

Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung

Schriftenreihe des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Helmut-Schmidt-Universität
Universität der Bundeswehr Hamburg

Herausgegeben von
Univ.-Prof. Dr. R. Federmann und Univ.-Prof. Dr. H.-J. Kleineidam

Band 29

Die Vertreterbetriebsstätte

Konzeption und Einkünftezuordnung

von

Dipl.-Kfm. Dr. Dieter Niehaves,
Steuerberater, M.I.Tax,
Fachberater für Internationales Steuerrecht

ERICH SCHMIDT VERLAG

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.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 12690 3](http://ESV.info/978_3_503_12690_3)

Zugl.: Hamburg, Helmut-Schmidt-Univ. –
Univ. der Bundeswehr Hamburg, Diss., 2010 u.d.T.
Die Vertreterbetriebsstätte – Konzeptionelle Analyse
und Einkünftezuordnung

ISBN 978 3 503 12690 3

ISSN 0948-7026

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen
Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der
Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen
der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort des Mitherausgebers

International operierende Unternehmen, die sich im Rahmen ihres Auslandsengagements ständiger Vertreter bedienen, sehen sich komplexen Besteuerungsfragen ausgesetzt. Diese betreffen zum einen die tatbestandlichen Voraussetzungen für ein Besteuerungsrecht des Staates, in dem der Vertreter seiner Tätigkeit nachgeht, und zum anderen die Einkünftezuordnung gegenüber der so genannten Vertreterbetriebsstätte. Unterhält das Unternehmen im Quellenstaat eine feste Geschäftseinrichtung, ist ein Steueranspruch des „Betriebsstättenstaates“ allgemein anerkannt. Die Einkünftezuordnung richtet sich abkommensrechtlich regelmäßig nach der dem Art. 7 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne. Beauftragt das Unternehmen einen ständigen Vertreter mit der Wahrnehmung seiner Geschäfte im anderen Staat, wird ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates demgegenüber unter Hinweis auf eine nicht hinreichende Verwurzelung des nichtansässigen Unternehmens bereits dem Grunde nach von Teilen des Schrifttums verneint. Dabei sehen das deutsche Einkommensteuergesetz und die internationale Abkommenspraxis einen Steueranspruch des Quellenstaates unter bestimmten Voraussetzungen ausdrücklich vor. Andere Autoren sprechen dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zwar nicht von vornherein ab, wollen der Vertreterbetriebsstätte aber grundsätzlich ein Nullergebnis zurechnen. Begründet wird dies (auch) mit der im Regelfall bereits stattfindenden Besteuerung des ständigen Vertreters durch den Quellenstaat. Die genannte Verteilungsnorm der Doppelbesteuerungsabkommen sieht keine Besonderheiten für Vertreterbetriebsstätten vor.

In der vorliegenden Arbeit setzt sich der Verfasser eingehend mit den konzeptionellen Fragen und der Problematik der Einkünftezuordnung bei Vertreterbetriebsstätten auseinander. Ausgehend von der historischen Entwicklung des Vertretertatbestands werden die innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Intensitätsanforderungen für einen Steueranspruch des Quellenstaates beim Vertretertatbestand denen beim Betriebsstätten tatbestand gegenübergestellt. Anschließend werden die im Schrifttum und in der internationalen Staatengemeinschaft (OECD) vertretenen Ansichten zur Vertreterbetriebsstättenbesteuerung einer kritischen Würdigung unterzogen. Auf dieser Grundlage entwickelt der Verfasser einen eigenen Vorschlag für die Einkünftezuordnung.

Insgesamt liefert der Verfasser mit der vorliegenden Arbeit einen bedeutsamen Beitrag zu einer wissenschaftlich bislang wenig durchdrungenen, für die Besteuerungspraxis jedoch außerordentlich wichtigen, aktuellen und streitanfälligen Thematik.

