

**OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung
und Gewinnverlagerung**



Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus

AKTIONSPUNKT 7 – Abschlussbericht 2015



**Verhinderung der
künstlichen Umgehung
des Betriebsstättenstatus,
Aktionspunkt 7:
Abschlussbericht 2015**

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten sowie Daten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2018), *Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7: Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264287334-de>

ISBN 978-92-64-28732-7 (Print)

ISBN 978-92-64-28733-4 (PDF)

Publikationsreihe: OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

ISSN 2517-9462 (Print)

ISSN 2517-9470 (Online)

Originaltitel: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*
Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © ninog – Fotolia.com

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2018

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Internationale Steuerfragen standen niemals so weit oben auf der politischen Agenda wie heute. Die Integration der nationalen Volkswirtschaften und Märkte hat sich in den vergangenen Jahren deutlich erhöht, wodurch die – vor über einem Jahrhundert konzipierten – internationalen Steuerregeln zunehmend unter Druck gerieten. Schwachstellen im gegenwärtigen Regelwerk lassen Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) entstehen, was mutige Schritte seitens der politischen Entscheidungsträger erforderlich macht, um das Vertrauen in das Steuersystem wiederherzustellen und zu gewährleisten, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Wertschöpfung erfolgt.

Im Anschluss an die Veröffentlichung des Berichts *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (*Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*) im Februar 2013 haben die OECD- und G20-Staaten im September 2013 einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verabschiedet. In diesem Aktionsplan wurden 15 Maßnahmen entlang drei großer Achsen identifiziert: Gewährleistung der Kohärenz der innerstaatlichen Vorschriften, die sich auf grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirken, Stärkung der Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Standards und Erhöhung der Transparenz sowie der Planungssicherheit.

Alle G20- und OECD-Länder haben seitdem gleichberechtigt am BEPS-Projekt gearbeitet, und auch die Europäische Kommission hat während des gesamten Verlaufs des Projekts ihre Ansichten eingebracht. Entwicklungsländer wurden über eine Reihe verschiedener Mechanismen, einschließlich der direkten Mitwirkung im Ausschuss für Steuerfragen, umfassend in diesen Prozess einbezogen. Darüber hinaus haben auch regionale Steuerorganisationen wie das African Tax Administration Forum, das Centre de Rencontre des Administrations Fiscales (CREDAF) und das Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) zusammen mit internationalen Organisationen wie dem Internationalen Währungsfonds, der Weltbank und den Vereinten Nationen einen Beitrag zu diesen Arbeiten geleistet. Betroffene Akteure wurden umfassend konsultiert: Insgesamt gingen zum BEPS-Projekt über 1 400 Stellungnahmen von Wirtschaftsvertretern, Beratern, Nichtregierungsorganisationen und Wissenschaftlern ein. Vierzehn öffentliche Konsultationen wurden abgehalten, die live online übertragen wurden, ergänzt durch Webcasts, in denen das OECD-Sekretariat die Öffentlichkeit regelmäßig auf dem Laufenden hielt und Fragen beantwortete.

Nach zwei Jahren Arbeit sind die 15 Aktionspunkte nun abgeschlossen. Die verschiedenen Arbeitsergebnisse – einschließlich derjenigen, die 2014 in vorläufiger Form vorgelegt wurden – wurden zu einem umfassenden Maßnahmenpaket zusammengefasst. Dieses BEPS-Maßnahmenpaket stellt die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert dar. Wenn die neuen Maßnahmen in Kraft getreten sind, wird erwartet, dass Gewinne dort ausgewiesen werden, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten, mit denen sie erzielt werden, stattfinden und wo die Wertschöpfung erfolgt. Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die auf veralteten Regeln oder unzureichend koordinierten innerstaatlichen Maßnahmen basieren, werden ihre Wirkung verlieren.

Somit kommt es in diesem Stadium entscheidend auf die Umsetzung an. Das BEPS-Maßnahmenpaket ist so konzipiert, dass es über Änderungen von innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verfahren sowie von Abkommensbestimmungen umgesetzt wird, wobei die Verhandlungen über ein multilaterales Instrument bereits begonnen haben und 2016 abgeschlossen werden sollen. Die OECD- und G20-Staaten sind ferner übereingekommen, ihre Zusammenarbeit fortzusetzen, um eine konsistente und koordinierte Umsetzung der BEPS-Empfehlungen zu gewährleisten. Globalisierung erfordert globale Lösungen und einen globalen Dialog, der über die OECD- und G20-Länder hinausreicht. Um auf dieses Ziel hinzuarbeiten, werden die OECD- und G20-Staaten 2016 einen inklusiven Monitoring-Rahmen entwerfen, an dem alle interessierten Länder gleichberechtigt mitwirken können.

Ein besseres Verständnis der konkreten Umsetzung der BEPS-Empfehlungen könnte Missverständnisse und Streitigkeiten zwischen verschiedenen Staaten verringern. Eine stärkere Fokussierung auf Umsetzung und Steuerverwaltung dürfte daher für die Staaten ebenso wie die Unternehmen von Vorteil sein. Die vorgeschlagenen Verbesserungen der Daten und Analysen werden die laufende Evaluierung des quantitativen Effekts von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen sowie der Auswirkungen der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Gegenmaßnahmen unterstützen.

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	7
Hintergrund	11
A. Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien	13
B. Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten	24
1. Katalog der in Artikel 5 Absatz 4 enthaltenen Tätigkeiten	24
2. Aufspaltung von Tätigkeiten auf mehrere eng verbundene Unternehmen	33
C. Andere Strategien zur künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus	36
1. Vertragsaufteilung	36
2. Strategien für den Verkauf von Versicherungen in einem Staat, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben	38
D. Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten und Wechselwirkungen mit den Aktionspunkten zur Verrechnungspreisbestimmung	39
Anmerkungen	40
Literaturverzeichnis	40

Zusammenfassung

Doppelbesteuerungsabkommen sehen im Allgemeinen vor, dass die Gewinne eines ausländischen Unternehmens in einem Staat nur steuerpflichtig sind, soweit das betreffende Unternehmen in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinne zugerechnet werden können. Die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene Betriebsstättendefinition ist daher von entscheidender Bedeutung, um zu bestimmen, ob ein gebietsfremdes Unternehmen in einem anderen Staat Ertragsteuern zahlen muss.

Der Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014a) forderte eine Überarbeitung dieser Definition, um die Nutzung bestimmter üblicher Steuerumgehungsstrategien zu verhindern, die derzeit zur Umgehung der bestehenden Betriebsstättendefinition eingesetzt werden, wie etwa Gestaltungen, mit denen Steuerpflichtige Tochtergesellschaften, die zuvor als Vertriebsunternehmen agierten, durch Kommissionärsstrukturen ersetzen, wodurch Gewinne aus dem Staat wegverlagert werden, in dem die Umsätze erzielt werden, ohne dass sich die in diesem Staat ausgeübten Funktionen wesentlich verändert hätten. Änderungen der Betriebsstättendefinition sind auch nötig, um die Ausnutzung der spezifischen Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition, die Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens (2014b) derzeit vorsieht, zu verhindern, was ein in der digitalen Wirtschaft besonders wichtiger Punkt ist.

Dieser Bericht enthält die Änderungen, die an der Betriebsstättendefinition von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens, das allgemein als Grundlage für die Aushandlung von Doppelbesteuerungsabkommen dient, infolge der Arbeiten zu Aktionspunkt 7 des BEPS-Aktionsplans vorgenommen werden sollen.

Zusammen mit den Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen, die im Bericht zu Aktionspunkt 6 (*Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen*, OECD, erscheint demnächst) vorgeschlagen wurden, werden die in diesem Bericht empfohlenen Änderungen die Besteuerung in Fällen wiederherstellen, in denen grenzüberschreitende Einkünfte aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen andernfalls unbesteuert bleiben oder zu sehr niedrigen Sätzen versteuert würden. In Kombination miteinander werden diese Abkommensänderungen es den Staaten gestatten, aus Doppelbesteuerungsabkommen resultierenden BEPS-Problemen zu begegnen, was einer der Schwerpunkte der mit dem BEPS-Aktionsplan in Auftrag gegebenen Arbeiten war.

Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien

Eine Kommissionärsvereinbarung kann lose als eine Vereinbarung definiert werden, durch die eine Person in einem bestimmten Staat im eigenen Namen Produkte verkauft, dabei aber im Auftrag eines ausländischen Unternehmens handelt, das Eigentümer dieser Produkte ist. Durch eine solche Vereinbarung ist es einem ausländischen Unternehmen möglich, seine Produkte in einem Staat zu verkaufen, ohne dort strenggenommen über eine

Betriebsstätte zu verfügen, der die entsprechenden Umsätze für Steuerzwecke zugerechnet werden könnten, und damit ohne in diesem Staat auf die durch diese Verkäufe erzielten Gewinne Steuern zahlen zu müssen. Da die Person, die die Verkäufe abschließt, nicht Eigentümer der Produkte ist, die sie verkauft, können bei dieser Person keine Steuern auf die durch diese Verkäufe erzielten Gewinne erhoben werden, und sie ist nur bezüglich der Vergütung steuerpflichtig, die sie für ihre Dienstleistungen erhält (normalerweise eine Provision). Ein ausländisches Unternehmen, das eine Kommissionärsvereinbarung nutzt, hat keine Betriebsstätte, weil es die Anwendung von Artikel 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens vermeiden kann, soweit die Verträge, die von der als Kommissionär agierenden Person geschlossen werden, für das ausländische Unternehmen nicht bindend sind. Da sich Artikel 5 Absatz 5 auf den formellen Abschluss von Verträgen im Namen des ausländischen Unternehmens bezieht, ist es möglich, die Anwendung dieser Regel durch eine Änderung der Vertragsbedingungen – ohne wesentliche Änderung der in einem Staat ausgeübten Funktionen – zu umgehen. Die Steuerverwaltungen zahlreicher Staaten haben sich intensiv mit Kommissionärsvereinbarungen auseinandergesetzt, wie sich an einer Reihe von Streitfällen im Zusammenhang mit solchen Vereinbarungen zeigt, die in OECD-Staaten ausgetragen wurden. In den meisten Fällen, die vor Gericht kamen, wurden die Argumente der Steuerverwaltungen zurückgewiesen.

Ähnliche Strategien, die darauf abzielen, die Anwendung von Artikel 5 Absatz 5 zu umgehen, betreffen Situationen, in denen Verträge, die im Wesentlichen in einem Staat ausgehandelt werden, nicht formell in diesem Staat abgeschlossen werden, weil sie im Ausland finalisiert oder genehmigt werden, oder in denen die Person, die gewöhnlich die Vollmacht zum Abschluss von Verträgen ausübt, ein „unabhängiger Vertreter“ ist, für den die Ausnahme von Artikel 5 Absatz 6 gilt, selbst wenn er mit dem ausländischen Unternehmen, in dessen Auftrag er tätig ist, eng verbunden ist.

Wenn die Tätigkeiten, die ein Intermediär in einem Staat ausübt, auf den regulären Abschluss von Verträgen abzielen, die von einem ausländischen Unternehmen zu erfüllen sind, sollte grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass dieses Unternehmen in diesem Staat eine steuerpflichtige Präsenz hat, es sei denn, der Intermediär übe diese Tätigkeiten im Rahmen einer unabhängigen Geschäftstätigkeit aus. Die Änderungen von Artikel 5 Absatz 5 und Absatz 6 sowie des entsprechenden detaillierten Kommentars, die in Abschnitt A dieses Berichts enthalten sind, begegnen Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien, indem sie gewährleisten, dass der Wortlaut dieser Bestimmungen diesem Grundsatz besser gerecht wird.

Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die spezifischen Ausnahmen in Artikel 5 Absatz 4

Als die Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition in Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens erstmals eingeführt wurden, galten die Tätigkeiten, auf die sich diese Ausnahmen beziehen, generell als Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten.

Seit der Einführung dieser Ausnahmen ist es jedoch zu gewaltigen Änderungen in der Art und Weise gekommen, wie Geschäfte abgewickelt werden. Dies wird im Detail im Bericht zu Aktionspunkt 1 beschrieben (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD, 2015). Je nach Sachlage können Aktivitäten, die früher lediglich als Tätigkeiten vorbereitender Art oder als Hilfstätigkeiten betrachtet wurden, heute das Kerngeschäft darstellen. Um sicherzustellen, dass Gewinne aus in einem Staat durchgeführten Kerntätigkeiten in diesem Staat besteuert werden können, wird Artikel 5 Absatz 4 dahingehend geändert, dass sich alle

darin enthaltenen Ausnahmen auf Tätigkeiten beschränken, die ansonsten „vorbereitender Art“ sind oder „Hilfstätigkeiten“ darstellen. Diese Änderungen sind in Abschnitt B des Berichts enthalten.

BEPS-Probleme im Zusammenhang mit Artikel 5 Absatz 4 ergeben sich auch aus dem, was in der Regel als „Aufspaltung von Tätigkeiten“ bezeichnet wird. In Anbetracht der Tatsache, wie einfach es für multinationale Unternehmen ist, ihre Struktur zu ändern, um Steuervergünstigungen zu erhalten, ist es wichtig, klarzustellen, dass es nicht möglich ist, den Betriebsstättenstatus dadurch zu umgehen, dass eine zusammenhängende Geschäftstätigkeit in mehrere kleinere Tätigkeiten aufgespaltet wird, um vorzugeben, dass jede davon lediglich vorbereitender Art sei oder eine Hilfstätigkeit darstelle und damit unter die Ausnahmeregelung von Artikel 5 Absatz 4 falle. Die in Abschnitt B vorgeschlagene Antifragmentierungsregel begegnet solchen BEPS-Problemen.

Sonstige Strategien zur künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus

Die Ausnahme von Artikel 5 Absatz 3, die sich auf Bauausführungen bezieht, wurde missbraucht, indem Verträge auf eng miteinander verbundene Unternehmen aufgespalten wurden. Die Hauptzweck-Kriterium- bzw. „PPT“ (*Principal Purpose Test*)-Klausel, um die das OECD-Musterabkommen infolge der Verabschiedung des Berichts zu Aktionspunkt 6 (*Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen*)¹ ergänzt wird, wird den BEPS-Problemen im Zusammenhang mit solchen Missbräuchen begegnen. Um dies klarzustellen, wird das Beispiel in Abschnitt C dieses Berichts in den Kommentar zur „PPT“-Klausel eingefügt. Für Staaten, denen es nicht möglich ist, das Problem durch innerstaatliche Missbrauchsbekämpfungsvorschriften anzugehen, wird eine „automatischere“ Vorschrift in den Kommentar aufgenommen; diese Bestimmung sollte in Abkommen verwendet werden, die die „PPT“-Klausel nicht enthalten, oder von Staaten, die von dem Problem der Vertragsaufspaltung besonders stark betroffen sind, als alternative Bestimmung genutzt werden.

Folgearbeiten insbesondere zu Fragen der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten

Die verschiedenen in diesem Bericht enthaltenen Änderungen der Betriebsstättendefinition gehören zu den Änderungen, die zur Aufnahme in das multilaterale Instrument vorgeschlagen werden, mit dem die Ergebnisse der Arbeiten zu Abkommensfragen im Rahmen des BEPS-Aktionsplans umgesetzt werden sollen.

Um für mehr Rechtssicherheit in Bezug auf die Bestimmung der Gewinne zu sorgen, die den Betriebsstätten zuzurechnen sind, die aus den in diesem Bericht enthaltenen Änderungen resultieren, und der Notwendigkeit zusätzlicher Orientierungen zur Frage der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten Rechnung zu tragen, werden außerdem Folgearbeiten bezüglich der Gewinnzurechnung im Zusammenhang mit Aktionspunkt 7 mit dem Ziel durchgeführt werden, die erforderlichen Hinweise vor Ende 2016, der Frist für die Verhandlungen zum multinationalen Instrument, vorzulegen.

Hintergrund

1. Auf Betreiben der G20 hat die OECD im Februar 2013 ihren Bericht *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*, BEPS-Bericht, OECD, 2014c) veröffentlicht. Der BEPS-Bericht identifiziert die eigentlichen Ursachen von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und stellt fest, dass dahingehende Steuerplanung auf einer Kombination verschiedener aufeinander abgestimmter Strategien beruht. Der folgende Absatz aus dem BEPS-Bericht bezieht sich auf die aktuell in Doppelbesteuerungsabkommen verwendete Betriebsstättendefinition:

Es wurde bereits vor längerem anerkannt, dass sich das Konzept der Betriebsstätte nicht nur auf eine substanzielle physische Präsenz in dem betreffenden Land bezieht, sondern auch auf Situationen, in denen ein gebietsfremdes Unternehmen über einen abhängigen Vertreter eine Geschäftstätigkeit in dem betreffenden Land ausübt (daher die Bestimmungen nach Artikel 5 Absatz 5 und 6 des OECD-Musterabkommens). Heutzutage ist es möglich, in erheblichem Maß am Wirtschaftsleben eines anderen Landes teilzunehmen, z.B. durch Geschäfte mit Kunden in diesem Land über das Internet, ohne dort über eine steuerpflichtige Präsenz (wie z.B. eine substanzielle physische Präsenz oder einen abhängigen Vertreter) zu verfügen. Da also Gebietsfremde mittlerweile beträchtliche Gewinne aus Geschäften mit in einem anderen Land ansässigen Kunden erzielen können, stellt sich die Frage, ob die bestehenden Regelungen eine gerechte Verteilung der Besteuerungsrechte bei Unternehmensgewinnen gewährleisten, insbesondere wenn die Gewinne aus diesen Geschäften letztlich nirgendwo besteuert werden.

