewöhnliche Ausüben der Vertragsabschlussvollmacht sowie die Präsenz eines unabhängigen Vertreters nun vorbehaltlich der Umsetzung in nationales Recht zum Jahr 2017 entscheidend verschärft. Hierdurch wird der Betriebsstättenbegriff auch im Bereich der Vertreterbetriebsstätten deutlich erweitert.

## I. Einleitung

Ein ausländischer Hersteller kann nach geltendem Recht einen inländischen Absatzmarkt und seine potentiellen Kunden mittels verkaufunterstützender Tätigkeiten durch Vertreter bearbeiten lassen, ohne im Inland ertragsteuerpflichtig zu werden. Voraussetzung ist lediglich, dass die Begründung einer Betriebsstätte nach nationalem Recht durch die Anwendung des Art. 5 OECD-MA verhindert wird.

Dies ist möglich, indem seine (abhängigen) Vertreter keine Vertragsabschlussvollmacht besitzen oder eine solche nicht regelmäßig ausüben (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA). Unabhängige Vertreter begründen, sofern sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, keine Betriebsstätte für den ausländischen Hersteller.

Durch entsprechende Ausgestaltung der Tätigkeiten und Kompetenzen seiner Vertreter begründet der ausländische Hersteller demnach keine Betriebsstätte in den Ländern, in denen er seine Waren nur mittels „Vertriebsunterstützung“ verkauft. Der in diesen Vertriebsländern versteuerte Gewinn beschränkt sich auf den Gewinn, der aus der (funktionalen) Leistung des Vertreters entsteht, während der Warenumsatz einschließlich der zugehörigen Risiken und Wirtschaftsgüter („Kundenbeziehungen“) im Ausland der Besteuerung unterliegt.

Besonders im Fokus stehen Kommissionäre. Da diese Verträge im eigenen Namen schließen, können sie keine Abschlussvollmacht für einen ausländischen Prinzipal haben und sind somit dem Grunde nach nicht geeignet, eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen.

Nach den Vorstellungen der OECD wird der typische konzerneigene Kommissionär in einer „Doppelrolle“ zur Steuervermeidung missbraucht: Im Innenverhältnis agiert er lediglich wie ein Agent und damit steht ihm nur ein geringer Gewinn für seine Funktionsausübung zu. Im Außenverhältnis agiert er wie ein Vertriebsunternehmen, ohne dass ihm die vertraglichen Risiken und die Kundenbeziehungen zugerechnet werden.

Die OECD veröffentlichte am 5.10.2015 den finalen Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt Nr. 7, welcher der künstlichen Vermeidung

der Betriebsstättenbegründung umfassend Rechnung tragen soll. Dies hat zur Folge, dass viele bestehende Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden, um durch die neue Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA sicherzustellen, dass Wertschöpfung und Gewinne dort besteuert werden, wo sie entstehen.<sup>1</sup>

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Abschnitt A, welcher die Änderungen bzw. Verschärfungen bei Vertreterbetriebsstätten beschreibt. Die Abschnitte B (vorbereitende und Hilfstätigkeiten) und C (Fragmentierung von Tätigkeiten) sind nicht für sich Gegenstand dieser Ausführungen. Ferner ist dieser Beitrag auf den Vertrieb von Produkten und Dienstleistungen, nicht jedoch den Einkauf ausgerichtet.

## II. Geplante Änderungen

### 1. Gegenwärtige Rechtsgrundlagen

Im nationalen Recht ist der ständige Vertreter in § 13 AO definiert. Ein ständiger Vertreter ist demnach

„eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

1. Verträge abschließt oder vermittelt und Aufträge einholt oder
2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.“

Demgegenüber sieht die bisherige Formulierung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA einschränkend vor, dass eine Person, die in einem anderen Staat für ein Unternehmen tätig ist und die Vollmacht besitzt und regelmäßig ausübt, für dieses Unternehmen Verträge abzuschließen, in dem anderen Staat für das Unternehmen eine Betriebsstätte begründet. Auszuschließen sind jedoch die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten, die bisher grundsätzlich als Hilfs- und Nebentätigkeiten angesehen wurden.<sup>2</sup> Relevant sind als Hilfstätigkeiten in diesem Zusammenhang vor allem der Einkauf und die Ausstellung von Waren und Dienstleistungen.

Während Abs. 5 in der Vergangenheit bereits an die enge Bedingung einer Abschlussvollmacht geknüpft war, schränkte Abs. 6 die Regelung noch weiter ein, indem er unabhängige Vertreter, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit als Makler, Kommissionär oder sonstiger unabhängiger Vertreter (also in vertriebstypischen Geschäftsmodellen) handelten, von der Regelung des Abs. 5 ausnahm.<sup>3</sup> Das nationale Besteuerungsrecht wurde hier also durch die engere Auslegung des DBA erheblich beschränkt.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, abrufbar unter: [www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-muster-abkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm](http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-muster-abkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm).

<sup>3</sup> Art. 5 Abs. 6 OECD-MA (Fn. 2).

<sup>4</sup> Vgl. Heinsen, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 161.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bisher lediglich auf die Abhängigkeit oder Unabhängigkeit des Vertreters abgestellt wird, wobei die rechtliche Verbundenheit ausgeblendet wird. Demnach kann die Frage der Betriebsstättenbegründung derzeit unabhängig von der Konzernzugehörigkeit beurteilt werden.<sup>5</sup> Fremde Dritte spielen in der Praxis jedoch ohnehin eine untergeordnete Rolle. Bei konzernabhängigen Unternehmen wird die Unabhängigkeit zudem oft wegen einer Tätigkeit gegenüber mehreren (verbundenen) Auftraggebern angenommen.

Durch die Einführung des BEPS-Aktionspunktes Nr. 7 werden die Absätze 4, 5 und 6 des Art. 5 OECD-MA künftig deutlich weiter gefasst. Dies hat entscheidende Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung des Vertriebs (und des Einkaufs) durch Unternehmen.

## 2. BEPS-Aktionspunkt Nr. 7: Geplante Änderung

Die geplanten Änderungen sollen bereits zum Jahr 2017 mittels eines multilateralen Instruments erfolgen. Dadurch werden die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen teilnehmenden Ländern zeitgleich und in einem Zug geändert. Dem Vernehmen nach sollen sich ca. 90 Länder<sup>6</sup> dieser Initiative anschließen, also etwa dreimal so viele, wie die OECD Mitglieder hat.

