

Festglossar: 75 Begriffe des DBA-Rechts zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr.
h.c. Franz Wassermeyer

von
Dr. Christian Kaeser

1. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 406 68400 5

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

tung“, nämlich die nachhaltige Zeitdauer, die physische Präsenz und die Verfügungsmacht über die Einrichtung, werden verwässert und in bestimmten Fällen sogar ganz aufgegeben.

Die *zeitliche Dimension* der Betriebsstätte folgt aus dem Adjektiv „fest“. Eine Geschäftseinrichtung ist nur dann „fest“, wenn sie einen bestimmten Grad von Ständigkeit hat (OECD-MK Art. 5 Rz. 6). Das heißt, sie muss auf eine bestimmte Dauer angelegt sein (BFH v. 28.6.06 I R 92/05 BStBl. II 2006, 861). Art. 5 Abs. 1 MA enthält keine Konkretisierung des Zeitelements. Die OECD schildert als Anhaltspunkt die Praxis der Mitgliedstaaten, eine feste Geschäftseinrichtung erst nach einer Mindestdauer von 6 Monaten anzunehmen. Doch bereits im nächsten Satz werden substantielle Ausnahmen statuiert. So sollen Aktivitäten, die *ihrer Art nach* kurzfristig sind, schon nach „*einer sehr kurzen Zeitdauer*“, also nach wesentlich weniger als 6 Monaten, eine Betriebsstätte begründen. Auch Geschäftstätigkeiten von kurzer Dauer, die ausschließlich im Quellenstaat ausgeübt werden, sollen dort besteuert werden können, da die Verbindung mit diesem Land größer sei (OECD-MK Art. 5 Rz. 6). Die Widersinnigkeit dieser Auffassung und ihre Unvereinbarkeit mit Art. 5 Abs. 1 MA ergibt sich bereits aus der Wortbedeutung. Ihrer Art nach kurzfristige Aktivitäten können keine Betriebsstätte begründen, da die entsprechenden Einrichtungen gerade auf Grund ihrer von vornherein gegebenen Kurzfristigkeit nicht als fest im Sinne von auf Dauer gerichtet angesehen werden können (Görl in V/L⁶, Art. 5 Rz. 19). Für die Bemessung der Dauer kann es keine Rolle spielen, ob die kurzfristige Tätigkeit auch noch in anderen Staaten ausgeübt wird. Für die Beurteilung der zeitlichen Intensität kommt es nur auf den im Quellenstaat verwirklichten Tatbestand an.

Eine weitere Einschränkung des Zeitelements sieht die OECD für wiederkehrende Tätigkeiten vor. Selbst kurze, sich aber insgesamt über einen längeren Zeitraum erstreckende Tätigkeiten sollen eine Betriebsstätte rechtfertigen (OECD-MK Art. 5 Rz. 6.1). Beispielsweise wären lediglich an 20 Tagen pro Quartal durchgeführte Wartungsarbeiten Betriebsstätten begründend, wenn sich diese Arbeiten über mehrere Jahre erstrecken (vgl. *Wichmann* StBJb 2004/2005, 99). Schon aus Gründen der Praktikabilität ist in diesen Fällen von einer unbegrenzten Zusammenrechnung kurzfristiger Tätigkeiten abzusehen.

Mit diesen als Ausnahme bezeichneten Kommentierungen verfehlt die OECD den Sinn und Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 MA. Die Anforderungen an das zeitliche Element der festen Geschäftseinrichtung werden soweit heruntergefahren, dass in vielen Fällen das Erfordernis der Dauer praktisch bedeutungslos geworden ist. Geschäftseinrichtungen werden auch dann zu Betriebsstätten, wenn sie nicht *fest* sind.

