

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann. Ständige Mitarbeiter: Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Chicago; Hans Galavazi, Freshfields, Amsterdam; Dr. Pierre-Olivier Gehrig, KPMG, Zürich; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, MinRat, Erfurt; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, eid. Steuerverwaltung, Bern; Dr. Helmut Krabbe, MinRat, Bonn; Dr. Eduard Lobis, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Loukota, MinRat, Wien; Prof. em. Leif Mutén, Stockholm; Manfred Naumann, RegDir, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, Meilicke Hoffmann & Partner, Bonn; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; Bart Rubbens, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Rödl & Partner, Georg-Simon-Ohm-FH Nürnberg; Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, RegDir, Berlin; Ulrich Wolff, LL.M., MinRat, Berlin

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Dipl.-Fw. (FH) Dr. Stephan Seltenreich*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt a. M.

Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften

– Rechtslage und Gestaltungsmöglichkeiten –

Die Begründung eines zentralen Warenlagers, von dem aus international tätige Konzerne grenzüberschreitend Warenauslieferungen vornehmen, ist in jüngster Zeit zu einem geläufigen betriebswirtschaftlichen Optimierungsmodell geworden. Zur effektiven Umsetzung dieses Modells müssen jedoch die steuerlichen Rahmenbedingungen beachtet werden. So besteht je nach Gestaltung die Gefahr, dass mit der Errichtung eines inländischen Warenlagers gleichzeitig eine Betriebsstätte begründet wird, was regelmäßig unerwünschte steuerliche Folgen nach sich zieht. Der Beitrag möchte daher bestehende Möglichkeiten, aber auch Grenzen der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten aufzeigen und damit letztlich steuerliche Optimierungshinweise geben.

1. Einleitung

Immer häufiger errichten global tätige Konzerne mit Sitz im Ausland ein zentrales Warenlager im Inland, um von dort Auslieferungen, bspw. für ganz Europa, vorzunehmen. Träger des Warenlagers ist die ausländische Muttergesellschaft. Dabei werden die Verkäufe an die Kunden regelmäßig dezentral von vor Ort angesiedelten Vertriebsgesellschaften der Muttergesellschaft vorgenommen. Diese wiederum erwerben die Waren von der ausländischen Muttergesellschaft zu Konzernverrechnungspreisen. Die Auslieferung der Waren geschieht hingegen zentral vom Warenlager direkt an die Kunden. Je nach Gestaltung wird die Lagerbewirtschaftung entweder direkt von der ausländischen Muttergesellschaft oder von einem externen Lagerverwalter durchgeführt,

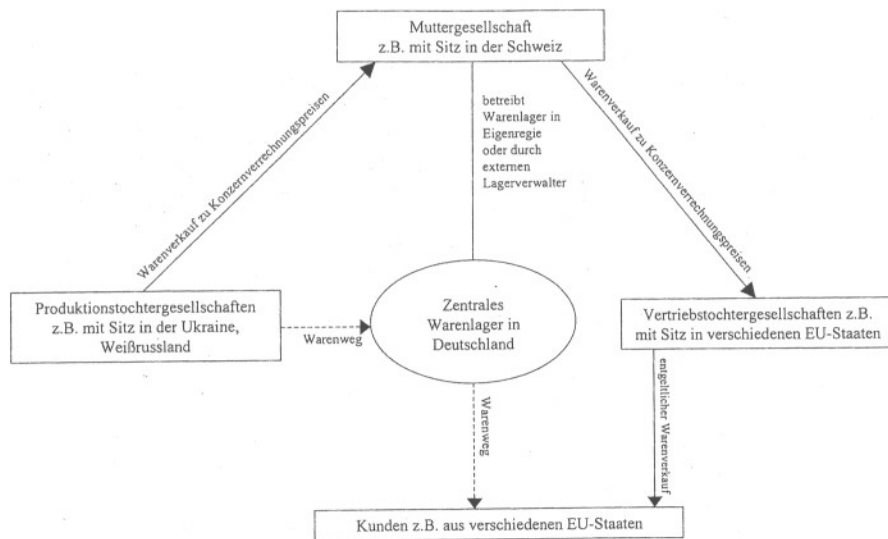
der auch nicht im Konzern integriert ist. Die Warenzukäufe werden oftmals bei Produktionsgesellschaften der Muttergesellschaft mit Sitz im billig produzierenden Ausland zu Verrechnungspreisen getätigt. Ein Beispiel einer derartigen Produktions- und Vertriebsstruktur ist der nachfolgenden Abbildung auf Seite 590 zu entnehmen.

Bei der Errichtung eines solchen Warenlagers stehen regelmäßig wirtschaftliche und logistische Überlegungen im Vordergrund. Oftmals werden dabei die steuerlichen Implikationen, insbesondere Fragen nach der Begründung einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters, vernachlässigt. Der Aufsatz will daher bestehende Gestaltungsmöglichkeiten aufzeigen. Dabei sind nicht nur Fragen der alleinigen Lagerhaltung zu berücksichtigen, vielmehr gilt es auch, evtl. Einkäufe und dem Verkauf angelagerte Annex-Tätigkeiten wie beispielsweise Reparaturarbeiten, die oftmals auch vom Warenlager aus getätigt werden, einer genaueren Betrachtung zu unterziehen. Leitlinie der Gestaltungsberatung muss in solchen Fällen sein, Wege aufzuzeigen, bei denen die Errichtung des Warenlagers nicht zu einer inländischen Betriebsstätte bzw. nicht zu einem ständigen Vertreter mit der Folge der beschränkten Steuerpflicht der ausländischen Muttergesellschaft führt (§ 2 Nr. 1 KStG, § 43 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Im Mittelpunkt der Untersuchung stehen daher einerseits die in-

*) Partner der internationalen Rechtsanwaltskanzlei White & Case, Frankfurt.

nerstaatlichen Normen der §§ 12, 13 AO (Betriebsstätte/ständiger Vertreter) sowie andererseits die Abkommensnorm des Art. 5 DBA-MA, die gerade im Bereich der Lagerverwaltung sowie des Ein- und Verkaufs unterschiedliche Regelungen beinhalten, die sich der ausländische Konzern zunutze machen kann¹.