### a) Abschlussvollmacht oder tatsächliches Handeln

Der Begriff der Vertreterbetriebsstätte wird erweitert. Ist es bereits bisher erforderlich, dass ein ständiger Vertreter eine rechtliche oder faktische Abschlussvollmacht hat, kann darüber hinaus demnächst jede Präsentation von Waren oder Dienstleistungen, die zu einem Verkauf führt, eine Vertreterbetriebsstätte begründen. Dies gilt auch dann, wenn der Vertreter nicht an den Verhandlungen beteiligt ist. Für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte nach dem BEPS-Aktionspunkt Nr. 7 kommt es nunmehr alternativ auch auf das Handeln<sup>7</sup> an, das dazu bestimmt ist, regelmäßig zu Abschlüssen von Verträgen für ein Unternehmen, auch unter standardisierten Bedingungen, zu führen.<sup>8</sup>

Ziel sind hier primär Kommissionäre, die im eigenen Namen handeln und damit gar keine Abschlussvollmacht haben können. Soweit deren Aktivität tatsächlich den Verkauf umfasst, ist jeder im Konzern aktive Kommissionär grundsätzlich geeignet, als ständiger Vertreter eine Betriebsstätte für jeden seiner Lieferanten zu begründen, für dessen Rechnung er im eigenen Namen tätig wird. Aber auch jede andere verkaufsbezogene Aktivität ist geeignet, eine Vertreterbetriebsstätte auszulösen. Hierfür ist nicht einmal eine feste Geschäftseinrichtung erforderlich.

### b) Unabhängigkeit und Konzernzugehörigkeit

Zudem werden an das Vorliegen eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA künftig strengere Anforderungen gestellt als bisher. Während das Merkmal „Abhängigkeit“ bisher nicht genau definiert wurde, wird die Abhängigkeit nunmehr durch BEPS-Aktionspunkt Nr. 7 punktuell konkretisiert. Demnach wird es gemäß Abs. 6a OECD-MA zukünftig eine Abhängigkeit geben, wenn ein Vertreter ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig wird, mit dem/denen der Vertreter eng verbunden ist.

Ein Vertreter sollte beispielsweise als „ausschließlich“ oder „fast ausschließlich“ für ein verbundenes Unternehmen handelnd gelten, so-

fern die Verkäufe, die er für nicht verbundene Unternehmen tätigt, weniger als 10% seines gesamten Vertriebs ausmachen.<sup>9</sup>

Eine Person und ein Unternehmen gelten im Sinne dieser Vorschrift als „verbunden“, wenn eine Partei die andere kontrolliert oder wenn beide der Kontrolle einer anderen Person oder eines anderen Unternehmens unterstehen. Zur Prüfung können dabei die Rechte herangezogen werden, die eine Partei hat, wenn sie eine Beteiligung von mindestens 50% an der anderen Partei hält. Gruppenunternehmen gelten somit zukünftig immer als eng verbunden. Wenn keine tatsächliche Beteiligung vorliegt, gelten die Parteien auch dann als verbunden, wenn ein Unternehmen einer Person Rechte in einem entsprechenden Umfang einräumt (oder umgekehrt).

Im Ergebnis bleibt es dabei, dass sowohl verbundene wie auch unverbundene Personen abhängige ständige Vertreter sein können. Bei der Kombination von „Verbundenheit“ und „fast ausschließlicher Tätigkeit“ wird Abhängigkeit jedoch nun normiert. Das Argument, ein Vertreter sei unabhängig, weil er für viele verbundene Unternehmen tätig wird, verhindert die Betriebsstätte künftig nicht mehr. Vielmehr bildet das Argument die Grundlage für die Begründung einer Vielzahl von Betriebsstätten, weil jeder Auftraggeber von einem abhängigen Vertreter vertreten wird.

### c) Separate Betrachtung verschiedener Geschäftstätigkeiten

Unabhängigkeit wird nicht notwendigerweise dadurch gewährleistet, dass ein Vertreter verschiedene Geschäftstätigkeiten ausübt, die mit der Agententätigkeit nicht in Zusammenhang stehen. Wird beispielsweise ein Unternehmen als Eigenhändler für fremde Dritte tätig und engagiert sich daneben als Agent im Konzern, so sind die Aktivitäten getrennt zu betrachten. Die Prüfung erfolgt künftig isoliert für die untersuchte Tätigkeit, hier die Agententätigkeit.<sup>10</sup>

Hier könnte sich eine gravierende Änderung ergeben, denn bisher schloss eine wirtschaftlich bedeutende Eigenaktivität eine Vertreterbetriebsstätte mangels Abhängigkeit aus. Dies wurde vom BFH für den Fall einer daneben stehenden Produktionstätigkeit so entschieden.<sup>11</sup> Wenn nun die Vertreterentätigkeit isoliert zu prüfen ist,<sup>12</sup> wird es auch bezüglich dieses Kriteriums in Zukunft mehr Betriebsstätten geben. Der OECD-Bericht spricht zwar explizit von einer Separierung zwischen der Tätigkeit als Eigenhändler und Vertreter; es ist dann jedoch naheliegend, eine noch weiter entfernte Tätigkeit wie die Produktion erst recht zu separieren.

### d) Hilfstätigkeiten

Ein weiterer Unterschied zwischen der bisherigen und der zukünftigen Rechtslage bezüglich der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte

5 Vgl. Heinsen, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 166.

6 Abrufbar unter [www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm); #49.

7 Vgl. Wagemann: IWB 2016, 14.

8 Art. 5 Abs. 5 OECD-MA Entwurf: „or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise“, (Fn.1).

9 Vgl. OECD (2015): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report (Fn. 1), Abschn. A, Tz. 38.8.

10 Vgl. OECD (2015): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report (Fn. 1), Abschn. A, Tz. 38.6.

11 Vgl. BFH, 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238, BB 1995, 398 Ls, RIW 1995, 260; Wassermeyer, in: Wassermeyer, OECD-Musterabkommen, 132. Aufl. 2016, Bd. I, Art. 5 MA, Rn. 213a.

