

# Aktuelle Fragen aus der Praxis der Außenprüfung

## Betriebsstätten-Fragebogen

### A. Einleitung

Nach den von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen können die aus geschäftlichen Aktivitäten in einem ausländischen Vertragsstaat (im folgenden „Quellenstaat“) resultierenden Gewinne eines in Deutschland ansässigen Unternehmens (im folgenden „Unternehmen“) im Quellenstaat besteuert werden, wenn dort durch die Aktivitäten des Unternehmens eine Betriebsstätte begründet wird. Durch die Begründung der Steuerpflicht im Quellenstaat kann sich über die nach den Doppelbesteuerungsabkommen eintretende korrespondierende Freistellung des Betriebsstättengewinnes von der Steuer in der Bundesrepublik Deutschland sowohl eine Steuerersparnis (wenn die Steuerbelastung in dem betreffenden ausländischen Staat unter derjenigen in der Bundesrepublik Deutschland liegt) als auch ein Mehr an Steueraufwand (wenn die Steuerbelastung in dem betreffenden ausländischen Staat über derjenigen in der Bundesrepublik Deutschland liegt) ergeben. Dieser Tatsache gilt es bei der vorbereitenden Planung der Aufnahme der Aktivitäten im Ausland Rechnung zu tragen, da durch rechtsgestaltende Maßnahmen ein Mehr an Steueraufwand vermeidbar bzw. eine Steuerersparnis erzielbar sein mag.

Der folgende Fragenkatalog beruht auf der Analyse der Rechtsprechung und Literatur zu der Frage, wann in den angesprochenen Fällen eine Betriebsstätte im Quellenstaat begründet wird. Durch die Ausfüllung des Fragebogens durch die entsprechenden Fachabteilungen soll der in einem Unternehmen für die Steuergestaltung zuständigen Stelle bereits im Planungsstadium die Feststellung erleichtert werden, ob durch die Aufnahme geschäftlicher Aktivitäten im Quellenstaat dort eine Betriebsstätte begründet wird, so daß sich in diesem frühen Stadium noch rechtsgestaltende Maßnahmen ergreifen lassen, um steuerliche Vorteile wahrnehmen bzw. steuerliche Nachteile vermeiden zu können.

Zu beachten ist, daß die Erläuterungen zu den Fragen lediglich dem besseren Verständnis der jeweiligen Fragestellung dienen; eine abschließende Behandlung der rechtlichen Problematik erfolgt nicht. Hinzuweisen ist ferner darauf, daß die folgenden Fragen nebst Erläuterungen auf der Analyse von Art. 5 OECD - Musterabkommen 77 beruhen. Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen folgen grundsätzlich diesem Musterabkommen. Im Einzelfall kann jedoch ein von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen von den Vorgaben des Musterabkommens abweichen. Unentbehrlich ist deshalb jeweils noch die Abstimmung mit dem im konkreten Fall einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen.

### B. Fragenkatalog

Eine Betriebsstätte kann sowohl unter sachlichen als auch unter personellen Anknüpfungsgesichtspunkten begründet werden, wobei die personelle Anknüpfung gegenüber der sachlichen subsidiär ist.

Unter sachlichen Anknüpfungsgesichtspunkten ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung unter der

Verfügungsgewalt des Unternehmens, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, wobei es sich nicht um eine bloße Hilfstätigkeit handeln darf.

Unter personellen Anknüpfungsgesichtspunkten kann sich eine Betriebsstätte zum einen über einen abhängigen Vertreter mit Abschlußvollmacht ergeben, wenn dieser die Kerntätigkeiten des Unternehmens betreffende Abschlußvollmacht auch regelmäßig ausübt. Zum anderen ist die Anknüpfung über einen selbständigen Vertreter möglich, der sich außerhalb des Rahmens seiner üblichen Geschäftstätigkeit bewegt, wenn diese Tätigkeit durch Abschlußvollmacht gedeckt ist und es sich nicht um eine bloße Hilfstätigkeit handelt.

