

## Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen im Bereich der Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

von RA/FAfStR Dr. Stephan Seltenreich, Dipl.-Finanzwirt (FH),  
Partner der internationalen Rechtsanwaltskanzlei White & Case LLP,  
Frankfurt am Main

**Geltungsbereich:** Deutschland.

**Rechtsgrundlagen:** AO; BMF v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, S. 1076; DBA; EStG; HGB; OECD-MA; OECD-Musterkommentar (OECD-MK).

**Literatur:** Baranowski, Steuerfolgen bei Einschaltung eines „Ständigen Vertreters“, IWB 1997, F. 3 Gr. 2 S. 719; Boergen, Vertreterbetriebsstätte und organchaftliches Handeln, IStR 2003, S. 798; Buciek, Kann ein Organ einer Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ sein?, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 289; Endres, Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, IStR 1996, S. 1; Faix/Wangler, Steuerliche Risiken anlässlich des Wechsels einer deutschen Kapitalgesellschaft vom Vertragshändler zum Kommissionär, IStR 2001, S. 65; Görl, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., München 2003; Günkell, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, Herne/Berlin, Stand Februar 2005; Heußner, Vertreterbetriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft – die Praxis wartet auf eine höchstrichterliche Entscheidung, IStR 2004, S. 161; Kolb/Lüthi, Überblick über die Teilrevision 1994 des OECD-Musterabkommens, IWB 1994, F. 10 Gr. 2 S. 1059; Krabbe, OECD-Musterabkommen 2003, IStR 2003, S. 256; Kroppen, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, Herne/Berlin, Stand Februar 2005; ders., Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte nach Abkommensrecht, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 691; Kroppen/Hüffmeier, Der Kommissionär als Betriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen, IWB 1995, F. 3 Gr. 2 S. 637; Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Köln 2005; Piltz, Wann liegt eine DBA-Vertreter-Betriebsstätte vor?, IStR 2004, S. 181; Prinz, Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen, FR 1996, S. 479; Puls, Kann der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ im Inland sein?, RIW 2004, S. 172; Seltenreich, Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften – Rechtslage und Gestaltungsmöglichkeiten, IStR 2004, S. 589; Timmermans, Wechsel vom Vertragshändler zum Kommissionär innerhalb eines internationalen Konzerns, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 805; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, Stand Januar 2005; ders., Anmerkung zu BFH I R 138/97, IStR 1999, S. 405; Wilke, Die Vertreterbetriebsstätte im internationalen Steuerrecht, PIS 2001, S. 22.

Im Zuge zunehmender Globalisierung und Mobilität ergeben sich für Unternehmen auch zunehmend Möglichkeiten, in anderen Staaten als dem Sitzstaat tätig zu werden. Eine dieser Möglichkeiten besteht darin, mittels eines Vertreters im Ausland Aktivitäten zu entfalten und Einnahmen zu erzielen. Beispielhaft sei hierfür die Umstrukturierung von Tochtergesellschaften vom Vertragshändler zum Kommissionär genannt (vgl. Kroppen/Hüffmeier, IWB 1995, F. 3 Gr. 2 S. 637; Prinz, FR 1996, S. 479 ff.; Timmermans, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 805; Faix/Wangler, IStR 2001, S. 65). Hierbei stellt sich dann die Frage nach dem Besteuerungsrecht des Staates, in dem das Unternehmen seine (Vertreter-) Tätigkeit aufnimmt, was juristisch zur Frage der Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte führt.

Zu dieser allgemeinen Globalisierungstendenz kommt hinzu, dass in Zeiten immer leerer werdender staatlicher Kassen die Finanzverwaltung verstärkt Versuche unternimmt, mittels der Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte Steuer-

substrat der deutschen Besteuerung zuzuführen (vgl. Boergen, IStR 2003, S. 798). Dabei geht es regelmäßig um die Frage, ob – aus deutscher Sicht – das inländische Handeln eines Vertreters für ein ausländisches Unternehmen eine Vertreter-Betriebsstätte begründet und damit gem. Art. 7, 5 OECD-MA (in den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA ist eine dem Musterabkommen entsprechende, oftmals wortgleiche Regelung aufgenommen) Deutschland das Besteuerungsrecht auf Gewinne, die aus dieser Vertreter-Betriebsstätte resultieren, zusteht.

Die Voraussetzungen für die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte sind bislang größtenteils noch ungeklärt. Daran ändern letztlich auch die zum 28. 1. 2003 eingefügten Ergänzungen im OECD-Musterkommentar (OECD-MK) nur wenig. So ist insbesondere klärungsbedürftig, inwieweit auch organschaftliches Handeln für die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte ausreichend ist, ob ein Kommissionär Vertreter i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein kann und wann das Merkmal der „gewöhnlichen Vertragsausübung“ gegeben ist. Letzteres wird nunmehr in Tz. 33.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA kommentiert und durch das Urteil des BFH vom 3. 8. 2005 (I R 87/04, BFH/NV 2006, S. 154 ff.) konkretisiert. Gleichwohl verbleibt für Unternehmen infolge der noch offenen Fragen eine nicht zu vernachlässigende Planungsunsicherheit, die im Extremfall zu einer Doppelbesteuerung führen kann (Piltz, IStR 2004, S. 187; Boergen, IStR 2003, S. 798). Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn Unternehmensgewinne im Sitzstaat versteuert werden und sich Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung herausstellt, dass im anderen Staat eine (Vertreter-) Betriebsstätte begründet wurde. Sind die Steuerbescheide im Sitzstaat bereits bestandskräftig, ist eine Doppelbesteuerung unvermeidbar (Boergen, IStR 2003, S. 798).