12 Eine Erfassung nach nationalem Recht ist zweifelsfrei möglich. Der BFH hat den Fall auf Basis des DBA Deutschland/Großbritannien gelöst.

besteht in den im Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannten Ausnahmetätigkeiten, die durch Rekurs auf Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auch für den ständigen Vertreter gelten. Diese sind nunmehr tatsächlich auf solche Tätigkeiten beschränkt, die von vorbereitender oder unterstützender Natur sind. Da der Abschnitt B des BEPS-Aktionspunkts Nr. 7 nicht Gegenstand dieser Ausführungen ist, wird an dieser Stelle auf eine weitere Diskussion diesbezüglich verzichtet. Betroffen ist hier neben der Ausstellung von Waren und Dienstleistungen mit Nachhaltigkeit<sup>13</sup> vor allem der Einkauf. Die Änderungen bzw. Verschärfungen lassen sich durch die Abb. 1 veranschaulichen.

### III. Beispiele und Praxisfälle

#### 1. Regelbeispiele der OECD

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

##### Beispiel 1:

RCO ist ein im Staat R ansässiges Unternehmen, das diverse Arten von Waren und Dienstleistungen global über seine Website vertreibt. Im Staat S unterhält RCO die dort ansässige Tochtergesellschaft SCO. Die Mitarbeiter der SCO versenden E-Mails, führen Telefongespräche oder besuchen große Organisationen im Rahmen ihrer Vertriebsaktivitäten. Sie akquirieren damit eine hohe Anzahl von Kunden. Ihre Vergütung basiert teilweise auf den Umsätzen der RCO mit diesen Kunden.

Mithilfe ihrer Expertise in der Kundengewinnung versuchen die Mitarbeiter der SCO, ihre potentiellen Kunden von den Produkten und Dienstleistungen der RCO zu überzeugen. Ist dies gelungen, teilt der SCO-Mitarbeiter dem gewonnenen Kunden den Preis für den vereinbarten Umfang der Waren oder Dienstleistungen mit und informiert ihn, dass der Vertrag online mit RCO, unter RCOs allgemeinen Geschäftsbedingungen und mit RCOs standardisierter Preisstruktur, geschlossen wird, bevor RCO der Leistung nachkommt. Ferner wird mitgeteilt, dass der SCO-Mitarbeiter nicht autorisiert ist, die Vertragsbedingungen zu verändern. Der gewonnene Kunde schließt in der Folge online einen Vertrag über den mit dem Mitarbeiter der SCO verhandelten Umfang entsprechend der dargelegten Preisstruktur mit RCO ab.

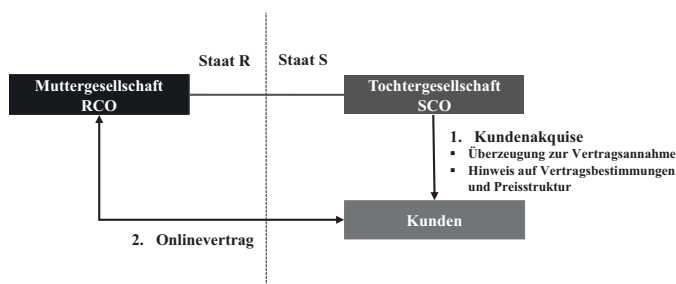


Abbildung 2: Regelmäßig zu Standard-Vertragsabschlüssen führendes Handeln



Abbildung 1: Kriterien zur Begründung der Vertreterbetriebsstätte alt und neu

In diesem Beispiel spielt der Mitarbeiter der SCO die Schlüsselrolle beim Zustandekommen eines Kaufvertrags zwischen dem Kunden und der RCO. Diese Verträge werden gewöhnlich geschlossen, ohne dass RCO wesentliche Änderungen am Vertrag vornimmt. Der Umstand, dass die Mitarbeiter der SCO die Vertragsbedingungen nicht verändern können, ändert nichts an der Tatsache, dass der Vertragsschluss das direkte Resultat ihrer Aktivitäten ist, die sie für das Unternehmen durchführen. Den Kunden davon zu überzeugen, den Vertrag unter den Standardbedingungen der RCO anzunehmen, ist dabei als entscheidend für den Abschluss des Vertrags zu betrachten. Während also in der Vergangenheit RCO keine Betriebsstätte im Staat S begründete, weil die Mitarbeiter der SCO keine Vertragsabschlussvollmacht hatten, sondern lediglich den Kundenkontakt herstellten und die Standardkonditionen kommunizierten, wird unter BEPS-Aktionspunkt Nr. 7 künftig stärker auf ebendiese Aktivitäten abgestellt, die zum Vertragsabschluss führen. Das Vorliegen einer Betriebsstätte der RCO im Staat S durch die Aktivitäten von abhängigen Vertretern

<sup>13</sup> Bei Ausstellungen auf Messen fehlt es beispielsweise am Merkmal der Nachhaltigkeit. Vgl. Schoppe/Popat, Lagerung, Einkauf und Ausstellung als Betriebsstätten ab 2017, BB 2016, 1117.

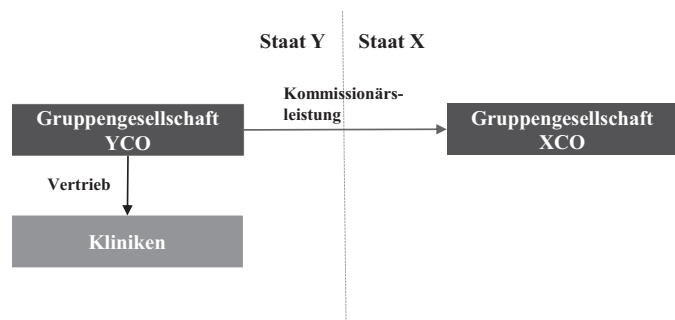


Abbildung 3: Kommissionär handelt (fast) ausschließlich für denselben Konzern

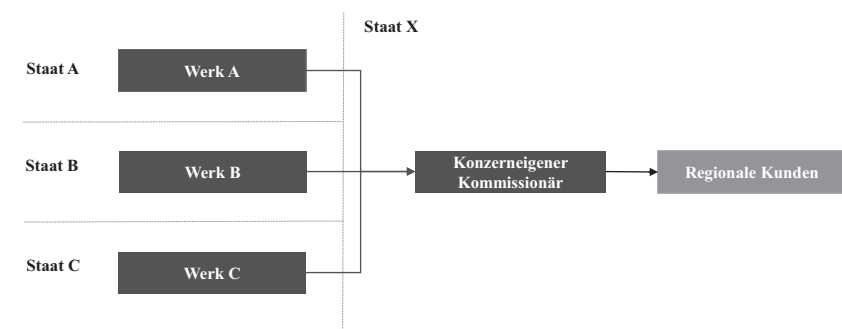


Abbildung 4: Vertriebs-Kommissionär handelt für mehrere (konzerneigene) Auftraggeber