#### I. Begründung einer Betriebsstätte unter sachlichen Anknüpfungsgesichtspunkten I

1. Werden zur Ausübung der Tätigkeit im Quellenstaat Räumlichkeiten, Geräte oder sonstige Gegenstände genutzt (dies ist auch der Fall, sollte die Tätigkeit von der Privatwohnung eines Arbeitnehmers aus wahrgenommen werden - z. B. Büro in der eigenen Wohnung)?

##### Erläuterung zu Frage 1:

Zur Ausfüllung des Tatbestandsmerkmals „Geschäftseinrichtung“ sind keine besonderen Räumlichkeiten oder Vorrichtungen erforderlich. Erfasst werden soll jeder der Unternehmenstätigkeit dienende sachliche Apparat, wobei unerheblich ist, ob dieser dem Unternehmen gehört<sup>1)</sup>.

2. Sind der Unternehmenstätigkeit dienende sachliche Apparate i. S. v. Frage 1 örtlich fixiert?
3. Stehen der Unternehmenstätigkeit dienende sachliche Apparate i. S. v. Frage 1 nur befristet zur Verfügung, oder ist geplant, die Unternehmenstätigkeit nur befristet auszuüben?

##### Erläuterung zu Fragen 2 und 3:

Das Tatbestandsmerkmal „fest“ („feste Geschäftseinrichtung“) enthält sowohl eine räumliche als auch eine zeitliche Komponente. Erforderlich ist zum einen die örtliche Fixierung der Geschäftseinrichtung, wobei eine feste Verbindung mit der Erdoberfläche nicht verlangt wird<sup>2)</sup>. Zum anderen muß die Einrichtung auf gewisse Dauer bestehen, und die in ihr ausgeübte Tätigkeit darf nicht nur vorübergehend sein<sup>3)</sup>.

Besonderheiten gelten für Bauausführungen und Montagen. Sie gelten, wenn die übrigen Betriebsstättenvoraussetzungen erfüllt sind, als Betriebsstätten, wenn eine bestimmte Zeitdauer überschritten wird. Nach Art. 5 Abs. 3 OECD - Musterabkommen 77 wird eine Betriebsstätte bei Überschreiten des Zeitrahmens von 12 Monaten begründet; zu diesem Komplex s. Frage 13 nebst Erläuterung.

4. Kann das Unternehmen rein tatsächlich über die sachlichen Apparate i. S. v. Frage 1 verfügen?
5. Auf welcher Rechtsgrundlage beruht die Dispositionsmacht des Unternehmens?
6. Bestehen Untermietverhältnisse/Unterpachtverhältnisse?
7. Bestehen Mitbenützungrechte anderer?
8. Stehen die sachlichen Apparate i. S. v. Frage 1 nur befristet zur Verfügung?

### Erläuterung zu Fragen 4-8:

Die Geschäftseinrichtung muß unter der Verfügungsgewalt des Unternehmens stehen. Entscheidend ist die nicht nur vorübergehende tatsächliche Dispositionsmacht<sup>8)</sup>. Diese braucht nicht weiter zu reichen, als es für den Vollzug der Betriebsstättenfunktion geboten ist<sup>9)</sup>. Wirtschaftliches Eigentum ist nicht erforderlich. Auch die rechtliche Absicherung der Verfügungsgewalt durch Miet- oder Pachtvertrag wird nicht vorausgesetzt<sup>7)</sup>. Andererseits darf jedoch die Rechtsposition des Unternehmens nicht ohne weiteres entzogen oder verändert werden können<sup>8)</sup>.

Die bloße Möglichkeit der Mitbenutzung begründet keine Dispositionsmacht<sup>9)</sup>. Gemeinsame Dispositionsbefugnis genügt jedoch<sup>10)</sup>.

9. Wird im Quellenstaat eine der folgenden Einrichtungen unterhalten?
- a) Ort der Leitung
  - b) eine Zweigniederlassung
  - c) eine Geschäftsstelle
  - d) eine Fabrikationsstätte
  - e) eine Werkstätte
  - f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, ein Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.
10. Wird im Quellenstaat eine der folgenden Einrichtungen unterhalten?
- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
  - b) Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
  - c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
  - d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
  - e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.
11. Welche Tätigkeiten/Funktionen werden über Fragen 9 und 10 hinaus bzw. statt dieser ausgeübt/wahrgenommen?
12. Tätigkeitsbeschreibung der im Quellenstaat tätig werdenden Personen?