## **I. Anknüpfungspunkt der Vertreter-Betriebsstättenbesteuerung**

Unternehmensgewinne werden grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem sich der Wohnsitz des Unternehmers bzw. bei Kapitalgesellschaften der statutarische Sitz/effektive Verwaltungssitz des Unternehmens befindet. Dies ist der Ort, an dem die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung getroffen und in laufende Geschäftsführungsakte umgesetzt werden (BGHZ 97, S. 269, 272 m. w. N.). Daraus wird abgeleitet, dass eine derartige Verflechtung der Unternehmenstätigkeit mit dem Wirtschaftsleben des Sitzstaates besteht, was die Besteuerungshoheit rechtfertigt (vgl. Kroppen, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 7 OECD-MA, Rn. 54 ff.). Eine Ausnahme von diesem in Art. 7 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz OECD-MA festgehaltenen Prinzip findet sich bei ausländischen Betriebsstätten. In diesem Falle verfestigen sich die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens in einem anderen Staatsgebiet, in dem sich eine feste Geschäftseinrichtung befindet, die diese Verfestigung entsprechend dokumentiert (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Es ist daher ein Grad der Verflechtung der Unternehmenstätigkeit mit dem Wirtschaftsleben des anderen Staates gegeben, die erfordert, dass dessen Steuerniveau bereits aus Wettbewerbsgründen anzuwenden ist. Entsprechend wird dem Betriebsstättenstaat gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz OECD-MA das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne, die aus der Betriebsstätte resultieren, eingeräumt (Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 2). Fehlt eine derartige feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, handelt aber gleichwohl ein (abhängiger) Vertreter des Unternehmens mit einer gewissen Beständigkeit im anderen Vertragsstaat für das Unternehmen, so liegt unter gewissen Voraussetzungen eine Vertreter-Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA vor. In diesem Falle wird auch ohne Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte fingiert, wobei es sich allerdings um einen Ersatztatbestand (Tz. 35 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 216; a. A. Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 191 f.) handelt (Piltz, IStR 2004, S. 182).

Das grundsätzlich für Betriebsstätten erforderliche Merkmal der „festen Geschäftseinrichtung“ ist daher bei einer Vertreter-Betriebsstätte nicht erforderlich. Es wird vielmehr durch das Handeln des Vertreters für das aus-

ländische Unternehmen ersetzt. Zwar mag hierbei der Grad der wirtschaftlichen Betätigung des ausländischen Unternehmens im anderen Staat eine ähnliche Dimension einnehmen wie bei einer Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung, so dass die Schwelle, dem anderen Staat das Besteuerungsrecht einzuräumen, überschritten ist. Das Tatbestandsmerkmal „für das Unternehmen handelnde Person“ ist jedoch deutlich weniger greifbar und konturenloser als das zur Begründung einer Betriebsstätte mittels fester Geschäftseinrichtung, der – wenngleich, wie das Beispiel *e-commerce* zeigt, immer weniger – eine gegenständliche Griffbarkeit nicht abzusprechen ist. Dies ist auch der Grund, weshalb sich die Vertreter-Betriebsstätte hinsichtlich ihrer tatbestandlichen Erfordernisse eher als konturenloser und weniger transparent darstellt.

Im einen Fall wird daher an eine feste Geschäftseinrichtung angeknüpft, im anderen Fall ist der Anknüpfungspunkt das Handeln eines (abhängigen) Vertreters für das Unternehmen im anderen Staat. Beide Anknüpfungspunkte werden insoweit als gleichwertig angesehen, als die Rechtsfolgen, die das OECD-MA hieran knüpft, die gleichen sind, nämlich die Zuordnung des Besteuerungsrechts bezüglich Gewinnen aus der Betriebsstätte/Vertreter-Betriebsstätte zum Betriebsstättenstaat. Gleichzeitig ergibt sich daraus, dass die tatbestandliche Schwelle, die zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte überschritten werden muss, eine zumindest ähnlich hohe sein muss, mithin ein weitgehender Gleichlauf der Tatbestandsmerkmale erforderlich ist (Piltz, IStR 2004, S. 181 f.).

Es bestehen also zwei verschiedene Möglichkeiten, die zum Besteuerungsrecht des anderen Staates führen können, wobei hierfür jeweils zwei unterschiedlich hohe Schwellen bestehen (ebenso Buciek, a. a. O., S. 296 f.; vgl. auch Güntel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 218): Bei Begründung einer Betriebsstätte (egal in welcher Form) setzt diese Schwelle u. a. eine gewisse Intensivierung der geschäftlichen Aktivitäten durch einen Vertreter einer festen Geschäftseinrichtung im anderen Staat voraus. Die zweite Möglichkeit erfordert die Verlagerung des Wohnsitzes des Unternehmers bzw. bei Kapitalgesellschaften die Verlagerung des statutarischen/effektiven (Verwaltungs-) Sitzes in den anderen Staat. Im erstgenannten Fall tritt im anderen Staat nur eine beschränkte, auf den Betriebsstättengewinn begrenzte Steuerpflicht ein. Im zweiten Fall tritt im anderen Staat die unbeschränkte Steuerpflicht, also nach dem Welteinkommensprinzip ein. Dass die zweite Schwelle, die zur unbegrenzten Steuerpflicht führt, ungleich höher anzusiedeln ist, als die zu einer Betriebsstättenbegründung zu überschreitende Schwelle, leuchtet wegen der daran anknüpfenden unterschiedlichen Rechtsfolgen ein.

## II. Die Tatbestandsmerkmale der Vertreter-Betriebsstätte im Einzelnen

Gem. Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA bedarf es für die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte einer Person, die für ein Unternehmen in einem anderen Staat als dem Sitzstaat tätig ist (1.), die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen (2.) und diese Vollmacht auch gewöhnlich ausübt (3.). Dabei darf es sich bei der Person des Vertreters um keinen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter handeln, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt (4.). Des Weiteren darf es sich bei der Tätigkeit des Vertreters nicht lediglich um sog. Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA handeln (5.).

## 1. Für ein Unternehmen tätige Person

Der als Vertreter in Betracht kommende Personenkreis ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA. Danach kann jede natürliche Person, Gesellschaft und Personenvereinigung Vertreter i. S. des Art. 5 OECD-MA sein. Der Vertreter muss also selbst weder Steuersubjekt sein, noch in dem Staat, in dem er für das Unternehmen tätig wird, steuerlich ansässig sein, noch dort eine Geschäftseinrichtung haben. Dies ist nunmehr auch in Tz. 32 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA ausdrücklich geregelt, war aber bereits bisher herrschende Meinung (Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 205; Piltz, IStR 2004, S. 182; Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 222).