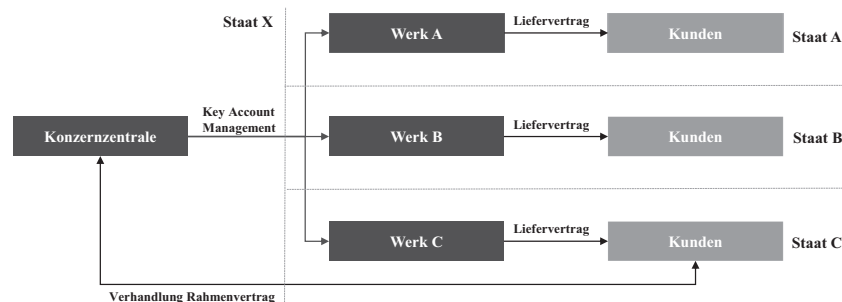


Abbildung 5: Key Account Management der Konzernzentrale – abhängige Vertretung?

wird also in Zukunft neu bewertet werden müssen. Künftig reichen die Aktivitäten einer Person, die in Vertragsabschlüssen für oder im Namen eines Unternehmens resultieren und daher über Promotion- und Werbeaktivitäten hinausgehen, um den Tatbestand einer Geschäftstätigkeit des Unternehmens im entsprechenden Land zu erfüllen.

Eine Person handelt für oder im Namen eines ausländischen Unternehmens, wenn sie in einem bestimmten Umfang dessen Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr des entsprechenden Staates bewirkt. Diese Voraussetzung ist beispielsweise gegeben, wenn ein Vertreter für einen Prinzipal, ein Partner für eine Partnerschaft, ein Direktor für ein Unternehmen oder ein Angestellter für einen Arbeitgeber agiert. Eine Person handelt nicht für oder im Namen eines ausländischen Unternehmens, wenn das Unternehmen nicht direkt oder indirekt von ihren Aktivitäten betroffen ist.

**Beispiel 2:**

Die Gesellschaft XCO ist ein im Staat X ansässiges Unternehmen, das sich auf den Vertrieb von medizinischen Produkten spezialisiert hat. Bis zum Jahr 2000 wurden diese Produkte im Staat Y durch die Gesellschaft YCO – ein dort ansässiges Unternehmen aus demselben multinationalen Konzern wie XCO – an Kliniken verkauft. Seit 2000 agiert YCO als Kommissionär, so dass seitdem zwischen den beiden Un-

ternehmen ein Handelsvertretungsvertrag besteht. Gemäß Vertrag überträgt YCO sämtliche Anlagegüter, Lagerbestände sowie den bestehenden Kundenstamm an XCO und vertriebt nun deren Produkte unter eigenem Namen in Y. Der Vertrieb der Produkte erfolgt für Rechnung von XCO, die das Risiko dafür trägt (Abb. 3).

In der Konsequenz wurde in der Vergangenheit das zu versteuernde Einkommen der YCO in Y in erheblichem Maße reduziert. Abgesehen von der analog zu Beispiel 1 zu beurteilenden Vertragsabschlussvollmacht würde in diesem Beispiel nach dem neuen BEPS-Aktionspunkt Nr. 7 auch die Ausnahme des unabhängigen Vertreters nicht mehr greifen, da XCO und YCO zu demselben multinationalen Konzern gehören und YCO fast ausschließlich für XCO tätig wird.

Auch hier bringt der BEPS-Aktionspunkt Nr. 7 eine wesentliche Verschärfung der Regelungen zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte.

**2. Weitere Praxisbeispiele**

Folgende Beispiele mögen die Herausforderungen näher erläutern.

**a) Vertriebskommissionär**

Verkaufen verschiedene Werke ihre Produkte über einen regionalen konzerneigenen Vertriebs-Kommissionär in eine Region, so kann dieser Kommissionär künftig für jedes Lieferwerk ein ständiger Vertreter sein. Das heißt, neben der lokalen Gesellschaft begründet jedes Lieferwerk daneben noch eine steuerliche Präsenz (Abb. 4).

Bisher konnte man sich in der Regel darauf berufen, dass die Tätigkeit für mehrere (konzerneigene) Auftraggeber eine Unabhängigkeit begründet. Dieses Argument kollabiert nun dadurch, dass die (fast) ausschließliche Tätigkeit für Konzernunternehmen automatisch zur Verneinung des Vorliegens eines unabhängigen Vertreters führt.

**b) Key Account Management**

Ein Hersteller verhandelt zentral aus der Konzernzentrale mit einem globalen Kunden die Lieferung von Produkten, die Preise und die sonstigen Konditionen in einem Rahmenvertrag. Die Lieferverträge werden allerdings lokal zwischen dem Lieferwerk und der Produktionsstätte des Kunden geschlossen (keine Abschlussvollmacht der Zentrale) und die Produkte lokal abgerufen. Hier besteht grundsätzlich ein Risiko, dass jedes Lieferwerk im Ansässigkeitsstaat der Konzernzentrale eine Vertreterbetriebsstätte begründet, jedenfalls dann, wenn die Ausnahme der Unabhängigkeit der Konzernzentrale zusammen mit der Tätigkeit im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht greift (Abb. 5).

Dabei ist zu fragen, wie weit das Kriterium der Unabhängigkeit zieht. So mag ein Hersteller, der nebenbei Rahmenverträge zu Gunsten seiner Tochtergesellschaften verhandelt, herkömmlich noch als unabhängig gelten, wenn er daneben in wesentlichem Umfang eigene Umsätze mit Dritten erzielt. Dagegen spricht aber schon, dass Geschäftstätigkeiten nach den neuen Regeln separat zu prüfen

sind. Bei einer Management-Holding ohne relevante externe Umsätze wäre eine mögliche Abhängigkeit jedoch auf Grund der ausschließlichen konzerninternen Tätigkeit in der Regel kaum zu vermeiden.

Es mag paradox anmuten, dass die Konzernzentrale als abhängiger Vertreter gelten soll. Technisch gesehen ist sie jedoch im Interesse der anderen Konzerngesellschaften tätig und wird im Beispiel des Key Account Managements durch ihre Aktivitäten den Abschluss von Verträgen herbeiführen. Die Tatsache, dass eine Konzernobergesellschaft gegeben ist, ist bisher zu ignorieren und unter den neuen Regeln noch eher geeignet, Abhängigkeit zu begründen. Die Abhängigkeit kann auch „von unten nach oben“ begründet werden, zumindest soweit die Obergesellschaft fast ausschließlich für verbundene Unternehmen tätig wird.