### Erläuterung zu Fragen 9-12:

Nach Art. 5 Abs. 2 OECD - Musterabkommen 77 spricht in den unter Frage 9 aufgeführten Fällen viel für die Begründung einer Betriebsstätte. Es ist jedoch auch in diesen Fällen anhand der allgemeinen Tatbestandsmerkmale das Vorliegen einer Betriebsstätte zu prüfen. Nach Art. 5 Abs. 4 OECD - Musterabkommen 77 ist in den unter Frage 10 aufgeführten Konstellationen immer von einer bloßen Hilfstätigkeit für das Unternehmen auszugehen, durch die eine Betriebsstätte nicht begründet wird. Werden neben diesen Tätigkeiten auch Haupttätigkeiten ausgeführt, wird eine Betriebsstätte begründet.

Im übrigen ist eine Hilfstätigkeit immer dann gegeben, wenn die betreffende Tätigkeit nicht dem Kernbereich des Unternehmens zuzuordnen ist. Die unter Art. 5 Abs. 4 OECD - Musterabkommen 77 aufgeführten Fälle sind nicht abschließend.

13. Handelt es sich bei der Tätigkeit im Quellenstaat um eine Bauausführung oder Montage?

### Erläuterung zu Frage 13:

Nach Art. 5 Abs. 3 OECD - Musterabkommen 77 wird durch eine Bauausführung oder Montage eine Betriebsstätte begründet, wenn die Dauer der Bauausführung oder Montage zwölf Monate überschreitet. Durch diese Fristbestimmung wird jedoch nur das Zeitmoment der allgemeinen Betriebsstättendefinition („nicht nur von vorübergehender Dauer“) überwunden. Die sonstigen Elemente der allgemeinen Betriebsstättendefinition müssen hingegen erfüllt sein, soll durch eine Bauausführung oder Montage die Steuerpflicht im Quellenstaat begründet werden<sup>11)</sup>.

## **II. Begründung einer Betriebsstätte unter personellen Anknüpfungsgesichtspunkten - abhängiger Vertreter?**

1. Rechtsnatur des Vertrages mit der für das Unternehmen im Quellenstaat tätigen Person?
2. Positionsbeschreibung gemäß Vertrag mit dem Unternehmen sowie tatsächlich ausgeübte Funktionen?
3. Wirtschaftliche Bedeutung der Geschäftsbeziehung zum Unternehmen für die im Quellenstaat tätige Person?

### Erläuterung zu Fragen 1-3:

Ob ein Vertreter „abhängig“ ist, ist nach den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht nach formalen Gesichtspunkten zu beurteilen. Ein Vertreter ist darum dann „abhängig“, wenn durch die persönliche Abhängigkeit vom Unternehmen - typischerweise durch Arbeitsvertrag begründet - eine umfassende Weisungsgebundenheit festgestellt werden kann. Die bloß in bezug auf konkrete Geschäfte bestehende sachbezogene Weisungsgebundenheit, wie sie auch gegenüber einem selbständigen Vertreter ausgeübt wird, begründet den Status als „abhängiger“ Vertreter nicht<sup>12)</sup>. Hingewiesen sei darauf, daß sich die persönliche Abhängigkeit insbesondere unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Abhängigkeit ergeben kann. Letztere liegt dann vor, wenn der Vertreter wirtschaftlich vom Unternehmen abhängig ist, so daß dieses dem Vertreter faktisch Weisungen in ähnlichem Umfang erteilen kann wie z.B. einem Arbeitnehmer<sup>13)</sup>.

4. Hat der Vertreter die Vollmacht, für das Unternehmen Verträge abzuschließen oder auszuhandeln?

### Erläuterung zu Frage 4:

Ob der Vertreter bevollmächtigt ist, beurteilt sich nach Zivilrecht. Anscheins- und Duldungsvollmacht genügen daher<sup>14)</sup>.

5. Wird die Vollmacht i.S.v. Frage 4 vom Vertreter regelmäßig ausgeübt?
6. Über welchen Zeitraum soll die Vertreterstelle als solche voraussichtlich im Quellenstaat beibehalten werden?