Das Unternehmen, für das der Vertreter tätig wird, muss des Weiteren Einkünfte aus Art. 7 OECD-MA erzielen. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn es sich nach deutschem Recht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG handelt. Eine Vertreter-Betriebsstätte kann daher nur bei Einkünften i. S. des Art. 7 OECD-MA begründet werden. Des Weiteren ergibt sich aus der Tatsache, dass es sich um einen Vertreter handeln muss und ein Einzelunternehmer nicht sein eigener Vertreter sein kann, dass die Tätigkeit des Geschäftsinhabers keine Vertreter-Betriebsstätte begründen kann (BFH v. 18. 12. 1990, BStBl II 1991, S. 395). Gleiches gilt wohl auch – wenn auch vom BFH noch nicht ausdrücklich entschieden – für den persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft, der in einem anderen Staat für die Personengesellschaft Verträge abschließt (gl. A. Piltz, IStR 2004, S. 183).

## 2. Vollmacht, insbesondere Kommissionärshandeln und organschaftliches Handeln

Der Vertreter muss die Vollmacht besitzen, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn eine rechtsgeschäftliche Vollmacht vorliegt. Unerheblich ist, wenn es sich hierbei um eine nach dem Zivilrecht des anderen Staates geltende Vollmacht handelt. Ebenfalls unerheblich ist, ob es sich um eine Innenvollmacht, Außenvollmacht, ausdrückliche oder konkludente Vollmacht, Duldungsvollmacht oder Anscheinsvollmacht handelt (Piltz, IStR 2004, S. 183). Nicht ausreichend ist hingegen, wie von der Finanzverwaltung und teilweise in der Literatur (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, S. 1076, Tz. 1.2.2 „Betriebsstättenerlass“; Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 201) vertreten, dass der Vertreter nur in tatsächlicher Hinsicht für das Unternehmen tätig wird. So muss sich das ausländische Unternehmen das Handeln eines Vertreters ohne Vertretungsmacht weder zurechnen lassen, noch kann es eine Vertreter-Betriebsstätte begründen. Soweit sich die Vertreter der Gegenmeinung auf das BFH-Urteil vom 12. 4. 1978 (BStBl II 1978, S. 494) berufen, ist dem entgegen zu halten, dass dieses sich nur auf ständige Vertreter im nationalen deutschen Recht nach dem heutigen § 13 AO bezieht, nicht jedoch auf Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (ebenso Piltz, IStR 2004, S. 183 f.).

### a) Handeln eines Kommissionärs

In diesem Zusammenhang stellt sich außerdem die Frage, wie das Handeln eines Kommissionärs einzuordnen ist. Dieser handelt zwar für fremde Rechnung, aber im eigenen Namen. Daraus folgt, dass er die Verträge nicht für das Unternehmen abschließt, was von der **herrschenden Meinung** (Kroppen/Hüffmeier, IWB 1995, F. 3 Gr. 2 S. 637, 641; Endres, IStR 1996, S. 1, 3; Wilke, PSt 2001, S. 24; Faix/Wangler, IStR 2001, S. 69; Timmermans, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 810; Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 228 f.; Piltz, IStR 2004, S. 184 f.; Kroppen, a. a. O., S. 698 ff.) so verstanden wird, dass der **Kommissionär eine Betriebsstätte nicht begründen** kann, weil er nach den entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften keine Vollmacht des Unternehmens besitzt und Verträge im eigenen Namen abschließt.

Ausgehend von der Auffassung, dass eine zivilrechtliche Vollmacht für die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte nicht erforderlich sei, sondern

der Vertreter nur in tatsächlicher Hinsicht für das Unternehmen tätig werden müsse, wird demhingegen von der **Finanzverwaltung** (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, S. 1076, Tz. 1.2.2 „Betriebsstättenerlass“) sowie der **gegenteiligen Literaturansicht** (Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 201a) auch das **Handeln des Kommissionärs als ausreichend** angesehen. Begründet wird dies zum einen durch Tz. 32.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA sowie durch systematische und entstehungsgeschichtliche Überlegungen. Da der Kommissionär in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA beispielhaft als typischer Vertreter genannt werde, müssten bei ihm damit auch alle Voraussetzungen eines Vertreters zum Zwecke des Abkommens erfüllt sein. Wenn daher der Kommissionär typischerweise im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handle, müsse dies auch für einen Vertreter zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte ausreichen.

Dies scheint nur auf den ersten Blick zutreffend. Bei genauerer Betrachtung ergibt sich jedoch Folgendes: Art. 5 Abs. 5 OECD-MA regelt die Voraussetzungen zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte. Demhingegen stellt Art. 5 Abs. 6 OECD-MA klar, dass eine Vertreter-Betriebsstätte nicht durch einen unabhängigen Vertreter begründet werden kann, selbst wenn ansonsten die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllt sind. Als typische unabhängige Vertreter werden Makler und Kommissionäre genannt. Die Verneinung der Vertreter-Betriebsstätte beim Tätigwerden unabhängiger Vertreter liegt in der Tatsache der Unabhängigkeit begründet. Die beispielhaft genannten Berufsbranchen Makler und Kommissionäre sind daher lediglich als Berufsgruppen anzusehen, die typischerweise unabhängig handeln (Kroppen, a. a. O., S. 699 f.; Kroppen/Hüffmeier, IWB 1995, F. 3 Gr. 2 S. 637, 639). Hiervon ist jedoch die Frage der Vollmacht zu unterscheiden. Diese stellt vielmehr ein in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA festgelegtes Tatbestandsmerkmal dar und muss zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte **neben** der Abhängigkeit des Vertreters vorliegen (Kroppen, a. a. O., S. 700; Timmermans, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 810; Kroppen/Hüffmeier, IWB 1995, F. 3 Gr. 2 S. 637, 639). Die Berufsgruppe der Makler und Kommissionäre ist jedoch in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nur deshalb genannt, weil diese typischerweise unabhängig sind, nicht jedoch weil sie typischerweise über eine ausreichende Vollmacht verfügen. Ob letzteres der Fall ist, beantwortet sich vielmehr nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Aus der Systematik von Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA lässt sich daher kein Rückschluss auf die Art bzw. Qualität der zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte notwendigen Vollmacht ableiten. Hierfür ist vielmehr erforderlich, dass der Vertreter nicht nur für fremde Rechnung, sondern auch im fremden Namen handelt, was bei einem Kommissionär gerade nicht der Fall ist.