2. Im Anschluss an den BEPS-Bericht veröffentlichte die OECD im Juli 2013 ihren BEPS-Aktionsplan. Dieser Aktionsplan enthält 15 Punkte für ein umfassendes Vorgehen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und gibt Fristen für die Umsetzung der entsprechenden Maßnahmen vor. Um Steuerumgehungsstrategien im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenkonzept zu begegnen, sieht er Folgendes vor:

(ii) Wiederherstellung der vollständigen Effekte und Vorteile internationaler Standards

[...]

Die Definition einer Betriebsstätte muss überarbeitet werden, um Missbrauch zu verhindern. In vielen Staaten lässt die Auslegung der Abkommensbestimmungen zu Vertreterbetriebsstätten es zu, dass Verträge über den Verkauf von Waren, die einer ausländischen Gesellschaft gehören, in einem Staat vom Verkaufspersonal einer lokalen Tochtergesellschaft dieser ausländischen Gesellschaft verhandelt und geschlossen werden, ohne dass die Gewinne aus diesen Verkäufen in gleichem Maße steuerpflichtig sind wie in dem Fall, dass sie von einem Vertriebsunternehmen getätigt werden. In vielen Fällen hat dies dazu geführt, dass Unternehmen herkömmliche Gestaltungen, bei denen die lokale Tochtergesellschaft als Vertriebsunternehmen tätig wurde, durch

Kommissionärsmodelle ersetzen, so dass Gewinne aus dem Staat wegverlagert werden, in dem die Verkäufe stattfinden, ohne dass sich die in diesem Staat ausgeübten Aufgaben wesentlich verändert haben. Ebenso kommt es vor, dass global agierende Unternehmen ihre Geschäftstätigkeit künstlich auf mehrere Konzerngesellschaften aufteilen, um die Ausnahmen vom Status als Betriebsstätte für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten in Anspruch nehmen zu können.

Aktionspunkt 7 – Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte

Erarbeitung von Änderungen der Definition einer Betriebsstätte zur Vermeidung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte im Zusammenhang mit BEPS, u.a. durch den Einsatz von Kommissionären und die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelungen für bestimmte Tätigkeiten. Im Rahmen dieser Arbeiten sollen auch verwandte Probleme in Bezug auf die Gewinnzurechnung berücksichtigt werden.

3. Der BEPS-Bericht und der BEPS-Aktionsplan stellen fest, dass die aktuelle Betriebsstättendefinition geändert werden muss, um BEPS-Strategien entgegenzuwirken. Der BEPS-Aktionsplan stellt zudem fest, dass in dem im Wandel begriffenen internationalen Besteuerungsumfeld einige Staaten Bedenken darüber äußern, wie internationale Standards, die als Grundlage für bilaterale Steuerabkommen dienen, Besteuerungsrechte zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaaten aufteilen. Der BEPS-Aktionsplan weist darauf hin, dass Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS die Besteuerung im Quellen- und im Ansässigkeitsstaat in einer Reihe von Fällen, in denen grenzüberschreitende Einkünfte andernfalls unbesteuert bleiben oder zu sehr niedrigen Sätzen versteuert würden, zwar wiederherstellen wird, dass diese Maßnahmen jedoch nicht unmittelbar darauf gerichtet sind, die bestehenden internationalen Standards für die Aufteilung von Besteuerungsrechten bei grenzüberschreitenden Einkünften zu ändern.

4. Dieser Bericht enthält die Änderungen, die an Artikel 5 des OECD-Musterabkommens sowie dem entsprechenden Kommentar aufgrund der Arbeiten zu Aktionspunkt 7 des BEPS-Aktionsplans vorgenommen werden sollen. Es gilt darauf hinzuweisen, dass es sich hierbei nur um künftige Änderungen handelt, die somit keinen Einfluss auf die Auslegung der bisherigen Bestimmungen des OECD-Musterabkommens sowie der Abkommen haben, in die diese Bestimmungen aufgenommen wurden, vor allem was die Auslegung des aktuellen Wortlauts von Artikel 5 Absatz 4 und 5 betrifft.

A. Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien

5. Eine Kommissionärsvereinbarung kann lose als eine Vereinbarung definiert werden, durch die eine Person in einem bestimmten Staat im eigenen Namen Produkte verkauft, dabei aber im Auftrag eines ausländischen Unternehmens tätig ist, das Eigentümer dieser Produkte ist. Durch eine solche Vereinbarung ist ein ausländisches Unternehmen in der Lage, seine Produkte in einem Staat zu verkaufen, ohne eine Betriebsstätte zu haben, der die entsprechenden Umsätze für Steuerzwecke zugerechnet werden könnten; da die Person, die die Verkäufe abschließt, nicht Eigentümer der Produkte ist, die sie verkauft, können bei dieser Person keine Steuern auf die mit diesen Verkäufen erzielten Gewinne erhoben werden, und sie ist nur bezüglich der Vergütung steuerpflichtig, die sie für ihre Dienstleistungen erhält (normalerweise eine Provision).

6. Die aus Kommissionärsvereinbarungen resultierenden BEPS-Probleme können durch das folgende Beispiel veranschaulicht werden, das auf einer in Bezug auf eine solche Vereinbarung getroffenen Gerichtsentscheidung basiert, der zufolge das ausländische Unternehmen keine Betriebsstätte hatte:

- XCO ist eine in Staat X ansässige Gesellschaft. Sie ist auf den Verkauf von medizinischen Artikeln spezialisiert.
- Bis 2000 werden diese Produkte in Staat Y von der in Staat Y ansässigen Gesellschaft YCO an Kliniken und Krankenhäuser verkauft. XCO und YCO gehören demselben multinationalen Konzern an.
- Im Jahr 2000 wird die Rechtsform von YCO nach dem Abschluss eines Kommissionärsvertrags zwischen den beiden Gesellschaften in die eines Kommissionärs umgewandelt. Gemäß dem Vertrag überträgt YCO sein Anlagevermögen, seine Lagerbestände und seinen Kundenstamm an XCO und erklärt sich bereit, die Produkte von XCO im eigenen Namen, aber auf Rechnung und Risiko von XCO in Staat Y zu verkaufen.
- Dadurch werden die steuerpflichtigen Gewinne von YCO in Staat Y erheblich reduziert.

7. Ähnliche Strategien, die darauf abzielen, die Anwendung von Artikel 5 Absatz 5 zu umgehen, betreffen Situationen, in denen Verträge, die im Wesentlichen in einem Staat ausgehandelt werden, nicht in diesem Staat abgeschlossen werden, weil sie im Ausland finalisiert oder genehmigt werden, oder in denen die Person, die gewöhnlich die Vollmacht ausübt, Verträge abzuschließen, ein „unabhängiger Vertreter“ ist, für den die Ausnahme von Artikel 5 Absatz 6 gilt, selbst wenn er mit dem ausländischen Unternehmen, in dessen Auftrag er tätig ist, eng verbunden ist.

8. Es ist klar, dass Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien in vielen Fällen in erster Linie eingerichtet wurden, um die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem Staat, in dem die Verkäufe erfolgten, zu verkleinern. Deshalb sind Änderungen des Wortlauts von Artikel 5 Absatz 5 und Absatz 6 erforderlich, um derartigen Strategien entgegenzuwirken.

9. Wenn die Tätigkeiten, die ein Intermediär in einem Staat ausübt, darauf abzielen, regelmäßig Verträge abzuschließen, die von einem ausländischen Unternehmen erfüllt werden, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass dieses Unternehmen in diesem Staat einen ausreichenden steuerlichen Anknüpfungspunkt hat, es sei denn, der Intermediär übe diese Tätigkeiten im Rahmen einer unabhängigen Geschäftstätigkeit aus. Die nachstehend aufgeführten Änderungen an Artikel 5 Absatz 5 und Absatz 6 und dem dazugehörigen detaillierten Kommentar beugen Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien,

indem sie sicherstellen, dass der Wortlaut dieser Bestimmungen diesen Grundsatz besser widerspiegelt. Diese Änderungen zielen jedoch nicht darauf ab, BEPS-Probleme anzugehen, die sich aus der Übertragung von Risiken zwischen nahestehenden Dritten durch „Low-Risk-Distributor“-Vereinbarungen ergeben. In solchen Vereinbarungen wird der durch das lokale Vertriebspersonal generierte Umsatz einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen zugerechnet, was in den Situationen, denen die Änderungen an Artikel 5 Absatz 5 und Artikel 5 Absatz 6 begegnen sollen, nicht der Fall ist. Aufgrund dieses Unterschieds kann BEPS-Problemen im Zusammenhang mit „Low-Risk-Distributor“-Vereinbarungen am besten durch die Arbeiten zu Aktionspunkt 9 (Risiken und Kapital) des BEPS-Aktionsplans begegnet werden.

ÄNDERUNGEN DER ABSÄTZE 5 UND 6 VON ARTIKEL 5

Artikel 5 Absatz 5 und Absatz 6 werden durch den folgenden Text ersetzt (Änderungen des aktuellen Wortlauts von Artikel 5 sind **fett und kursiv** im Fall von Ergänzungen bzw. ~~durchgestrichen~~ im Fall von Streichungen dargestellt):

5. Ungeachtet der Bestimmungen von Absatz 1 und 2, **jedoch vorbehaltlich Absatz 6** gilt, dass, wenn eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – **in einem Vertragsstaat** für ein Unternehmen tätig ist und ~~in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt~~ **dabei gewöhnlich Verträge abschließt oder gewöhnlich die zentrale Rolle übernimmt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden, und wenn der Abschluss dieser Verträge**

- a) im Namen des Unternehmens **oder**
- b) **in Bezug auf die Übertragung des Eigentums oder die Gewährung des Nutzungsrechts an Wirtschaftsgütern, deren Eigentümer dieses Unternehmen ist oder deren Nutzungsrecht das Unternehmen besitzt, oder**
- c) **in Bezug auf die Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen erfolgt,**

das Unternehmen dann so behandelt wird, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränkten sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen würden.

6. Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln:

- a) **Absatz 5 ist nicht anzuwenden, wenn die in einem Vertragsstaat im Auftrag eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats handelnde Person im erstgenannten Staat als unabhängiger Vertreter tätig ist und im Rahmen des ordentlichen Ablaufs dieser Geschäftstätigkeit für das Unternehmen handelt. Wenn dagegen eine Person ausschließlich oder fast ausschließlich im Auftrag eines oder mehrerer Unternehmen tätig ist, mit denen sie eng verbunden ist, gilt diese Person nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes in Bezug auf ein solches Unternehmen.**
- b) **Im Sinne dieses Artikels ist eine Person eng mit einem Unternehmen verbunden, wenn allen maßgeblichen Gegebenheiten und Umständen zufolge der eine Beteiligte den anderen Beteiligten beherrscht oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. Auf jeden Fall gilt eine Person als eng mit einem Unternehmen verbunden, wenn einer der beiden Beteiligten unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte an dem anderen Beteiligten (oder bei einer Gesellschaft mindestens 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts**

der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt, oder wenn eine andere Person unmittelbar oder mittelbar mindestens 50 Prozent der Eigentumsrechte an der Person und dem Unternehmen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt.

Änderungsvorschläge für den Kommentar zu Artikel 5

Die Ziffern 31 bis 39 des Kommentars zu Artikel 5 werden durch den folgenden Text ersetzt (Änderungen des aktuellen Wortlauts des Kommentars sind **fett und kursiv** im Fall von Ergänzungen bzw. durchgestrichen im Fall von Streichungen dargestellt):

Absatz 5

31. Es gilt als allgemein anerkannter Grundsatz, dass ein Unternehmen so behandelt werden sollte, als habe es eine Betriebsstätte in einem Staat, wenn dort eine Person unter bestimmten Voraussetzungen für das Unternehmen tätig ist, auch wenn das Unternehmen in diesem Staat keine feste Geschäftseinrichtung im Sinne der Absätze 1 und 2 hat. Diese Bestimmung zielt darauf ab, diesem Staat das Besteuerungsrecht in derartigen Fällen zuzuerkennen. Daher bestimmt Absatz 5 die Voraussetzungen, unter denen ein Unternehmen so behandelt wird, als habe es bezüglich der Tätigkeit einer für das Unternehmen handelnden Person eine Betriebsstätte. ~~Der Absatz wurde im Musterabkommen von 1977 umformuliert, um die Zielsetzung der entsprechenden Bestimmung des Musterabkommens von 1963 klarer zum Ausdruck zu bringen, ohne ihren Kern – abgesehen von einer Erweiterung des Katalogs der ausgenommenen Tätigkeiten der Person – zu ändern.~~

32. Personen, deren Tätigkeiten für das Unternehmen eine Betriebsstätte begründen können, sind sogenannte abhängige Vertreter, d.h. Personen – ob Mitarbeiter des Unternehmens oder nicht –, die **im Auftrag des Unternehmens tätig sind und dabei keine Geschäftstätigkeit als** keine unabhängigen Vertreter im Sinne des Absatzes 6 sind **ausüben**. Bei diesen Personen kann es sich um natürliche Personen oder Gesellschaften handeln, und sie müssen in dem Staat, in dem sie für das Unternehmen tätig sind, weder ansässig sein noch eine Geschäftseinrichtung unterhalten. Es hätte nicht im Interesse der internationalen Wirtschaftsbeziehungen gelegen, zu bestimmen, dass ~~der Einsatz einer abhängigen Person~~ **jede Person, die im Auftrag des Unternehmens Tätigkeiten ausübt**, eine Betriebsstätte für das Unternehmen begründet. Eine solche Behandlung soll nur für Personen gelten, die aufgrund ~~des Umfangs ihrer Vollmacht oder der Art ihrer Tätigkeit~~ bewirken, dass das Unternehmen in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr des betreffenden Staates teilnimmt. Deshalb geht Absatz 5 davon aus, dass nur Personen, die **gewöhnlich Verträge abschließen, die im Namen des Unternehmens geschlossen werden oder von dem Unternehmen zu erfüllen sind, oder die gewöhnlich die zentrale Rolle übernehmen, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden**, die Vollmacht zum Abschluss von Verträgen besitzen, eine Betriebsstätte für das betreffende Unternehmen begründen können. In einem solchen Fall **reichen die Tätigkeiten der Person im Auftrag des Unternehmens, insofern sie zum Abschluss solcher Verträge führen und über eine bloße Absatzförderung oder Werbung hinausgehen, aus, um den Schluss zu ziehen, dass das Unternehmen** reicht die Vollmacht aus, ~~um eine hinreichende Teilnahme des Unternehmens am Wirtschaftsverkehr des betreffenden Staates zu bewirken~~ **teilnimmt**. Die Verwendung des Ausdrucks „Betriebsstätte“ in diesem Zusammenhang setzt selbstverständlich voraus, dass **der Abschluss von Verträgen durch diese Person oder als direkte Folge der Tätigkeiten dieser Person** die Person diese Vollmacht wiederholt und nicht nur gelegentlich **erfolgt**. ausübt.

32.1 Damit Absatz 5 Anwendung findet, müssen alle folgenden Bedingungen erfüllt werden:

- eine Person ist in einem Vertragsstaat im Auftrag eines Unternehmens tätig;
- dabei schließt diese Person gewöhnlich Verträge ab oder übernimmt gewöhnlich die zentrale Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden, und

- diese Verträge werden entweder im Namen des Unternehmens abgeschlossen oder beziehen sich auf die Übertragung des Eigentums oder die Gewährung des Nutzungsrechts an Wirtschaftsgütern, deren Eigentümer dieses Unternehmen ist oder deren Nutzungsrecht das Unternehmen besitzt, oder auf die Erbringung von Dienstleistungen durch das Unternehmen.

32.2 Aber selbst wenn diese Bedingungen erfüllt werden, findet Absatz 5 keine Anwendung, falls die von der Person im Auftrag des Unternehmens ausgeübten Tätigkeiten unter die in Absatz 6 aufgeführten Ausnahme in Bezug auf unabhängige Vertreter fallen oder sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten beschränken, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, nicht als Tätigkeiten gelten würden, die eine Betriebsstätte begründen. Diese letztgenannte Ausnahme erklärt sich aus der Tatsache, dass, insofern eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszuüben, gemäß Absatz 4 keine Betriebsstätte begründet, eine Person, deren Tätigkeiten sich auf solche Zwecke beschränken, ebenfalls keine Betriebsstätte begründen sollte. Wenn beispielsweise eine Person ausschließlich als Einkaufsagent für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Kaufverträge im Namen dieses Unternehmens abschließt, findet Absatz 5 keine Anwendung, selbst wenn diese Person nicht unabhängig von dem Unternehmen ist, solange die betreffenden Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen (vgl. Ziffer 22.5 oben).

