

Patrick Russek

Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs

Auswirkungen des BEPS-Aktionsplans
auf die Besteuerung von international
agierenden Unternehmen

Russek, Patrick: Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs. Auswirkungen des BEPS-Aktionsplans auf die Besteuerung von international agierenden Unternehmen, Hamburg, Diplomica Verlag GmbH 2017

Buch-ISBN: 978-3-96146-552-1

PDF-eBook-ISBN: 978-3-96146-052-6

Druck/Herstellung: Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2017

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und die Diplomica Verlag GmbH, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Alle Rechte vorbehalten

© Diplomica Verlag GmbH

Hermannstal 119k, 22119 Hamburg

<http://www.diplomica-verlag.de>, Hamburg 2017

Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Inhaltsverzeichnis	I
Abbildungsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Gang der Untersuchung	2
2 Der Betriebsstättenbegriff vor dem Hintergrund der BEPS-Problematik	4
2.1 Die Funktion des Betriebsstättenbegriffs	4
2.1.1 Die Notwendigkeit einer Betriebsstättendefinition nach nationalem und nach bilateralem Recht	4
2.1.2 Grundzüge der Betriebsstättenbesteuerung	6
2.1.3 Die Relevanz des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs für die Auslegung der DBA	7
2.2 Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff im Spannungsfeld von politischer Agenda und wirtschaftlichen Interessen	9
2.2.1 Die politische Dimension und die ökonomische Rechtfertigung des Betriebsstättenbegriffs	9
2.2.2 Die Entwicklung des Art. 5 OECD-MA bis hin zum BEPS-Aktionsplan	10
2.3 Die Aktualisierung der Betriebsstättendefinition im Zuge BEPS-Aktionsplans	12
2.3.1 Der BEPS-Aktionsplan der OECD	12
2.3.2 Der Aktionspunkt 7 – Die Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	14
3 Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte durch Nutzung von Kommissionären und ähnlicher Strukturen	15
3.1 Gegenwärtige Vertriebsstrukturen international tätiger Unternehmen	16
3.2 Die Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	18
3.2.1 Das Erfordernis der formellen Abschlussvollmacht	18
3.2.2 Die wesentliche Rolle des Vertreters beim Vertragsabschluss als entscheidendes Kriterium für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte	20
3.2.3 Die Ausgestaltung der Vertragstypen gem. Art. 5 Abs. 5 Buchst. a bis c OECD-MA-E	21
3.3 Einschränkung der Ausnahmeregelung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	23
3.3.1 Die Regelung nach aktueller Fassung	23
3.3.2 Das neue Konzept zur Berücksichtigung von Näheverhältnissen	24
3.3.3 Die (fast) ausschließliche Tätigkeit für nahestehende Personen	26
3.4 Die Auswirkungen der Neuerungen zur Vertreterbetriebsstätte für international tätige Unternehmen	28
3.4.1 Die Reihenfolge der Prüfung nach aktuell gültiger und neuer Fassung	28
3.4.2 Beispiel 1: Kommissionärgestaltungen	29
3.4.3 Beispiel 2: Die 10 % Grenze bei Vertreterstätigkeiten für nicht nahestehende Personen	31
3.4.4 Beispiel 3: Die wesentliche Rolle des Vertreters beim Vertragsabschluss	32

3.5 Gestaltungsmöglichkeiten	33
3.5.1 Der <i>Low-Risk Distributor</i> als Möglichkeit zur Umgehung des Betriebsstättenstatus	33
3.5.2 Die Abschwächung der Rolle des Vertreters und weitere Aspekte.....	34
3.6 Zwischenfazit	36
4 Maßnahmen gegen die Betriebsstättenvermeidung aufgrund der Inanspruchnahme des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	37
4.1 Die Voraussetzung der Vorbereitungs- bzw. Hilfstätigkeit	37
4.1.1 Die Art der Tätigkeit als entscheidendes Kriterium	37
4.1.2 Die vorbereitende bzw. unterstützende Art der Tätigkeit als zusätzliche Voraussetzung.....	38
4.1.3 Lagerung, Einkauf und Informationsbeschaffung	41
4.2 Die künstliche Aufteilung von Tätigkeiten	43
4.2.1 Die Zusammenfassung von Tätigkeiten gem. Art. 5 Abs. 4 Buchst. f OECD-MA.....	43
4.2.2 Die <i>Anti-Fragmentation-Rule</i>	43
4.3 Die Auswirkungen der Aktualisierung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für international tätige Unternehmen	45
4.3.1 Die Reihenfolge der Prüfung nach aktuell gültiger und neuer Fassung.....	45
4.3.2 Beispiel 4: Das Auslieferungslager als Betriebsstätte.....	46
4.3.3 Beispiel 5: Die Einkaufsbetriebsstätte.....	47
4.3.4 Beispiel 6: Die <i>Anti-Fragmentation-Rule</i>	49
4.4 Gestaltungsmöglichkeiten	50
4.4.1 Vermeidung einer festen Geschäftseinrichtung	50
4.4.2 Gefahr der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte und weitere Aspekte	52
4.5 Zwischenfazit	53
5 Weitere Fragen zur Betriebsstätte mit Bezug zu weiteren Aktionspunkten.....	54
5.1 Die Aufteilung von Bau- und Montageverträgen	54
5.1.1 Die Zwölfmonatsregel	54
5.1.2 Der <i>Principal Purpose Test</i> (PPT).....	55
5.1.3 Beispiel 7: Anwendung des PPT.....	56
5.1.4 Die Alternativregelung zum PPT	57
5.2 Fragen der Ergebniszuordnung	59
5.2.1 Ausstehende Ergänzungen zum Aktionspunkt 7	59
5.2.2 Voraussichtliche Auswirkungen auf die Betriebsstättenbesteuerung	59
5.3 Der Aktionspunkt 15 und die Umsetzung in den bestehenden DBA	61
5.3.1 Die Notwendigkeit eines multilateralen Abkommens	61
5.3.2 Überlegungen zur möglichen Ausgestaltung des multilateralen Instruments	62
6 Fazit und Ausblick	64
6.1 Fazit	64
6.2 Ausblick.....	66
Urteilsverzeichnis	68
Literaturverzeichnis	69