Hamburg, im Juli 2010

Hans-Jochen Kleineidam

Vorwort des Verfassers

Die vorliegende Arbeit wurde unter dem Titel „Die Vertreterbetriebsstätte – Konzeptionelle Analyse und Einkünftezuordnung“ im April 2010 vom Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Oktober 2009 abgeschlossen, Rechtsprechung und Literatur konnten bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Hans-Jochen Kleineidam, der diese Arbeit betreut hat und für Diskussionen während und nach meiner Tätigkeit am Institut jederzeit gern zur Verfügung stand. Herrn Professor Dr. Bert Kaminski danke ich für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens. Herrn Professor Dr. Rudolf Federmann und Herrn Professor Dr. Hans-Jochen Kleineidam danke ich für die Aufnahme der Dissertation in die Schriftenreihe „Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung“ des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Helmut-Schmidt-Universität.

Mein Dank gilt weiterhin der deutschen Landesgruppe der IFA für die finanzielle Unterstützung meines Promotionsvorhabens.

Für die kritische Durchsicht des Manuskripts und für den fortwährenden Beistand während des Promotionsprojekts danke ich ganz besonders meiner Freundin Hedwig Schmitt.

Hamburg, im Juli 2010

Dieter Niehaves

Inhaltsübersicht

1	Einleitung	1
2	Terminologische und rechtliche Grundlagen	7
2.1	Innerstaatliches Recht	7
2.2	Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	14
2.3	Abgrenzung und Bedeutung unterschiedlicher Vertriebsformen.....	20
3	Zum Konzept der Vertreterbetriebsstätte	26
3.1	Im Schrifttum geäußerte Kritik an der Berechtigung des Vertretertatbestands	26
3.2	Einordnung auf der Grundlage allgemeiner Wertkategorien.....	29
3.3	Historische Entwicklung des Vertretertatbestands	38
3.4	Die hinreichende Intensität des Inlandsbezugs als Voraussetzung einer Besteuerung	56
3.5	Abgrenzungen zum Betriebsstättentatbestand.....	99
4	Einkünfteermittlung und -zuordnung bei der Vertreterbetriebsstätte....	104
4.1	Grundlagen der Einkünfteermittlung und -zuordnung im internationalen Einheitsunternehmen.....	104
4.2	Analyse der gegenwärtig vertretenen Auffassungen zur Einkünfte- ermittlung und -zuordnung bei Vertreterbetriebsstätten.....	127
5	Eigene Auffassung zur Einkünftezuordnung bei Vertreterbetriebs- stätten	165
5.1	Qualifikation der Vertreterbetriebsstätte als Vertriebsbetriebsstätte	165
5.2	Zurechnung eines Vertriebsgewinns auf der Grundlage der vom ständigen Vertreter wahrgenommenen Vertriebsfunktionen.....	172
	Literaturverzeichnis	229
	Entscheidungsverzeichnis	245
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	248

Inhaltsübersicht

Verlautbarungen der OECD.....	249
Verlautbarungen ausländischer Finanzverwaltungen.....	250
Stichwortverzeichnis.....	251

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis.....	XXV
1 Einleitung	1
2 Terminologische und rechtliche Grundlagen.....	7
2.1 Innerstaatliches Recht.....	7
2.1.1 Der Begriff des ständigen Vertreters (§ 13 AO)	7
2.1.2 Anknüpfung an den ständigen Vertreter im nationalen Recht	9
2.1.2.1 Beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG	9
2.1.2.2 Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften gem. § 34c i. V. m. § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG	12
2.1.2.3 Weitere Rechtsnormen	13
2.2 Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	14
2.2.1 Verhältnis des Abkommensrechts zum innerstaatlichen Recht	14
2.2.2 Der sog. abhängige Vertreter (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)	16
2.2.3 Der unabhängige Vertreter i. S. v. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	19
2.3 Abgrenzung und Bedeutung unterschiedlicher Vertriebsformen.....	20
3 Zum Konzept der Vertreterbetriebsstätte.....	26
3.1 Im Schrifttum geäußerte Kritik an der Berechtigung des Vertretertatbestands.....	26
3.2 Einordnung auf der Grundlage allgemeiner Wertkategorien.....	29
3.2.1 Das Postulat der Steuergerechtigkeit.....	29
3.2.2 Gerechtigkeit für den Steuerpflichtigen.....	31
3.2.3 Gerechtigkeit zwischen den Staaten	33