Ferner ist zu fragen, ob das Verhandeln von Vertragskonditionen durch eine Zentralgesellschaft, z.B. dokumentiert durch Rahmenverträge, dem typischen Bild der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines unabhängigen Vertreters entspricht („und“-Verknüpfung). Denn auch wenn man der Konzernzentrale kaum Weisungsgebundenheit unterstellen kann, was für ihre Unabhängigkeit sprechen würde, ist die Tätigkeit im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit daneben zu erfüllen.<sup>14</sup> Ist dies nicht der Fall, ist hinsichtlich dieser Tätigkeit eine Abhängigkeit anzunehmen. In der Praxis dürfte die gewählte Vergütungsmethode – in der Regel Weiterbelastung der Kosten unter Anwendung eines Gewinnaufschlags – für Betriebsprüfungen ein Anhaltspunkt für ein unübliches Geschäftsmodell sein, da diese geringe Risikoübernahme indiziert.<sup>15</sup>

Will man sich in Anlehnung an die althergebrachte „Null-Summen-Theorie“ darauf berufen, dass die Funktion durch laufende Verrechnungspreise bereits angemessen vergütet wurde, könnte dies leicht auf Ablehnung stoßen. Denn gerade dieses kostenbasierte Vergütungsmodell mit geringen Gewinnaufschlägen will die OECD mit den vorgeschlagenen Änderungen auf- und angreifen. So mag es möglich sein, mit einer lokalen Steuerverwaltung die Nichtexistenz der Betriebsstätte auszuhandeln. Ein geringer Kostenaufschlag könnte dabei allerdings in eine umsatzabhängige Provision umgedeutet werden, zumal das Verhandeln von Rahmenverträgen den Grad einer vertriebsunterstützenden Leistung überschreiten dürfte.

**c) Engineering/Market Support Units**

Es kommt oft vor, dass lokale Einheiten Marktunterstützungsleistungen erbringen und/oder in die Produktentwicklung mit Kunden im Ausland eingebunden sind. Konkret: Die ausländische Tochtergesellschaft beschäftigt einige Vertriebsmitarbeiter und Ingenieure, die mit dem dortigen Hersteller Produktspezifikationen abstimmen, neue Produkte des Konzerns vorstellen und bei Bedarf Anpassungen besprechen. In diesem Fall besteht ein hohes Risiko, dass jedes Lieferwerk mit Warenlieferungen in dieses Land eine Vertreterbetriebsstätte begründet.

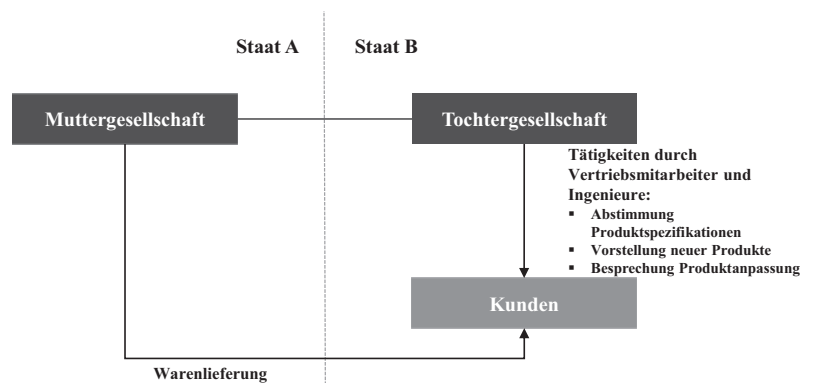


Abbildung 6: Engineering/Market Support Unit als Betriebsstätte

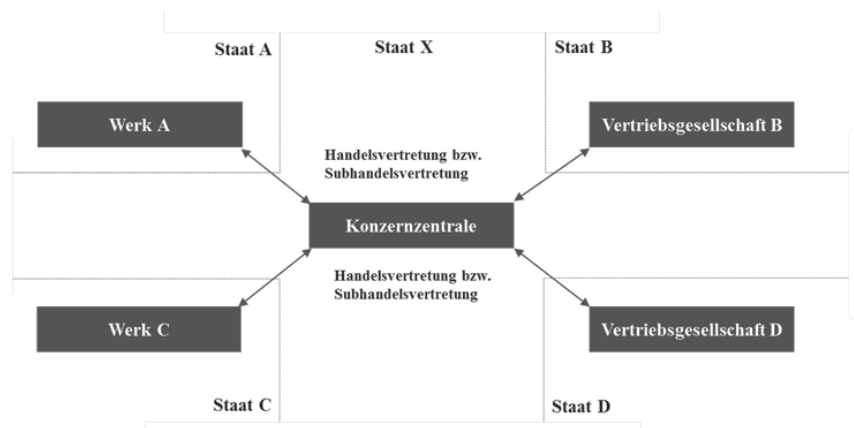


Abbildung 7: Zentrale und dezentrale Vertriebsaktivitäten unter Einbezug der Konzernzentrale

**d) Vertriebskonsolidierung**

Eine Unternehmensgruppe verkauft Produkte weltweit. Sie verfügt über lokale Vertriebsseinheiten in verschiedenen Ländern, die für den lokalen Produktvertrieb verantwortlich sind. Die für die Herstellung der Produkte jeweils verantwortlichen Werke empfangen Vermittlungsleistungen von den jeweiligen ausländischen Vertriebsseinheiten. Die Verträge mit den vermittelten Kunden schließen die jeweiligen Werke selbst ab.

Zusätzlich werden die Verwaltung und das Management der Vermittlungstätigkeiten innerhalb der Gruppe in der Konzernzentrale zentralisiert. Dies bedeutet, dass die Vertriebsseinheiten und die Werke keine direkten Vermittlungsverträge miteinander abschließen, sondern jeweils mit der Konzernzentrale. Diese Konzernzentrale agiert also als eine Art Konsolidierungsstelle für die Werke, während die Vertriebsseinheiten als Subunternehmer für die Konzernzentrale agieren (Abb. 7).

Hier gibt es zwei Lösungsmöglichkeiten.