### Erläuterung zu Fragen 5 und 6:

Ausgeübt wird die Vollmacht auch dann, wenn der Vertreter gegenüber Dritten nicht im Namen des Unternehmens, sondern in eigenem Namen auftritt<sup>15)</sup>.

Das Erfordernis der Regelmäßigkeit beinhaltet auch, daß die Tätigkeit nachhaltig ausgeübt werden muß. Erforderlich ist insofern, daß die Tätigkeit von vornherein auf längere Zeit ausgelegt ist. Nicht erforderlich ist allerdings die längere Ausübung der Tätigkeit durch ein und dieselbe Person. Möglich ist insofern auch der ständige Wechsel der Vertreter, wenn nur deren jeweilige Funktion für das Unternehmen identisch ist<sup>16)</sup>.

7. Wird durch den Vertreter direkter Kontakt zu potentiellen Kunden des Unternehmens aufgenommen?
8. Wie werden die Kontakte zu potentiellen Kunden hergestellt?
9. Welche Informationen werden potentiellen Kunden durch den Vertreter gegeben?
10. Werden durch den Vertreter Aufzeichnungen über diese Kundenkontakte geführt?
11. Was wird über diese Kundenkontakte dem Unternehmen berichtet?
12. Wem wird bei dem Unternehmen über diese Kundenkontakte berichtet? (z. B. Auftragsingang, Vertrieb etc.)
13. Wer betreut den Kunden nach der ersten Kontaktaufnahme?
14. Wie gestaltet sich diese weitere Betreuung?
15. Wirkt der Vertreter beim Einholen von Aufträgen mit? Wenn ja, wie?
16. An wen richten die Kunden Anfragen? Wenn an den Vertreter, um welche Anfragen handelt es sich?
17. Wer beantwortet diese Anfragen?
18. Wer führt Aufzeichnungen über diese Anfragen?
19. Bei wem geben die Kunden Bestellungen auf?
20. Wer bestätigt diese Bestellungen?
21. Erbringt der Vertreter gegenüber dem Kunden Dienstleistungen, oder liefert er Waren aus?
22. Wer nimmt Reklamationen entgegen?
23. Wer stellt die Rechnungen aus?
24. Wer besorgt den Forderungseinzug?
25. Wer führt die Bücher?
26. Wer besorgt die Schlichtung von Streitigkeiten mit Abnehmern?

#### Erläuterung zu Fragen 7-26:

Festgestellt werden soll, wie weit der Vertreter in die Vertragsvorbereitung eingeschaltet ist, wenn die Verträge nicht durch ihn, sondern durch das Unternehmen abgeschlossen werden. Dann für die Frage, durch wen der Vertragsschluß erfolgt, ist nicht auf das Zivilrecht abzustellen. Maßgebend ist vielmehr das tatsächliche Verhalten der Parteien. Führt z. B. der Vertreter die Verhandlungen bis zur Abschlusstreife und wird der Vertrag sodann nur noch formal vom Unternehmen unterzeichnet, so wird hierin ein Fall der Ausübung der Abschlussvollmacht durch den Vertreter gesehen<sup>17)</sup>.

27. Auf welche Tätigkeiten bezieht sich die Abschlussvollmacht?

#### Erläuterung zu Frage 27:

Die Abschlussvollmacht muß sich auf Geschäfte erstrecken, die zu den Kerntätigkeiten des Unternehmens gehören. Bezieht sich die Abschlussvollmacht lediglich auf Geschäfte, die zum Kreis der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten rechnen, wird eine Betriebsstätte nicht begründet<sup>18)</sup>. Eine Vorbereitungs- bzw. Hilfstätigkeit liegt immer in den Fällen des Art. 5 Abs. 4 OECD - Musterabkommen 77 vor. Es wird insofern auf Frage 1.10 verwiesen.

### **III. Begründung einer Betriebsstätte unter personellen Anknüpfungsgesichtspunkten - unabhängiger Vertreter!**

1. Werden im Quellenstaat geschäftliche Interessen des Unternehmens durch selbständige Hilfspersonen (z. B. Makler, Kommissionär, Handelsvertreter) wahrgenommen?