In der Folge wird daher zunächst auf das innerstaatliche Recht einzugehen sein (2), sodann ist die abkommensrechtliche Seite zu betrachten (3).



2. Innerstaatliches Recht

Zunächst gilt es, kurz darzustellen, unter welchen Umständen nach innerstaatlichem Recht eine Betriebsstätte bzw. ein ständiger Vertreter anzunehmen ist.

2.1 Betriebsstätte

Ob eine Betriebsstätte vorliegt, richtet sich nach § 12 AO. Danach ist jede feste Geschäftseinrichtung oder -anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, eine Betriebsstätte. Insbesondere sind als Betriebsstätten anzusehen Warenlager und Ein- oder Verkaufsstellen². Des Weiteren ist Voraussetzung für die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte das Bestehen einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht des Unternehmers über die Räumlichkeiten oder den Platz der Geschäftsausübung³. Nicht erforderlich ist die alleinige Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung. Entscheidend ist vielmehr, dass die Verfügungsmacht über die bloße Mitbenutzung der Räume hinausgeht und mit einer Rechtsposition verbunden ist, die dem Unternehmer ohne seine Mitwirkung nicht mehr entzogen werden kann⁴.

Eine Lagerhalle, in der die Waren untergebracht werden, stellt regelmäßig eine feste Geschäftseinrichtung dar. Auch ist für den Fall, dass das Warenlager bspw. in eigenen oder angemieteten Räumen der ausländischen Muttergesellschaft unterhalten und in Eigenregie verwaltet wird, regelmäßig vom Vorliegen der Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung und somit von einer Betriebsstätte auszugehen.

Anders stellt sich die Rechtslage dar, wenn das Warenlager von einem externen Lagerverwalter in dessen Räumlichkeiten verwaltet wird. In diesem Fall liegt nur dann eine Betriebsstätte vor, wenn der Lagerverwalter weisungsgebunden ist und die ausländische Muttergesellschaft die Verfügungsmacht über die Betriebsstätte des Lagerverwalters inne hat. Daher fehlt es regelmä-

ßig an der Verfügungsmacht der ausländischen Muttergesellschaft über das Warenlager, wenn die Waren in einem Gebäude des Lagerverwalters verwahrt werden und Angestellte der Muttergesellschaft – jedenfalls außerhalb der üblichen Geschäftszeiten – keinen eigenen Zugang haben. Im Falle der Verwaltung des Warenlagers durch einen externen Lagerverwalter, der die Waren in eigenen Räumlichkeiten verwahrt, liegt somit keine Betriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft gemäß § 12 AO vor.

2.2 Ständiger Vertreter

Zwar scheidet in diesem Falle eine Betriebsstätte gemäß § 12 AO aus, in Betracht kommt aber, dass der Lagerverwalter als ständiger Vertreter der ausländischen Muttergesellschaft i. S. des § 13 AO anzusehen ist. Folge hiervon wäre ebenfalls die beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Muttergesellschaft gemäß §§ 2 Nr. 1 KStG, 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG bezüglich der inländischen Gewinne. Der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG stellt zwar für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht einen ständigen Vertreter einer Betriebsstätte gleichrangig zur Seite. Einigkeit besteht jedoch darüber, dass die Figur des ständigen Vertreters subsidiär zum

Bestehen einer Betriebsstätte ist⁵. Die Frage nach einem ständigen Vertreter stellt sich daher nur, wenn zuvor eine Betriebsstätte verneint wurde.

Gemäß § 13 AO ist ein ständiger Vertreter eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisung unterliegt. Insbesondere werden Personen als ständige Vertreter angesehen, die für ein Unternehmen nachhaltig einen Bestand von Gütern oder Waren unterhalten und davon Auslieferungen vornehmen (§ 13 Satz 2 Nr. 2 AO). Der Lagerverwalter ist über den Lagerbewirtschaftungsvertrag gegenüber seinem ausländischen Vertragspartner weisungsgebunden, da die Lagerverwaltung eine Geschäftsbesorgung darstellt⁶. Ebenso handelt es sich hierbei um eine Tätigkeit, die unmittelbar dazu dient, den Unternehmenszweck der ausländischen Muttergesellschaft zu verwirklichen und nicht nur als bloßes Hilfsgeschäft anzusehen ist⁷. Ebenfalls ist die Nachhaltigkeit der Geschäftsbesorgung gegeben, die durch eine gewisse planmäßige Vorgehensweise und Dauer charakterisiert wird⁸. Besonders hervorzuheben ist, dass die Annahme eines ständigen Vertreters nach innerstaatlichem Recht kein rechtsgeschäftliches Handeln erfordert. Es genügt vielmehr eine tatsächliche wirtschaftliche Repräsentanz, die gegebenenfalls auf die Durchführung rein tatsächlicher Handlungen reduziert sein kann⁹. Damit erfüllt der Lagerverwalter alle Voraussetzungen eines ständigen Vertreters mit der

1) Vgl. auch Keller/Schuch/Seibold/Wacker, ISr 1998, 625ff.

2) § 12 Satz 2 Nr. 5 und 6 AO.

3) BFH, BStBl II 1976, 365; Klein/Gersch, § 12 AO Rn. 4.