32.3 Eine Person ist im Auftrag eines Unternehmens in einem Vertragsstaat tätig, wenn diese Person bewirkt, dass das Unternehmen in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr des betreffenden Staates teilnimmt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Vertreter für einen Auftraggeber tätig ist, wenn ein Gesellschafter für eine Personengesellschaft tätig ist, wenn ein Aufsichts- oder Verwaltungsratsmitglied für eine Gesellschaft tätig ist, oder wenn ein Mitarbeiter für einen Arbeitgeber tätig ist. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Person im Auftrag eines Unternehmens tätig ist, wenn das Unternehmen nicht unmittelbar oder mittelbar von der durch diese Person ausgeübten Tätigkeit betroffen ist. Wie in Ziffer 32 dargelegt, kann die Person, die im Auftrag eines Unternehmens tätig ist, eine Gesellschaft sein; in diesem Fall werden die Tätigkeiten der Mitarbeiter und Aufsichts- oder Verwaltungsratsmitglieder dieser Gesellschaft bei der Entscheidung, ob und inwieweit diese Gesellschaft im Auftrag des Unternehmens tätig ist, zusammen betrachtet.

32.4 Die Formulierung „schließt Verträge ab“ bezieht sich auf Situationen, in denen ein Vertrag nach dem maßgeblichen Vertragsrecht als von einer Person abgeschlossen gilt. Ein Vertrag kann ohne aktives Aushandeln der Bedingungen dieses Vertrags abgeschlossen werden; dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Vertrag nach den einschlägigen Rechtsvorschriften dadurch als abgeschlossen gilt, dass eine Person im Auftrag eines Unternehmens das von einem Dritten unterbreitete Angebot, einen Standardvertrag mit diesem Unternehmen abzuschließen, annimmt. Außerdem kann ein Vertrag nach den einschlägigen Rechtsvorschriften selbst dann in einem Staat abgeschlossen werden, wenn dieser Vertrag außerhalb dieses Staates unterzeichnet wird; wenn beispielsweise der Abschluss eines Vertrags daraus resultiert, dass eine im Auftrag eines Unternehmens tätige Person ein von einem Dritten unterbreitetes Angebot, einen Vertrag abzuschließen, annimmt, ist es unerheblich, dass der Vertrag außerhalb dieses Staates unterzeichnet wird. Darüber hinaus kann davon ausgegangen werden, dass eine Person, die in einem Staat alle Elemente und Einzelheiten eines Vertrags mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen aushandelt, den Vertrag in diesem Staat abschließt, selbst wenn dieser Vertrag von einer anderen Person außerhalb dieses Staates unterzeichnet wird.

32.5 Die Formulierung „oder übernimmt gewöhnlich die zentrale Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden“ zielt auf Situationen, in denen der Abschluss eines Vertrags direkt aus den Tätigkeiten resultiert, die die Person in einem Vertragsstaat im Auftrag des Unternehmens ausübt, selbst wenn der Vertrag nach den einschlägigen Rechtsvorschriften von dieser Person nicht in diesem Staat abgeschlossen wird. Auch wenn die Formulierung „schließt Verträge ab“ ein relativ bekanntes Kriterium auf der Basis des Vertragsrechts bietet, wurde es doch für notwendig erachtet, dieses Kriterium durch ein Kriterium zu ergänzen, das auf wesentliche, in einem Staat ausgeübte Tätigkeiten ausgerichtet ist, um Fälle zu erfassen, in denen der Abschluss von Verträgen eindeutig das direkte Ergebnis dieser Tätigkeiten ist, obwohl der Abschluss des

Vertrags nach den einschlägigen vertragsrechtlichen Bestimmungen außerhalb dieses Staates erfolgt. Die Formulierung muss unter Berücksichtigung des Ziels und Zwecks von Absatz 5 interpretiert werden, nämlich Fälle zu erfassen, in denen die von einer Person in einem Staat ausgeübten Tätigkeiten auf den regelmäßigen Abschluss von Verträgen abzielen, die von einem ausländischen Unternehmen zu erfüllen sind, d.h. Situationen, in denen diese Person als Verkaufspartner des Unternehmens tätig ist. Die zentrale Rolle, die zum Abschluss des Vertrags führt, hängt deshalb in der Regel mit den Tätigkeiten der Person zusammen, die den Dritten überzeugt hat, einen Vertrag mit dem Unternehmen abzuschließen. Die Formulierung gilt folglich, wenn eine Person Aufträge einholt und entgegennimmt (aber nicht formal finalisiert), die direkt an ein Lager weitergeleitet werden, von dem aus Waren, die dem Unternehmen gehören, geliefert werden, und wenn das Unternehmen diese Geschäftsvorfälle routinemäßig genehmigt. Sie trifft allerdings nicht zu, wenn eine Person lediglich Absatzförderungs- und Marketingtätigkeiten für Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens ausübt, die nicht direkt zum Abschluss von Verträgen führen. Wenn beispielsweise Vertreter eines Pharmaunternehmens aktiv den Absatz von in diesem Unternehmen hergestellten Arzneimitteln fördern, indem sie Kontakt mit Ärzten aufnehmen, die anschließend diese Arzneimittel verschreiben, führt diese Marketingtätigkeit nicht direkt zum Abschluss von Verträgen zwischen den Ärzten und dem Unternehmen, und folglich findet der Absatz keine Anwendung, auch wenn der Umsatz dieser Arzneimittel infolge dieser Marketingtätigkeit erheblich steigen kann.

32.6 Das folgende Beispiel veranschaulicht ebenfalls die Anwendung von Absatz 5. RCO, eine in Staat R ansässige Gesellschaft, vertreibt über ihre Websites weltweit verschiedene Produkte und Dienstleistungen. SCO, eine in Staat S ansässige Gesellschaft, ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft von RCO. Die Mitarbeiter von SCO pflegen über E-Mail, Telefon oder Besuche den Kundenkontakt zu großen Unternehmen, um sie davon zu überzeugen, Produkte und Dienstleistungen von RCO zu kaufen, und sind somit für umfangreiche Kundenkonten in Staat S verantwortlich; die Mitarbeiter von SCO, deren Vergütung teilweise auf den von RCO mit den betreffenden Kunden erzielten Umsatzerlösen basiert, nutzen ihre Kompetenzen im Aufbau von Kundenbeziehungen, um die Bedürfnisse dieser Kunden zu antizipieren und sie davon zu überzeugen, von RCO angebotene Produkte und Dienstleistungen zu erwerben. Wenn einer dieser Kunden von einem Mitarbeiter von SCO davon überzeugt wird, eine bestimmte Menge von Waren oder Dienstleistungen zu kaufen, gibt der Mitarbeiter den für diese Menge zu zahlenden Preis an, weist darauf hin, dass online ein Vertrag mit RCO abgeschlossen werden muss, bevor die Waren oder Dienstleistungen von RCO geliefert werden können, und erläutert die vertraglichen Standardbedingungen von RCO, einschließlich der von RCO verwendeten festen Preisstruktur, die der Mitarbeiter nicht ändern darf. Anschließend schließt der Kunde online diesen Vertrag über die mit dem Mitarbeiter von SCO besprochene Menge in Einklang mit der von diesem Mitarbeiter dargelegten Preisstruktur ab. In diesem Beispiel übernehmen die Mitarbeiter von SCO die zentrale Rolle, die zum Abschluss des Vertrags zwischen dem Kunden und RCO führt, und diese Verträge werden routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen. Die Tatsache, dass die Mitarbeiter von SCO die Vertragsbedingungen nicht ändern können, bedeutet nicht, dass der Abschluss der Verträge nicht das direkte Ergebnis der Tätigkeiten ist, die sie im Auftrag des Unternehmens ausüben, da die Überzeugungsarbeit, durch die sie den Kunden dazu bewegen, diese Standardbedingungen zu akzeptieren, das entscheidende Element ist, das zum Abschluss der Verträge zwischen dem Kunden und RCO führt.

32.7 Der Wortlaut der Buchstaben a), b) und c) stellt sicher, dass Absatz 5 nicht nur für Verträge gilt, die Rechte und Verpflichtungen schaffen, die zwischen dem Unternehmen, in dessen Auftrag die Person tätig ist, und den Dritten, mit denen diese Verträge abgeschlossen werden, rechtlich durchsetzbar sind, sondern auch für Verträge, die Verpflichtungen schaffen, die effektiv von diesem Unternehmen – und nicht von der Person, die vertraglich dazu verpflichtet ist – erfüllt werden.

32.8 Ein typischer von diesen Buchstaben erfasster Fall ergibt sich, wenn Verträge durch einen Vertreter, einen Gesellschafter oder einen Mitarbeiter eines Unternehmens mit Kunden abgeschlossen werden, so dass einklagbare Rechte und Verpflichtungen zwischen dem Unternehmen und diesen Kunden entstehen. Diese Buchstaben erfassen auch Fälle, in denen die Verträge, die von einer im Auftrag eines Unternehmens tätigen Person abgeschlossen werden, dieses Unternehmen nicht rechtswirksam gegenüber den Dritten verpflichten, mit denen diese Verträge abgeschlossen werden, sondern die Übertragung des Eigentums

oder die Gewährung des Nutzungsrechts an Wirtschaftsgütern, deren Eigentümer dieses Unternehmen ist oder deren Nutzungsrecht das Unternehmen besitzt, oder die Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen vorsehen. Ein typisches Beispiel wären die Verträge, die ein „Kommissionär“ mit Dritten im Rahmen einer Kommissionärsvereinbarung mit einem ausländischen Unternehmen abschließt, der zufolge dieser Kommissionär im Auftrag des Unternehmens tätig ist, dabei aber im eigenen Namen Verträge abschließt, die keine einklagbaren Rechte und Verpflichtungen zwischen dem ausländischen Unternehmen und den Dritten schaffen, auch wenn die Vereinbarung zwischen dem Kommissionär und dem ausländischen Unternehmen dazu führt, dass das ausländische Unternehmen das Eigentum oder Nutzungsrecht an den Wirtschaftsgütern, deren Eigentümer es ist oder deren Nutzungsrechte es besitzt, direkt an diese Dritten überträgt.

32.9 Der in Buchstabe a) aufgeführte Verweis auf Verträge „im Namen von“ beschränkt die Anwendung des Buchstabens nicht auf Verträge, die dem Wortlaut nach im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden; er kann beispielsweise in bestimmten Situationen Anwendung finden, in denen der Name des Unternehmens in einem schriftlichen Vertrag nicht mitgeteilt wird.

32.10 Die entscheidende Voraussetzung für die Anwendung der Buchstaben b) und c) besteht darin, dass die Person, die gewöhnlich die Verträge abschließt oder gewöhnlich die zentrale Rolle übernimmt, die zum Abschluss der Verträge führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden, solchermaßen im Auftrag des Unternehmens tätig ist, dass die Teile der Verträge, die sich auf die Übertragung des Eigentums oder der Nutzungsrechte an Wirtschaftsgütern oder die Erbringung von Dienstleistungen beziehen, von dem Unternehmen – und nicht von der Person, die im Auftrag des Unternehmens tätig ist – erfüllt werden.

32.11 Für die Zwecke von Buchstabe b) ist es unerheblich, ob die relevanten Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge zwischen der für das Unternehmen tätigen Person und Dritten existierten oder Eigentum des Unternehmens waren. So könnte eine Person, die im Auftrag eines Unternehmens tätig ist, beispielsweise Wirtschaftsgüter verkaufen, die das Unternehmen anschließend herstellt, bevor es sie direkt an die Kunden liefert. Außerdem erfasst der Verweis auf „Wirtschaftsgüter“ jede Art von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern.

32.12 Die Fälle, in denen Absatz 5 Anwendung findet, müssen von Situationen unterschieden werden, in denen eine Person Verträge in eigener Sache abschließt und für die Erfüllung der aus diesen Verträgen resultierenden Verpflichtungen Waren oder Dienstleistungen von anderen Unternehmen erhält oder dafür sorgt, dass andere Unternehmen diese Waren oder Dienstleistungen liefern. In diesen Fällen ist die Person nicht „im Auftrag“ dieser anderen Unternehmen tätig, und die Verträge werden weder von der Person im Namen dieser Unternehmen abgeschlossen noch beziehen sie sich auf die Übertragung des Eigentums oder der Nutzungsrechte an Wirtschaftsgütern, dessen Eigentümer diese Unternehmen sind oder dessen Nutzungsrecht sie besitzen, an Dritte oder auf die Erbringung von Dienstleistungen durch diese anderen Unternehmen. Wenn beispielsweise eine Gesellschaft auf einem bestimmten Markt als Vertriebsunternehmen Produkte vertreibt und dabei Produkte an Kunden verkauft, die sie von einem Unternehmen kauft (einschließlich eines verbundenen Unternehmens), ist sie weder im Auftrag dieses Unternehmens tätig, noch verkauft sie Wirtschaftsgüter, deren Eigentümer dieses Unternehmen ist, da die an die Kunden verkauften Wirtschaftsgüter Eigentum des Vertriebsunternehmens sind. Dies wäre auch dann noch der Fall, wenn dieses Vertriebsunternehmen als sogenannter Low-Risk-Distributor (bzw. „risikoarmes Vertriebsunternehmen“) (und nicht beispielsweise als Vertreter) tätig wäre, aber nur, wenn das Eigentum an den von diesem „risikoarmen“ Vertriebsunternehmen verkauften Wirtschaftsgütern von dem Unternehmen an das Vertriebsunternehmen und von dem Vertriebsunternehmen an den Kunden übergeht (unabhängig davon, wie lange das Vertriebsunternehmen Eigentümer des verkauften Produkts ist), so dass das Vertriebsunternehmen aus dem Verkauf einen Gewinn erzielt und nicht etwa eine Vergütung, beispielsweise in der Form einer Provision, erhält.

32.1 Außerdem beschränkt die Formulierung „Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen“ die Anwendung des Absatzes nicht auf Vertreter, die dem Wortlaut nach Verträge im Namen des Unternehmens abschließen; der Absatz ist ebenso auf einen Vertreter anzuwenden,

der Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschließt, auch wenn diese Verträge nicht tatsächlich im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden. Eine fehlende aktive Beteiligung eines Unternehmens an Geschäftsvorfällen kann auf die Erteilung einer Vollmacht an einen Vertreter hindeuten. Es kann z.B. davon ausgegangen werden, dass ein Vertreter die tatsächliche Vollmacht besitzt, Verträge abzuschließen, wenn er Aufträge einholt und entgegennimmt (aber nicht formal finalisiert), die direkt an ein Lager weitergeleitet werden, von dem aus die Waren geliefert werden, und wenn das ausländische Unternehmen die Geschäftsvorfälle routinemäßig genehmigt.

33. Die Vollmacht, Verträge abzuschließen, **auf die in Absatz 5 Bezug genommen wird**, muss **umfassen** Verträge umfassen, die Tätigkeiten betreffen, die die eigentliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens darstellen. Es wäre beispielsweise nicht relevant, wenn die Person **Arbeitsverträge** Vollmacht hat, für das Unternehmen **abschließt, um** Mitarbeiter einzustellen, die die Tätigkeit dieser Person für das Unternehmen **zu** unterstützen, oder wenn die Person bevollmächtigt ist, im Namen des Unternehmens ähnliche Verträge **abschließt, abzuschließen**, die nur den internen Geschäftsbetrieb betreffen. Außerdem **sollte** muss **die Frage, ob eine Person** die Vollmacht im anderen Staat gewöhnlich **Verträge abschließt oder gewöhnlich die zentrale Rolle übernimmt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden**, ausgeübt werden; ob dies der Fall ist, muss aufgrund der jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten beurteilt werden. Ist eine Person bevollmächtigt, alle Elemente und Einzelheiten eines Vertrags verbindlich für das Unternehmen auszuhandeln, kann davon ausgegangen werden, dass sie die Vollmacht „in diesem Staat“ ausübt, auch wenn der Vertrag von einer anderen Person in dem Staat unterzeichnet wird, in dem sich das Unternehmen befindet, oder wenn die erste Person formal keine Vertretungsbefugnis erhalten hat. Die bloße Tatsache, dass eine Person bei Verhandlungen in einem Staat zwischen einem Unternehmen und einem Kunden anwesend war oder sogar daran teilgenommen hat, reicht jedoch für sich genommen nicht aus, um den Schluss zu ziehen, dass die Person in diesem Staat die Vollmacht ausgeübt hat, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen **abgeschlossen hat oder die zentrale Rolle übernommen hat, die zum Abschluss von Verträgen führte, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen von dem Unternehmen abgeschlossen werden**. Die Tatsache, dass eine Person bei solchen Verhandlungen anwesend war oder sogar daran teilgenommen hat, könnte jedoch ein relevanter Faktor sein, um die genauen Funktionen zu bestimmen, die von dieser Person im Auftrag des Unternehmens ausgeübt werden. Da nach Absatz 4 eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für die in diesem Absatz aufgeführten Zwecke unterhalten wird, nicht als Betriebsstätte gilt, begründet eine Person, deren Tätigkeit auf diese Zwecke beschränkt ist, ebenfalls keine Betriebsstätte.