Die lokalen Vertriebsseinheiten könnten als Dienstleister für die Konzernzentrale handeln, die wiederum für die Werke handelt. Sollten die lokalen Vertriebsseinheiten lediglich unterstützend tätig sein und damit nicht zu Betriebsstätten erstarken, besteht gleichwohl das Risiko, dass die zentrale Konsolidierungsstelle als Vertreterbetriebsstätte

14 Art. 5 Abs. 6a OECD-MA Entwurf (Fn. 1): „... independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business.“

15 Vgl. OECD (2015): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report (Fn. 1), Abschn. A, Tz. 38: „Another important criterion will be whether the entrepreneurial risk has to be borne by the person or by the enterprise the person represents.“



Abbildung 8: Low Risk Distributor

für alle Lieferwerke angesehen wird. Dies wäre ein eher günstiger Ausgang für den Konzern.

Alternativ könnten die lokalen Vertriebseinheiten jeweils zu ständigen Vertretern werden. Dies hätte dann zur Folge, dass die Lieferwerke mit den Umsätzen in dem jeweiligen Land Betriebsstätten begründen könnten. Dieser administrative Alptraum ist leider der in der Praxis häufiger zu erwartende Fall.

Im ungünstigsten Fall könnten die Steuerverwaltungen heterogene Auffassungen vertreten und beide Fälle aufgreifen. Aufgrund der Formulierung „*plays the principal role*“<sup>16</sup> sind jedoch zwei Vertreterbetriebsstätten für den gleichen Umsatz abzulehnen, da nicht zwei Parteien einen hauptsächlichen Beitrag zur Vermittlung leisten können.

Bei Anwendung des BEPS-Aktionspunkts Nr. 7 ist das Risiko für die Begründung einer oder gar mehrerer Vertreterbetriebsstätten nunmehr als erhöht einzuschätzen, weil die Abhängigkeit auf Grund der Gruppenzugehörigkeit bei fast ausschließlicher Tätigkeit im Konzernverbund automatisch gegeben ist. Der Besitz einer Vollmacht ist zukünftig auch nicht mehr erforderlich. Ausschlaggebend ist künftig nur die Frage, ob die Unterstützungsleistungen der jeweiligen Vertriebseinheiten dazu geeignet sind, den Vertragsabschluss für die Werke herbeizuführen.

### e) Homeoffice

In der Praxis werden oft Vertriebsmitarbeiter angestellt, die vom eigenen Heim aus arbeiten und allenfalls ein Fahrzeug gestellt bekommen. Es lässt sich in der Regel vertreten (wenn dies auch nicht von allen Finanzverwaltungen so gesehen wird), dass das Unternehmen keine Verfügungsmacht über das Heim des Arbeitnehmers hat und das Fahrzeug keine feste Geschäftseinrichtung ist, womit eine Betriebsstätte durch feste Geschäftseinrichtung ausscheidet. Ferner lässt sich argumentieren, dass der Mitarbeiter keine Abschlussvollmacht hat und daher auch kein ständiger Vertreter ist. Die Frage wird durch lokale Finanzbehörden zumeist nicht aufgegriffen, obwohl das Risiko einer faktischen Abschlussvollmacht in vielen Fällen droht.

Der Arbeitnehmer, der unter der Neuregelung nunmehr Produkte des Unternehmens im Ausland vorstellt und damit Kunden zum Abschluss standardisierter Verträge beim Arbeitgeber oder einem anderen Konzernunternehmen faktisch verleitet, wird in Zukunft als abhängiger Vertreter zu werten sein und dürfte somit eine Vertreterbetriebsstätte für seinen Arbeitgeber begründen, sofern er einen wesentlichen Beitrag zum Vertragsabschluss leistet.

### 3. Gegenbeispiel: Low Risk Distributor

Soweit der Vertrieb durch Wiederverkäufer (*buy/sell*) erfolgt, ist dies auch vor dem Hintergrund des BEPS-Aktionspunkts Nr. 7 scheinbar unkritisch.<sup>17</sup> Kritisch sind hingegen diejenigen Fälle, in denen ein Unternehmen unmittelbar an Kunden in einem anderen Land verkauft und dies durch konzerneigene Mitarbeiter oder Gesellschaften in dem anderen Land faktisch unterstützt wird.

Wenn ein Unternehmen als Vertriebseinheit von Waren am Markt auftritt, die es von einem anderen Unternehmen (auch wenn dieses verbunden ist) einkauft, handelt es weder für Rechnung noch im Namen des anderen Unternehmens, noch verkauft es dessen Eigentum, da die

Produkte bereits der Vertriebseinheit gehören. Dies trifft auch zu, wenn die Vertriebseinheit als sogenannter „Low Risk Distributor“ fungiert – nicht jedoch, wenn es sich um einen Makler oder Kommissionär handelt (Abb. 8).

Nur wenn die von der Vertriebseinheit veräußerte Ware vom Ursprungsunternehmen an den Verteiler und vom Verteiler an den Kunden gelangt und wenn ferner der Verteiler seinen Gewinn aus dieser Veräußerung statt z.B. aus einer Vermittlungsprovision erzielt, handelt die Vertriebseinheit nicht für oder im Namen des Ursprungsunternehmens. Die Dauer, für die die Ware sich im Eigentum der Vertriebseinheit befindet, ist dabei unerheblich. Auch ein Verkauf innerhalb einer logischen Sekunde („Flash Title“) sollte ausreichend sein.

Allerdings kann es zutreffen, dass die vertraglichen Bedingungen einer Vertriebseinheit so formuliert sind, dass faktisch von einem Kommissionär auszugehen ist. Wenn die vertraglichen Bedingungen so eng gefasst sind, dass der Hersteller alle Risiken absorbiert, kann das Risiko der Umdeutung eines vordergründig bestehenden Vertriebsvertrages gegeben sein, da der rechtliche Übergang der Waren steuerlich negiert werden könnte. Es kommt hier nicht auf den Titel, sondern den tatsächlichen Gehalt des Vertrages an.

Schon bisher wird die Auffassung vertreten,<sup>18</sup> dass der Abschluss von Verträgen „im Namen“ anderer Unternehmen wirtschaftlich auszulegen sei, obwohl hohe Gerichte dieser Sichtweise bisher konsequent eine Absage erteilt haben.<sup>19</sup> Mit den Neuregelungen wird eine stärker wirtschaftlich orientierte Betrachtungsweise angestrebt. Zudem ist der Begriff „im Namen“ nach der neuen Kommentierung (Ziffer 32.9) nicht rein wörtlich zu interpretieren.<sup>20</sup> Steuerpflichtige sollten sich also nicht zu sicher sein, dass jede Art von Wiederverkauf allein auf Grund des Eigentumsübergangs die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte ausschließt.