Diese Auffassung lässt sich auch nicht durch die Kommentierung in Tz. 32.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA erschüttern. Diese lautet: „Ferner soll der Ausdruck ‚Vollmacht‘ im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, die Anwendung des Absatzes [gemeint ist Abs. 5] nicht auf Vertreter beschränken, 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 tatsächlich im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden.“

Die Passage zielt jedoch weniger auf den Kommissionär ab, der gem. § 383 HGB im eigenen Namen und für fremde Rechnung tätig wird, als vielmehr auf den dem Common Law geläufigen „undisclosed agent“. Dieser bindet mit rechtsverbindlicher Wirkung im Außenverhältnis den hinter ihm stehenden Auftraggeber, ohne dass er in dessen Auftrag auftreten muss. Ein sol-

ches ist jedoch beim Kommissionär gerade nicht der Fall. Dieser handelt im eigenen Namen und verpflichtet daher nicht den hinter ihm stehenden Kommittenten (Timmermans, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 810; Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 229; Faix/Wangler, IStR 2001, S. 69; Kroppen, a. a. O., S. 702 f.; Piltz, IStR 2004, S. 185). Die Aufnahme der zitierten Passage in Tz. 32.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA sollte daher sicherstellen, dass beim Handeln eines *undisclosed agent* eine Betriebsstätte angenommen werden kann. Damit wurde den Bedenken Großbritanniens, die es in der alten Tz. 45 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA angemerkt hatte, Rechnung getragen. Das Vereinigte Königreich hat mit der Neufassung der Tz. 32.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA auf seine Anmerkung verzichtet (Kroppen, a. a. O., S. 720 f.; Kolb/Lüthi, IWB 1994, F. 10 Gr. 2 S. 1059). Daraus ergibt sich, dass die zitierte Passage nicht auf den nach kontinentaleuropäischem Recht bekannten Kommissionär abzielt, sondern auf den *undisclosed agent* nach Common Law.

Unabhängig von den systematischen und entstehungsgeschichtlichen Überlegungen hätte die von der Finanzverwaltung und Wassermeyer vorgetragene Gegenmeinung auch zur Folge, dass das Tatbestandsmerkmal „Vollmacht“ über seinen Wortsinn hinaus ausgedehnt würde (ebenso Piltz, IStR 2004, S. 185). Vollmacht bedeutet nämlich im juristischen Sinne, dass eine dritte Person für einen anderen handelt und dieser andere sich die hieraus ergebenden Rechtsfolgen zurechnen lassen muss, mithin gebunden wird. Dies ist jedoch beim Kommissionär, der Verträge zwar auf fremde Rechnung aber nicht im fremden Namen abschließt, gerade nicht der Fall. Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der Kommissionär keine Vollmacht i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA besitzt und daher auch keine Vertreter-Betriebsstätte begründen kann.

#### **b) Tätigwerden eines organschaftlichen Vertreters**

Unterschiedlich beurteilt wird des Weiteren die Frage, ob das Tätigwerden eines organschaftlichen Vertreters (Vorstand, Geschäftsführer) eine Vertreter-Betriebsstätte begründen kann. Auch das BFH-Urteil vom 3. 8. 2005 (BFH/NV 2006, S. 154) lässt diese Fragen mangels Entscheidungserheblichkeit offen, wenngleich eine Entscheidung hierüber sicherlich zu mehr Rechtssicherheit und einer besseren Konturierung der Vertreter-Betriebsstätte beigetragen hätte und die Klärung dieser Frage der Grund für die Zulassung der Revision durch das Finanzgericht war.

#### **aa) Keine Annahme einer Vertreter-Betriebsstätte**

Einige Finanzgerichte (FG Niedersachsen, VI 480/89, RIW 1991, S. 1055; FG Rheinland Pfalz, 4 K 2438/95, EFG 1998, S. 576; FG Düsseldorf, 15 K 8624/99, EFG 2003, S. 1125; FG Münster, 9 K 5233/96, nicht veröffentlicht) sowie ein Teil der Literatur (Görl, in: V/L, a. a. O., Art. 5, Rn. 115; Boergen, IStR 2003, S. 800 ff.; Baranowski, IWB 1997, F. 3 Gr. 2 S. 719 f.; Wilke, PIST 2001, S. 23; Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 218; Mössner, a. a. O., Rn. B 193) vertreten die Ansicht, dass ausgehend von der Erkenntnis, dass der (Einzel-) Unternehmer nicht sein eigener Vertreter sein kann, eine organschaftliche Vertretung ein Handeln des Unternehmens selbst darstellt und somit keine Vertreter-Betriebsstätte begründen kann.

#### **bb) Annahme einer Vertreter-Betriebsstätte**

Andere Finanzgerichte (FG München, V 3061/97, EFG 1998, S. 519; 7 V 1/98, EFG 1998, S. 1481; FG Münster, 9 K 5177/98 K, EFG 2004, S. 1498) sowie ein anderer Teil der Literatur (Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 201; ders., IStR 1999, S. 405; Heußner, IStR 2004, S. 161; Piltz, IStR 2004, S. 184; Puls, RIW 2004, S. 172; Buciek, a. a. O.) gehen demhingegen davon aus, dass es keinen Unterschied machen könne, ob das Handeln des Vertreters auf organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht beruhe. Während die hierzu ergangenen finanzgerichtlichen Urteile eine Begründung

weitestgehend vermissen lassen, begründen Wassermeyer und Heußner ihre Auffassung der Gleichbehandlung von organschaftlicher und rechtsgeschäftlicher Vertretung damit, dass die organschaftliche Vertretung von der aus dem Dienstvertrag des Geschäftsführungsorgans resultierenden rechtsgeschäftlich erteilten Vertretung überlagert werde. Außerdem unterscheide Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht nach der Art der Vertretungsmacht, sondern stelle lediglich darauf ab, dass eine Vertretung stattfinde. Buciek begründet seine Auffassung mit einem „Erst-recht-Schluss“. So stelle der organschaftliche Vertreter eine noch unmittelbarere Repräsentation des Unternehmens dar als „lediglich“ ein rechtsgeschäftlicher Vertreter, beispielsweise ein „normaler“ Arbeitnehmer. Wenn aber bereits der „normale“ Arbeitnehmer eine Vertreter-Betriebsstätte begründe, so müsse dies a majore ad minus erst recht beim organschaftlichen Vertreter möglich sein.