33.1 Das Erfordernis, dass ein Vertreter „gewöhnlich“ die Vollmacht ausüben muss, Verträge abzuschließen **abschließen oder die zentrale Rolle übernehmen muss, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen von dem Unternehmen abgeschlossen werden**, spiegelt das dem Artikel 5 zugrunde liegende Prinzip wider, wonach die Präsenz, die ein Unternehmen in einem Vertragsstaat unterhält, mehr als nur vorübergehend sein sollte, wenn davon ausgegangen werden soll, dass das Unternehmen in diesem Staat eine Betriebsstätte und folglich eine steuerpflichtige Präsenz unterhält. Das Ausmaß und die Häufigkeit der Tätigkeit, die erforderlich sind, um den Schluss zu ziehen, dass der Vertreter „gewöhnlich“ **Verträge abschließt oder die zentrale Rolle übernimmt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung von dem Unternehmen abgeschlossen werden**, die Vertragsvollmacht „gewöhnlich ausübt“, hängen von der Art der Verträge und der Geschäftstätigkeit des Auftraggebers ab. Es ist nicht möglich, einen genauen Häufigkeitstest festzulegen. Bei dieser Entscheidung dürfte jedoch dieselbe Art von Faktoren relevant sein, die in Absatz 6 geprüft werden.

34. Sind die in Absatz 5 aufgeführten Voraussetzungen erfüllt, so besteht eine Betriebsstätte des Unternehmens, soweit die Person für letzteres tätig ist, d.h. nicht nur soweit eine solche Person die Vollmacht ausübt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen **Verträge abschließt oder die zentrale Rolle übernimmt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen von dem Unternehmen abgeschlossen werden**.

35. Nach Absatz 5 können nur die Personen, die die besonderen Bedingungen erfüllen, eine Betriebsstätte begründen; alle anderen Personen sind ausgeschlossen. Es ist jedoch zu beachten, dass Absatz 5 lediglich ein alternatives Kriterium bietet, um zu bestimmen, ob ein Unternehmen in einem Staat eine Betriebsstätte hat. Wird nachgewiesen, dass das Unternehmen eine Betriebsstätte im Sinne der Absätze 1 und 2 (vorbehaltlich des Absatzes 4) hat, so ist es nicht erforderlich nachzuweisen, dass die zuständige Person unter Absatz 5 fallen würde.

35.1 Ein Effekt von Absatz 5 besteht zwar normalerweise darin, dass die Rechte und Pflichten, die sich aus den Verträgen ergeben, auf die sich der Absatz bezieht, der aus dem Absatz resultierenden Betriebsstätte zugeordnet werden (vgl. Ziffer 21 des Kommentars zu Artikel 7), es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass dies nicht bedeutet, dass die gesamten aus der Erfüllung dieser Verträge resultierenden Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden sollten. Die Bestimmung der Gewinne, die einer aus der Anwendung von Absatz 5 resultierenden Betriebsstätte zuzurechnen sind, unterliegt den Regeln von Artikel 7; dies setzt eindeutig voraus, dass die von anderen Unternehmen und dem Rest des Unternehmens, zu dem die Betriebsstätte gehört, ausgeübten Tätigkeiten angemessen vergütet werden, so dass der Betriebsstätte in Einklang mit Artikel 7 nur die Gewinne zugerechnet werden, die die Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen wäre, das die Tätigkeiten ausübt, die Absatz 5 dieser Betriebsstätte zuordnet.

Absatz 6

36. Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter aus, **der eine Geschäftstätigkeit als solcher ausübt**, so kann es in dem anderen Vertragsstaat hinsichtlich dieser Tätigkeit nicht besteuert werden, wenn der Vertreter im Rahmen **des ordentlichen Ablaufs dieser** seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt (vgl. Ziffer 32 oben). Obwohl es sich von selbst versteht, dass **Die Tätigkeiten** eines solchen Vertreters, der ein selbstständiges **und unabhängiges** Unternehmen darstellt, **sollten nicht zur Begründung einer** keine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens **führen** begründen kann, wurde Absatz 6 im Interesse der Klarheit in den Artikel aufgenommen.

37. Eine Person fällt nur dann in den Anwendungsbereich von Absatz 6, d.h. sie begründet für das Unternehmen, in dessen Auftrag sie tätig ist, keine Betriebsstätte, wenn sie

- von dem Unternehmen sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unabhängig ist und
- bei der Tätigkeit im Auftrag des Unternehmens im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.

37. **Die Ausnahme von Absatz 6 gilt nur, wenn eine Person im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter im Auftrag eines Unternehmens tätig ist. Sie findet deshalb keine Anwendung, wenn eine Person in einer anderen Eigenschaft im Auftrag eines Unternehmens tätig ist, beispielsweise wenn ein Mitarbeiter im Auftrag seines Arbeitgebers handelt oder wenn ein Gesellschafter im Auftrag einer Personengesellschaft handelt. Wie in Ziffer 8.1 des Kommentars zu Artikel 15 erläutert, ist es manchmal schwierig zu bestimmen, ob die von einer natürlichen Person erbrachten Dienstleistungen unselbstständige Arbeit oder eine von einem selbstständigen Unternehmen erbrachte Dienstleistung darstellen, und die Leitlinien in den Ziffern 8.2 bis 8.28 des Kommentars zu Artikel 15 sind diesbezüglich relevant. Wenn eine natürliche Person im Rahmen einer selbstständigen Tätigkeit und nicht als Mitarbeiter im Auftrag eines Unternehmens tätig ist, setzt die Anwendung von Absatz 6 aber dennoch voraus, dass die natürliche Person als unabhängiger Vertreter handelt; wie in Ziffer 38.7 weiter unten erläutert, ist diese Unabhängigkeit weniger wahrscheinlich, wenn die Tätigkeiten dieser natürlichen Person ausschließlich oder fast ausschließlich im Auftrag eines Unternehmens oder eng verbundener Unternehmen ausgeübt werden.**

38. Ob eine Person, **die als Vertreter tätig ist**, von dem vertretenen Unternehmen unabhängig ist, hängt vom Ausmaß der Verpflichtungen dieser Person gegenüber dem Unternehmen ab. Unterliegen die geschäftlichen Tätigkeiten der Person für das Unternehmen genauen Anweisungen oder einer umfassenden Kontrolle durch das Unternehmen, so kann diese Person nicht als von dem Unternehmen unabhängig gelten. Ein weiteres wichtiges Kriterium ist, ob das Unternehmerrisiko von der Person oder von dem

vertretenen Unternehmen zu tragen ist. **Der letzte Satz von Buchstabe a) von Absatz 6 sieht auf jeden Fall vor, dass eine Person unter bestimmten Umständen nicht als unabhängiger Vertreter gilt (vgl. die Ziffern 38.6 bis 38.11 weiter unten).** 38.2 Die folgenden Erwägungen sollten bei der Entscheidung, ob ein Vertreter, **für den der letzte Satz nicht gilt**, als unabhängig angesehen werden kann, berücksichtigt werden.

38.1 In Bezug auf das Kriterium der rechtlichen Abhängigkeit sollte beachtet werden, dass **Es ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen der letzte Satz von Buchstabe a) von Absatz 6 keine Anwendung findet, weil eine Tochtergesellschaft nicht ausschließlich oder fast ausschließlich für eng verbundene Unternehmen tätig ist**, die Kontrolle, die eine Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner über ihre Tochtergesellschaft ausübt, bei der Prüfung der Abhängigkeit oder Nichtabhängigkeit der Tochtergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Vertreter der Muttergesellschaft nicht relevant ist. Dies steht in Einklang mit der Regel in Artikel 5 Absatz 7 (vgl. auch Ziffer 38.11 weiter unten). Wie Ziffer 41 des Kommentars darlegt, kann die Tochtergesellschaft jedoch als abhängiger Vertreter ihrer Muttergesellschaft betrachtet werden, wenn dies nach den Kriterien der Fall ist, die auch wie bei nicht verbundenen Gesellschaften herangezogen werden.

38.23 Ein unabhängiger Vertreter ist in der Regel gegenüber seinem Auftraggeber für die Ergebnisse seiner Arbeit verantwortlich, unterliegt aber keiner wesentlichen Kontrolle im Hinblick auf die Art und Weise, wie diese Arbeit ausgeführt wird. Er unterliegt keinen genauen Anweisungen seitens des Auftraggebers hinsichtlich der Durchführung der Arbeit. Die Tatsache, dass der Auftraggeber auf die besonderen Kompetenzen und Kenntnisse des Vertreters vertraut, ist ein Zeichen für dessen Unabhängigkeit.

38.34 Beschränkungen des Umfangs der Geschäftstätigkeit, die der Vertreter ausüben darf, haben eindeutig Einfluss auf den Geltungsbereich der Vollmacht des Vertreters. Derartige Beschränkungen sind für die Frage der Abhängigkeit jedoch unerheblich. Diese wird dadurch bestimmt, inwieweit der Vertreter die Geschäftstätigkeit für den Auftraggeber im Rahmen der ihm vertraglich eingeräumten Vollmacht frei ausüben kann.

38.45 Es kann Bestandteil der Umsetzung einer Vereinbarung sein, dass ein Vertreter einem Auftraggeber im Zusammenhang mit der im Rahmen der Vereinbarung ausgeübten Geschäftstätigkeit umfangreiche Auskünfte erteilt. Dies ist für sich genommen noch kein ausreichendes Kriterium für die Feststellung, dass der Vertreter abhängig ist, es sei denn, die Auskünfte werden zur Einholung der Zustimmung des Auftraggebers im Hinblick auf die Art und Weise, wie die Geschäftstätigkeit ausgeübt werden soll, erteilt. Eine Auskunftserteilung, die lediglich darauf abzielt, die reibungslose Erfüllung der Vereinbarung und dauerhaft gute Beziehungen mit dem Auftraggeber sicherzustellen, ist kein Zeichen von Abhängigkeit.

38.56 Ein weiterer Faktor, der im Hinblick auf die Feststellung der Unabhängigkeit zu prüfen ist, ist die Zahl der von dem Vertreter vertretenen Auftraggeber. Wie in Ziffer 38.7 dargelegt, ist die Unabhängigkeit weniger wahrscheinlich, wenn die Tätigkeiten des Vertreters während der gesamten Geschäftstätigkeit oder über einen langen Zeitraum vollständig oder fast vollständig im Auftrag nur eines Unternehmens ausgeübt werden. Diese Tatsache ist für sich genommen jedoch nicht entscheidend. Alle Gegebenheiten und Umstände müssen berücksichtigt werden, um zu entscheiden, ob die Tätigkeiten des Vertreters eine von ihm ausgeübte eigenständige Geschäftstätigkeit darstellen, bei der er unter Einsatz seiner unternehmerischen Kompetenzen und Kenntnisse Risiken trägt und eine Vergütung erhält. Ist ein Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit für mehrere Auftraggeber tätig und nimmt keiner von diesen in Bezug auf die Geschäftstätigkeit des Vertreters eine dominante Stellung ein, kann Abhängigkeit bestehen, wenn die Auftraggeber konzertiert vorgehen, um die Handlungen des Vertreters im Rahmen seiner für sie ausgeübten Geschäftstätigkeit zu kontrollieren.

38.67 Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass **ein unabhängiger Vertreter** Personen Aktivitäten im Rahmen **seiner** ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit **als solcher ausübt** ausüben, **wenn er Tätigkeiten nachgeht, die nicht mit der Geschäftstätigkeit eines Vertreters in Zusammenhang stehen.**, wenn sie

anstelle des Unternehmens Aktivitäten ausüben, die wirtschaftlich in den Tätigkeitsbereich des Unternehmens und nicht in den des eigenen Geschäftsbetriebs fallen. Wenn beispielsweise 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 regulären Rahmens seines Berufs oder seiner Geschäftstätigkeit (nämlich derjenigen eines Kommissionärs) handelt, es sei denn, seine Tätigkeit beschränke sich auf die am Schluss von Absatz 5 erwähnten Tätigkeiten **eine Gesellschaft, die als Vertriebsunternehmen für mehrere Gesellschaften tätig ist, mit denen sie nicht eng verbunden ist, außerdem als Vertreter für ein eng verbundenes Unternehmen tätig ist, gelten die Tätigkeiten, die die Gesellschaft als Vertriebsunternehmen ausübt, nicht als Teil der Tätigkeiten, die die Gesellschaft im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit als Vertreter ausübt, und sind deshalb nicht maßgeblich, um zu bestimmen, ob die Gesellschaft von dem eng verbundenen Unternehmen, in dessen Auftrag sie tätig ist, unabhängig ist.**

38.8 Bei der Entscheidung, ob bestimmte Tätigkeiten in den Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit eines Vertreters fallen, werden in der Regel die Geschäftstätigkeiten untersucht, die ein Vertreter gewöhnlich im Rahmen seines Berufs als Makler, Kommissionär oder sonstige Art unabhängiger Vertreter ausübt, nicht jedoch die anderen von diesem Vertreter ausgeübten Geschäftstätigkeiten. Der Vergleich sollte sich zwar normalerweise auf Tätigkeiten beziehen, die für den Beruf des Vertreters üblich sind, unter bestimmten Umständen können jedoch gleichzeitig oder alternativ ergänzende Kriterien herangezogen werden, z.B. wenn die Tätigkeiten des Vertreters sich nicht auf einen üblichen Beruf beziehen.

38.7 Der letzte Satz von Buchstabe a) sieht vor, dass eine Person nicht als unabhängiger Vertreter gilt, wenn die Person ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, mit denen sie eng verbunden ist. Dieser letzte Satz bedeutet jedoch nicht, dass Absatz 6 automatisch Anwendung findet, wenn eine Person für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, mit denen diese Person nicht eng verbunden ist. Absatz 6 setzt voraus, dass die Person eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen des ordentlichen Ablaufs dieser Geschäftstätigkeit handelt. Die Unabhängigkeit ist weniger wahrscheinlich, wenn die Tätigkeiten der Person während der gesamten Geschäftstätigkeit dieser Person oder über einen langen Zeitraum vollständig oder fast vollständig im Auftrag nur eines Unternehmens (oder einer Gruppe von Unternehmen, die eng miteinander verbunden sind) ausgeübt werden. Wenn eine Person dagegen für einen kurzen Zeitraum (z.B. zu Beginn des Geschäftsbetriebs dieser Person) ausschließlich für ein Unternehmen tätig ist, mit dem sie nicht eng verbunden ist, ist es möglich, dass Absatz 6 angewandt werden könnte. Wie in Ziffer 38.5 dargelegt, müssen alle Gegebenheiten und Umstände berücksichtigt werden, um zu entscheiden, ob es sich bei den Tätigkeiten der Person um die Ausübung einer Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter handelt.

38.8 Der letzte Satz von Buchstabe a) findet nur Anwendung, wenn die Person „ausschließlich oder fast ausschließlich“ im Auftrag eng verbundener Unternehmen tätig ist. Dies bedeutet, dass diese Person nicht als unabhängiger Vertreter gilt, wenn die Tätigkeiten der Person im Auftrag von Unternehmen, mit denen sie nicht eng verbunden ist, keinen wesentlichen Teil der Geschäftstätigkeit dieser Person darstellen. Wenn beispielsweise die Verkäufe, die ein Vertreter für Unternehmen abschließt, mit denen er nicht eng verbunden ist, weniger als zehn Prozent des Gesamtumsatzes ausmachen, den er als Vertreter für andere Unternehmen erzielt, sollte der Vertreter so betrachtet werden, als sei er „ausschließlich oder fast ausschließlich“ im Auftrag von eng verbundenen Unternehmen tätig.

38.9 Buchstabe b) erläutert die Bedeutung des Konzepts einer „eng mit einem Unternehmen verbundenen Person“ im Sinne des Artikels. Dieses Konzept muss von dem Konzept der „verbundenen Unternehmen“ unterschieden werden, das für die Zwecke von Artikel 9 verwendet wird; die beiden Konzepte überschneiden sich zwar in gewissem Umfang, dürfen jedoch nicht als gleichbedeutend betrachtet werden.

38.10 Der erste Teil von Buchstabe b) enthält die allgemeine Definition einer „eng mit einem Unternehmen verbundenen Person“. Er sieht vor, dass eine Person eng mit einem Unternehmen verbunden ist, wenn allen maßgeblichen Gegebenheiten und Umständen zufolge der eine Beteiligte den anderen Beteiligten

beherrscht oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. Diese allgemeine Regel erfasst beispielsweise Situationen, in denen eine Person oder ein Unternehmen ein Unternehmen aufgrund einer besonderen Vereinbarung beherrscht, die es dieser Person erlaubt, Rechte auszuüben, die denjenigen ähnlich sind, die sie besitzen würde, wenn ihr unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte an dem Unternehmen gehören würden. Wie in den meisten Fällen, in denen die Pluralform benutzt wird, umfasst der Verweis auf „dieselben Personen oder Unternehmen“ am Ende des ersten Satzes von Buchstabe b) Fälle, in denen es nur eine solche Person oder ein solches Unternehmen gibt.

38.11 Der zweite Teil von Buchstabe b) sieht vor, dass die Definition einer „eng mit einem Unternehmen verbundenen Person“ unter bestimmten Umständen automatisch erfüllt ist. Gemäß diesem zweiten Teil gilt eine Person als eng mit einem Unternehmen verbunden, wenn einem der Beteiligten unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte an dem anderen Beteiligten gehören oder wenn einer dritten Person unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte an der Person und dem Unternehmen gehören. Im Fall einer Gesellschaft ist diese Bedingung erfüllt, wenn eine Person unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft besitzt.