Einen noch weiter gehenden Schritt zur Auflösung des Betriebsstättenbegriffs geht die OECD mit dem Anstreicherbeispiel im OECD-MK Art. 5 Rz. 4.5. Ein Anstreicher, der 2 Jahre lang wöchentlich 3 Tage in dem großen Bürokomplex seines Hauptkunden zubringt, soll durch seine Anwesenheit in dem Gebäude, das er anstreicht, eine Betriebsstätte begründen. Auf der Grundlage ihres weiten Verständnisses des Ausdrucks „Tätigkeit durch die Geschäftseinrichtung“ unterscheidet die

OECD nicht mehr zwischen dem Objekt einer Tätigkeit und der Einrichtung, die der Tätigkeit dient (OECD-MK Art. 5 Rz. 4.6). Folgerichtig kann jede Tätigkeit mit Bezug zu einem geografischen Ort eine Betriebsstätte begründen. Faktisch ist damit das Erfordernis der festen Geschäftseinrichtung aufgegeben worden (*Bendlinger* IStR 2009, 511). Der Begriff der Betriebsstätte wird über die sprachlich mögliche Bedeutung hinaus ausgelegt, ohne den Wortlaut des Art. 5 MA zu ändern (*Görl* StbJb 2004/2005,85). Damit verstößt die OECD gegen eine auch für völkerrechtliche Verträge geltende elementare Auslegungsregel (vgl. *Lehner* in V/L⁶, Grundlagen Rz. 106 f.; *Dürschmidt* in V/L⁶, Art. 3 Rz. 116b, 116d).

- 11 Im Ergebnis kommt das bereits einer Einführung der **Dienstleistungsbetriebsstätte** gleich. Die Dienstleistungsbetriebsstätte verzichtet ganz auf eine feste Geschäftseinrichtung. Das bloße Tätigwerden im Quellenstaat kann dort bereits eine Besteuerung auslösen, ohne dass es einer verfestigten Einrichtung bedarf. Anders als die UN konnte sich die OECD noch nicht durchringen, eine entsprechende Vorschrift in das Musterabkommen aufzunehmen, sondern regelte den Sachverhalt lediglich als bloße Option im Musterkommentar (vgl. OECD-MK Art. 5 Rz. 42.11 bis 42.48). Einmal mehr wird also ein systemwidriger Eingriff in den Betriebsstättenbegriff nicht im Abkommenstext geregelt sondern im Musterkommentar versteckt.
- 12 Eine Geschäftstätigkeit ohne feste Einrichtung kann keine Betriebsstätte begründen. Andererseits erfüllt eine feste Einrichtung, durch die keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird, ebenfalls nicht die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte. Im Widerspruch hierzu qualifiziert Art. 5 Rz. 42.6 OECD-MK Vorrichtungen als Betriebsstätte, die lediglich dem Produktverkauf dienen ohne dass in ihnen eine Geschäftstätigkeit stattfindet. Auch diese Interpretation ist nicht mit dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 MA vereinbar. Verkaufsautomaten, Pumpstationen und ähnliche automatisch arbeitende Anlagen einschließlich Computerausrüstungen können nur dann Betriebsstätten sein, wenn zumindest für deren Bedienung, Überwachung oder Instandhaltung Personal eingesetzt wird (*Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, MA Art. 5 Rz. 33a). In diesem Fall wird wie in Art. 5 Abs. 1 MA vorausgesetzt, die unternehmerische Tätigkeit durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt (*Wassermeyer* in *Wassermeyer*, MA Art. 5 Rz. 10).
- 13 Bisheriger Höhepunkt der Auflösung des Betriebsstättenbegriffs ist der Versuch, eine Betriebsstätte ohne jegliche Präsenz des Unternehmens im Quellenstaat zu konstruieren. Nach dem ursprünglichen Entwurf für das MK-Update 2014 sollten einem Generalunternehmer, der den gesamten Auftrag an einen Subunternehmer weiter vergibt, die Aktivitäten des Subunternehmers in vollem Umfang zugerechnet werden, selbst wenn er physisch nie im Quellenstaat anwesend ist. Anknüpfungskriterium für die Besteuerung wäre nicht mehr eine Geschäftseinrichtung, sondern die lediglich vertragliche Verpflichtung des Generalunternehmers. Mit diesem Verzicht auf die physische Präsenz als Voraussetzung für eine Besteuerung würde nicht nur der Begriff der Betriebsstätte ad absurdum geführt, sondern auch der Weg zur Liefergewinnbesteuerung bereitet. Tatsächlich hat die OECD diese Entgleisung nicht in

das veröffentlichte Update 2014 aufgenommen, jedoch ohne sich von dem ursprünglichen Text zu distanzieren.