4) BFH, BStBl II 1990, 23; 1990, 166; 1990, 983; 1993, 462; BFH/NV 1988, 735; FG Düsseldorf, EFG 1993, 42; BFH, DStR 2002, 1696.

5) Birk, in: H/H/Sp, § 13 AO Rn. 4; Klein/Gersch, § 13 AO Rn. 1; Faix/Wangler, ISr 2001, 65, 69.

6) Tipke/Kruse, § 13 AO Rn. 5.

7) Tipke/Kruse, § 13 AO Rn. 4.

8) Tipke/Kruse, § 13 AO Rn. 7; Birk (Fn. 5), § 13 AO Rn. 9.

9) BFH, BStBl II 1971, 776; 1978, 494, 495; Klein/Gersch, § 13 AO Rn. 3; Gebbers, StBp 1989, 78, 79f.; Tipke/Kruse, § 13 AO Rn. 4; Birk (Fn. 5), § 13 AO Rn. 7.

AUFsätze

Folge, dass das ausländische Unternehmen nach innerstaatlichem Recht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG i. V. m. § 13 AO) beschränkt steuerpflichtig ist¹⁰.

Ebenfalls ist der Lagerverwalter nach innerstaatlichem Recht als ständiger Vertreter anzusehen, wenn er über die Lagerverwaltung hinaus Einkaufs- und Verkaufstätigkeiten (auch Annex-Tätigkeiten zum Verkauf) ausführt und dabei Verträge für die ausländische Muttergesellschaft schließt (§ 13 Satz 2 Nr. 1 AO)¹¹. Gleiches gilt für den übrigens auch immer öfter anzutreffenden Fall, dass der Einkauf und Verkauf nicht vom Lagerverwalter, sondern von einer weiteren Person, beispielsweise einer inländischen Tochtergesellschaft der ausländischen Muttergesellschaft, betrieben wird¹². In diesem Falle ist am Sitz der inländischen Tochtergesellschaft nach innerstaatlichem Recht ein ständiger Vertreter der ausländischen Muttergesellschaft gemäß § 13 Satz 2 Nr. 1 AO gegeben.

3. Art. 5 DBA-MA

Die oben getroffene Feststellung, dass nach innerstaatlichem Recht das Warenlager bei Selbstverwaltung durch die ausländische Muttergesellschaft eine Betriebsstätte derselben darstellt bzw. bei Fremdverwaltung des Warenlagers der Lagerverwalter als ständiger Vertreter anzusehen ist, besagt jedoch noch nichts darüber, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht über die im Rahmen der Betriebsstätte bzw. des ständigen Vertreters erzielten Gewinne zusteht. Dies richtet sich vielmehr nach Art. 7 DBA-MA, in dem festgelegt ist, dass nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, sofern das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit nicht im anderen Vertragsstaat (Deutschland) durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-MA). Ein (ständiger) Vertreter wird beim Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 und 6 DBA-MA als (fiktive) Betriebsstätte (Vertreter-Betriebsstätte) behandelt. Damit hat Deutschland nur dann das Besteuerungsrecht inne, wenn eine Betriebsstätte oder eine Vertreter-Betriebsstätte im Inland gegeben ist.

3.1 Lagerverwaltung

3.1.1 Betriebsstätte

Wann eine Betriebsstätte vorliegt, richtet sich DBA-rechtlich nicht nach den nationalen Vorschriften der §§ 12, 13 AO, sondern nach abkommensrechtlichen Vorgaben, die vorliegend in Art. 5 DBA-MA geregelt sind¹³. Dies ergibt sich daraus, dass DBA als völkerrechtliche Verträge dem innerstaatlichen Recht vorgehen und zur Auslegung des Völkerrechts nicht auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden kann.

Es ist daher notwendig, sich zunächst die Struktur von Art. 5 DBA-MA zu vergegenwärtigen¹⁴.

3.1.1.1 Struktur von Art. 5 DBA-MA

Art. 5 Abs. 1 DBA-MA definiert eine Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Danach werden in Abs. 2 Fallbeispiele für eine Betriebsstätte aufgeführt. Abs. 3 sieht eine spezielle Regelung für Bauausführung oder Montage vor, die bestimmt, dass nur dann eine Betriebsstätte begründet wird, wenn die Dauer der Bauausführung oder Montage zwölf Monate überschreitet. In Abs. 4 werden sodann Aussagen darüber getroffen, welche Einrichtung nicht als Betriebsstätte gilt, obwohl eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt. Hierbei handelt es sich vornehmlich um Hilfs- und Nebengeschäfte, die regelmäßig im Vorfeld der Gewinnerzielung angelagert sind. Abs. 5 stellt des Weiteren abhängige, mit Handlungsvollmacht ausgestattete Vertreter

einer Betriebsstätte gleich, wenn diese ihre Vollmacht üblicherweise ausüben. Abs. 6 grenzt den abhängigen Vertreter vom unabhängigen Vertreter ab und stellt klar, dass Handlungen des unabhängigen Vertreters, die sich im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit befinden, nicht als Betriebsstätte des Vertretenen gelten. Schließlich stellt Abs. 7 klar, dass innerhalb eines Konzerns beherrschte Gesellschaften nicht bereits deshalb, weil sie beherrscht werden, zur Betriebsstätte der herrschenden Gesellschaft werden.

Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff ist insoweit deutlich enger als der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff, insbesondere als in Art. 5 Abs. 4 DBA-MA ein Negativkatalog aufgezählt ist, welche Einrichtungen nicht als Betriebsstätte gelten¹⁵. So gelten explizit nicht als Betriebsstätte:

- 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 gehalten 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.