## IV. Auswirkungen

### 1. Gewinnzurechnung

Kommt es unter Anwendung der Regelungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zur Begründung einer Betriebsstätte, ist unter Fremdvergleichs Gesichtspunkten ein angemessener Gewinn im Betriebsstättenstaat zu ermitteln. In aller Regel dürfte hier von einem kleinen stabilen Gewinn auszugehen sein, da die meisten Vertreterbetriebsstätten nicht über den Stand einer Routineeinheit erstarken dürften. Konzeptionell müsste der Unterschied zu einer Vergütung eines unabhängigen Vertreters ausgeglichen werden.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> Art. 5 Abs. 5 OECD-MA Entwurf (Fn. 8).

<sup>17</sup> Vgl. OECD (2015): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report (Fn. 1), Abschn. A, Tz. 32.12.

<sup>18</sup> Vgl. Schmidt-Heß, IStR 2016, 165 m. w. N.

<sup>19</sup> Vgl. Kraft/Weiß, IStR 2016, 32 m. w. N.

<sup>20</sup> Vgl. OECD (2015): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report (Fn. 1), Abschn. A, Tz. 32.9: „The reference to contracts ‚in the name of‘ in subparagraph a) does not restrict the application of the subparagraph to contracts that are literally in the name of the enterprise; it may apply, for example, to certain situations where the name of the enterprise is undisclosed in a written contract.“

<sup>21</sup> Vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer (Fn. 11), Art. 7 MA, Rn. 309.

Nicht geklärt ist die Frage, wie genau die Vergütung bei Vertreterbetriebsstätten künftig ausgestaltet ist. Ziel der entsprechenden Interessengruppen innerhalb der OECD ist es, der Betriebsstätte einen Anteil an den vertraglichen Risiken und den immateriellen Wirtschaftsgütern zuzuweisen. Selbst im BEPS-Aktionspunkt Nr. 7 wird jedoch zugestanden, dass nicht der gesamte durch die Produkte erzielte Umsatz im Staat der Vertriebsaktivität versteuert wird.<sup>22</sup> Im Ergebnis wird dies wohl auf eine (erhöhte) Routinevergütung hinauslaufen.

Dies ergibt sich auch aus dem am 18.3.2016 veröffentlichten Entwurf der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa). Demnach dürfte es aus deutscher Sicht in vielen Fällen zu einer Anwendung der „Null-Summen-Theorie“ kommen, weil sich trotz Begründung einer Vertreterbetriebsstätte keine Veränderung der zugerechneten Personalfunktionen ergibt.<sup>23</sup> Etwas anderes gilt, wenn sich bei bleibenden Funktionen die Verteilung der Risiken ändert.<sup>24</sup> Als Exportnation und damit eher als potentieller Begründer von Vertreterbetriebsstätten ist diese Position aus deutscher Sicht einleuchtend. Es bleibt abzuwarten, welche Position die künftigen Betriebsstättenstaaten vertreten werden.

Nach dem Authorised OECD Approach (AOA), der Niederschlag in § 1 Abs. 5 AStG gefunden hat, sind die Wirtschaftsgüter nach den Personalfunktionen zuzuordnen. Die Bestimmung der Vergütung läuft also auf die Frage hinaus, welche Wertschöpfung der Vertriebsfunktion tatsächlich zuzuordnen ist. Folgende Beispiele sollen das verdeutlichen.

### Beispiel 3:

Ein Markenhersteller verkauft Standardprodukte. Kaufentscheidend für die Kunden sind Marke, wahrgenommene Qualität, Umtauschkonditionen und globale Verfügbarkeit. Führt die Tätigkeit eines lokalen Verkäufers zu einem Vertragsabschluss mit dem Prinzipal, könnte dessen Tätigkeit als Betriebsstätte zu erfassen sein. Der Wertbeitrag der Verkaufstätigkeit an der gesamten Wertschöpfung wäre allerdings eher gering.

### Beispiel 4:

Ein Hersteller von erklärungsbedürftigen Maschinen verkauft seine Produkte in verschiedenen Märkten mit der Unterstützung durch Tochtergesellschaften, die eine ausreichende Anzahl promovierter Ingenieure beschäftigen. Hier steht die persönliche Beziehung und Kompetenz der Mitarbeiter im Vordergrund. Dem Grunde nach dürfte eine Vertreterbetriebsstätte entstehen. Der Wertbeitrag des Vertriebs könnte ebenfalls hoch sein, da das lokale Team durch die Auslegung der Produkte Risiken mitsteuert und einen Anteil an den Kundenbeziehungen hat.

Diese Beispiele deuten auf eine weitere bisher ungeklärte Frage hin, nämlich das Verhältnis des ökonomischen Wertbeitrags im Verhältnis zur gesamten Wertschöpfungskette. Voraussetzung für die Begründung der Betriebsstätte ist, dass der Vertreter eine wesentliche Rolle („*principal role*“)<sup>25</sup> ausübt, die zum Vertragsabschluss führt. Wenn man im ersten Beispiel die Marke und Qualität der Produkte als Teil der Vertriebstätigkeit ansieht, könnte man auch zu dem Ergebnis kommen, dass die ganz am Ende stehende Präsentation der Produkte zwar zum Verkauf führt, aber eben nicht zu einer „*principal role*“ erstarkt, weil die anderen vertriebsbezogenen Wertbeiträge überwiegen. Ein weiterer Aspekt, der sich auf die Besteuerungslandschaft auswirken könnte, ist die mögliche Entstrickung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie zum Beispiel des Kundenstamms. Käme man zu

dem Ergebnis, dass ein immaterielles Wirtschaftsgut erstmals einer neu begründeten Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen ist, wäre durch die erstmalige Begründung der Vertreterbetriebsstätte eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Kundenstamms gegeben. Dies wäre gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wie eine Entnahme zu behandeln, welche dann mit dem Teilwert anzusetzen wäre.<sup>26</sup> Gegebenenfalls wäre die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG möglich. Im Einzelfall (oder bei einer Vielzahl von Fällen) kann sich hierdurch jedoch eine erhebliche Auswirkung und ggf. Doppelbesteuerung ergeben.