Piltz, der im Ergebnis die gleiche Ansicht wie die vorgenannten Autoren vertritt, begründet dies vornehmlich mit Praktikabilitätserwägungen, ebenso Buciek, der dies jedoch nur als Hilfserwägung ansieht. So gelange man dann in erhebliche praktische Probleme, wenn der Status der betreffenden Person während eines Wirtschaftsjahres wechsele, beispielsweise vom Prokuristen zum Geschäftsführer bzw. umgekehrt. Um diesen Problemen aus dem Wege zu gehen, spricht sich Piltz ebenfalls für eine Gleichstellung der organschaftlichen Vertretung mit der rechtsgeschäftlichen Vertretung aus.

### cc) Eigener Ansatz

Bei genauer Betrachtung ist festzustellen, dass vor der Beantwortung der Frage, wie die organschaftliche Vertretung einzuordnen ist, eine Vorüberlegung zu machen ist, nämlich die nach der Höhe der erforderlichen Schwelle, die für den Wechsel des Besteuerungsrechts vom Sitzstaat zum Betriebsstättenstaat notwendig ist.

Betrachtet man die Anknüpfungspunkte, die das Besteuerungsrecht begründen, so stellt man fest, dass beim Tätigwerden des (Einzel-) Unternehmers in einem anderen Staat diesem nur dann das Besteuerungsrecht zukommt, wenn der (Einzel-) Unternehmer in Folge seiner Tätigkeit eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung begründet oder seinen Wohnsitz in den anderen Staat verlegt. Ein lediglich „schlichtes“ Tätigwerden im anderen Staat reicht nicht aus. Dementsprechend kann – wie bereits oben ausgeführt und soweit ersichtlich unbestritten – der Einzelunternehmer niemals eine Vertreter-Betriebsstätte im anderen Staat begründen, selbst wenn er die Schwelle, die bei einem Vertreter eine Vertreter-Betriebsstätte begründen würde, überschreitet (ebenso Buciek, a. a. O., S. 296 f.).

Völlig anders sieht es aus, wenn der Unternehmer sich im anderen Staat durch eine dritte Person (rechtsgeschäftlich) vertreten lässt. Dann ist die Schwelle des Übergangs des Besteuerungsrechts auf den anderen Staat bereits dann erreicht, wenn der herangezogene Vertreter die Voraussetzungen für eine Vertreter-Betriebsstätte erfüllt. Diese Schwelle ist allerdings deutlich niedriger als die, die der Einzelunternehmer überschreiten müsste, wenn er die gleiche Tätigkeit selbst ausüben würde. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob diese Unterscheidung gerechtfertigt ist. Wichtig ist an dieser Stelle nur festzuhalten, dass unterschiedliche Schwellen bestehen, wenn im einen Fall der Einzelunternehmer selbst tätig wird oder er sich im anderen Fall vertreten lässt (ebenso Buciek, a. a. O., S. 296 f., der infolge einer anderen Gewichtung bei der Abwägung jedoch zu einem anderen Ergebnis gelangt).

Zieht man nunmehr in Betracht, dass Kapitalgesellschaften, um handlungsfähig zu werden, zwingend einer organschaftlichen Vertretung bedürfen,

fällt es leicht, die Tätigkeit eines Geschäftsführers/Vorstandes als Tätigwerden des Unternehmens und nicht als Tätigkeit eines fremden Vertreters für das Unternehmen zu begreifen (a. A. Buciek, a. a. O., S. 292 f.). Dies hat dann allerdings zur Folge, dass es für die Zuordnung des Besteuerungsrechts im anderen Staat einer Überschreitung der Schwelle bedarf, die auch beim Handeln des (Einzel-) Unternehmers erforderlich wäre.

Dieses Ergebnis wird auch an dem von Boergen (IStR 2003, S. 801) vorgetragenen Beispiel anschaulich. Wollte man nämlich nicht in organschaftliche (gesetzliche) Vertretung und rechtsgeschäftliche Vertretung unterscheiden, so könnte der gesetzliche Vertreter eines minderjährigen Einzelunternehmers durch seine Tätigkeit in einem anderen Staat eine Vertreter-Betriebsstätte begründen, während der volljährige Einzelunternehmer dies bekanntlich nicht kann. Gleiches wäre der Fall bei einem persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft. Auch dieser könnte eine Vertreter-Betriebsstätte begründen, wenn er für die Personengesellschaft, für die er zur gesetzlichen Vertretung berufen ist, in einem anderen Staat als dem Sitzstaat tätig wird.

Das gefundene Ergebnis wird auch nicht durch die Argumente der Gegenseite erschüttert. So ist zu den insbesondere von Piltz vorgetragenen Bedenken hinsichtlich der Praktikabilität anzumerken, dass zumindest im kontinentaleuropäischen Bereich in Folge der Eintragungspflicht der Geschäftsführungsorgane einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister schnell ermittelt werden kann, ob und ab wann bzw. bis wann die jeweils handelnde Person beispielsweise Geschäftsführer oder nur Prokurist ist. Die befürchteten Praktikabilitätsprobleme scheinen daher bewältigbar.

