

Steuerliche Überlegungen beim Einsatz ständiger Vertreter im Ausland

Vortrag im Rahmen der M.I.Tax-Alumni-Tagung
am 12. September 2009 in Hamburg

Dipl.-Kfm. StB M.I.Tax Dieter Niehaves, Heinrich & Partner WP StB, Hamburg

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 1. Strukturierung des Auslandsvertriebs
 2. Vertriebsmodelle
- II. Begründung einer Vertreterbetriebsstätte
 1. Überblick
 2. Anknüpfungstatbestände gemäß innerstaatlichem Recht
 3. Regelung im Abkommensrecht
 4. Offene Fragen

Strukturierung des Auslandsvertriebs

Strukturierung des Auslandsvertriebs (Überblick)

- Phase der Markterschließung
 - Direktvertrieb
 - Errichtung eines Repräsentationsbüros
- Zur Erlangung voller Marktpräsenz
 - Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte als Grundfrage
 - Tochtergesellschaft: Ausgestaltung als Vertragshändler, Kommissionär oder Handelsvertreter

Strukturierung des Auslandsvertriebs

Direktvertrieb / Direktgeschäft

- Inländisches Produktionsunternehmen übernimmt selbst den Vertrieb ins Ausland
- „Leistungsaustausch über die Grenze“ ohne festen Stützpunkt im Zielland
- Zivilrechtliche Grundlage: v. a. Kaufvertrag, Werkvertrag, Darlehensvertrag
- Gesamter Gewinn aus Produktions- und Vertriebs-tätigkeit unterliegt im Inland der Besteuerung
- Besonderheit: Liefergewinnbesteuerung

Strukturierung des Auslandsvertriebs

Repräsentationsbüro

- Tätigkeiten außerhalb der betriebswirtschaftlichen Kernzone des Unternehmens
- z. B. Erteilung von Auskünften zu Produkten, Werbung, Entgegennahme von Bestellungen
- I. d. R. Betriebsstätte gem. § 12 AO (bzw. vergleichbare Vorschrift des ausländ. Steuerrechts)
- I. d. R. keine Betriebsstätte nach Abkommensrecht (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA)
- Gesamter Gewinn aus Produktions- und Vertriebstätigkeit unterliegt im Inland der Besteuerung