## 2. Compliance und Non-Compliance

Unabhängig von der finanziellen Auswirkung ist davon auszugehen, dass es künftig deutlich mehr Fälle gibt, die potentiell als Betriebsstätten zu beurteilen sind.<sup>27</sup> Dadurch steigt die Unsicherheit erheblich. Die bisherige rechtliche Regelung erlaubte trotz aller Graubereiche eine recht eindeutige Subsumtion bei Berücksichtigung der generellen Praxis der jeweiligen Finanzverwaltung, auch wenn diese im Einzelfall der heute bestehenden ökonomischen Realität nicht gerecht wurde. Die Neuregelung ist wesentlich strenger ausgestaltet und wird vermehrt zur Begründung von Vertreterbetriebsstätten führen, in manchen Fällen sogar zu mehreren Betriebsstätten pro Staat.

Die im Regelfall gravierendsten Folgen dürften sich aus der (vermeintlichen) Nichtdeklaration von Betriebsstätten ergeben. Als mögliche Konsequenzen sind hier zu nennen: Doppelbesteuerung einschließlich Entstrickung, Zinsen, Strafen, Strafschätzungen, Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und strafrechtliche Vorwürfe nebst Verweigerung des Zugangs zum Verständigungsverfahren.

Die betroffenen Unternehmen befinden sich dabei in einer unangenehmen Situation: Die neuen Regelungen sind recht scharf und führen zu einer Vielzahl neuer Betriebsstätten. Gleichzeitig besteht jedoch ein Vollzugsdefizit, weil viele Staaten (einschließlich Deutschland) das Thema Vertreterbetriebsstätten bisher eher lieblos und lediglich im Falle von auffälligen Missverhältnissen aufgegriffen haben. Viele Staaten planen aktuell, auch weiterhin so zu verfahren.<sup>28</sup>

Die Unternehmen stehen nun vor der Entscheidung, den hohen (und eigentlich nicht gewollten) administrativen Aufwand der Registrierung von vielen Betriebsstätten auf sich zu nehmen oder auf das Vollzugsdefizit zu setzen. Dabei ist völlig unklar, mit welchem Maßstab die im Jahr 2017 verwirklichten Fälle viele Jahre später geprüft und ggf. aufgegriffen werden.

Aus spieltheoretischer Sicht lässt sich hierzu anmerken, dass das Vollzugsdefizit dann Bestand haben kann, wenn die Staaten eine wechselseitige Abhängigkeit verspüren und sich deshalb kooperativ verhalten.<sup>29</sup> Fangen einzelne Staaten an, die neuen Regelungen konsequent

22 Vgl. OECD (2015): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report (Fn. 1), Abschn. A, Tz. 35.1.

23 Vgl. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, Entwurf vom 18.3.2016, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2016-03-18-entwurf-eines-BMF-schreiben-zur-betriebsstaetengewinnaufteilung.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-03-18-entwurf-eines-BMF-schreiben-zur-betriebsstaetengewinnaufteilung.html), Rn. 422.

24 Vgl. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, Entwurf vom 18.3.2016 (Fn. 23), Rn. 423.

25 Vgl. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA Entwurf (Fn. 8).

26 § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

27 Vgl. Demleitner, BB 2016, 602; Wagemann, IWB 2016, 14, 23; Kraft/Weiß, ISR 2016, 30–36.

28 Schmidt-Heß, ISTR 2016, 165, führt aus, dass ein gewisser Nettoverlust deutschen Steuersubstrats hinzunehmen sei (S. 166), erkennt aber auch, dass die „Null-Summen-Theorie“ wohl nicht der Mehrheitsmeinung entspricht (S. 170).

29 Rapoport/Chamamah, „Prisoner’s Dilemma – A Study in Conflict and Cooperation“, 2. Aufl. 1970.

anzuwenden, weil sie die Retaliation oder Reziprozität nicht fürchten, werden die anderen Staaten nachziehen müssen. Wenn man bedenkt, dass schon in Europa beispielsweise Italien und Spanien Vertreterbetriebsstätten konsequent verfolgen, lässt sich die Vorhersage treffen, dass Deutschland und andere Staaten darauf irgendwann reagieren werden.

## V. Erste Reaktionen

Zur Vorbereitung einer geeigneten Compliance-Organisation sollten Unternehmen folgende Überlegungen anstellen.

- Sind Mitarbeiter in einem Staat für einen Lieferanten in einem anderen Staat im Bereich der Vertriebsunterstützung tätig (z. B. Mitarbeiter im Homeoffice, Repräsentanz)?
- Ist eine Gesellschaft in einem Staat für einen Lieferanten in einem anderen Staat im Bereich der Vertriebsunterstützung tätig (typischerweise kostenbasierte Vergütung für Vertriebsunterstützung)?
- Werden im Konzern Anwendungslabore oder „Showrooms“ vorgehalten, die auch den direkten Vertrieb von Waren aus anderen Staaten befördern?
- Gibt es konzernerneigene Agenten oder Kommissionäre?
- Gibt es typischerweise Anwendungsentwicklung lokal, die die Hersteller in anderen Staaten bei der Produktentwicklung unterstützt?
- Gibt es ein zentrales Key Account Management, das faktisch Geschäfte für Unternehmen in anderen Staaten vermittelt (z. B. Rahmenverträge)?

## VI. Zusammenfassung

Die geplanten Änderungen erweitern die Besteuerungsmöglichkeiten erheblich, da bestimmte Aktivitäten, die bisher mangels Abschluss-

vollmacht dem Grunde nach keine Vertreterbetriebsstätte begründen konnten, künftig für die Begründung einer Betriebsstätte hinreichend sein können. Gleichzeitig ist die Frage nach der Wertung vom Einzelfall abhängig und weitgehend subjektiv. In der Besteuerungspraxis ist daher damit zu rechnen, dass aus der Interessenslage der Staaten heraus selbst untergeordnete Aktivitäten als Betriebsstätte gewertet werden können. Um Risiken zu kontrollieren und Reputationskosten zu vermeiden, sollten international operierende Unternehmen umgehend mit der Erfassung und Aufarbeitung potentieller Risikofelder beginnen.

**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.



**Carolin Reichel** ist Steuerberaterin und Senior Manager im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt am Main. Ihr Aufgabengebiet umfasst die Gestaltung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreisen für überwiegend mittelständische Mandanten. Schwerpunktmäßig beschäftigt sie sich mit der Begründung und Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten, insbesondere nach dem OECD Authorised Approach, sowie den verrechnungspreisrelevanten Aktionspunkten des OECD BEPS-Programms, beispielsweise des Country-by-Country Reporting.