Innere Begründung für das Bestehen dieses Negativkataloges ist, dass Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten aus dem Betriebsstättenbegriff ausgeklammert werden sollen. Darüber hinaus soll durch die Freistellung der Einkaufsstellen, Auslieferungslager und anderer Hilfseinrichtungen auch der zwischenstaatliche Wirtschaftsverkehr erleichtert werden¹⁶. Insoweit besteht gerade im Bereich der Lagerverwaltung sowie des Ein- und Verkaufs ein signifikanter Unterschied zwischen der innerstaatlichen Betriebsstättenregelung des § 12 AO bzw. der des ständigen Vertreters gemäß § 13 AO und der abkommensrechtlichen Betriebsstättenregelung des Art. 5 DBA-MA.

3.1.1.2 Betriebsstätte

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-MA ist unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Hierfür ist unter anderem erforderlich, dass die ausländische Muttergesellschaft – ähnlich wie beim innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff

10) BFH, BStBl II 1995, 238.

11) Birk (Fn. 5), § 13 AO Rn. 14.

12) Ähnlich Faix/Wangler, IStR 2001, 65, 69.

13) Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, DBA-MA, Art. 5 Rn. 8; Görl, in: Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, Art. 5 MA Rn. 8.

14) Vgl. hierzu auch Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 Rn. 4; Görl (Fn. 13), Art. 5 Rn. 5; Keller/Schuch/Seibold/Wacker, IStR 1998, 625, 629.

15) Tipke/Kruse, § 12 AO Rn. 41, § 13 AO Rn. 9.

16) Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 152; Görl (Fn. 13), Art. 5 MA, Rn. 85.

AUFsätze

– Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung, vorliegend das Warenlager, besitzt. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die ausländische Muttergesellschaft das Warenlager in Eigenregie betreibt. In diesem Falle sind die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 DBA-MA erfüllt.

Gleichwohl ist die feste Geschäftseinrichtung „Warenlager“ nicht als Betriebsstätte anzusehen, da insoweit der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4a DBA-MA eingreift. Erforderlich hierfür ist, dass die im Warenlager verwahrten Güter oder Waren dem Anlage- oder Umlaufvermögen der ausländischen Muttergesellschaft unterfallen und daher in seiner Steuerbilanz zu erfassen sind. Das Bestehen wirtschaftlichen Eigentums (z. B. Eigentumsvorbehalt) ist ausreichend. Weiterhin ist erforderlich, dass die ausgeübte Tätigkeit die Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung der Güter oder Waren beinhaltet. Es muss sich daher um eine Einrichtung handeln, in der Waren, Rohstoffe, Halb- und Fertigprodukte aufbewahrt werden, bevor sie weiterverarbeitet oder an einen anderen Ort verbracht werden¹⁷. Schließlich ist notwendig, um die Anforderungen des Negativbeispiels in Art. 5 Abs. 4 Buchst. a DBA-MA zu erfüllen, dass der ausländischen Muttergesellschaft die Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung zuzurechnen ist. Diese Voraussetzungen sind jedenfalls im Falle der Eigenverwaltung des Warenlagers gegeben, mit der Folge, dass es abkommensrechtlich nicht als Betriebsstätte anzusehen ist und somit gemäß Art. 7 DBA-MA das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Konzerns zugewiesen ist. Eine deutsche Besteuerung findet nicht statt.

Gleiches gilt hinsichtlich der Bestände von Gütern oder Waren der Muttergesellschaft, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden. Insoweit greift die Vorschrift des Art. 5 Abs. 4b DBA-MA ein, die ausdrücklich festhält, dass über die Einrichtungen zur Lagerung hinaus auch die Lagerbestände – so man diese überhaupt als feste Geschäftseinrichtung ansehen will¹⁸ – keine Betriebsstätte begründen.

3.1.2 (Ständiger) Vertreter, Vertreter-Betriebsstätte

Zum gleichen Ergebnis gelangt man auch, wenn das Warenlager nicht unmittelbar von der ausländischen Muttergesellschaft verwaltet wird, sondern diese die Lagerverwaltung auf einen externen Lagerverwalter überträgt. Dann liegt mangels Verfügungsmacht der ausländischen Muttergesellschaft über das Warenlager keine Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-MA vor, so dass lediglich noch die Möglichkeit einer Vertreter-Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 5, 6 DBA-MA verbleibt.

Im Gegensatz zum innerstaatlichen Recht ist für eine Vertreter-Betriebsstätte allerdings notwendig, dass der Vertreter (Lagerverwalter) eine Abschlussvollmacht besitzt, die er für gewöhnlich auch ausübt¹⁹. Hieran wird es regelmäßig fehlen, wenn es sich lediglich um eine reine Lagerverwaltung handelt und der Lagerverwalter keine Vertragsabschlüsse beispielsweise über Einkauf oder Verkauf tätigt, sondern lediglich tatsächliche Handlungen wie beispielsweise In-Empfangnahme der angelieferten Waren, Verwahrung derselben im Warenlager, Inventarisierung des Lagerbestandes, Auslieferungen, etc., vornimmt.

3.1.3 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die ausschließliche Lagerverwaltung unabhängig davon, ob von der ausländischen Muttergesellschaft in Eigenregie durchgeführt oder mittels eines externen Lagerverwalters, abkommensrechtlich keine Betriebsstätte begründet. Die inländische Lagerverwaltung führt daher nicht zur beschränkten Steuerpflicht der ausländischen Muttergesellschaft.