Auch die von Wassermeyer (in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 201) und Heußner (IStR 2004, S. 162 f.) vorgetragene Argumente schlagen letztlich nicht durch. So weist bereits Piltz (IStR 2004, S. 184) darauf hin, dass eine Überlagerung der organschaftlichen Vertretungsmacht durch die aus dem Dienstverhältnis resultierende schuldrechtliche Vertretungsmacht jedenfalls dann nicht eintritt, wenn überhaupt kein Anstellungsvertrag des Geschäftsführungsorgans besteht. Ein zugegebenermaßen seltener, aber gleichwohl möglicher Fall. Will man jedoch für den Regelfall davon ausgehen, dass sowohl eine organschaftliche als auch eine rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht vorliegt, so ist nicht recht ersichtlich, weshalb gerade die rechtsgeschäftliche Vertretungsmöglichkeit die organschaftliche überlagern sollte. Vielmehr regelt der Dienstvertrag, aus dem sich die rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht ergibt, lediglich das Innenverhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Organ. Im Rechtsleben tritt der organschaftliche Vertreter jedoch in seiner Eigenschaft als Vorstand/Geschäftsführer auf und wird auch von seinen Geschäftspartnern so wahrgenommen. Die aus dem Dienstverhältnis resultierende Vertretungsmacht ist im Rechtsverkehr demhingegen untergeordnet (ähnlich Boergen, IStR 2003, S. 800). Dies ergibt sich bereits daraus, dass Geschäftspartner mehr Rechtssicherheit erlangen, indem sie sich auf die unbedingbare und uneinschränkbare organschaftliche Vertretungsmacht berufen. Demhingegen kann eine rechtsgeschäftliche Vollmacht den entsprechenden Einschränkungen unterliegen.

Die beachtliche Argumentation von Buciek kann im Ergebnis auch nicht überzeugen. Wollte man sein Argument a majore ad minus weiter verfolgen, so könnte man auch soweit gehen, dass die Repräsentation des Unternehmens durch den Unternehmer selbst am unmittelbarsten und stärksten ist. Dann müsste konsequenterweise auch ein Einzelunternehmer eine Vertreter-Betriebsstätte begründen können. Dies ist jedoch – unbestritten – mit dem Gesetzeswortlaut, der eine Vollmacht verlangt, nicht vereinbar. Daran zeigt sich, dass das von Buciek herangezogene Prinzip der „Unternehmensrepräsentation“ nicht für Fälle gelten soll, in denen der Unternehmer selbst tätig wird, da dieser keine Vertreter-Betriebsstätte begründen kann. Dann

### 3 Deutschland

ist es allerdings gerechtfertigt, das Tatbestandsmerkmal Vollmacht in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA in Fällen, in denen ein Unternehmen nur durch seine organschaftlichen Vertreter handeln kann, restriktiv auszulegen.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass als Vertreter i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA keine organschaftlichen Vertretungsverhältnisse anzusehen sind, da es sich hierbei um Handeln **durch** und nicht **für** das Unternehmen handelt.

### 3. Gewöhnliches Ausüben der Vollmacht

Weiterhin ist für die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte erforderlich, dass der Vertreter die Vollmacht gewöhnlich in einem anderen Staat ausübt. Aus der Formulierung in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA „dort“ ergibt sich, dass die Vollmacht gewöhnlich im anderen Vertragsstaat ausgeübt werden muss, was zur Folge hat, dass die körperliche Anwesenheit des Vertreters im anderen Vertragsstaat erforderlich ist (ebenso Piltz, IStR 2004, S. 185). Des Weiteren wird aber aus dem Tatbestandsmerkmal der „gewöhnlichen“ Vertragsausübung auch ein zeitliches Moment abgeleitet (Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 195; ders., IStR 1999, S. 405 f.; Günkel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 223 ff.; Piltz, IStR 2004, S. 185; Buciek, a. a. O., S. 301; BFH v. 3. 8. 2005, BFH/NV 2006, S. 154). Erforderlich hierfür ist eine gewisse körperliche Aufenthaltsdauer des Vertreters im anderen Staat. Erst wenn die Tätigkeit des Vertreters auch eine gewisse zeitliche Intensität überschreitet und dann in Verbindung mit den getätigten Vertragsabschlüssen nach außen sich als eine verstetigte Teilnahme am Wirtschaftsleben des anderen Staates darstellt, ist es gerechtfertigt, diesem insoweit das Besteuerungsrecht zuzuordnen.

Die Erforderlichkeit des zeitlichen Moments ist nunmehr auch im Rahmen der Ergänzungen vom 28. 1. 2003 unter Tz. 33.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA aufgenommen worden. Begründet wird dies u. a. damit, dass es sich bei der Vertreter-Betriebsstätte um einen Ersatztatbestand handelt (Tz. 35 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA), der eine Betriebsstätte auch ohne feste Geschäftseinrichtung begründet. Da aber bei der festen Geschäftseinrichtung ebenfalls ein zeitliches Moment erforderlich ist, verlangt der Gleichlauf, dass auch bei der Vertreter-Betriebsstätte ein solches zeitliches Moment vorliegt.

Allerdings gibt die Kommentierung in Tz. 33.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA keine feste zeitliche Grenze an, sondern belässt es bei der Feststellung, dass Ausmaß und Häufigkeit der Tätigkeit, die zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte erforderlich ist, von der Art der Verträge und der Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn abhängt. Aus Gründen der Gleichbehandlung von Betriebsstätten mittels einer festen Geschäftseinrichtung und Vertreter-Betriebsstätten verweist die Kommentierung jedoch auf Tz. 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, wonach im Regelfall von einer Betriebsstätte ausgegangen werden kann, wenn das zeitliche Moment sechs Monate überschreitet. Festzuhalten ist allerdings, dass es jeweils einer Prüfung des konkreten Falles bedarf und die genannten Kriterien allenfalls als Anhaltspunkte indizieller Art verstanden werden können. Dem hat sich mittlerweile auch der BFH in seiner Entscheidung vom 3. 8. 2005 (BFH/NV 2006, S. 154) angeschlossen. So stellt der BFH zunächst dar, dass es in Anlehnung an Tz. 33.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA jeweils einer Prüfung des konkreten Sachverhalts bedarf. Im vorliegenden Fall hatte der BFH zu entscheiden, ob ein Geschäftsführer eines in Portugal ansässigen Bauunternehmens, der sich im Streitjahr 60 Tage im Inland zu Akquisewecken sowie zur Kontrolle der laufenden Baustellen (jeweils unter sechs Monaten, so dass hierdurch keine Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 1 DBA Portugal-Deutschland, das

insoweit der Regelung des OECD-MA entspricht, gegründet wurde) aufhielt, eine inländische Vertreter-Betriebsstätte begründet hat. Dies wurde vom BFH verneint, da eine so begrenzte Anwesenheitsdauer von 60 Tagen keine verfestigte Beziehung eines Unternehmens zu einem bestimmten Ort oder Gebiet, auf die ein Besteuerungszugriff gestützt werden könne, begründet werde. Zusätzlich wurde vom BFH festgehalten, dass selbst dann keine Vertreter-Betriebsstätte gegeben sei, wenn die Inlandsaufenthalte der vertretungsberechtigten Person von insgesamt 60 Tagen sich über einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten verteilen.