38.12 Die Regel im letzten Satz von Buchstabe a) und die Tatsache, dass Buchstabe b) Situationen erfasst, in denen eine Gesellschaft eine andere Gesellschaft beherrscht oder von ihr beherrscht wird, schränken den Geltungsbereich von Artikel 5 Absatz 7 in keiner Weise ein. Wie in Ziffer 41.1 weiter unten erläutert, ist es möglich, dass eine Tochtergesellschaft im Auftrag ihrer Muttergesellschaft in solcher Art tätig ist, dass die Muttergesellschaft so behandelt wird, als habe sie eine Betriebsstätte gemäß Absatz 5; wenn dies der Fall ist, kann eine Tochtergesellschaft, die ausschließlich oder fast ausschließlich für ihre Muttergesellschaft tätig ist, die in Absatz 6 aufgeführte Ausnahmeregel für den „unabhängigen Vertreter“ nicht in Anspruch nehmen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Erfordernisse von Absatz 5 durch die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft hinfällig werden und dass diese Beziehung an sich ausreichen würde, um den Schluss zu ziehen, dass diese Erfordernisse erfüllt sind.

39. Aufgrund der Definition des Ausdrucks „Betriebsstätte“ kann eine Versicherungsgesellschaft eines Staates im anderen Staat mit ihrem Versicherungsgeschäft besteuert werden, wenn sie eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne des Absatzes 1 hat oder wenn sie ihre Geschäftstätigkeit durch eine Person im Sinne des Absatzes 5 ausübt. Da Vertretungen ausländischer Versicherungsgesellschaften manchmal keines der beiden oben aufgeführten Erfordernisse erfüllen, ist es denkbar, dass diese Gesellschaften in einem Staat Geschäfte größeren Umfangs tätigen, ohne dort auf die durch diese Geschäftstätigkeit erzielten Gewinne Steuern zahlen zu müssen. Um dies zu verhindern, enthalten verschiedene von Mitgliedstaaten der OECD **vor [nächste Aktualisierung]** geschlossene Abkommen eine Bestimmung, wonach Versicherungsgesellschaften eines Staates so behandelt werden, als hätten sie eine Betriebsstätte im anderen Staat, wenn sie dort durch einen in diesem Staat niedergelassenen Vertreter – bei dem es sich nicht um einen Vertreter handelt, der bereits aufgrund des Absatzes 5 eine Betriebsstätte begründet – Prämien erheben oder über diesen Vertreter in diesem Gebiet gelegene Risiken versichern. Die Entscheidung, ob eine derartige Bestimmung in ein Abkommen aufgenommen werden soll, hängt von der Sach- und Rechtslage in den betreffenden Vertragsstaaten ab. **Darüber hinaus haben die in [nächste Aktualisierung] in den Absätzen 5 und 6 vorgenommenen Änderungen einige der Bedenken, denen diese Bestimmung begegnen soll, ausgeräumt.** Deshalb wird eine solche Bestimmung häufig nicht in Erwägung gezogen. Aus diesem Grund schien es auch nicht ratsam, eine entsprechende Bestimmung in das Musterabkommen aufzunehmen.

B. Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten

10. Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens enthält einen Katalog von Ausnahmen (die „Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten“), dem zufolge nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden kann, wenn eine Geschäftseinrichtung lediglich für Tätigkeiten genutzt wird, die in diesem Absatz aufgeführt sind.

1. Katalog der in Artikel 5 Absatz 4 enthaltenen Tätigkeiten

11. Der Diskussionsentwurf von Oktober 2011 und Oktober 2012 zur Klärung der Betriebsstättendefinition² enthielt einen Vorschlag für eine Änderung von Ziffer 21 des Kommentars zu Artikel 5, der zufolge Absatz 4 im derzeitigen Wortlaut von Artikel 5 automatisch gilt, wenn eine der unter den Buchstaben a) bis d) aufgeführten Tätigkeiten die einzige Tätigkeit ist, der in einer festen Geschäftseinrichtung nachgegangen wird. Die Arbeitsgruppe, die diesen Vorschlag vorlegte, forderte die Arbeitsgruppe 1 allerdings auf, zu prüfen, „ob die Schlussfolgerung, dass die Buchstaben a) bis d) nicht der zusätzlichen Bedingung unterliegen, der zufolge die dort genannten Tätigkeiten vorbereitender Art zu sein oder eine Hilfstätigkeit darzustellen haben, steuerpolitisch angemessen ist“. Darin drückte sich die von einigen Delegierten vertretene Ansicht aus, dass die vorgeschlagene Auslegung offenbar nicht mit dem übereinstimme, was sie als die ursprüngliche Absicht des Absatzes betrachteten, nämlich sich nur auf vorbereitende oder Hilfstätigkeiten zu beziehen.

12. Ungeachtet der ursprünglichen Absicht der Ausnahmen, die unter den Buchstaben a) bis d) von Absatz 4 aufgeführt sind, ist es wichtig, Situationen zu begegnen, in denen diese Buchstaben BEPS-Probleme aufwerfen können. Daher wird vereinbart, Artikel 5 Absatz 4 wie nachstehend aufgezeigt zu ändern, damit sich alle in dieser Bestimmung enthaltenen Ausnahmen auf Tätigkeiten beschränken, die ansonsten „vorbereitender Art“ sind oder eine „Hilfstätigkeit“ darstellen. Ferner wird empfohlen, in den Kommentar die nachstehende zusätzliche Klarstellung aufzunehmen, die die Bedeutung der Formulierung „Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit“ anhand einer Reihe von Beispielen erläutert.

13. Einige Staaten sind allerdings der Ansicht, dass BEPS-Probleme im Zusammenhang mit Artikel 5 Absatz 4 im Wesentlichen dort auftreten, wo eine Aufspaltung von Tätigkeiten auf eng verbundene Unternehmen festzustellen ist, und dass diesen Problemen durch die Aufnahme der Antifragmentierungsregel in Abschnitt 2 weiter unten angemessen begegnet werden könne. Diese Staaten sind daher der Ansicht, dass es nicht notwendig sei, Artikel 5 Absatz 4 wie nachstehend vorgeschlagen zu ändern und dass der Ausnahmenkatalog unter den Buchstaben a) bis d) nicht der Bedingung unterliegen solle, dass die Tätigkeiten, auf die unter diesen Buchstaben Bezug genommen wird, vorbereitender Art sein oder Hilfstätigkeiten darstellen müssen. Wie im nachstehenden Kommentar dargelegt, können Staaten, die diese Ansicht teilen, eine andere Fassung von Artikel 5 Absatz 4 wählen, solange sie die Antifragmentierungsregel aufnehmen, auf die in Abschnitt 2 verwiesen wird.

KNÜPFUNG ALLER BUCHSTABEN VON ARTIKEL 5 ABSATZ 4 AN DIE BEDINGUNG DER „TÄTIGKEIT VORBEREITENDER ART ODER HILFSTÄTIGKEIT“

Artikel 5 Absatz 4 wird durch den folgenden Text ersetzt (Änderungen des aktuellen Wortlauts von Artikel 5 sind **fett und kursiv** im Fall von Ergänzungen bzw. ~~durchgestrichen~~ im Fall von Streichungen dargestellt):

4. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:
- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
 - b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, 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;~~
 - f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten auszuüben, ~~vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;~~

vorausgesetzt dass die betreffende Tätigkeit bzw., im Fall von Buchstabe f), die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Die Ziffern 21 bis 30 des aktuellen Kommentars zu Artikel 5 werden ersetzt (Änderungen des aktuellen Wortlauts des Kommentars sind **fett und kursiv** im Fall von Ergänzungen bzw. ~~durchgestrichen~~ im Fall von Streichungen dargestellt):

Absatz 4

21. Dieser Absatz zählt einige Tätigkeiten auf, die als Ausnahme von der allgemeinen Definition des Absatzes 1 behandelt werden und die, **wenn sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, nicht ausreichen, um diese Einrichtung zu einer Betriebsstätte zu machen** ~~auch dann keine Betriebsstätte begründen, wenn sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden.~~ **Der letzte Teil des Absatzes sieht vor, dass diese Ausnahmen nur gelten, wenn die aufgeführten Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.** Diesen Tätigkeiten ist gemeinsam, dass es sich im Allgemeinen um solche vorbereitender Art oder um Hilfstätigkeiten handelt. Ausdrücklich festgelegt ist dies für die Ausnahme ~~unter Da sich~~ Buchstabe e) **auf jede Tätigkeit bezieht, die nicht anders in dem Absatz aufgeführt ist (solange sie vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt), entsprechen die Bestimmungen des Absatzes,** die effektiv einer allgemeinen Begrenzung des Geltungsbereichs der **Betriebsstätten** ~~definition in Absatz 1~~ **Definition des Absatzes 1 entspricht** und **schaffen** in Verbindung mit besagtem Absatz ein selektiveres Kriterium, um zu bestimmen, was eine Betriebsstätte begründet. **Diese Bestimmungen schränken** Ausnahme ~~schränkt~~ die Bedeutung **der** dieser **Definition in Absatz 1** weitgehend ein und **schließen** aus deren ziemlich umfassenden Geltungsbereich eine Reihe **fester Geschäftseinrichtungen** von Formen ~~geschäftlicher Betätigung~~ aus, die nicht als Betriebsstätten zu behandeln sind, **weil die Tätigkeiten, die über diese Einrichtungen ausgeübt werden, nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen** ~~obwohl sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden.~~ Zwar können derartige Geschäftseinrichtungen sehr wohl zur Produktivität des Unternehmens beitragen, jedoch sind die Dienste, die sie leisten, so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt, dass es schwierig ist, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung einen Gewinn zuzurechnen. [Die letzten beiden

Sätze und das Ende des vorangegangenen Satzes wurden von Ziffer 23 in diesen Absatz verschoben.] Darüber hinaus sieht Buchstabe f) vor, dass im Fall der Ausübung mehrerer der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten in derselben festen Geschäftseinrichtung nicht von einer Betriebsstätte auszugehen ist, **sofern die im letzten Teil des Absatzes formulierte Bedingung erfüllt ist** vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Absatz 4 soll also verhindern, dass ein Unternehmen eines Staates in dem anderen Staat besteuert wird, wenn es in diesem anderen Staat **nur** Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausübt. **Absatz 4.1 (siehe weiter unten) ergänzt diesen Grundsatz, indem er sicherstellt, dass die Frage, ob die in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, im Lichte anderer Tätigkeiten betrachtet werden muss, die ergänzende Funktionen erfüllen, welche Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind und die dasselbe Unternehmen oder eng verbundene Unternehmen im selben Staat wahrnehmen.**

21.124 Oft ist es schwierig, zwischen Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, und anderen Tätigkeiten zu unterscheiden. Entscheidend ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht. Jeder Einzelfall ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände gesondert zu beurteilen. Auf jeden Fall wird durch eine feste Geschäftseinrichtung, deren allgemeiner Zweck mit dem des Gesamtunternehmens übereinstimmt, keine Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit ausgeübt.

21.2 **Generell gilt, dass es sich bei einer Tätigkeit vorbereitender Art um eine Tätigkeit handelt, die im Hinblick auf die Ausübung dessen durchgeführt wird, was den wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht. Da eine vorbereitende Tätigkeit einer anderen Tätigkeit vorangeht, wird sie häufig während eines relativ kurzen Zeitraums ausgeübt, wobei die Dauer dieses Zeitraums von der Art der Kerntätigkeit des Unternehmens abhängt. Dies ist jedoch nicht immer der Fall, da es möglich ist, einer Tätigkeit an einem gegebenen Ort während eines längeren Zeitraums nachzugehen, um Tätigkeiten vorzubereiten, die andernorts durchgeführt werden. Wenn beispielsweise ein Bauunternehmen seine Mitarbeiter an einem Ort schult, bevor diese Mitarbeiter an weit entfernte Baustellen in anderen Staaten entsandt werden, so stellen die am ersten Ort durchgeführten Schulungen eine vorbereitende Tätigkeit für dieses Unternehmen dar. Eine Hilfstätigkeit entspricht demgegenüber im Allgemeinen einer Tätigkeit, die zur Unterstützung des wesentlichen und maßgeblichen Teils der Tätigkeit des Gesamtunternehmens durchgeführt wird, ohne Teil dieser Tätigkeit zu sein. Es ist unwahrscheinlich, dass eine Tätigkeit, die einen wesentlichen Teil der Vermögenswerte oder Mitarbeiter des Unternehmens erfordert, als Hilfstätigkeit betrachtet werden könnte.**

21.3 **Die Buchstaben a) bis e) beziehen sich auf Tätigkeiten, die für das Unternehmen selbst durchgeführt werden. Eine Betriebsstätte würde daher vorliegen** besteht jedoch, wenn **solche Tätigkeiten im Auftrag anderer Unternehmen in derselben festen Geschäftseinrichtung durchgeführt würden** die feste Geschäftseinrichtung eine oder mehrere der in Absatz 4 aufgeführten Tätigkeiten nicht nur für das Unternehmen, zu dem sie gehört, sondern auch im Auftrag anderer Unternehmen ausübt. Würde beispielsweise ein **Unternehmen, das ein Werbebüro für seine eigenen Produkte und Dienstleistungen unterhält**, von einem Unternehmen unterhaltenes Werbebüro **an diesem Ort auch im Auftrag** für anderer Unternehmen werben, so würde **besagtes Büro** es als Betriebsstätte des Unternehmens gelten, das es unterhält.

22. Buchstabe a) bezieht sich nur auf den Fall, in dem ein Unternehmen die Befugnis zur Benutzung von ~~Räumlichkeiten~~ **auf eine feste Geschäftseinrichtung, die aus Räumlichkeiten besteht, die ein Unternehmen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung eigener Güter oder Waren nutzt** erworben hat. **Ob es sich bei der Tätigkeit, die in einer solchen festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, um eine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit handelt, wird im Licht von Faktoren wie der Gesamttätigkeit des Unternehmens zu bestimmen sein. Wenn beispielsweise ein Unternehmen des Staats R in Staat S ein sehr großes Lager unterhält, in dem eine erhebliche Zahl von Angestellten hauptsächlich mit der Lagerung und Auslieferung von Gütern befasst sind, die Eigentum des Unternehmens sind und die das Unternehmen**

online an Kunden in Staat S verkauft, ist Absatz 4 nicht auf dieses Lager anwendbar, da die Lagerungs- und Auslieferungstätigkeiten, die in diesem Lager ausgeübt werden, welches einen wichtigen Vermögenswert darstellt und zahlreiche Mitarbeiter erfordert, einen wesentlichen Teil des Verkaufs-/Vertriebsgeschäfts des Unternehmens ausmachen und folglich keine Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind.

Buchstabe b) bezieht sich auf den eigentlichen Bestand an Gütern oder Waren und bestimmt, dass dieser nicht als Betriebsstätte gilt, wenn er zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten wird. Buchstabe c) betrifft den Fall, dass Bestände von Gütern oder Waren eines Unternehmens durch ein anderes Unternehmen im Auftrag oder für Rechnung des erstgenannten Unternehmens bearbeitet oder verarbeitet werden. Durch die Erwähnung der Beschaffung von Informationen in Buchstabe d) sollen vor allem die Zeitungskorrespondenten erfasst werden, die bloß einen verlängerten Arm des Hauptunternehmens darstellen; diese Ausnahme ist nichts anderes als eine Erweiterung des Prinzips „des bloßen Einkaufs“.

22.1 Buchstabe a) würde beispielsweise ein Zolllager mit besonderen Begasungsvorrichtungen umfassen, das ein Unternehmen, das Obst aus einem Staat ausführt, in einem anderen Staat ausschließlich zu dem Zweck unterhält, dort Obst in kontrollierter Schutzatmosphäre zu lagern, bis die Zollabfertigung in diesem anderen Staat abgeschlossen ist. Er würde auch eine feste Geschäftseinrichtung umfassen, die ein Unternehmen ausschließlich für die Auslieferung von Ersatzteilen an Kunden unterhält, die die entsprechenden Maschinen gekauft haben. Absatz 4 wäre allerdings nicht anwendbar, Eine Betriebsstätte kann auch bestehen, wenn ein Unternehmen eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, um seine Kunden mit Ersatzteilen für die ihnen gelieferten Maschinen zu versorgen sowie um diese Maschinen zu warten oder zu reparieren, da dies über die in Absatz 4 Buchstabe a) erwähnte bloße Auslieferung hinausgeht und keine vorbereitende oder Hilfstätigkeit darstellen würde, Wweil solche Kundendiensttätigkeitenorganisationen einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Leistungen eines Unternehmens gegenüber seinen Kunden ausmachen erbringen, ist ihre Tätigkeiten keine bloße Hilfstätigkeit mehr [die zwei vorausgehenden Sätze wurden von Ziffer 25 in diesen Absatz verschoben].