Strukturierung des Auslandsvertriebs

Betriebsstätte

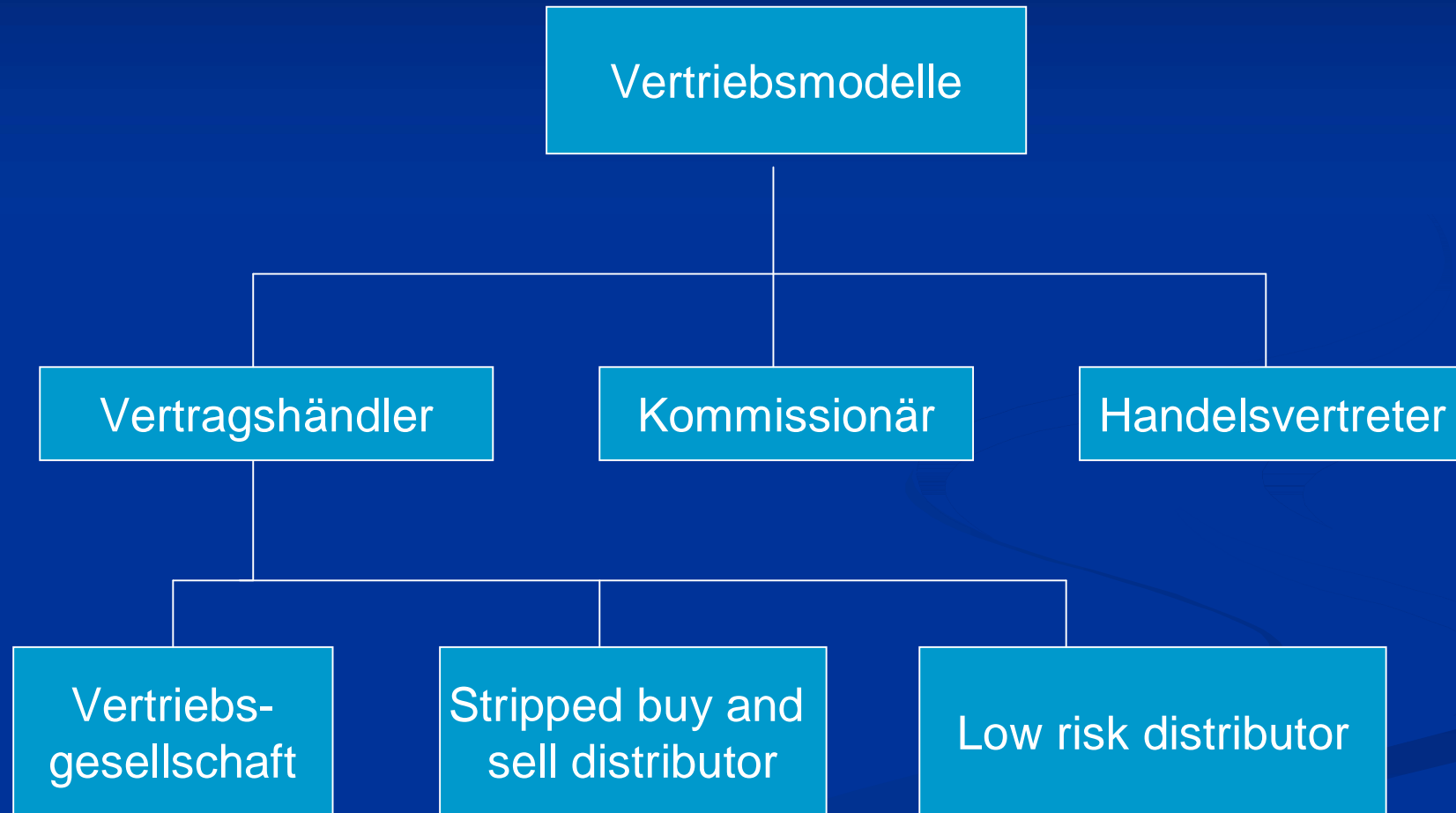
- feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient (§ 12 S. 1 AO)
- rechtlich unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens; keine Verträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- beschränkte Steuerpflicht im Ausland
- Ermittlung Betriebsstätteneinkünfte: Gemäß innerstaatl. Recht der betreffenden Staaten
- Abkommensrecht (Art. 5, Art. 7 OECD-MA)
 - Grds. engere Begriffsdefinition, aber Tendenz zur Ausweitung (vgl. Tz. 4.1 ff. OECD-MK)
 - Betriebsstättenprinzip
 - Gewinnzurechnung gem. dealing-at-arm's length-principle
Auslegung OECD: functionally separate entity approach

Strukturierung des Auslandsvertriebs

Tochtergesellschaft

- Juristische Person; rechtlich selbständiges Unternehmen
- Verträge mit Muttergesellschaft und anderen Konzerngesellschaften sind möglich (vertragliche Funktions- und Risikoverteilung)
- TG im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig
- Eigenständige Einkünfteermittlung der TG
 - bei Unangemessenheit der vertraglichen Vereinbarungen ggf. Einkünftekorrektur
 - Inländische Korrektornormen: verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage, § 1 AStG
 - Abkommensrechtliche Ermächtigungsnorm: Art. 9 OECD-MA

Vertriebsmodelle



Vertriebsmodelle

Vertragshändler (Eigenhändler) (1)

- Ein- und Verkauf der Produkte des Herstellers im eigenen Namen und auf eigene Rechnung
- I. d. R. Übernahme sämtlicher Vertriebstätigkeiten (Vertriebsgesellschaft)
- Erwerb des Eigentums an den Produkten
- Aufzeichnung des gesamten Warenflusses
- Übernahme des Absatzrisikos
- Vergütung: i.d.R. Wiederverkaufspreismethode

Vertriebsmodelle

Vertragshändler (Eigenhändler) (2)

Praxis: Abstufungen

=> Gesellschaften mit reduziertem Funktions- und/oder Risikoumfang

- Stripped buy sell distributor
- Low risk distributor

- Kommissionär
- Handelsvertreter

Vertriebsmodelle

Kommissionär

- Vertrieb der Produkte des Herstellers im eigenen Namen für Rechnung des Herstellers (vgl. § 383 HGB)
- Geschäftsbesorgungsfunktion
- Ggf. Übernahme weiterer Vertriebstätigkeiten
- Kein Erwerb des Eigentums an den Produkten
- Kein Absatzrisiko, nur indirektes Vertriebsrisiko
- Vergütung: Angemessene Provision