Festzuhalten bleibt insoweit, dass sich der Vertreter eine gewisse Zeit im Inland aufhalten muss, damit eine ausreichend intensive Verfestigung der Aktivitäten mit dem Wirtschaftsleben des jeweiligen Staates angenommen werden kann und damit die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte gerechtfertigt ist. Dies ist jeweils im Einzelfall zu entscheiden, wobei i. d. R. von einer Grenze von sechs Monaten ausgegangen werden kann. Der BFH geht in Übereinstimmung mit dem OECD-MA davon aus, dass das zeitliche Moment zur Begründung einer Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung und einer Vertreter-Betriebsstätte in vergleichbarem Umfang gegeben sein muss. Dies ist jedenfalls bei einem Aufenthalt von 60 Tagen nicht der Fall, auch dann nicht, wenn sich die 60 Anwesenheitstage auf einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten verteilen. Damit hat der BFH das Merkmal der gewöhnlichen Ausübung der Vollmacht konkretisiert, was in diesem Bereich zu mehr Rechtssicherheit und Voraussehbarkeit führt.

#### **4. Kein unabhängiger Vertreter, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt**

##### **a) Handeln im Rahmen ordentlicher Geschäftstätigkeit**

Selbst wenn die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA gegeben sind, wird keine Vertreter-Betriebsstätte für das Unternehmen begründet, wenn in der Person des Vertreters ein unabhängiger Vertreter vorliegt, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA). Hintergrund für die unterschiedliche Behandlung von abhängigen und unabhängigen Vertretern ist die Überlegung, dass ein unabhängiger Vertreter dem Vertretenen 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, beispielsweise eines Arbeitnehmers, i. d. R. ein Betriebsstättengewinn, da dessen Entgelt gewöhnlich niedriger ist als das eines unabhängigen Vertreters (Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 221; Seltenreich, IStR 2004, S. 593). Ausgehend von dieser Überlegung, über die Einvernehmen besteht, wurde die Frage der Abgrenzung eines abhängigen vom unabhängigen Vertreter in der Literatur zunehmend diskutiert (Endres, IStR 1996, S. 1 ff.; Prinz, FR 1996, S. 479 ff.; Wilke, PIS 2001, S. 24 f.; Piltz, IStR 2004, S. 185 f.; Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 203). Mit Einfügung vom 28. 1. 2003 wurden nunmehr in Tz. 38 bis 38.6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA Kriterien aufgenommen, die im Einzelfall für die Abgrenzung herangezogen werden können. Diese Kriterien entsprechen weitestgehend den bisherigen Forderungen in der Literatur. Danach ist auf eine rechtliche sowie eine wirtschaftliche Unabhängigkeit abzustellen, wobei zu beachten ist, dass gem. Art. 5 Abs. 7 OECD-MA die rechtliche Kontrolle, die eine Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin über ihre Tochtergesellschaft ausübt, unbeachtet bleibt. Demgegenüber stellt der BFH (zuletzt BFH v. 14. 9. 1994, BStBl II 1995, S. 238) auf das Bestehen einer sachlichen und persönlichen Unabhängigkeit des Vertreters vom Vertretenen ab. Zwar ist die Terminologie insoweit unterschiedlich, im Ergebnis besteht jedoch weitgehend Einigkeit (Seltenreich, IStR 2004, S. 594; Timmermans, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 810 f.; Güntel, in: B/H/G/K, a. a. O., Art. 5, Rn. 233). So reicht eine rechtliche bzw. eine allein sachliche Abhängigkeit zur Versagung

der Unabhängigkeit des Vertreters nicht aus, da auch typische Fälle eines unabhängigen Vertreters, wie beispielsweise Makler oder Kommissionäre, den Weisungen ihres Auftraggebers unterliegen. Es ist daher schwerpunktmäßig auf die persönliche bzw. wirtschaftliche Abhängigkeit des Vertreters abzustellen, die anhand einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln ist (Seltenreich, IStR 2004, S. 594 m. w. N.). Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit der Vertreter ein eigenes wirtschaftliches Risiko trägt, ihm also das unternehmerische Risiko zufällt, aber auch die Chancen bei ihm verbleiben. Indizien (ein Kriterienkatalog findet sich bei Piltz, IStR 2004, S. 186, ebenso sind Einzelkriterien in Tz. 38 bis 38.6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA aufgezählt) für eine **Unabhängigkeit** sind u. a.:

- variable Vergütung nach Erfolg,
- Verlustrisiko des Vertreters,
- Tragen der Geschäftskosten vollständig durch den Vertreter,
- eigene Infrastruktur wie beispielsweise Geschäftsräume,
- Vertragszeitgestaltung nach eigenem Belieben.

Demgegenüber können für die **Abhängigkeit** des Vertreters sprechen:

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

Aus den aufgezeigten Kriterien ergibt sich, dass die Abgrenzung sich weitestgehend mit der aus dem innerstaatlichen Recht bekannten Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit deckt.