22.226.1 Probleme können sich im Hinblick auf die Anwendung der Betriebsstättendefinition auf Ein anderes Beispiel ist das von Einrichtungen wie Kabeln oder Rohrleitungen, die das Gebiet eines Staats durchqueren, **ergeben**. Abgesehen davon, dass Einkünfte, die der Eigentümer oder Betreiber solcher Einrichtungen aus deren Nutzung durch andere Unternehmen bezieht, unter Artikel 6 fallen, wenn sie **diese Einrichtungen** unbewegliches Vermögen im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 darstellen, stellt sich die Frage, ob **Absatz 4 Buchstabe a)** auf sie anwendbar ist. Wenn diese Einrichtungen zum Transport von Gütern genutzt werden, die anderen Unternehmen gehören, ist Buchstabe a), der sich auf die Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens beschränkt, das die Einrichtungen nutzt, in Bezug auf den Eigentümer oder Betreiber dieser Einrichtungen nicht anwendbar. Buchstabe e) ist in Bezug auf dieses Unternehmen ebenfalls nicht anwendbar, da die Kabel oder Rohrleitungen nicht ausschließlich für das Unternehmen genutzt werden und ihre Nutzung angesichts der Art der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens nicht vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Die Situation stellt sich indessen anders dar, wenn ein Unternehmen Kabel oder Rohrleitungen, die das Gebiet eines Staats durchqueren, nur zum Zweck des Transports seiner eigenen Güter besitzt und betreibt und dieser Transport nur eine Begleiterscheinung der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens darstellt, wie beispielsweise im Fall eines Unternehmens, das im Raffineriegeschäft tätig ist und das die Pipeline, die das Gebiet des Staats durchquert, nur für den Transport seines eigenen Rohöls in seine Raffinerie, die sich in einem anderen Staat befindet, besitzt und betreibt. In einem solchen Fall wäre Buchstabe a) anwendbar. Eine **zusätzliche-davon zu unterscheidende** Frage ist, ob das Kabel oder die Rohrleitung auch eine Betriebsstätte für den Kunden des Betreibers des Kabels oder der Rohrleitung darstellen würde, d.h. für das Unternehmen, dessen Daten, Strom oder Güter von einem Ort an einen anderen übertragen bzw. transportiert werden. In einem solchen Fall nimmt dieses Unternehmen lediglich Übertragungs- oder Transportleistungen in Anspruch, die vom Betreiber des Kabels oder der Rohrleitung angeboten werden, und verfügt nicht über das Kabel oder die Rohrleitung. Folglich kann das Kabel oder die Rohrleitung nicht als Betriebsstätte dieses Unternehmens betrachtet werden.

22.3 Buchstabe b) bezieht sich auf **Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens** den eigentlichen Bestand an Gütern oder Waren und bestimmt, dass dieser nicht als Betriebsstätte gilt, wenn er zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten wird. **Dieser Buchstabe ist nicht von Belang, wenn ein Güter- oder Warenbestand, der einem Unternehmen gehört, von einem anderen Unternehmen in Räumlichkeiten unterhalten wird, die von diesem anderen Unternehmen betrieben werden, und das Unternehmen nicht über die Räumlichkeiten verfügt, da der Ort, an dem der Güter- oder Warenbestand unterhalten wird, folglich keine Betriebsstätte dieses Unternehmens sein kann.** Wenn beispielsweise ein unabhängiges Logistikunternehmen ein Lager in Staat S betreibt und in diesem Lager kontinuierlich Güter oder Waren aufbewahrt, die einem Unternehmen des Staats R gehören, stellt das Lager keine feste Geschäftseinrichtung dar, über die das Unternehmen des Staats R verfügen kann, und so ist Buchstabe b) nicht von Belang. Wenn diesem Unternehmen jedoch zum Zweck der Inspektion und Instandhaltung der darin gelagerten Güter oder Waren unbeschränkter Zugang zu einem getrennten Teil des Lagers gewährt wird, so ist Buchstabe b) anwendbar und hängt die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, davon ab, ob diese Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen.

22.4 Buchstabe c) betrifft die **Situation, in der** den Fall, dass Bestände von Gütern oder Waren eines Unternehmens durch ein anderes Unternehmen im Auftrag oder für Rechnung des erstgenannten Unternehmens bearbeitet oder verarbeitet werden. **Wie im vorstehenden Absatz erläutert, bedeutet das bloße Vorhandensein von Gütern oder Waren eines Unternehmens nicht, dass das Unternehmen über die feste Geschäftseinrichtung, in der diese Güter oder Waren gelagert werden, verfügen kann.** Wenn beispielsweise ein Bestand an Gütern von RCO, einem Unternehmen des Staats R, von einem Lohnfertiger, der sich in Staat S befindet, unterhalten wird, um von diesem Lohnfertiger bearbeitet oder verarbeitet zu werden, verfügt RCO über keine feste Geschäftseinrichtung, und so kann die Einrichtung, in der der Güterbestand unterhalten wird, keine Betriebsstätte von RCO sein. Wenn RCO jedoch unbeschränkter Zugang zu einem getrennten Teil der Räumlichkeiten des Lohnfertigers gewährt wird, um den dort gelagerten Güterbestand zu inspizieren und instandzuhalten, ist Buchstabe c) anwendbar und muss bestimmt werden, ob die Unterhaltung dieses Güterbestands eine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Dies ist der Fall, wenn RCO lediglich im Vertrieb von Produkten tätig ist, die von anderen Unternehmen hergestellt werden, da die bloße Unterhaltung eines Güterbestands für die Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen in diesem Fall keinen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Gesamttätigkeit von RCO darstellen würde. Sofern nicht Absatz 4.1 anwendbar ist, kann in einem solchen Fall nach Absatz 4 in Bezug auf eine derartige feste Geschäftseinrichtung, über die das Unternehmen des Staats R für die Zwecke der Unterhaltung seiner eigenen Güterbestände verfügen kann, welche von dem Lohnfertiger bearbeitet oder verarbeitet werden sollen, nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden.

22.5 Der erste Teil von Buchstabe d) bezieht sich auf den Fall, dass Räumlichkeiten ausschließlich zum Zweck des Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen genutzt werden. Da diese Ausnahme nur gilt, wenn diese Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, wird sie im Fall einer festen Geschäftseinrichtung, die für den Einkauf von Gütern oder Waren genutzt wird, üblicherweise nicht gelten, wenn die Gesamttätigkeit des Unternehmens im Verkauf dieser Güter besteht und wenn der Einkauf eine Kernfunktion der Geschäftstätigkeit des Unternehmens darstellt. Die folgenden Beispiele veranschaulichen die Anwendung von Absatz 4 im Fall fester Geschäftseinrichtungen, in denen Einkaufstätigkeiten durchgeführt werden.

- **Beispiel 1:** RCO ist ein in Staat R ansässiges Unternehmen, das in großem Umfang ein bestimmtes in Staat S produziertes landwirtschaftliches Erzeugnis einkauft, das RCO von Staat R aus an Vertriebsunternehmen in verschiedenen Staaten verkauft. RCO unterhält ein Einkaufsbüro in Staat S. Die Angestellten, die in diesem Büro tätig sind, sind erfahrene Einkaufsspezialisten, die über besondere Kenntnisse über die fragliche Art von Produkt verfügen und den Produzenten in Staat S Besuche abstatten, die Art/Qualität der Produkte entsprechend internationaler Standards bestimmen (wobei es sich um ein schwieriges Verfahren handelt, das spezielle Kompetenzen und Kenntnisse voraussetzt) und zum Kauf der Produkte durch RCO verschiedene Arten von Verträgen abschließen (Kassa- oder Termingeschäfte). Obwohl das Büro keine andere Tätigkeit ausübt als den Einkauf von Produkten für RCO, bei dem es sich um eine unter Buchstabe d) fallende Tätigkeit handelt, findet Absatz 4 in diesem Beispiel keine Anwendung und ist das

Büro folglich eine Betriebsstätte, weil diese Einkaufsfunktion einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Gesamttätigkeit von RCO darstellt.

- **Beispiel 2:** RCO, ein in Staat R ansässiges Unternehmen, das eine Reihe großer Discountläden betreibt, unterhält während eines Zeitraums von zwei Jahren eine Geschäftsstelle in Staat S zum Zweck der Marktforschung und der Lobbyarbeit, um die dortige Regierung zu Änderungen zu bewegen, die es RCO ermöglichen würden, in Staat S Läden zu eröffnen. Während dieses Zeitraums kaufen Angestellte von RCO gelegentlich Büroartikel für ihre Geschäftsräume. In diesem Beispiel ist Absatz 4 anzuwenden, weil Buchstabe f) die Tätigkeiten betrifft, die die Geschäftsstelle ausübt (da die Buchstaben d) und e) auf die Einkaufs-, Forschungs- und Lobbytätigkeiten anzuwenden wären, wenn jede dieser Tätigkeiten die einzige von der Geschäftsstelle wahrgenommene Tätigkeit wäre) und die Gesamttätigkeit der Geschäftsstelle vorbereitender Art ist.

22.6 Der zweite Teil von Buchstabe d) betrifft eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich genutzt wird, um Informationen für das Unternehmen zu beschaffen. Ein Unternehmen wird sich, bevor es entscheidet, ob und wie es sein Kerngeschäft in einem Staat ausüben soll, häufig Informationen beschaffen müssen. Wenn das Unternehmen dies tut, ohne im betreffenden Staat eine feste Geschäftseinrichtung zu unterhalten, ist Buchstabe d) selbstverständlich nicht von Belang. Wenn jedoch eine feste Geschäftseinrichtung nur für diesen Zweck unterhalten wird, ist Buchstabe d) von Belang, und es wird nötig sein, zu bestimmen, ob die Informationsbeschaffung über den Umfang einer vorbereitenden oder Hilfstätigkeit hinausgeht. Wenn beispielsweise ein Investmentfonds eine Geschäftsstelle in einem Staat nur einrichtet, um sich Informationen über Investitionsmöglichkeiten in diesem Staat zu beschaffen, dann stellt die Informationsbeschaffung durch diese Geschäftsstelle eine vorbereitende Tätigkeit dar. Zu dem gleichen Schluss würde man auch im Fall eines Versicherungsunternehmens gelangen, das eine Geschäftsstelle nur für die Beschaffung von Informationen, wie etwa Statistiken, zu den auf einem bestimmten Markt bestehenden Risiken einrichtet, oder eines Zeitungskorrespondentenbüros, das in einem Staat nur eingerichtet wird, um dort Informationen über möglicherweise interessante Nachrichten zu beschaffen, ohne Werbetätigkeiten durchzuführen: In beiden Fällen ist die Informationsbeschaffung eine vorbereitende Tätigkeit.

23. Buchstabe e) **betrifft** sieht vor, dass eine feste Geschäftseinrichtung, **die nur zum Zweck der Ausübung einer Tätigkeit für das Unternehmen unterhalten wird, die nicht ausdrücklich unter den Buchstaben a) bis d) genannt ist; solange diese Tätigkeit** durch die das Unternehmen lediglich eine Tätigkeit ausübt, die für das Unternehmen vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, **gilt die besagte Geschäftseinrichtung** nicht als Betriebsstätte-gilt. Der Wortlaut dieses Buchstabens macht eine erschöpfende Aufzählung von Ausnahmen **der Tätigkeiten** überflüssig, **für die der Absatz gelten kann, da die unter den Buchstaben a) bis d) aufgeführten Beispiele lediglich übliche Beispiele von Tätigkeiten sind, die unter den Absatz fallen, weil sie häufig vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen.** Außerdem enthält dieser Buchstabe eine generelle Ausnahme zu der allgemeinen Definition des Absatzes 1 [(Der folgende Teil des Absatzes wurde in Ziffer 21 verschoben): und schafft in Verbindung mit besagtem Absatz ein selektiveres Kriterium, um zu bestimmen, was eine Betriebsstätte begründet. Er schränkt die Bedeutung dieser Definition in erheblichem Maße ein und schließt aus deren ziemlich umfassenden Geltungsbereich eine Reihe von Tätigkeiten aus, die nicht als Betriebsstätten zu behandeln sind, obwohl sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Zwar können derartige Geschäftseinrichtungen sehr wohl zur Produktivität des Unternehmens beitragen, jedoch sind die Dienste, die sie leisten, so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt, dass es schwierig ist, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung einen Gewinn zuzurechnen.] Als Beispiele seien feste Geschäftseinrichtungen genannt, die ausschließlich zum Zweck der Werbung oder der Bereitstellung von Informationen oder der wissenschaftlichen Forschung oder der Verwaltung eines Patent- oder Know-how-Vertrages unterhalten werden, wenn diese Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen. [Dieser letzte Satz wurde in Ziffer 23 verschoben.]

24. Oft ist es schwierig, zwischen Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, und anderen Tätigkeiten zu unterscheiden. Entscheidend ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des

Gesamtunternehmens ausmacht. Jeder Einzelfall ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände gesondert zu beurteilen. Auf jeden Fall wird durch eine feste Geschäftseinrichtung, deren allgemeiner Zweck mit dem des Gesamtunternehmens übereinstimmt, keine Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit ausgeübt [die vorangegangenen drei Sätze wurden in Ziffer 21.1 verschoben]. Als Beispiele **von Geschäftseinrichtungen, die unter Buchstabe e) fallen**, seien feste Geschäftseinrichtungen genannt, die ausschließlich zum Zweck der Werbung oder der Bereitstellung von Informationen oder der wissenschaftlichen Forschung oder der Verwaltung eines Patent- oder Know-how-Vertrages **genutzt unterhalten** werden, wenn diese Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen [dieser Satz steht derzeit am Ende von Ziffer 23]. **Absatz 4 wäre allerdings nicht anwendbar**, Dies wäre nicht der Fall, wenn z.B. eine feste Geschäftseinrichtung, **die für die Bereitstellung von Informationen genutzt wird**, nicht nur Informationen bereitstellt, sondern auch Pläne usw. liefert **würde**, die besonders auf die Bedürfnisse eines bestimmten Kunden zugeschnitten sind. **Er wäre** Dies träge auch nicht zu **anwendbar**, wenn sich eine Forschungseinrichtung selbst mit der Produktion befassen würde [diese beiden Sätze stehen derzeit am Ende von Ziffer 25]. Wäre z.B. die Verwaltung von Patenten oder Know-how der Geschäftszweck eines Unternehmens, so könnte sich eine feste Geschäftseinrichtung dieses Unternehmens, die eine solche Tätigkeit ausübt, **ebenfalls** nicht auf Buchstabe e) **Absatz 4** berufen. Eine feste Geschäftseinrichtung, deren Aufgabe es ist, ein Unternehmen oder auch nur einen Teil eines Unternehmens oder eine Unternehmensgruppe zu leiten, kann nicht als Einrichtung gelten, durch die eine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit ausgeübt wird, da eine solche leitende Tätigkeit auf höherem Niveau steht. Wenn **ein** international verzweigtes Unternehmen ein „Managementbüro“ in **einem** Staaten einrichtet, in **dem** es Tochtergesellschaften, Betriebsstätten, Vertreter oder Lizenznehmer **hat**, und dieses Büro für die Überwachung und Koordinierung der Tätigkeiten aller Abteilungen des Unternehmens innerhalb der betreffenden Region zuständig ist, wird **Buchstabe e) nicht auf das „Managementbüro“ anzuwenden sein, weil** in der Regel eine Betriebsstätte anzunehmen sein wird, da das „Managementbüro“ als Geschäftsstelle im Sinne des Absatzes 2 anzusehen ist. Hat ein großes international tätiges Unternehmen alle Leitungsaufgaben seinen regionalen Managementbüros übertragen, so dass die Tätigkeit des Hauptsitzes des Unternehmens auf die allgemeine Überwachung beschränkt bleibt (sog. polyzentrische Unternehmen), so sind sogar die regionalen Managementbüros als „Ort der Leitung“ im Sinne des Absatzes 2 Buchstabe a) anzusehen. **Die** Funktion der Unternehmensleitung ist selbst dann ein wesentlicher Teil der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens **ist**, wenn sie sich nur auf ein Teilgebiet der Unternehmenstätigkeit erstreckt, so dass sie keinesfalls als eine Tätigkeit vorbereitender Art oder als Hilfstätigkeit im Sinne von Absatz 4 Buchstabe a) angesehen werden kann.

25. Eine Betriebsstätte kann auch bestehen, wenn ein Unternehmen eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, um seine Kunden mit Ersatzteilen für die ihnen gelieferten Maschinen zu versorgen sowie um diese Maschinen zu warten oder zu reparieren, da dies über die in Absatz 4 Buchstabe a) erwähnte bloße Auslieferung hinausgeht. Da solche Kundendienstorganisationen einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Leistungen eines Unternehmens gegenüber seinen Kunden erbringen, ist ihre Tätigkeit keine bloße Hilfstätigkeit mehr. Buchstabe e) ist nur anzuwenden, wenn die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung auf eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit beschränkt ist. Dies wäre nicht der Fall, wenn z.B. eine feste Geschäftseinrichtung nicht nur Informationen bereitstellt, sondern auch Pläne usw. liefert, die besonders auf die Bedürfnisse eines bestimmten Kunden zugeschnitten sind. Dies träge auch nicht zu, wenn sich eine Forschungseinrichtung selbst mit der Produktion befassen würde.