Vertriebsmodelle

Handelsvertreter

- Vertrieb der Produkte des Herstellers im Namen und für Rechnung des Herstellers (vgl. § 84 HGB)
- Geschäftsbesorgungsfunktion
- Ggf. Übernahme weiterer Vertriebstätigkeiten
- Kein Erwerb des Eigentums an den Produkten
- Kein Absatzrisiko
- Vergütung: Angemessene Provision
- Angestellter Vertreter: Reisender (§ 84 Abs. 2 HGB)

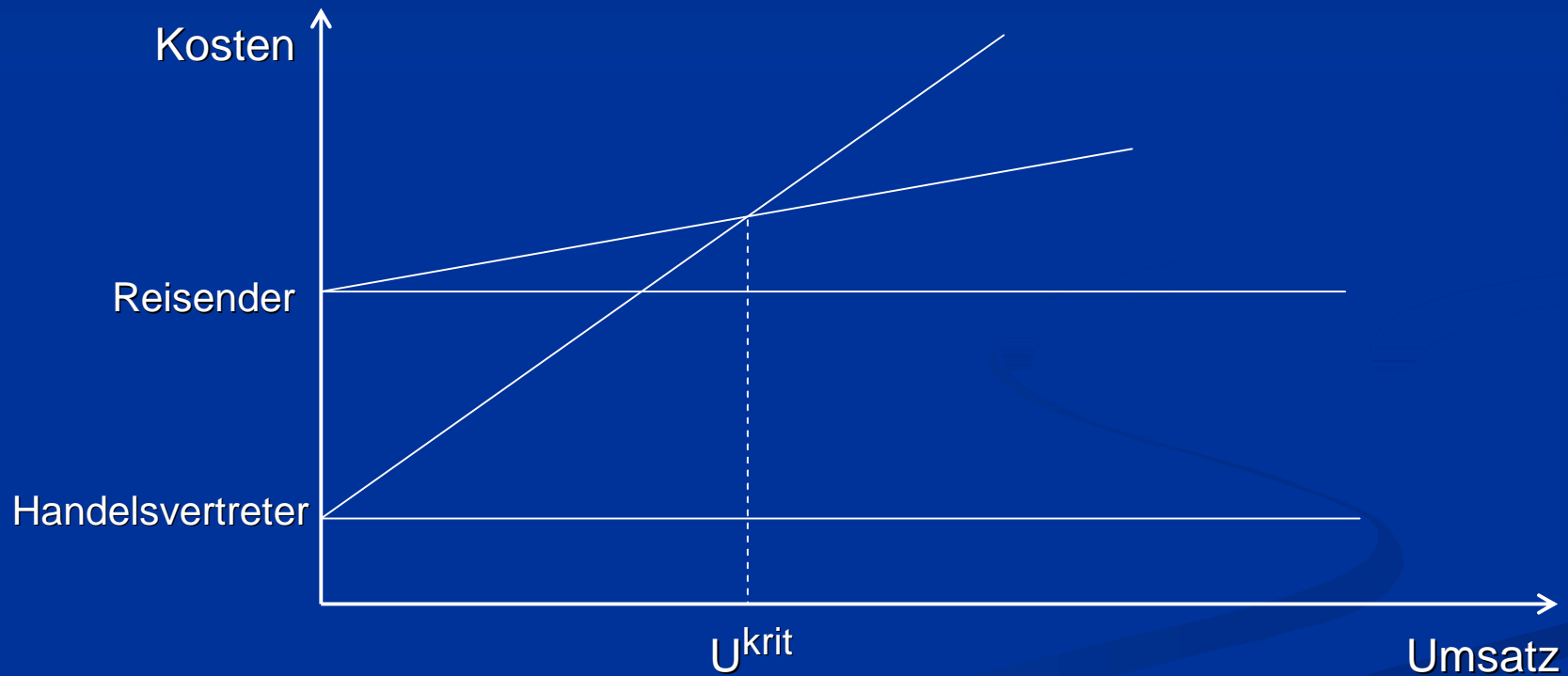
Vertriebsmodelle

Handelsvertreter vs. Reisender

- Entscheidungsproblem des Herstellers
- Prinzipiell Funktionsidentität
- Unterschiedlicher Grad der Weisungsabhängigkeit
- Unterschiedliche Vergütungsform
- Keine generelle Vorteilhaftigkeit eines bestimmten Vertretertyps