3.2 Einkaufstätigkeiten im Zusammenhang mit der Lagerverwaltung

Selten erschöpft sich die Tätigkeit des Lagerverwalters jedoch in der reinen Verwaltung der Güter und Waren. Vielmehr ist regelmäßig notwendig, das Warenlager auch lieferfähig zu halten und somit Einkäufe vorzunehmen. Dabei unterfällt der Einkaufstätigkeit aber nicht nur der klassische Zukauf von Waren und Gütern. Auch bereits die Entgegennahme von gelieferten Waren nebst Qualitätsprüfung verbunden mit dem Recht des Lagerverwalters, mangelhafte Waren nicht anzunehmen, sondern zurückzuweisen, ist dem Einkaufsbereich zuzurechnen. All diese Einkaufstätigkeiten werden oftmals direkt vom Lagerverwalter für die ausländische Muttergesellschaft durchgeführt. Hierbei stellt sich wiederum die Frage, ob durch die zusätzliche Einkaufstätigkeit eine Betriebsstätte/Vertreter-Betriebsstätte begründet wird.

3.2.1 Betriebsstätte

Für den Fall, dass die Lagerverwaltung nebst Einkaufstätigkeit in Eigenregie durchgeführt wird, liegt abkommensrechtlich eine feste Geschäftseinrichtung vor (s. o.). Allerdings greift hier der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4d, f DBA-MA ein, der besagt, dass eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen, nicht als Betriebsstätte anzusehen ist. Die zusätzliche Einkaufstätigkeit unterfällt daher dem Negativkatalog. Zwar ist vorliegend der alleinige Zweck der festen Geschäftseinrichtung nicht nur der Einkauf von Waren, sondern auch die Lagerung. Diese Tätigkeit ist jedoch – wie bereits oben ausgeführt – gemäß Art. 5 Abs. 4a, b. DBA-MA ebenfalls vom Negativkatalog umfasst. Sofern mehrere der im Negativkatalog genannten Tätigkeiten zusammentreffen, stellt Art. 5 Abs. 4f DBA-MA klar, dass durch die Kumulation solcher Tätigkeiten ebenfalls keine Betriebsstätte begründet wird, sofern die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit noch vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Die sich aus dem Einkauf und der Lagerung der Waren ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung liegt sowohl bei einer Einzel- als auch bei einer Gesamtbetrachtung der Tätigkeiten noch im Vorfeld der Gewinnerzielung und ist daher als eine Tätigkeit vorbereitender Art anzusehen²⁰. Ein Grenzfall zur selbstständig wirtschaftsfähigen Gesamttätigkeit soll allerdings nach Görl²¹ dann erreicht sein, wenn Einkauf, Lagerung und Auslieferung zusammenfallen und lediglich der rein formelle Verkaufsfakt (Vertragsunterzeichnung) sich im Ausland vollzieht. Solange jedoch nur Einkauf und Lagerung zusammenfallen, ist hiervon nicht auszugehen.

Damit fehlt es an einer Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn mit der Folge, dass gemäß Art. 7 DBA-MA Deutschland kein Besteuerungsrecht zusteht.

3.2.2 (Ständiger) Vertreter, Vertreter-Betriebsstätte

Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn ein externer Lagerverwalter zusätzlich zur Lagerverwaltung auch den Einkauf der Waren tätigt, um einen festen Lagerbestand zu gewährleisten. In diesem Falle handelt der Lagerverwalter mit Abschlussvollmacht und übt diese auch aus.

17) Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 157f.; Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 87.

18) Zum lediglich deklatorischen Charakter der Vorschrift vgl. Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 163 sowie Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 88.

19) Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 200; Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 117; Faix/Wangler, IStR 1998, 65, 69; Wilke, PISr 2001, 22, 23f.; Piltz, IStR 2004, 181, 183.

20) Vgl. Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 182f.

21) Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 97.

AUFsätze

Unabhängig davon, ob es sich um einen abhängigen Vertreter gemäß Art. 5 Abs. 5 DBA-MA oder um einen unabhängigen Vertreter gemäß Art. 5 Abs. 6 DBA-MA handelt, liegt in keinem Fall eine Vertreter-Betriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft vor. Handelt der Lagerverwalter als abhängiger Vertreter, weil er beispielsweise ein Angestellter der ausländischen Muttergesellschaft ist oder weil er als unabhängiger Vertreter außerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, so greift der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4d DBA-MA ein, der eine Betriebsstätte verneint²².

Handelt der Warenverwalter hingegen als unabhängiger Vertreter, weil er in keinem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zur ausländischen Muttergesellschaft steht (Regelfall), so greift Art. 5 Abs. 6 DBA-MA ein, der besagt, dass ein selbstständiger Vertreter, der innerhalb seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt, keine Betriebsstätte für den Vertretenen begründet.

Dies gilt übrigens auch für den Fall, dass die Einkäufe nicht vom Lagerverwalter, sondern von einem inländischen Tochterunternehmen der ausländischen Muttergesellschaft für diese zusätzlich zu seiner sonstigen Verkaufstätigkeit vorgenommen werden²³. In diesem Fall wird regelmäßig von einem unabhängigen Vertreter auszugehen sein, so dass durch die Einkaufstätigkeit der inländischen Konzerntochter keine Betriebsstätte der Muttergesellschaft im Inland begründet wird (Art. 5 Abs. 6 DBA-MA). Sofern ausnahmsweise die Tochtergesellschaft jedoch als abhängiger Vertreter gemäß Art. 5 Abs. 5 DBA-MA anzusehen ist, beispielsweise weil die für die Einkaufstätigkeit gezahlten Preise sich an konzerninterne Verrechnungspreise anlehnen und deshalb – zumindest indiziell – der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit überschritten ist²⁴, greift dennoch der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4d, f DBA-MA ein. Die Begründung einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft scheidet aus.

3.2.3 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass Einkaufsaktivitäten zusätzlich neben der reinen Lagerverwaltung nicht zu einer inländischen Betriebsstätte führen. Dies gilt sowohl für den Fall der Durchführung der Einkaufstätigkeiten durch die ausländische Muttergesellschaft in Eigenregie als auch für den Fall, dass ein externer Lagerverwalter die Einkaufstätigkeiten durchführt.