26. Im Übrigen stellt Buchstabe e) klar, dass die Tätigkeiten der festen Geschäftseinrichtung für das Unternehmen selbst ausgeübt werden müssen. Eine feste Geschäftseinrichtung, die nicht nur für ihr Unternehmen, sondern auch unmittelbar für andere Unternehmen Leistungen erbringt, z.B. für andere Gesellschaften eines Konzerns, dem das Unternehmen angehört, das Eigentümer der festen Geschäftseinrichtung ist, würde nicht unter Buchstabe e) fallen.

26.1 Ein anderes Beispiel ist das von Einrichtungen wie Kabeln oder Rohrleitungen, die das Gebiet eines Staats durchqueren. Abgesehen davon, dass Einkünfte, die der Eigentümer oder Betreiber solcher Einrichtungen aus deren Nutzung durch andere Unternehmen bezieht, unter Artikel 6 fallen, wenn sie unbewegliches Vermögen im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 darstellen, stellt sich die Frage, ob Absatz 4 auf sie anwendbar ist. Wenn diese Einrichtungen zum Transport von Gütern genutzt werden, die anderen Unternehmen gehören, ist Buchstabe a), der sich auf die Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens beschränkt, das die Einrichtungen nutzt, in Bezug auf den Eigentümer oder Betreiber dieser Einrichtungen nicht anwendbar. Buchstabe e) ist in Bezug auf dieses Unternehmen ebenfalls nicht anwendbar, da die Kabel oder Rohrleitungen nicht ausschließlich für das Unternehmen genutzt werden und ihre Nutzung angesichts der Art der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens nicht vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Die Situation stellt sich indessen anders dar, wenn ein Unternehmen Kabel oder Rohrleitungen, die das Gebiet eines Staats durchqueren, nur zum Zweck des Transports seiner eigenen Güter besitzt und betreibt und dieser Transport nur eine Begleiterscheinung der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens darstellt, wie beispielsweise im Fall eines Unternehmens, das im Raffineriegeschäft tätig ist und das die Pipeline, die das Gebiet des Staats durchquert, nur für den Transport seines eigenen Rohöls in seine Raffinerie, die sich in einem anderen Staat befindet, besitzt und betreibt. In einem solchen Fall wäre Buchstabe a) anwendbar. Eine zusätzliche Frage ist, ob das Kabel oder die Rohrleitung auch eine Betriebsstätte für den Kunden des Betreibers des Kabels oder der Rohrleitung darstellen würde, d.h. für das Unternehmen, dessen Daten, Strom oder Güter von einem Ort an einen anderen übertragen bzw. transportiert werden. In einem solchen Fall nimmt dieses Unternehmen lediglich Übertragungs- oder Transportleistungen in Anspruch, die vom Betreiber des Kabels oder der Rohrleitung angeboten werden, und verfügt nicht über das Kabel oder die Rohrleitung. Folglich kann das Kabel oder die Rohrleitung nicht als Betriebsstätte dieses Unternehmens betrachtet werden.

27. Wie unter Ziffer 21 bereits erwähnt, soll Absatz 4 Ausnahmen von der allgemeinen Begriffsbestimmung des Absatzes 1 für feste Geschäftseinrichtungen gestatten, die vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten ausüben. Daher bedeutet die Tatsache, dass eine feste Geschäftseinrichtung mehrere der unter Absatz 4 Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten ausübt, nach Absatz 4 Buchstabe f) nicht schon von allein, dass eine Betriebsstätte vorliegt. Solange die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung nur vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, sollte nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden. Eine solche Kombination mehrerer Tätigkeiten sollte deshalb nicht schematisch, sondern unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des jeweiligen Falls beurteilt werden. Das Kriterium der „Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit“ ist in der gleichen Weise auszulegen wie dies für das gleiche Kriterium unter Buchstabe e) beschrieben ist (vgl. die Ziffern 24 und 25 weiter oben). Staaten, die Kombinationen der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten ohne Rücksicht darauf zulassen wollen, ob die entsprechende Gesamttätigkeit das Kriterium der Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit erfüllt, können die Worte „vorausgesetzt“ bis „darstellt“ in Buchstabe f) weglassen.

27.1 Buchstabe f) ist ohne Bedeutung, wenn ein Unternehmen mehrere feste Geschäftseinrichtungen im Sinne der Buchstaben a) bis e) unterhält, vorausgesetzt diese sind voneinander räumlich und organisatorisch getrennt, da in einem solchen Fall jede Geschäftseinrichtung gesondert und für sich zu betrachten ist, um zu bestimmen, ob eine Betriebsstätte vorliegt. Geschäftseinrichtungen sind nicht „organisatorisch getrennt“, wenn sie in einem Vertragsstaat einander ergänzende Funktionen ausüben, wie etwa die Entgegennahme und Lagerung von Gütern an einem Ort, den Vertrieb dieser Güter durch einen anderen Ort usw. Ein Unternehmen kann eine zusammenhängende Geschäftstätigkeit nicht in mehrere kleinere Tätigkeiten aufspalten, um vorzugeben, dass jede davon lediglich vorbereitender Art sei oder eine Hilfstätigkeit darstelle.

28. Die in Absatz 4 angeführten festen Geschäftseinrichtungen, **auf die Absatz 4 anwendbar ist**, gelten solange nicht als Betriebsstätten, wie sich ihre **die Geschäftstätigkeiten, die durch diese festen Geschäftseinrichtungen ausgeübt werden**, auf die **in diesem Absatz aufgeführten Tätigkeiten**

Funktionen beschränken, die Voraussetzung dafür sind, dass diese festen Geschäftseinrichtungen keine Betriebsstätten sind. Dies ist selbst dann der Fall, wenn die zur Einrichtung und Durchführung **dieser** der Geschäftstätigkeiten erforderlichen Verträge von den Personen geschlossen werden, die für die Leitung der Geschäftseinrichtung selbst zuständig sind. **Der Abschluss solcher Verträge durch diese Angestellten begründet keine Betriebsstätte des Unternehmens nach** Angestellte von Geschäftseinrichtungen im Sinne des Absatzes 4, die zum Abschluss solcher Verträge befugt sind, sollten nicht als Vertreter im Sinne des Absatzes 5 angesehen werden, **solange der Abschluss dieser Verträge den Bedingungen von Absatz 4 gerecht wird (vgl. Ziffer 33)**. Ein Beispiel wäre, **wenn der Leiter einer festen Geschäftseinrichtung, in der Forschungstätigkeiten durchgeführt werden, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen**, ein Forschungsinstitut, dessen Leiter Vollmacht besitzt, die zur **Einrichtung und** Erhaltung **der festen Geschäftseinrichtung** des Instituts erforderlichen Verträge **im Rahmen der an diesem Ort durchgeführten Tätigkeiten** zu schließen, und der diese Vollmacht im Rahmen der Aufgaben des Instituts ausübt. Eine Betriebsstätte besteht jedoch, wenn die feste Geschäftseinrichtung eine oder mehrere der in Absatz 4 angeführten Tätigkeiten nicht nur für das Unternehmen, zu dem sie gehört, sondern auch im Auftrag anderer Unternehmen ausübt. Würde z.B. ein von einem Unternehmen unterhaltenes Werbebüro auch für andere Unternehmen werben, so würde es als Betriebsstätte des Unternehmens gelten, das es unterhält.

29. Gilt **nach Absatz 4** eine feste Geschäftseinrichtung nach Absatz 4 nicht als Betriebsstätte, so findet diese Ausnahmeregelung auch auf die Veräußerung beweglichen Vermögens Anwendung, das Betriebsvermögen der Geschäftseinrichtung in dem Zeitpunkt ist, in dem das Unternehmen seine Tätigkeit **an diesem Ort** in einer solchen Einrichtung einstellt (vgl. Ziffer 11 und Artikel 13 Absatz 2). **Wenn** Da z.B. die Ausstellung von Waren während einer Messe **oder Tagung** unter die Ausnahmeregelung der Buchstaben a) und b) fällt, **greift für** erfasst diese auch den Verkauf der betreffenden Waren am Ende der einer Messe oder Tagung **Buchstabe e)**, **da ein solcher Verkauf eine bloße Hilfstätigkeit darstellt**. Die Ausnahme gilt selbstverständlich nicht für Verkäufe von Waren, die auf der Messe oder Tagung nicht ausgestellt wurden.

30. **Wenn Absatz 4 nicht anwendbar ist, weil** Eine feste Geschäftseinrichtung, die **von einem Unternehmen** gleichzeitig für Tätigkeiten **genutzt wird, die in diesem** im Sinne der Ausnahmeregelung (Absatz 4 **aufgeführt sind**), **zugleich für andere Tätigkeiten** und für solche genutzt wird, die **über vorbereitende oder Hilfstätigkeiten hinausgehen** nicht darunter fallen, gilt **diese Geschäftseinrichtung** als eine einzige Betriebsstätte **des Unternehmens** und **können die der Betriebsstätte in Bezug auf** kann für beide Arten von Tätigkeiten **zuzurechnenden Gewinne in dem Staat** besteuert werden, **in dem sich die Betriebsstätte befindet**. Dies wäre z.B. der Fall, wenn eine für die Auslieferung von Gütern unterhaltene Einrichtung sich auch mit dem Verkauf befasst.

30.1 **Manche Staaten sind der Ansicht, dass einige der in Absatz 4 genannten Tätigkeiten naturgemäß vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, und vertreten im Interesse einer größeren Sicherheit sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen die Auffassung, dass diese Tätigkeiten nicht der Bedingung unterliegen sollten, dass sie vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, da alle Bedenken über eine unangemessene Nutzung dieser Ausnahmen durch Absatz 4.1 ausgeräumt werden. Staaten, die diese Ansicht teilen, können Absatz 4 wie folgt ändern (und können auch vereinbaren, einige der unter den nachstehenden Buchstaben a) bis c) aufgeführten Tätigkeiten zu streichen, wenn sie der Auffassung sind, dass diese Tätigkeiten der Bedingung der Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit unter Buchstabe e) unterliegen sollten):**

4. **Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:**

- a) **Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;**
- b) **Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, 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, eine Tätigkeit für das Unternehmen auszuüben, die nicht unter den Buchstaben a) bis d) genannt ist, vorausgesetzt dass diese Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, oder**
- f) **eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.**

2. Aufspaltung von Tätigkeiten auf mehrere eng verbundene Unternehmen

14. Ziffer 27.1 des Kommentars zu Artikel 5 befasst sich derzeit mit der Anwendung von Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe f) in dem Fall, der als „Aufspaltung von Tätigkeiten“ bezeichnet wurde.

27.1 Buchstabe f) ist ohne Bedeutung, wenn ein Unternehmen mehrere feste Geschäftseinrichtungen im Sinne der Buchstaben a) bis e) unterhält, vorausgesetzt diese sind voneinander räumlich und organisatorisch getrennt, da in einem solchen Fall jede Geschäftseinrichtung gesondert und für sich zu betrachten ist, um zu bestimmen, ob eine Betriebsstätte vorliegt. Geschäftseinrichtungen sind nicht „organisatorisch getrennt“, wenn sie in einem Vertragsstaat einander ergänzende Funktionen ausüben, wie etwa die Entgegennahme und Lagerung von Gütern an einem Ort, den Vertrieb dieser Güter durch einen anderen Ort usw. Ein Unternehmen kann eine zusammenhängende Geschäftstätigkeit nicht in mehrere kleinere Tätigkeiten aufspalten, um vorzugeben, dass jede davon lediglich vorbereitender Art sei oder eine Hilfstätigkeit darstelle.

15. In Anbetracht der Einfachheit, mit der sich Tochtergesellschaften gründen lassen, sollte die Argumentation des letzten Satzes („[e]in Unternehmen kann eine zusammenhängende Geschäftstätigkeit nicht in mehrere kleinere Tätigkeiten aufspalten, um vorzugeben, dass jede davon lediglich vorbereitender Art sei oder eine Hilfstätigkeit darstelle“) nicht auf Fälle beschränkt werden, in denen dasselbe Unternehmen in einem Staat mehrere Geschäftseinrichtungen unterhält, sondern auf Situationen ausgedehnt werden, in denen diese Geschäftseinrichtungen eng verbundenen Unternehmen gehören. Einigen BEPS-Problemen im Zusammenhang mit Artikel 5 Absatz 4 wird daher mit der nachfolgend vorgeschlagenen Regel begegnet, die nicht nur die Tätigkeiten berücksichtigt, die dasselbe Unternehmen an verschiedenen Orten ausübt, sondern auch die Tätigkeiten, die eng verbundene Unternehmen an verschiedenen Orten oder am selben Ort ausüben. Diese neue Regel ist die logische Folge der Entscheidung, den Anwendungsbereich von Artikel 5 Absatz 4 auf Tätigkeiten zu beschränken, die „vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen“, weil es ohne diese Regel relativ einfach wäre, eng verbundene Unternehmen zu nutzen, um Tätigkeiten aufzuteilen, die – würden sie zusammen betrachtet – über diesen Rahmen hinausgehen würden.

NEUE ANTIFRAGMENTIERUNGSREGEL

Artikel 5 des Musterabkommens wird durch den folgenden neuen Absatz 4.1 ergänzt:

4.1 Absatz 4 ist nicht auf eine von einem Unternehmen genutzte oder unterhaltene feste Geschäftseinrichtung anzuwenden, wenn dasselbe Unternehmen oder ein eng verbundenes Unternehmen Geschäftstätigkeiten am selben Ort oder an einem anderen Ort im selben Vertragsstaat ausübt und

- a) **dieser Ort oder der andere Ort für das Unternehmen oder das eng verbundene Unternehmen eine Betriebsstätte nach den Bestimmungen dieses Artikels darstellt oder**
- b) **die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der von den beiden Unternehmen am selben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten ergibt, keine vorbereitende oder Hilfstätigkeit ist,**

vorausgesetzt dass die Tätigkeiten, die von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübt werden, Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind.

Vorgeschlagene Änderungen des Kommentars zu Artikel 5 (Änderungen des aktuellen Wortlauts des Kommentars sind **fett und kursiv** im Fall von Ergänzungen bzw. ~~durchgestrichen~~ im Fall von Streichungen dargestellt):

Ziffer 27.1 des aktuellen Kommentars zu Artikel 5 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

27.1 Sofern nicht die Antifragmentierungsbestimmungen von Absatz 4.1 gelten (siehe unten), ist Buchstabe f) ~~ist~~ ohne Bedeutung, wenn ein Unternehmen mehrere feste Geschäftseinrichtungen im Sinne der Buchstaben a) bis e) unterhält, die voneinander räumlich und organisatorisch getrennt sind, da in einem solchen Fall jede Geschäftseinrichtung gesondert und für sich zu betrachten ist, um zu bestimmen, ob eine Betriebsstätte vorliegt. ~~Geschäftseinrichtungen sind nicht „organisatorisch getrennt“, wenn sie in einem Vertragsstaat einander ergänzende Funktionen erfüllen, wie etwa die Entgegennahme und Lagerung von Gütern an einem Ort, den Vertrieb dieser Güter durch einen anderen Ort usw. Ein Unternehmen kann eine zusammenhängende Geschäftstätigkeit nicht in mehrere kleinere Tätigkeiten aufspalten, um vorzugeben, dass jede davon lediglich vorbereitender Art sei oder eine Hilfstätigkeit darstelle.~~

Der Kommentar zu Artikel 5 wird durch die folgenden neuen Ziffern ergänzt:

Absatz 4.1

30.2 Absatz 4.1 soll verhindern, dass ein Unternehmen oder eine Gruppe eng verbundener Unternehmen eine zusammenhängende Geschäftstätigkeit in mehrere kleine Tätigkeiten aufspaltet, um vorzugeben, dass jede davon lediglich vorbereitender Art sei oder eine Hilfstätigkeit darstelle. Nach Absatz 4.1 sind die Ausnahmen von Absatz 4 nicht auf eine Geschäftseinrichtung anwendbar, die andernfalls eine Betriebsstätte begründen würde, wenn die Tätigkeiten, die an diesem Ort ausgeübt werden, und andere Tätigkeiten desselben Unternehmens oder eng verbundener Unternehmen, die an diesem Ort oder an einem anderen Ort im selben Staat ausgeübt werden, einander ergänzende Funktionen darstellen, die Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind. Damit Absatz 4.1 anwendbar ist, muss jedoch mindestens einer der Orte, an denen diese Tätigkeiten ausgeübt werden, eine Betriebsstätte begründen oder muss, wenn dies nicht der Fall ist, die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der betreffenden Tätigkeiten ergibt, über den Rahmen einer bloßen vorbereitenden oder Hilfstätigkeit hinausgehen.

30.3 Das Konzept der „eng verbundenen Unternehmen“, das in Absatz 4.1 herangezogen wird, ist unter Buchstabe b) von Absatz 6 des Artikels definiert (vgl. die Ziffern 38.8 bis 38.10 weiter unten).