III. Konsequenzen für die Abkommenspraxis.

Die Auflösung des Betriebsstättenbegriffs führt zu Nachteilen für alle Beteiligten. 14
Betroffen sind zu allererst die international tätigen Unternehmen, aber auch die Fisci und nicht zuletzt die OECD selbst.

Unmittelbare Folge der dargestellten Entwicklung ist die steigende Anzahl von 15
Betriebsstättenfällen. Relativ geringfügige grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten führen zu einer Besteuerung im Quellenstaat mit allen damit verbundenen Verpflichtungen für den Steuerpflichtigen. Lokale Registrierung, Gewinnermittlung, Steuererklärung, Prüfung, Rechtsmittel, etc. nach ausländischem Recht führen zu einem hohen Verwaltungsaufwand, der insbesondere bei kleineren Unternehmen prohibitive Größenordnungen erreichen kann. In Zukunft wird dieser Aufwand noch durch erhöhte Dokumentationsanforderungen im Zusammenhang mit der Einführung des *Authorized OECD Approach* verstärkt werden.

Besonders gravierend für alle ist der Verlust der Rechtssicherheit. Die Aufnahme 16
konstitutiver Regelungen in den OECD-MK ohne Änderung des Wortlauts von Art. 5 MA stellt über den Konflikt zwischen statischer und dynamischer Abkommensauslegung hinaus die grundsätzliche Frage nach der verfassungsrechtlichen Funktion des OECD-MK (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, MA Vor Art. 1 Rz. 60, 63; *Wassermeyer* IStR 2007, 414). Auch die Regelungstechnik der OECD, komplexe Sachverhalte mit Fallbeispielen zu erfassen (statt aller: „Anstreicherbeispiel“) führt zwangsläufig zu Unsicherheiten bei der Abkommensanwendung. Die vielfältigen Formen des internationalen Wirtschaftsverkehrs können nicht beispielhaft, sondern nur mit abstrakten Vorschriften praxisgerecht geregelt werden.

Die fehlende Rechtssicherheit zusammen mit der wachsenden Zahl an Betriebs- 17
stätten erhöht zwangsläufig das Risiko von Doppelbesteuerungen. Das wiederum wird eine starke Zunahme von Verständigungsverfahren auslösen. Diese Entwicklung ist sowohl für die beteiligten Staaten als auch die Steuerpflichtigen höchst unerwünscht. Unabhängig davon, ob schlussendlich durch das Verständigungsverfahren die Doppelbesteuerung beseitigt werden kann, ist es zeitaufwändig und verursacht regelmäßig erhebliche Kosten.

Die OECD selbst tut sich mit der forcierten Auflösung des Betriebsstättenbegriffs 18
keinen Gefallen. Unbestreitbar ist es notwendig und sinnvoll, angesichts neuer Formen geschäftlichen Handelns darüber nachzudenken, inwieweit die bestehenden DBA-Regeln noch eine angemessene Verteilung des Fiskalaufkommens zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat gewährleisten. Die dargestellten schleichenden Änderungen können jedoch das Ziel der Verteilungsgerechtigkeit nicht erreichen. Sie führen nämlich zu einer Verlagerung von Besteuerungsrechten auf die Quellenstaaten, die weder durch eine gesetzliche Regelung noch durch das Gebot der Fairness ge-