3.3 Verkaufstätigkeiten im Zusammenhang mit der Lagerverwaltung

Oftmals erschöpft sich die Tätigkeit des inländischen Lagerverwalters jedoch nicht nur in der Lagerbewirtschaftung und dem Wareneinkauf. Häufig sind Konstellationen anzutreffen, in denen der Lagerverwalter zusätzlich auch Verkaufstätigkeiten für die ausländische Muttergesellschaft durchführt.

Dabei ist weniger an die klassische Verkaufstätigkeit, die in der Veräußerung von Waren und Gütern besteht und regelmäßig von konzerneigenen Vertriebsgesellschaften durchgeführt wird, zu denken. Zu denken ist aber an dem Verkauf nachgelagerte Annex-Tätigkeiten wie beispielsweise das Zurverfügungstellen einer Reparaturannahmestelle im Warenlager oder der Abschluss von Mietverträgen für Ersatzgeräte während der Reparaturzeit durch den Lagerverwalter. Ebenfalls kritisch ist die Abwicklung von Garantiefällen durch den Lagerverwalter, also die Entscheidung über das Bestehen eines Garantiefalles, der Durchführung einer Nachbesserung oder Neulieferung. Alle diese Tätigkeiten gehen über die Lagerverwaltung bzw. Lagerbewirtschaftung hinaus, erfordern einen Vertragsabschluss und sind dem Verkaufsbereich zuzurechnen²⁵. Gleiches gilt für konzerninterne Verkäufe,

also beispielsweise für den Fall, dass die ausländische Muttergesellschaft der inländischen (Vertriebs-) Tochtergesellschaft zum Zwecke des Weiterverkaufs an den Kunden Waren verkauft²⁶. Es stellt sich daher die Frage, wie solche Sachverhalte abkommensrechtlich zu beurteilen sind.

3.3.1 Betriebsstätte

Sofern das Warenlager nebst den oben beschriebenen Verkaufstätigkeiten von der ausländischen Muttergesellschaft selbst betrieben wird, liegt eine Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-MA vor. Der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 DBA-MA greift nicht ein, da Verkaufstätigkeiten keine Hilfs- und Nebengeschäfte darstellen, die im Vorfeld der Gewinnerzielung anzusiedeln sind. Entsprechend umfasst Art. 5 Abs. 4 DBA-MA auch keine Verkaufstätigkeiten.

Folge dieser (schädlichen) Verkaufsaktivitäten ist nicht nur, dass lediglich der inländische Verkaufsbereich als Betriebsstätte angesehen wird, vielmehr infiziert die Verkaufstätigkeit auch eventuelle – sonst keine Betriebsstätte begründenden – Einkaufs- bzw. Lagerverwaltungstätigkeiten²⁷. In Anbetracht dieses Befundes stellt sich die Frage, ob dieses Ergebnis nicht durch die Einschaltung eines externen Lagerverwalters vermeidbar ist.

3.3.2 (Ständiger) Vertreter/Vertreter-Betriebsstätte

Wird die Lagerverwaltung nebst Verkaufstätigkeit von einem externen Lagerverwalter mit Abschlussvollmacht durchgeführt, liegt nur dann eine Vertreter-Betriebsstätte vor, wenn es sich bei dem Lagerverwalter nicht um einen unabhängigen Vertreter, der innerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit tätig ist, handelt. Dies bedeutet, dass eine Vertreter-Betriebsstätte dann vermeidbar ist, wenn der Lagerverwalter als innerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelnder unabhängiger Vertreter anzusehen ist. Die Abgrenzung zwischen abhängigem und unabhängigem Vertreter ist insoweit von entscheidender Bedeutung ebenso wie die Frage, wo die ordentliche Geschäftstätigkeit des Lagerverwalters endet.

3.3.2.1 Abgrenzung abhängiger/unabhängiger Vertreter

Ausgangspunkt für die unterschiedliche Behandlung von abhängigen und unabhängigen Vertretern ist die Überlegung, dass ein unabhängiger Vertreter dem Vertretenen regelmäßig ein unter fremden Dritten übliches Entgelt in Rechnung stellen wird, weshalb ein Betriebsstättengewinn des Vertretenen regelmäßig nicht anfällt. Demgegenüber entsteht bei Einschaltung eines abhängigen Vertreters i. d. R. ein Betriebsstättengewinn, da dessen Entgelt gewöhnlich niedriger ist als das eines unabhängigen Vertreters²⁸. Ausgehend von dieser Überlegung, über die Einvernehmen besteht, wird in letzter Zeit die Frage der Abgrenzung eines abhängigen vom unabhängigen Vertreter in der Literatur zunehmend diskutiert²⁹. Auch die Rechtsprechung ist insoweit nicht einheitlich³⁰. Seit 2003 ist dieser Thematik auch eine eige-

22) MA-Kommentar Tz. 38.6; Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 152; Piltz, IStR 2004, 181, 185.

23) BFH, BStBl II 1995, 238.

24) Vgl. insoweit Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 232, der bei der Anwendung von Konzernverrechnungspreisen zusammen mit der konzernmäßigen Bindung der inländischen Tochtergesellschaft von einer indizierten Tätigkeit außerhalb der ordentlichen Geschäftstätigkeit ausgeht. A. A. wohl BFH, BStBl II 1995, 238.

25) Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 91 m. w. N.

26) Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 172.

27) Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 172.

28) Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 221; Sieker, DB 1996, 981.

29) Endres, IStR 1996, 1ff.; Prinz, FR 1996, 479ff.; Wilke, PIStB 2001, 22, 24f.; Piltz, IStR 2004, 181, 185ff.; Wassermeyer (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 203, 225; Görl (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 145ff.

30) BFH, BStBl II 1975, 626; 1984, 94; 1995, 238.