30.4 Die folgenden Beispiele verdeutlichen die Anwendung von Absatz 4.1:

- **Beispiel A: RCO, eine in Staat R ansässige Bank, hat eine Reihe von Zweigniederlassungen in Staat S, bei denen es sich um Betriebsstätten handelt. RCO verfügt zudem über eine separate Geschäftsstelle in Staat S, in der eine kleine Zahl von Angestellten Informationen von Kunden prüft, die Kreditanträge bei diesen verschiedenen Zweigniederlassungen gestellt haben. Die Ergebnisse der von den Angestellten**

durchgeführten Prüfungen werden an den Hauptsitz von RCO in Staat R weitergeleitet, wo andere Angestellte die Informationen in den Kreditanträgen analysieren und Berichte für die Zweigniederlassungen erstellen, die die Entscheidungen über die Vergabe der Kredite treffen. In diesem Fall sind die Ausnahmen von Absatz 4 nicht auf die Geschäftsstelle anwendbar, weil ein anderer Ort (d.h. eine der anderen Zweigniederlassungen, bei denen die Kreditanträge gestellt werden) eine Betriebsstätte von RCO in Staat S begründet und die von RCO in der Geschäftsstelle und in der betreffenden Zweigniederlassung ausgeübten Tätigkeiten einander ergänzende Funktionen erfüllen, die Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind (nämlich der Vergabe von Krediten an Kunden in Staat S).

- Beispiel B: RCO, ein in Staat R ansässiges Unternehmen, stellt Haushaltsgeräte her und verkauft diese. SCO, eine in Staat S ansässige hundertprozentige Tochtergesellschaft von RCO, ist Eigentümer einer Verkaufsniederlassung, in der sie Haushaltsgeräte verkauft, die sie bei RCO einkauft. RCO gehört auch ein kleines Lager in Staat S, in der es eine Reihe größerer Geräte lagert, die einigen der Geräte entsprechen, die in der Verkaufsniederlassung ausgestellt sind, die SCO gehört. Wenn ein Kunde ein solches großes Gerät bei SCO kauft, gehen Angestellte von SCO in das Lager, wo sie das Gerät in Besitz nehmen, bevor es an den Kunden ausgeliefert wird; das Eigentum an dem betreffenden Gerät geht erst dann von RCO an SCO über, wenn es das Lager verlässt. In diesem Fall verhindert Absatz 4.1 die Anwendung der Ausnahmen von Absatz 4 auf das Lager und ist es folglich nicht notwendig, zu bestimmen, ob Absatz 4 und insbesondere Buchstabe a) auf das Lager anzuwenden ist. Die Bedingungen für die Anwendung von Absatz 4.1 sind erfüllt, weil

- SCO und RCO eng verbundene Unternehmen sind,
- die Verkaufsniederlassung von SCO eine Betriebsstätte von SCO begründet (die Betriebsstättendefinition beschränkt sich nicht auf Situationen, in denen ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen eine feste Geschäftseinrichtung in einem anderen Staat nutzt oder unterhält, sondern gilt auch, wenn ein Unternehmen eines Staats eine feste Geschäftseinrichtung im selben Staat nutzt oder unterhält), und
- die Tätigkeiten, die von RCO in seinem Lager und von SCO in ihrer Verkaufsniederlassung ausgeübt werden, einander ergänzende Funktionen erfüllen, die Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit sind (nämlich der Lagerung von Gütern an einem Ort zum Zweck der Auslieferung dieser Güter aufgrund von Verpflichtungen, die sich aus dem Verkauf dieser Güter durch einen anderen Ort im selben Staat ergeben).

C. Andere Strategien zur künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus

1. Vertragsaufteilung

16. Die Aufteilung von Verträgen, um die Ausnahme in Artikel 5 Absatz 3 zu missbrauchen, wird in Ziffer 18 des Kommentars zu Artikel 5 erörtert:

18. ... Die Zwölfmonatsgrenze hat zu Missbräuchen geführt; so wurden Fälle festgestellt, in denen Unternehmen (hauptsächlich Unternehmer oder Subunternehmer, die auf dem Festlandsockel arbeiteten oder in Zusammenhang mit der Erforschung und der Ausbeutung des Festlandsockels tätig waren) ihre Verträge in mehrere Teile aufteilten, von denen jeder einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten abdeckte und jeweils einer anderen Gesellschaft zugewiesen war, die jedoch zum selben Konzern gehörte. Abgesehen davon, dass diese Missbräuche je nach Sachlage unter die von Gesetzgebung und Rechtsprechung entwickelten Vorschriften zur Vermeidung der Steuerumgehung fallen können, können die von dieser Frage betroffenen Staaten Lösungen im Rahmen bilateraler Verhandlungen vereinbaren.

17. Die Hauptzweck-Kriterium- bzw. „PPT“ (Principal Purpose Test)-Klausel, um die das OECD-Musterabkommen infolge der Verabschiedung des Berichts zu Aktionspunkt 6 (Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen)³ ergänzt wird, wird BEPS-Problemen im Zusammenhang mit der missbräuchlichen Aufteilung von Verträgen begegnen. Um dies klarzustellen, wird das folgende Beispiel in den Kommentar zur „PPT“-Klausel eingefügt. Für Staaten, denen es nicht möglich ist, das Problem durch innerstaatliche Missbrauchsbekämpfungsvorschriften anzugehen, wird außerdem eine „automatischere“ Vorschrift in den Kommentar aufgenommen; diese Bestimmung sollte in Abkommen verwendet werden, die die „PPT“-Klausel nicht enthalten, oder von Staaten, die von dem Problem der Vertragsaufspaltung besonders stark betroffen sind, als alternative Bestimmung genutzt werden.

ÄNDERUNGEN IN BEZUG AUF DIE AUFTEILUNG VON VERTRÄGEN

1. Der Kommentar zur „PPT“-Klausel, die im Bericht zu Aktionspunkt 6 vorgeschlagen wird, wird um folgendes Beispiel ergänzt:

Beispiel J: RCO ist eine in Staat R ansässige Gesellschaft. Sie hat ein erfolgreiches Angebot für den Bau eines Kraftwerks für SCO, ein in Staat S ansässiges unabhängiges Unternehmen, vorgelegt. Dieses Bauprojekt soll 22 Monate dauern. Im Rahmen der Vertragsverhandlungen wird das Projekt in zwei verschiedene Verträge mit einer Dauer von jeweils 11 Monaten aufgeteilt. Der erste Vertrag wird mit RCO und der zweite Vertrag mit SUBCO geschlossen, einer kürzlich eingegliederten hundertprozentigen Tochtergesellschaft von RCO, die in Staat R ansässig ist. Um sicherzustellen, dass RCO vertraglich für die Erfüllung der beiden Verträge haftbar ist, wurden die vertraglichen Vereinbarungen auf Wunsch von SCO so gestaltet, dass RCO und SUBCO gesamtschuldnerisch für die Erfüllung der vertraglichen Pflichten von SUBCO im Rahmen des Vertrags zwischen SUBCO und SCO haftbar sind.

In diesem Beispiel wäre mangels anderer Tatsachen und Umstände, die Gegenteiliges beweisen, die Feststellung vertretbar, dass einer der Hauptzwecke des separaten Vertragsabschlusses, mit dem sich SUBCO zur Erfüllung eines Teils des Bauprojekts verpflichtet hat, für RCO und SUBCO darin besteht, jeweils die Vergünstigung der Vorschrift in Artikel 5 Absatz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Staat R und Staat S zu erhalten. Die Gewährung der Vergünstigung nach dieser Vorschrift würde unter diesen Umständen dem Ziel und Zweck des Absatzes widersprechen, da die Zeitbeschränkung dieses Absatzes gegenstandslos wäre.

2. Ziffer 18 des Kommentars zu Artikel 5 Absatz 3 wird durch den folgenden Text ersetzt (dies wird Änderungen der Ziffern 42.45-42.48 des Kommentars nach sich ziehen):

18. Das Zwölfmonatskriterium gilt für jede einzelne Bauausführung oder Montage. Bei der Bestimmung der Dauer einer Bauausführung oder Montage sollte die Zeit unberücksichtigt bleiben, die der Unternehmer vorher für andere mit ihr in keiner Weise zusammenhängende Bauausführungen oder Montagen aufgewendet hat. Bauausführungen sollten, selbst wenn sie auf verschiedenen Verträgen beruhen, als Einheit angesehen werden, wenn sie wirtschaftlich und geografisch ein zusammenhängendes Ganzes bilden. Unter dieser Voraussetzung bilden Bauausführungen eine Einheit, auch wenn die Aufträge von verschiedenen Personen erteilt worden sind (z.B. für den Bau einer Häuserreihe). *[Der Rest der Ziffer wird in Ziffer 18.1 verschoben]*

18.1 Die Zwölfmonatsgrenze hat zu Missbräuchen geführt; so wurden Fälle festgestellt, in denen Unternehmen (hauptsächlich Unternehmer oder Subunternehmer, die auf dem Festlandsockel arbeiteten oder in Zusammenhang mit der Erforschung und der Ausbeutung des Festlandsockels tätig waren) ihre Verträge in mehrere Teile aufteilten, von denen jeder einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten abdeckte und jeweils einer anderen Gesellschaft zugewiesen war, die jedoch zum selben Konzern gehörte. Abgesehen davon, dass diese Missbräuche je nach Sachlage unter die von Gesetzgebung und Rechtsprechung entwickelten Vorschriften zur Vermeidung der Steuerumgehung fallen können, können die von dieser Frage betroffenen Staaten Lösungen im Rahmen bilateraler Verhandlungen vereinbaren. **könnte diesen Missbräuchen auch durch die Anwendung der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift von Artikel [X] Absatz 7 entgegengewirkt werden, was durch Beispiel J in Ziffer [14] des Kommentars zu Artikel [X] verdeutlicht wird. Es ist jedoch möglich, dass einige Staaten ausdrücklich gegen solche Missbräuche vorgehen wollen. Darüber hinaus sollten Staaten, die Absatz 7 von Artikel [X] nicht in ihre Abkommen aufnehmen, eine Zusatzbestimmung aufnehmen, um der Aufteilung von Verträgen entgegenzuwirken. Eine solche Bestimmung könnte beispielsweise folgendermaßen formuliert werden:**

Zu dem ausschließlichen Zweck festzustellen, ob die in Absatz 3 genannte Zwölfmonatsfrist überschritten wurde, wird festgelegt, dass

- a) *wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat Tätigkeiten an einem Ort ausübt, bei dem es sich um eine Bauausführung oder Montage handelt, und wenn diese Tätigkeiten in Zeiträumen ausgeübt werden, die zwölf Monate nicht überschreiten, und*
- b) *wenn bei derselben Bauausführung oder Montage von einem oder mehreren eng mit dem erstgenannten Unternehmen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Zeiträumen damit zusammenhängende Tätigkeiten ausgeübt werden, die jeweils 30 Tage überschreiten,*

diese verschiedenen Zeiträume dem Zeitraum hinzugerechnet werden, in dem das erstgenannte Unternehmen bei dieser Bauausführung oder Montage Tätigkeiten ausgeübt hat.

Das Konzept der „eng verbundenen Unternehmen“, das in der obigen Bestimmung herangezogen wird, ist unter Buchstabe b) von Absatz 6 des Artikels definiert (vgl. die Ziffern 38.8-38.10 weiter unten).

18.2 Für die Zwecke der alternativen Bestimmung nach Ziffer 18.1 hängt die Entscheidung, ob Tätigkeiten zusammenhängen, von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ab. Zu den Faktoren, die für diesen Zweck besonders relevant sein können, gehört:

- *ob die Verträge bezüglich der verschiedenen Tätigkeiten mit derselben Person oder mit verbundenen Personen abgeschlossen wurden;*
- *ob der Abschluss zusätzlicher Verträge mit einer Person eine logische Folge eines früheren mit dieser Person oder mit verbundenen Personen abgeschlossenen Vertrags ist;*
- *ob die Tätigkeiten ohne Steuerplanungserwägungen Gegenstand eines einzigen Vertrags gewesen wären;*
- *ob die Arbeiten, auf die sich die verschiedenen Verträge beziehen, ihrer Art nach gleich oder ähnlich sind;*
- *ob dieselben Mitarbeiter die Tätigkeiten im Rahmen der verschiedenen Verträge ausüben.*

2. Strategien für den Verkauf von Versicherungen in einem Staat, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben

18. Im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 7 wurden auch BEPS-Risiken in Bezug auf Situationen untersucht, in denen ein großes Netzwerk von Alleinvertretern genutzt wird, um Versicherungen für ein ausländisches Versicherungsunternehmen zu verkaufen. Es wurde jedoch letztlich festgestellt, dass es nicht angemessen wäre zu versuchen, diesen Problemen durch eine Betriebsstättenregel zu begegnen, die das Versicherungsgewerbe anders behandeln würde als andere Kategorien von Geschäftstätigkeiten, und dass BEPS-Problemen, die in Fällen auftreten können, in denen ein großes Netzwerk von Alleinvertretern genutzt wird, um Versicherungen für ein ausländisches Versicherungsunternehmen zu verkaufen, durch die allgemeineren Änderungen von Artikel 5 Absatz 5 und Artikel 5 Absatz 6 in Abschnitt A dieses Berichts begegnet werden sollte.

D. Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten und Wechselwirkungen mit den Aktionspunkten zur Verrechnungspreisbestimmung

19. Die Arbeiten zu Aktionspunkt 7, die im Hinblick auf Gewinnzurechnungsfragen durchgeführt wurden, konzentrierten sich auf die Frage, ob die bestehenden Regeln von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens geeignet sind, um die Gewinne zu bestimmen, die den aus den Änderungen in diesem Bericht resultierenden Betriebsstätten zuzurechnen wären. Die Schlussfolgerung dieser Arbeiten lautet, dass diese Änderungen keine wesentlichen Änderungen der bestehenden Regeln und Leitlinien bezüglich der Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte nach Artikel 7 erfordern, dass allerdings zusätzliche Orientierungen zu der Frage erforderlich sind, wie die Regeln von Artikel 7 auf Betriebsstätten angewendet würden, die sich aus den Änderungen in diesem Bericht ergeben, insbesondere im Fall von Betriebsstätten außerhalb des Finanzsektors. Es ist außerdem erforderlich, die Ergebnisse der Arbeiten zu anderen Teilen des BEPS-Aktionsplans, die sich mit Verrechnungspreisen beschäftigen, zu berücksichtigen, insbesondere die Arbeiten in Bezug auf immaterielle Werte, Risiken und Kapital.

20. Die Arbeiten zu Gewinnzurechnungsfragen in Bezug auf Aktionspunkt 7 konnten realistischere jedoch nicht vor dem Abschluss der Arbeiten zu Aktionspunkt 7 und den Aktionspunkten 8-10 durchgeführt werden. Aus diesem Grund und angesichts der vielen Kommentare, die die Notwendigkeit zusätzlicher Leitlinien zur Frage der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten betonten, werden nach September 2015 Folgearbeiten zu Gewinnzurechnungsfragen in Bezug auf Artikel 7 durchgeführt werden, um vor Ende 2016, der Frist für die Verhandlungen zu dem multilateralen Instrument, mit dem die Ergebnisse der Arbeiten zu Abkommensfragen im Rahmen des BEPS-Aktionsplans umgesetzt werden sollen, die erforderlichen Hinweise vorzulegen.

Anmerkungen

1. Vgl. Ziffer 14 des Kommentars zur „PPT“-Klausel in Ziffer 26 dieses Berichts.
2. Vgl. www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf (Diskussionsentwurf von 2011) und www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf (Diskussionsentwurf von 2012).
3. Vgl. Ziffer 14 des Kommentars zur „PPT“-Klausel in Ziffer 26 des Berichts zu Aktionspunkt 6.

Literaturverzeichnis

- OECD (erscheint demnächst), *Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen*, Aktionspunkt 6 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD (2014a), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.
- OECD (2014b), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.
- OECD (2014c), *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein einzigartiges Forum, in dem Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von wirtschaftlichen, sozialen und umweltbezogenen Herausforderungen der Globalisierung arbeiten. Die OECD steht auch ganz vorne bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis neuer Entwicklungen und unterstützt Regierungen, Antworten auf diese Entwicklungen und die Anliegen der Regierungen zu finden, beispielsweise in den Bereichen Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Erfahrungen mit Politiken auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, gute Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedsländer sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union beteiligt sich an der Arbeit der OECD.

OECD Publishing sorgt für eine weite Verbreitung der Ergebnisse der statistischen Datenerfassungen und Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie der von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus

Die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) ist Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Staaten in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dieser Bericht gehört zu den Arbeitsergebnissen von Punkt 7 dieses Aktionsplans.

Zusätzlich zur Sicherung der Steuereinnahmen durch eine an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung ausgerichtete Besteuerung besteht das Ziel des BEPS-Projekts von OECD und G20 darin, einheitliche und konsensbasierte internationale Steuervorschriften zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen, um das Steuersubstrat zu schützen und den Steuerpflichtigen zugleich mehr Rechts- und Planungssicherheit zu bieten. Ein Kernelement ist dabei die Beseitigung von doppelter Nichtbesteuerung. Neue Vorschriften dürfen allerdings auch nicht zu Doppelbesteuerung, ungerechtfertigtem Erfüllungsaufwand oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzüberschreitender Tätigkeiten führen.

Inhalt

Hintergrund

A. Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien

B. Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten

C. Andere Strategien zur künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus

D. Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten und Wechselwirkungen mit den Aktionspunkten zur Verrechnungspreisbestimmung

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264287334-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

OECD publishing
www.oecd.org/publishing



ISBN 978-92-64-28732-7
23 2015 34 5 P