Vertriebsmodelle

Handelsvertreter vs. Reisender - Kostenvergleich



Vertreterbetriebsstätte

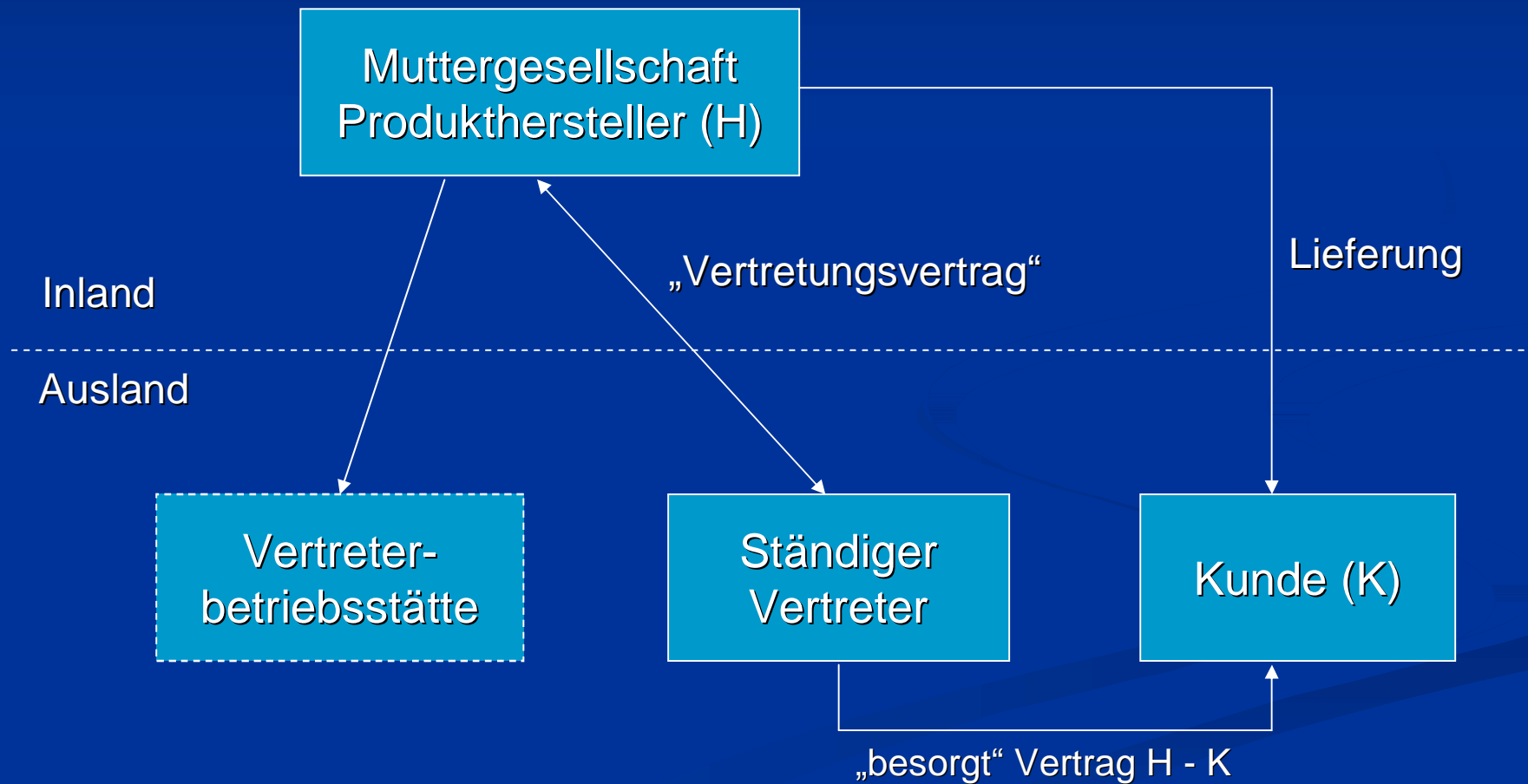
1. Überblick

Steuerliche Problematik: Vertreterbetriebsstätte

- Vertreter ist sog. ständiger Vertreter
- Durch ständige Vertretung wird eine intensive örtliche Beziehung des Unternehmens zum Quellenstaat hergestellt, vergleichbar einer festen Einrichtung.
Rechtsfolge: Besteuerungsrecht des Quellenstaates (sog. Vertreterbetriebsstätte)
- Ständiger Vertreter: § 13 AO
- Vertreterbetriebsstätte: Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

Vertreterbetriebsstätte

1. Überblick



Vertreterbetriebsstätte

2. Anknüpfungstatbestände innerstaatl. Recht

Ständiger Vertreter (§ 13 AO)

- Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt.
Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig
 1. Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder
 2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.
- Ausländische Rechtsordnungen?
=> ähnliche Begriffsbestimmungen

Vertreterbetriebsstätte

2. Anknüpfungstatbestände innerstaatl. Recht

Wesentliche Inhalte des Vertreterbegriffs

- Geschäftsbesorgung für ein anderes Unternehmen (Geschäftsherr, Prinzipal)
- Nachhaltigkeit (Ständigkeit)
- Weisungsgebundenheit des Vertreters
 - Sachliche Weisungsgebundenheit
 - Persönliche Weisungsgebundenheit ?