rechtfertigt ist. Die OECD verfehlt damit nicht nur ihre historische Aufgabe der Förderung des internationalen Wirtschaftsaustauschs, sondern löst einen Verteilungskampf um das Steuersubstrat zwischen den Staaten aus. Zu befürchten ist, dass bei diesen Auseinandersetzungen die von der OECD im MA und MK zur Verfügung gestellten Regeln eine immer geringere Rolle spielen werden. Die rasant zunehmende Zahl von Bemerkungen und Vorbehalten zum MK sind ein deutliches Indiz für den Konsensverlust unter den Staaten, aber auch für einen Autoritätsverlust von MA und MK. Die OECD hat es in der Hand, diese fatale Entwicklung durch eine im Einvernehmen sowohl mit ihren Mitgliedstaaten und als auch den Nichtmitgliedstaaten überarbeitete Neuformulierung des Betriebsstättenbegriffs zu beenden. Unmittelbare Gelegenheit hierzu bieten die Arbeiten im Rahmen des *Action Plan on Business Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Der darin vorgesehene Aktionspunkt 7 über die „Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte“ darf nicht zu einer weiteren Auflösung des Betriebsstättenbegriffs führen. Erforderlich ist eine Begriffsbestimmung, die den neuen Formen geschäftlicher Aktivitäten gerecht wird und zu einer fairen Verteilung des Besteuerungssubstrats führt, ohne den liberalen Wirtschaftsaustausch einzuschränken.

21. Bau- und Montagebetriebsstätten

Bearbeiter: Dr. Daniel Tobias Mende, München¹

Betriebsstättenprinzip. Gemäß Art 7 MA darf ein Vertragsstaat Gewinne eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats nur dann besteuern, wenn das Unternehmen „seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt“ (Gewinnabgrenzung gemäß Betriebsstättenprinzip). 1

Die Anknüpfung an den Begriff der Betriebsstätte dient damit in erster Linie der Aufteilung des Besteuerungsrechts der Vertragsstaaten und damit u. a. der Aufteilung der Unternehmensgewinne. Eine ausländische Betriebsstätte stellt einen nicht-selbständigen Teil eines Unternehmens dar. Art 5 Abs. 1 MA definiert den Begriff der Betriebsstätte als „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Art 5 MA legt die Fälle fest, in denen eine Betriebsstätte vorliegt und fordert als entscheidende Bedingung für die Besteuerung eine im Tätigkeitsstaat gelegene Betriebsstätte des handelnden Unternehmens. 2

Bauausführung und Montage. Regelmäßig setzen Betriebsstätten eine feste Einrichtung wie Fertigungs- und Werkstätten, Büroräume usw. voraus, eine Bau- oder Montagebetriebsstätte dagegen nicht notwendigerweise. 3

Die Begriffe der Bauausführung und der Montage sind grundsätzlich eigenständig und weit auszulegen. 4

Unter Bauausführung versteht man die Errichtung oder Renovierung eines Bauwerkes, einer Anlage oder von Teilen davon (etwa BFH v. 21.10.81 I R 21/78, BStBl. II 1981, 241). Montagen sind das endgültige Zusammenfügen oder der Um-/Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen, nicht aber bloße Reparatur- und Instandsetzungsmaßnahmen (BFH v 16.5.90 I R 113/87, BStBl. II 1990, 983). Außerdem ist der Ausdruck „Montage“ nicht beschränkt auf eine Montage, die mit einem Bauprojekt zusammenhängt; er schließt auch die Montage einer neuen Ausrüstung ein (Art 5 MK Nr. 17). Dagegen fällt die reine Inbetriebsetzung ohne vorausgegangene Montage bzw. ohne Zusammenhang mit einer Bauausführung nicht unter den Bau- und Montagebegriff. Gleiches gilt für die separate Wartung und Reparatur einer Anlage. Diese Tätigkeiten müssen gesondert im Lichte von Art 5 betrachtet und auf das Vorliegen der allgemeinen Betriebsstättenvoraussetzungen überprüft werden (eine Betriebsstätte kann hier etwa durch eine feste Geschäftseinrichtung begründet werden). 5

¹ Siemens AG, München.