Ein **Grenzfall** ist sicherlich bei **Einfirmenvertretern innerhalb eines Konzernverbands** gegeben. Der BFH (BFH v. 14. 9. 1994, BStBl II 1995, S. 238) hat hierzu in einem Sachverhalt, in dem eine inländische Produktionsgesellschaft neben der eigenen Produktions- und Betriebstätigkeit eine Vertretertätigkeit für ausschließlich eine Konzerngesellschaft aufgenommen hatte, entschieden, dass infolge der eigenen umfassenden Wirtschaftstätigkeit, die neben der Vertretertätigkeit bestand, die Unabhängigkeit noch gegeben ist (gl. A.: Görl, in: V/L, a. a. O., Art. 5, Rn. 147; Wilke, PSt 2001, S. 25; Endres, IStR 1996, S. 1, 3; a. A.: Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 232; Piltz, IStR 2004, S. 186). Es kann daher – vorbehaltlich der jeweilig erforderlichen Einzelfallprüfung – davon ausgegangen werden, dass in Fällen, in denen neben der Vertretertätigkeit eine sonstige Tätigkeit durchgeführt wird, die Unabhängigkeit des Vertreters gegeben ist. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung gleichwohl versucht ist, in Fällen von Einfirmenvertretern die Unabhängigkeit des Vertreters anzuzweifeln (vgl. auch Kroppen/Hüffmeier, IWB 1995, F. 3 Gr. 2 S. 639; Timmermans, IWB 2000, F. 3 Gr. 2 S. 811; Prinz, FR 1996, S. 479, 483; Endres, IStR 1996, S. 1, 4).

#### **b) Handeln außerhalb der ordentlichen Geschäftstätigkeit**

Ein unabhängiger Vertreter begründet jedoch nur dann für den Vertretenen keine Vertreter-Betriebsstätte, wenn er im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Handelt er außerhalb der ordentlichen Geschäftstätigkeit, so begründet er – beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – trotz seiner Unabhängigkeit eine Vertreter-Betriebsstätte. Für die Frage, welche Aktivitäten sich im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit be-

finden, stellen der BFH (BFH v. 14. 9. 1994, BStBl II 1995, S. 238, 240) und die Literatur (Seltenreich, IStR 2004, S. 594; Endres, IStR 1996, S. 1, 4; Wilke, PISSt 2001, S. 25; Prinz, FR 1996, S. 479, 483; Görl, in: V/L, a. a. O., Art. 5, Rn. 150; kritisch Wassermeyer, in: D/W, a. a. O., Art. 5, Rn. 232; ähnlich Piltz, IStR 2004, S. 187) auf den branchenüblichen Geschäftsbereich der Berufsgruppe der Makler, Kommissionäre und sonstige unabhängige Vertreter ab. Eine Bezugnahme auf die bisher vom Vertreter konkret betriebene Geschäftstätigkeit wird als Vergleichsmaßstab abgelehnt, da ansonsten jeder unabhängige Vertreter, der den Geschäftszweig wechselt, schon deshalb eine Vertreter-Betriebsstätte begründen würde, was nicht der Abkommensintention entspricht. Es ist also nach der allgemeinen Verkehrsanschauung und nicht nach der konkret betriebenen Geschäftstätigkeit zu urteilen. Dies ergibt sich im Grundsatz auch aus den Tz. 38.7 und 38.8 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, wobei diese Aussage allerdings durch die Einschränkung verwässert wird, dass unter bestimmten Umständen daneben oder stattdessen ergänzende Merkmale herangezogen werden können, z. B. wenn die Tätigkeit des Vertreters kein übliches Gewerbe betrifft (gl. A. Piltz, IStR 2004, S. 187; Krabbe, IStR 2003, S. 256).

### **5. Keine Hilfstätigkeit im Sinne von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA**

Schließlich wird selbst beim Vorliegen der Voraussetzung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA eine Vertreter-Betriebsstätte nur dann begründet, wenn die Tätigkeit des Vertreters sich nicht ausschließlich auf die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aufgezählten Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten beschränkt. Diese, noch im Vorfeld der Einkünfteerzielung angesiedelten Handlungen, beispielsweise die ausschließliche Einkaufstätigkeit des Vertreters für den Vertretenen, sollen nämlich nicht dem Betriebsstättenbegriff unterfallen. Tätigt der Vertreter daher ausschließlich derartige Tätigkeiten, so liegt eine Vorbereitungs- bzw. Hilfstätigkeit i. S. des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA vor, mit der Folge, dass eine Vertreter-Betriebsstätte nicht begründet wird. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass beim Vorliegen von betriebsstättenbegründenden Tätigkeiten des Vertreters neben Hilfgeschäften eine Infizierung der Hilfstätigkeiten stattfindet (Seltenreich, IStR 2004, S. 593 m. w. N.).

### **III. Fazit**

Insgesamt ist festzustellen, dass trotz der am 28. 1. 2003 eingefügten Ergänzungen im OECD-MK sowie der jüngsten Rechtsprechung des BFH im Bereich der Vertreter-Betriebsstätte noch etliche Fragen offen und klärungsbedürftig bleiben. Dies führt dazu, dass es weiterhin an der notwendigen Rechts- und Planungssicherheit fehlt, was zur Folge hat, dass ausländische Unternehmen zögern, in Deutschland (mittels eines Vertreters) tätig zu werden. So besteht aufgrund der Rechtsunsicherheiten weiterhin die Gefahr der eingangs beschriebenen Doppelbesteuerung. Erfreulich ist allerdings, dass der BFH (BFH v. 14. 9. 1994, BStBl II 1995, S. 238) bereits früh zur Frage der Abhängigkeit/Unabhängigkeit in einem Grenzfall eine klare Entscheidung getroffen hat und nunmehr in seinem jüngsten Urteil vom 3. 8. 2005 bestätigt hat, dass die gewöhnliche Ausübung der Vollmacht über einen längeren Zeitraum andauern muss, der jedenfalls bei einer Inlandstätigkeit von 60 Tagen noch nicht erreicht ist.

Hinsichtlich der Fragen für die eine Entscheidung noch aussteht, wird vorliegend vertreten, dass organschaftliches Handeln, Handeln durch das Unternehmen und damit nicht Vertreterbetriebsstätten begründend ist. Ebenfalls wird das Handeln eines Kommissionärs gem. § 383 HGB nicht als Vertreterbetriebsstätten begründend angesehen. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass in beiden Fällen die Finanzverwaltung – insbesondere wohl aus fiskalischen Gründen – eine andere Position vertritt, was im Rahmen der Gestaltungsberatung zu berücksichtigen ist. ◇