2. Beschränkt sich diese selbständige Hilfsperson bei der Wahrnehmung geschäftlicher Interessen für das Unternehmen auf Tätigkeiten, die typischerweise dem Bild des eigenen Gewerbebetriebes der selbständigen Hilfsperson unterfallen?

#### Erläuterung zu Fragen 1 und 2:

Gemäß Art. 5 Abs. 6 OECD - Musterabkommen 77 wird durch einen unabhängigen Vertreter eine Betriebsstätte nur dann begründet, wenn dieser außerhalb des Rahmens seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.

Zu der Frage, wann sich ein unabhängiger Vertreter außerhalb des Rahmens seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit bewegt, wird unter Rn. 37 von Art. 5 des OECD-Kommentars ausgeführt:

„Übt eine Person anstelle des Unternehmens eine Tätigkeit aus, die wirtschaftlich in den Tätigkeitsbereich des Unternehmens, nicht mehr aber in den des eigenen Geschäftsbetriebes fällt, so kann nicht unterstellt werden, die Person handele im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit. Wenn daher z. B. ein Kommissionär nicht nur Güter oder Waren des Unternehmens im eigenen Namen verkauft, sondern sich auch gewöhnlich für dieses Unternehmen als ständiger Vertreter mit Vollmacht zum Abschluß von Verträgen betätigt, so gilt er hinsichtlich dieser besonderen Tätigkeit als Betriebsstätte, da er damit außerhalb des Rahmens seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit (nämlich derjenigen eines Kommissionärs) handelt, es sei denn, seine Tätigkeit beschränkt sich auf die am Schluß von Absatz 5 erwähnten Tätigkeiten.“

3. Hat die selbständige Hilfsperson Abschlussvollmacht für die durch die ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr gedeckten Geschäfte?

#### Erläuterung zu Frage 3:

Zur Begründung einer Betriebsstätte muß die selbständige Hilfsperson für die durch ihre ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr gedeckten Geschäfte rechtlich oder tatsächlich Abschlussvollmacht haben<sup>19)</sup>.

4. Handelt es sich bei den „außerordentlichen“ Tätigkeiten der selbständigen Hilfsperson um Hilfstätigkeiten im Sinne von Frage 1.10?

#### Erläuterung zu Frage 4:

Durch die Ausübung von Hilfstätigkeiten im Sinne von Art. 5 Abs. 4 OECD - Musterabkommen 77 wird eine Betriebsstätte nicht begründet<sup>20)</sup>.

RA Uwe W. Pel, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Mörlenbach

- 1) S. RfH, RSzBl. 1937, 67; BFH, BStBl. 1974 II, 327.
- 2) S. Kommentar zum OECD-Musterabkommen 77, Rn. 2 zu Art. 5, sowie RfH, RSzBl. 1935, 640.
- 3) S. Kommentar zum OECD-Musterabkommen 77, Rn. 5 zu Art. 5.
- 4) S. BFH, BStBl. 1974 II, 107, 1975 II, 203; Kommentar zum OECD-Musterabkommen 77, Rn. 6 zu Art. 5.
- 5) Korn/Debatin, Rn. 52 zu Systematik IV; Kommentar zum OECD-Musterabkommen 77, Rn. 4 zu Art. 5.
- 6) Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München 1963, Rn. 27 zu Art. 5.
- 7) FG Münster EFG 1966, 501.
- 8) BFH, DB 1982, 1854.
- 9) BFH, BStBl. 1976 II, 365, 1979 II, 527.
- 10) BFH, BStBl. 1961 III, 317.
- 11) Zu den Begriffen „Bausauführung“ und „Montage“ s. Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 72-74 zu Art. 5, sowie Kommentar zum OECD-Musterabkommen 77, Rn. 16 zu Art. 5.
- 12) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 158 zu Art. 5.
- 13) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 159 I, zu Art. 5.
- 14) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 129 zu Art. 5.
- 15) Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, Köln, Rn. 8 zu § 49 EStG.
- 16) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 133 zu Art. 5.
- 17) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 130 zu Art. 5.
- 18) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 137 zu Art. 5.
- 19) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 164 zu Art. 5.
- 20) Vogel, a. a. O. (FN 6), Rn. 164 zu Art. 5.