- 6 **Zeitgrenze.** Bauausführungen und Montagen erfüllen gemäß Art 5 Abs. 3 MA den Betriebsstättenbegriff, wenn ihre Dauer eine gewisse Mindestfrist überschreitet. In den deutschen DBA sind dies im Allgemeinen zwischen 6 und 12 Monate.
- 7 Die Zeitgrenze wird durch den Beginn und das Ende der Tätigkeit bestimmt.
- 8 Der Start einer Bauausführung liegt in der Regel dann vor, wenn das ausführende Unternehmen in dem Projektstaat beginnt, zu arbeiten. Hierzu zählen bereits Vorberейtungshandlungen für die eigentliche Bautätigkeit, wie etwa die Errichtung eines Bauplanungsbüros (vgl. Art 5 MK Nr. 19).
- 9 Die Bauausführung endet erst mit dem endgültigen Abschluss der vertraglich geschuldeten Tätigkeiten vor Ort.
- 10 Grundsätzlich beginnt eine Montage unmittelbar mit dem Eintreffen der ersten Person, die vom Unternehmen für die vertraglichen Arbeiten eingesetzt ist. Soweit die Montage Bestandteil eines Werkliefervertrages ist, endet die Montagetätigkeit prinzipiell erst mit der Abnahme (BFH v. 21.4.99 I R 99/97, BStBl. II 1999, 694).
- 11 Kurzfristige Unterbrechungen der Montagetätigkeit hemmen den Lauf der Frist nicht. Dies gilt insbesondere für übliche und regelmäßige Unterbrechungen, wie sie im regulären Arbeitsablauf üblich sind (wie zB an Wochenenden bzw. an Feiertagen). Dazu sollten auch Unterbrechungen aufgrund schlechten Wetters zählen, solange diese im Rahmen der lokal üblichen Bedingungen bleiben.
- 12 Die Mindestfrist zwischen 6 und 12 Monaten gilt grundsätzlich für jede einzelne Bauausführung und Montage des Unternehmens. Gegebenenfalls sind jedoch verschiedene Tätigkeiten, die wirtschaftlich, zeitlich und/oder geographisch miteinander verbunden sind, als eine (sachlich) zusammenhängende Tätigkeit zu bewerten und daher in der Fristberechnung insgesamt zu addieren. Dies gilt selbst dann, wenn die Aufträge von unterschiedlichen Personen erteilt worden sind (vgl. Art 5 MK Nr. 18).
- 13 **Planung und Überwachung.** Planungs- und Überwachungstätigkeiten gehören in der Regel ebenfalls zur Bauausführung und Montagetätigkeit, soweit sie zu einer Bauausführung und Montagetätigkeit gehören (vgl. Art 5 MK Nr. 17, Art 5 Rz. 114). Einige DBA sehen die reine, isolierte Überwachungstätigkeit bereits als betriebsstättenbegründend an. Richtigerweise sollte dies jedoch nur unter den gleichzeitig erfüllten Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung gelten (vgl. Art 5 Rz. 115). Dies setzt in der Regel einen Mitarbeiterinsatz im Tätigkeitsstaat voraus, eine Überwachung und Anweisung ohne jegliche physische Präsenz sollte daher nicht zu einer Betriebsstätte des Unternehmens führen. Anders kann die Beurteilung ausfallen, soweit das Unternehmen nicht nur für die Planung und Überwachung einzelner Teile der zu errichtenden Anlage verantwortlich ist, sondern vollumfänglich für die ordnungsgemäße Bauausführung und Montage des gesamten Projektes vertraglich haftet (sog. Turnkey Projekt). In diesem Fall muss sich das für die Überwachung verantwortliche Unternehmen in der Regel die Tätigkeiten der am Bau bzw. der Montage verantwortlichen Unternehmen wie eigene Tätigkeiten zurechnen lassen (vgl. auch Art 5 Rz. 116). Dies sollte jedoch nur dann gelten, wenn das für die Überwachung verantwortliche Unternehmen vertraglich mehr als nur eine reine Koordinierungsaufgabe für das Gesamtprojekt übernommen hat.