AUFsätze

ne Teilziffer im Kommentar zum OECD-Musterabkommen gewidmet³¹.

Im Ergebnis sind die einzelnen Auffassungen jedoch weniger unterschiedlich als man zunächst annehmen könnte. Die Unterschiede betreffen hauptsächlich die Terminologie³². Während nach der Literatur ein unabhängiger Vertreter angenommen wird, wenn er von dem Unternehmen, das er vertritt, sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unabhängig ist³³, stellt der BFH auf das Bestehen einer sachlichen und persönlichen Unabhängigkeit des Vertreters vom Vertretenen ab³⁴. Einigkeit besteht hierbei, dass die alleinige sachliche Abhängigkeit zur Versagung der Unabhängigkeit des Vertreters nicht ausreicht, da auch typische Fälle eines unabhängigen Vertreters, wie beispielsweise Makler oder Kommissionäre, den Weisungen ihres Auftraggebers unterliegen. Daher stellt der BFH schwerpunktmäßig auf die persönliche Abhängigkeit des Vertreters ab, die anhand einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln ist. Im Rahmen einer solchen Gesamtbetrachtung ist von einer persönlichen Abhängigkeit auszugehen, wenn die Weisungsgebundenheit umfassend, wie es beispielsweise beim arbeitsrechtlichen Direktionsrecht der Fall ist, besteht und nicht nur in Bezug auf ein konkretes Geschäft. In einem Arbeitsverhältnis zum Vertretenen stehende Personen, auch leitende Angestellte, sind daher typische Beispiele abhängiger Vertreter³⁵.

Von einer Gesamtbetrachtung geht auch die Literatur aus, die auf die rechtliche und wirtschaftliche Selbstständigkeit des Vertreters abstellt. Hinsichtlich der rechtlichen Selbstständigkeit ist zu beachten, dass die Kontrolle unberücksichtigt bleibt, die eine Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin über ihre Tochtergesellschaft ausübt³⁶. Der Schwerpunkt der Prüfung liegt daher auf der wirtschaftlichen Unabhängigkeit. Indizien für die Gesamtbetrachtung i. S. einer Abhängigkeit des Vertreters können sein:

- Bestehen einer Festvergütung und Übernahme der Geschäftskosten durch den Vertretenen unabhängig von deren Höhe;
- Tätigkeit für nur ein Unternehmen über einen längeren Zeitraum;
- fehlende eigene Infrastruktur (Geschäftsräume) des Vertreters;
- fehlender Entscheidungsspielraum des Vertreters;
- keine eigene Arbeitszeitgestaltung des Vertreters³⁷.

Letztlich beurteilt sich die Frage der wirtschaftlichen Unabhängigkeit bzw. der persönlichen Unabhängigkeit nach dem Bestehen eines Unternehmerrisikos. Trägt der Vertreter bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände des konkreten Falles das Unternehmerrisiko, so ist er als persönlich unabhängig bzw. als wirtschaftlich unabhängig und damit sowohl nach BFH als auch nach Literaturansicht als unabhängiger Vertreter anzusehen. Dies geht so weit, dass nach herrschender Meinung bei verbundenen Unternehmen die Unabhängigkeit bejaht wird, wenn die inländische Tochtergesellschaft neben ihrer Vertreterstätigkeit für die ausländische Muttergesellschaft noch eine eigene umfassende Wirtschaftstätigkeit (z. B. Produktionsbetrieb) entfaltet³⁸.

Ein externer Lagerverwalter, der beispielsweise neben der Lagerverwaltung auch eine Reparaturannahmestelle bereitstellt oder für seinen Auftraggeber mit Kunden Verträge über Mietgeräte für Reparaturzeiten abschließt, ist regelmäßig als unabhängiger Vertreter anzusehen. Dies ergibt sich daraus, dass ein externer Lagerverwalter im Regelfall mehrere Auftraggeber hat, keine Festvergütung oder gar eine Verlustübernahmezusage erhält und daher im Rahmen einer Gesamtbetrachtung sein eigenes Unternehmerrisiko trägt.

3.3.2.2 Ordentliche Geschäftstätigkeit

Durch einen unabhängigen Vertreter wird jedoch nur dann eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne vermieden,

wenn der Vertreter (Lagerverwalter) im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Für die Frage, welche Aktivitäten sich im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit befinden, stellt der BFH – und ihm folgend die Literatur – auf den branchenüblichen Geschäftsbereich der Berufsgruppe der Makler, Kommissionäre und sonstiger unabhängiger Vertreter ab. Eine Bezugnahme auf die bisher vom Vertreter betriebene Geschäftstätigkeit wird als Vergleichsmaßstab abgelehnt³⁹.

Bei einem externen Lagerverwalter ist daher die Frage zu stellen, ob die durchgeführten Verkaufstätigkeiten, wie beispielsweise Reparaturannahme und Abschluss von Mietverträgen für Ersatzgeräte während Reparaturzeiten, bei abstrakter Betrachtung sich in das Berufsbild unabhängiger Vertreter wie Makler oder Kommissionäre eingliedern.