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abbildung 1: Prüfungsreihenfolge Vertreterbetriebsstätte.....	28
Abbildung 2: Prüfungsreihenfolge Vorbereitungs- bzw. Hilfstätigkeiten	45

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
AOA	<i>Authorized OECD Approach</i>
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt Teil I oder II
Buchst.	Buchstabe
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ebd.	ebenda
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f	folgende (Seite)
ff	folgende (Seiten)
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IStR-Beih	Internationales Steuerrecht Beiheft (Zeitschrift)

IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
LRD	<i>Low-Risk Distributor</i>
OECD	<i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i>
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
OECD-MA-E	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der vorgeschlagenen Fassung des Aktionspunkt 7
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OECD-MK-E	OECD-Musterkommentar in der vorgeschlagenen Fassung des Aktionspunkt 7
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
UN	<i>United Nations</i>
UN-MA	UN-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
USA	<i>United States of America</i>
US-MA	US-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vgl.	Vergleiche
VWG Bs-Ga-E	Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstätten-gewinnaufteilung
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Die Weltwirtschaft befindet sich im Umbruch. In Zeiten der immer weiter voranschreitenden Globalisierung und Digitalisierung ergibt sich durch die Vielzahl an neuen Modellen, wie Unternehmen ihre Produktion und Wertschöpfung über Landesgrenzen hinweg organisieren, die Notwendigkeit einer steuerpolitischen Neuausrichtung. Jedoch erscheint es, als könnten die internationalen Besteuerungsstandards mit dieser rasanten Entwicklung nicht mithalten. Dies schlägt sich z.B. in der Weiterentwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologien nieder, die es Unternehmen ermöglicht, in erheblichem Maße am Wirtschaftsleben eines Staats teilzuhaben, ohne dort eine steuerpflichtige Präsenz in Form einer Betriebsstätte begründen zu müssen.¹ Hinzu kommt, dass die diesbezüglichen Regeln für die internationale Besteuerung nicht aufeinander abgestimmt sind und somit für Unternehmen die Möglichkeit bieten, legale Strukturen zu entwickeln, um diese Asymmetrien auszunutzen und Profit aus ihnen zu schlagen.² Die Existenz von über 3000 voneinander unabhängigen bilateralen Steuerabkommen³ stellt einen wesentlichen Teil dieses internationalen Steuersystems dar und trägt somit im besonderen Maße zu einer Zuspitzung dieser unübersichtlichen Situation bei. Im Zuge dieser Entwicklung hat sich die OECD erneut das Ziel auf die Agenda gesetzt, dass eine Besteuerung der Gewinne von international agierenden Unternehmen wieder an dem Ort zu erfolgen hat, an dem die wesentliche Wertschöpfung stattfindet.⁴ Um dieses Vorhaben in die Tat umzusetzen, wurde der 15 Punkte umfassende BEPS-Aktionsplan 2013 ins Leben gerufen.

Einer der zentralen Punkte ist in diesem Zusammenhang der Aktionspunkt 7, da er eine Neufassung der Betriebsstättendefinition gem. Art. 5 OECD MA vorsieht. Eine Aktualisierung des Begriffs der Betriebsstätte scheint überfällig, da es seit 1977 keine wesentlichen Änderungen in der Ausgestaltung des Art. 5 OECD-MA gab.

Im Mittelpunkt des Aktionspunktes 7 stehen zum einen Kommissionärsstrukturen, die nach Meinung der OECD dazu beitragen, dass Gewinne aus dem Quellenstaat in den Ansässigkeitsstaat verlagert werden, obwohl ein Großteil der Wertschöpfung im Quellenstaat erfolgt. Zum anderen liegt ein inhaltlicher Schwerpunkt auf einer Aktualisierung des Ausnahmekatalogs gem. Art. 5 Abs.4 OECD-MA. Hierbei soll verhindert werden, dass Unternehmen sich missbräuchlicher Gestaltungen bedienen, um die Ausnahmeregelung in Anspruch nehmen zu können. Die Umsetzung der vorgeschlagenen Neuerungen soll einerseits durch die Aktualisierung des OECD-MA und andererseits durch die direkte Implementierung der Neuregelungen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durchgeführt werden. Die Anpassung der DBA soll mit Hilfe eines multilateralen Übereinkommens erfolgen, welches bis Ende 2016 ausgearbeitet werden soll. Die Intention der OECD, den Betriebsstättenbegriff

¹ Vgl. OECD (Action 7, 2015), Tz. 1.

² Vgl. OECD (Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014), S. 8.

³ Vgl. ebd., S. 10.

⁴ Vgl. ebd., S. S. 8.