Subunternehmen. Häufig werden von einem Generalunternehmer verschiedene Teile eines Auftrages an Subunternehmer vergeben. 14

Die Zeiten, in denen sich die Subunternehmer im Namen des Generalunternehmers im Tätigkeitsstaat aufhalten, sind grundsätzlich dem Generalunternehmer als eigene Anwesenheit im Tätigkeitsstaat anzurechnen. Soweit der Subunternehmer mit seiner Tätigkeit die Betriebsstättenfrist des jeweiligen DBA überschreitet, begründet der Subunternehmer auch selbst eine Betriebsstätte. 15

Sollte der Subunternehmer den kompletten Auftragsanteil für die lokale Bauausführung bzw. Montage vom Generalunternehmer als Auftrag erhalten, stellt sich die Frage, ob zusätzlich zur Betriebsstätte des Subunternehmers eine weitere Betriebsstätte des Generalunternehmers vorliegt. Als das entscheidende Kriterium wird grundsätzlich die Frage nach der Gesamtverantwortung des Generalunternehmers gesehen (vgl. Art 5 Rz. 143). Daher wäre in der Konsequenz die vertragliche Verantwortung für das Gesamtprojekt (Turnkey-Verantwortung) ausschlaggebend für die Betriebsstättenbegruendung des Generalunternehmers. Dies würde auch prinzipiell für die Fälle gelten, in denen der Generalunternehmer keine feste Geschäftseinrichtung im Tätigkeitsstaat begründet. Ein Mindestmaß an physischer Präsenz des Generalunternehmers, etwa durch die Übernahme und Ausübung einer Bauüberwachung im Tätigkeitsstaat, sollte jedoch eine Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte des Generalunternehmers sein. Soweit als einziges Kriterium ausreichen sollte, dass der Generalunternehmer für den Gesamterfolg des Projektes vertraglich vollumfänglich haftet, würde der Betriebsstättenbegriff des Art 5 inhaltlich zu stark ausgeweitet. Ein Mindestmaß an physischer Präsenz im Bereich der Bauausführung und Montagetätigkeit sollte daher immer notwendig sein. Andernfalls ist für die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, mit der Prüfung des allgemeinen Betriebsstättenbegriffs fortzufahren. 16

Konsortium. Ein Turnkey Projekt im internationalen Anlagenbau wird häufig durch zwei oder mehrere Partner in einem Offenen Konsortium abgewickelt. Die Partner haften in der Regel gegenüber dem Endkunden für den Erfolg des Projektes als Gesamtschuldner, begrenzen jedoch ihre Haftung im Innenverhältnis auf ihren jeweiligen Anteil am Projekt. Daher sollte das Vorliegen einer Betriebsstätte für die im Offenen Konsortium beteiligten Partner für jeden Partner getrennt betrachtet werden. Das Vorliegen einer Bau- und Montagebetriebsstätte für einen Partner infiziert daher nicht alle am Turnkey Projekt beteiligten Partner. Vielmehr müssen für jeden einzelnen die Prüfung und Bejahung der Voraussetzungen des allgemeinen Betriebsstättenbegriffs von Art. 5 vorliegen und erfüllt sein. 17

In der Praxis gibt es aktuelle Tendenzen, ein Offenes Konsortium als Steuersubjekt zu behandeln. Die im Konsortialvertrag strikt vereinbarte Aufgabenteilung wird ignoriert, eine getrennte Besteuerung der einzelnen Konsortialpartner abgelehnt. Dies ist abzulehnen mit der Folge einer Einzelfallprüfung für jeden Konsortialpartner wie oben beschrieben. 18

beck-shop.de