3.2.3.1	Steuererhebung dem Grunde nach	33
3.2.3.2	Steuererhebung der Höhe nach (Einkünftezuordnung)	37
3.3	Historische Entwicklung des Vertretertatbestands	38
3.3.1	Innerstaatliches Recht Deutschlands	38
3.3.2	Abkommensrecht	48
3.3.3	Zwischenfazit	54
3.4	Die hinreichende Intensität des Inlandsbezugs als Voraussetzung einer Besteuerung	56
3.4.1	Der Inlandsbezug beim Betriebsstättentatbestand	57
3.4.1.1	Das Vorhandensein einer Geschäftseinrichtung	57
3.4.1.2	Die „Festigkeit“ der Geschäftseinrichtung	57
3.4.1.2.1	Räumliche Komponente	57
3.4.1.2.2	Zeitliche Komponente	58
3.4.1.3	Bezug zur (Haupt-) Tätigkeit des Unternehmens	61
3.4.1.4	Verfügbungsmacht	61
3.4.2	Der Inlandsbezug beim Vertretertatbestand	66
3.4.2.1	Sachlich-physische Präsenz des Vertreters im Quellenstaat	66
3.4.2.1.1	Ansässigkeit des Vertreters im Quellenstaat?	66
3.4.2.1.2	Feste Geschäftseinrichtung des Vertreters im Quellenstaat?	67
3.4.2.2	Anforderungen an die „personelle Repräsentanz“	71
3.4.2.2.1	Innerstaatliches Recht	71
3.4.2.2.1.1	Bestellung des Vertreters im Inland	71
3.4.2.2.1.2	Geschäftsbesorgung für ein anderes Unternehmen	72
3.4.2.2.1.3	Nachhaltige Geschäftsbesorgung	76
3.4.2.2.1.4	Sachliche Weisungsgebundenheit	79
3.4.2.2.2	Abkommensrecht	81

3.4.2.2.2.1	Besitz einer Vollmacht zum Abschluss von Verträgen im Namen des Unternehmens.....	81
3.4.2.2.2.1.1	Vollmacht	81
3.4.2.2.2.1.2	Abschluss von Verträgen.....	82
3.4.2.2.2.1.3	Im Namen des vertretenen Unternehmers	83
3.4.2.2.2.1.4	Für ein Unternehmen tätige Person	84
3.4.2.2.2.2	Gewöhnliche Ausübung der Vollmacht im anderen Vertragsstaat.....	86
3.4.2.2.2.3	Abhängigkeit versus Unabhängigkeit des Vertreters	90
3.4.2.2.3	Zusammenfassung.....	97
3.5	Abgrenzungen zum Betriebsstättentatbestand.....	99
3.5.1	Verhältnis des Vertretertatbestands zum Betriebsstätten- tatbestand.....	99
3.5.2	Unterschiedliche Behandlung bei der Gewerbesteuer.....	101
3.5.3	Umfang zurechenbarer Tätigkeiten	102
4	Einkünfteermittlung und -zuordnung bei der Vertreterbetriebsstätte.....	104
4.1	Grundlagen der Einkünfteermittlung und -zuordnung im internationalen Einheitsunternehmen.....	104
4.1.1	Notwendigkeit einer Einkünftezuordnung auf die betrieblichen Teileinheiten für Zwecke der Besteuerung	104
4.1.2	Einkünftezuordnung nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips und des Fremdvergleichsgrundsatzes	107
4.1.3	Fortentwicklung des Veranlassungsgrundsatzes	112
4.1.4	Reichweite der Unabhängigkeits- und Selbständigkeitsfiktion des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.....	114
4.1.5	Methoden der Einkünftezuordnung	121
4.1.5.1	Die Methode der Teilgewinnermittlung (direkte Methode)	121
4.1.5.2	Die Methode der Gesamtgewinnzerlegung (indirekte Methode) .	122
4.1.6	Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten.....	124