Unterhält der externe Lagerverwalter für die ausländische Muttergesellschaft oder eine ausländische Vertriebs Tochtergesellschaft des Konzerns eine Reparaturannahmestelle, wickelt Garantieansprüche ab und schließt Mietverträge für Ersatzgeräte während der Reparaturzeit, so handelt er noch innerhalb der ordentlichen Geschäftstätigkeit eines sonstigen unabhängigen Vertreters. Zu den „sonstigen unabhängigen Vertretern“ i. S. des Art. 5 Abs. 6 DBA-MA ist in Deutschland auch der Typus des Handelsvertreters gemäß §§ 84ff. HGB zu zählen⁴⁰. Der Handelsvertreter schließt als selbstständiger Gewerbetreibender für andere Unternehmer in deren Namen Geschäfte ab⁴¹. Die Tätigkeit des externen Lagerverwalters hinsichtlich seiner Verkaufstätigkeiten ist daher bei abstrakter Betrachtung unter das Berufsbild eines Handelsvertreters zu subsumieren. Dies sollte auch dann gelten, wenn man berücksichtigt, dass es sich hierbei nur um Annex-Geschäfte des Warenverkaufs handelt und diese daher nur einen Randbereich der sonst üblichen Tätigkeit eines Handelsvertreters betreffen. Dafür spricht insbesondere, dass die Art der durch den Handelsvertreter abgeschlossenen Geschäfte im Gesetz nicht näher definiert ist und sich die Abschlussstätigkeit des Handelsvertreters daher auf alle Arten von Geschäften beziehen kann, die im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens (Vertretenen) vorkommen können⁴². Darunter fallen auch die aufgezeigten Annex-Geschäfte zum Verkauf.

Tätigt der externe Lagerverwalter daher die dargestellten Verkaufstätigkeiten, so handelt er als unabhängiger Vertreter noch im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit i. S. des Art. 5 Abs. 6 DBA-MA. Eine Vertreter-Betriebsstätte wird hierdurch nicht begründet.

3.3.2.3 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass auch Annex-Tätigkeiten zum Verkauf als Verkaufstätigkeiten zu beurteilen sind und

31) Art. 5 Tz. 37 MA-Kommentar sowie *Krabbe*, ISrR 2003, 253, 255f.

32) Vgl. auch *Endres*, ISrR 1996, 1, 3.

33) Art. 5 Tz. 37 MA-Kommentar, *Wassermeyer* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 225; *Görl* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 147.

34) Zuletzt BFH, BStBl II 1995, 238.

35) *Görl* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 145.

36) Art. 5 Abs. 7 DBA-MA; Art. 5 Tz. 38.1 MA-Kommentar; *Görl* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 147; BfE, BStBl I 1999, 1076 (Tz. 1.2.2).

37) Ein Kriterienkatalog findet sich bei *Piltz*, ISrR 2004, 181, 186; ebenso sind Einzelkriterien in Art. 5, Tz. 38-38.6 MA-Kommentar aufgezählt.

38) BFH, BStBl II 1995, 238; *Görl* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 147; *Wilke*, PISrB 2001, 22, 25; *Endres*, ISrR 1996, 1, 3; anderer Ansicht: *Wassermeyer* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 225, *Piltz*, ISrR 2004, 181, 186.

39) BFH, BStBl II 1995, 238, 240; *Endres*, ISrR 1996, 1, 4; *Wilke*, PISrB 2001, 22, 25; *Prinz*, FR 1996, 479, 483; *Görl* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 150; Kritisch: *Wassermeyer* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 232, der auf die Gewinnerzielungsabsicht des Vertretenen abstellt. Ähnlich *Piltz*, ISrR 2004, 181, 187.

40) *Görl* (Fn. 13), Art. 5 MA Rn. 146.

41) *Roth*, in: *Koller/Roth/Morck*, HGB Kommentar, 4. Aufl., § 84 Rn. 5.

42) v. *Hoyningen-Huene*, Münchener Kommentar HGB, § 84 Rn. 61.

AUFsätze

bei Eigenverwaltung des Warenlagers durch die ausländische Muttergesellschaft eine Betriebsstätte begründen. Die Verkaufstätigkeit infiziert sodann auch die – für sich betrachtet – keine Betriebsstätte begründenden Tätigkeiten. Dieses Ergebnis kann vermieden werden, indem diese Aufgaben auf einen externen Lagerverwalter übertragen werden. Dieser handelt sodann als unabhängiger Vertreter noch im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit.

4. Zusammenfassung

1. Nach innerstaatlichem Recht begründet die Lagerverwaltung eines inländischen Warenlagers durch die ausländische Muttergesellschaft in Eigenregie eine Betriebsstätte. Für den Fall, dass diese Tätigkeit auf einen externen Lagerverwalter outgesourct wird, ist dieser als ständiger Vertreter anzusehen.

Gleiches gilt für den Fall, dass am Warenlager Einkaufstätigkeiten sowie Annex-Tätigkeiten zum Verkauf (Reparaturannahme, Abschluss von Mietverträgen für Ersatzgeräte während Repara-

turzeiten, Abwicklung von Garantiefällen, etc.) durchgeführt werden.

2. Abkommensrechtlich hat Deutschland für diese Tätigkeiten jedoch nur in begrenztem Umfang das Besteuerungsrecht inne. So liegt bei der reinen Lagerverwaltung weder eine Betriebsstätte noch eine Vertreter-Betriebsstätte vor. Gleiches gilt für (am Warenlager) durchgeführte Einkaufstätigkeiten.

Lediglich die Durchführung von Verkaufstätigkeiten (auch Annex-Tätigkeiten zum Verkauf) begründen für den Fall, dass die Verkaufstätigkeit in Eigenregie der ausländischen Muttergesellschaft durchgeführt wird, abkommensrechtlich eine Betriebsstätte. Dann infiziert allerdings die schädliche Verkaufstätigkeit die sonstigen – für sich betrachtet keine Betriebsstätte begründenden – Tätigkeiten. Dieses Ergebnis ist jedoch durch die Übertragung der gesamten Tätigkeiten auf einen externen Lagerverwalter vermeidbar. Eine Vertreter-Betriebsstätte wird hierbei – selbst bei Verkaufstätigkeiten – nicht begründet, da der externe Lagerverwalter regelmäßig als unabhängiger Vertreter, der noch innerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, anzusehen ist.