4.2	Analyse der gegenwärtig vertretenen Auffassungen zur Einkünfteermittlung und -zuordnung bei Vertreterbetriebsstätten.....	127
4.2.1	Vorbemerkungen	127
4.2.2	Die Nullsummentheorie.....	129
4.2.3	Das Eigenhändlermodell.....	135
4.2.4	Anwendung der Kostenaufschlagsmethode	141
4.2.5	Weitere Auffassungen im Schrifttum	143
4.2.6	Der Ansatz der OECD	147
4.2.7	Deutsche Finanzrechtsprechung	154
4.2.8	Verlautbarungen der deutschen Finanzverwaltung	158
4.2.9	Regelung im DBA-Österreich	159
4.2.10	Der Ansatz der australischen Finanzverwaltung	161
5	Eigene Auffassung zur Einkünftezuordnung bei Vertreterbetriebsstätten	165
5.1	Qualifikation der Vertreterbetriebsstätte als Vertriebsbetriebsstätte	165
5.2	Zurechnung eines Vertriebsgewinns auf der Grundlage der vom ständigen Vertreter wahrgenommenen Vertriebsfunktionen.....	172
5.2.1	Erläuterung der Vorgehensweise	172
5.2.2	Verdeutlichung anhand unterschiedlicher Sachverhalte	174
5.2.2.1	Der ständige Vertreter vertreibt die Produkte eines Dritten.....	174
5.2.2.2	Der ständige Vertreter vertreibt die Produkte seines Geschäftsherrn.....	180
5.2.3	Durchführung einer Funktionsanalyse.....	182
5.2.3.1	Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse für die Einkünftezuordnung im Einheitsunternehmen	182
5.2.3.2	Aufteilung des Vertriebsgewinns auf der Grundlage ausgeübter Vertriebsfunktionen.....	183
5.2.3.2.1	Begriff der Funktion	183
5.2.3.2.2	Ableitung von Vertriebsfunktionen	184

5.2.3.2.2.1	Der ständige Vertreter als Funktionsträger im betrieblichen Leistungsverwertungsprozess	184
5.2.3.2.2.2	(Vertriebs-) Funktionen von Vertriebsgesellschaften...	186
5.2.3.2.2.3	Ergebnis: Haupt- und Teilfunktionen des Vertriebs ...	188
5.2.3.3	Keine Berücksichtigung von Vertriebsrisiken	191
5.2.3.4	Keine Zurechnung von Wirtschaftsgütern	193
5.2.4	Abgrenzung eines Vertriebsgewinns	194
5.2.4.1	Vertriebsgewinn als maßgebliche Zurechnungsgröße	194
5.2.4.2	Auffassungen im Schrifttum und in der Rechtsprechung zur Abgrenzung eines Vertriebsgewinns	195
5.2.4.3	Grundsätzliche Ablehnung pauschaler Aufteilungsverfahren ...	198
5.2.4.4	Abgrenzung eines Vertriebsgewinns auf der Basis des Großhandelspreises	201
5.2.4.4.1	Definition des Großhandelspreises	201
5.2.4.4.2	Entgegenstehende Entstrickungsregelung für die Überführung von Wirtschaftsgütern?	205
5.2.4.4.2.1	Vorbemerkung	205
5.2.4.4.2.2	Theorie der finalen Entnahme	205
5.2.4.4.2.3	Entstrickungsregelung des SEStEG	208
5.2.5	Aufteilung des Vertriebsgewinns nach Maßgabe der Erfolgsbeiträge der Vertriebsfunktionen	211
5.2.5.1	Vorbemerkung	211
5.2.5.2	Unmöglichkeit einer ursächlichen Erfolgzzurechnung	211
5.2.5.3	Anwendung der indirekten Methode der Einkünftezuordnung ..	213
5.2.5.4	Durchführung der Erfolgzzurechnung	217
5.2.5.4.1	Vorgehensweise	217
5.2.5.4.2	Ermittlung relativer Erfolgsbeiträge für die Hauptfunktionen des Vertriebs	219
5.2.5.4.3	Ermittlung relativer Erfolgsbeiträge für die Teilfunktionen des Vertriebs	221

5.2.5.4.4 Ermittlung von Intensitätsziffern.....	223
5.2.5.4.5 Plausibilitätsprüfung auf Basis angefallener Vertriebskosten.....	226
Literaturverzeichnis.....	229
Entscheidungsverzeichnis.....	245
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....	248
Verlautbarungen der OECD.....	249
Verlautbarungen ausländischer Finanzverwaltungen.....	250
Stichwortverzeichnis.....	251