Vertreterbetriebsstätte

2. Anknüpfungstatbestände innerstaatl. Recht

Beschränkte Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für die im Inland
 - eine Betriebsstätte unterhalten wird, oder
 - ein ständiger Vertreter bestellt ist
- Intention Gesetzgeber (KStG 1922)
 - Wirtschaftlich im Wesentlichen gleiche Verhältnisse
 - Keine Umgehung der inländischen Steuerpflicht

Vertreterbetriebsstätte

2. Anknüpfungstatbestände innerstaatl. Recht

Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften (§ 34d Nr. 2a EStG)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die
 - durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder
 - durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden

Vertreterbetriebsstätte

3. Regelung im Abkommensrecht

Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)

- „Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters i. S. d. Abs. 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Abs. 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Abs. 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.“

Vertreterbetriebsstätte

3. Regelung im Abkommensrecht

Vertreterbetriebsstätte

Tatbestandsvoraussetzungen

- Abhängiger Vertreter
- Abschlussvollmacht
- Gewöhnliche Ausübung der Vollmacht
- Keine ausschließlich vorbereitenden Tätigkeiten / Hilfstätigkeiten

Rechtsfolge

- Fiktion => Vertretenes Unternehmen wird so behandelt, als habe es im anderen Staat eine Betriebsstätte

Vertreterbetriebsstätte

3. Regelung im Abkommensrecht

Unabhängiger Vertreter (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA)

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

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

- **Rechtfertigung des Vertretertatbestands dem Grunde nach?**
 - Literatur fordert z. T. Abschaffung
 - keine hinreichende Verwurzelung des Unternehmens bei bloßer Vertretungstätigkeit
 - BIAC 2004: “The fact that an authority to conclude contracts is exercised does not create sufficient economic involvement to assume a PE to exist.”

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

- **Feste Geschäftseinrichtung des Vertreters im Vertretungsstaat?**
 - Literatur fordert z. T. feste Einrichtung (Betriebsstätte) des Vertreters im Quellenstaat. Andernfalls sei keine Gleichbehandlung mit der Situation gegeben, in der der Unternehmer die Geschäfte dort selbst wahrnehme
 - H. M. im Schrifttum sowie OECD: Nicht erforderlich

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

- **Erfordernis der Nachhaltigkeit („gewöhnliche Ausübung der Vollmacht“)**
 - Konkretisierung äußerst problematisch. Allgemein: Anlehnung an die für feste Geschäftseinrichtungen maßgeblichen Bestimmungen
 - BFH zu DBA-Portugal (Urt. v. 3.8.2005 I R 87/04): Aufenthalt des Vertreters von bis zu 60 Tagen im Jahr nicht ausreichend

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

- **Kommissionär als betriebsstättenbegründender Vertreter?**
- **Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als betriebsstättenbegründender Vertreter?**

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

■ Gewinnzurechnung bei Vertreterbetriebsstätten

1. Nullsummentheorie (h. M.)

- Vertreterbetriebsstätte ist grundsätzlich weder Gewinn noch Verlust zuzurechnen
- Ertrag: Vertreterbetriebsstätte als (fiktives) selbstständiges und unabhängiges Unternehmen (Art. 7 II OECD-MA) ist ein Ertrag i. H. der Vergütung zuzurechnen, die ein selbstständiger und unabhängiger Vertreter erzielt
- Aufwand: die an Vertreter tatsächlich gezahlte Vergütung
- OECD: inzwischen Ablehnung

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

■ Gewinnzurechnung bei Vertreterbetriebsstätten

2. Eigenhändlermodell

- Vertreterbetriebsstätte wird wie ein Eigenhändler behandelt: Einkauf der Produkte vom Hersteller (Geschäftsherr) und Weiterverkauf an Kunden
- Gewinnermittlung
 - Umsatzerlöse des Vertretenen
 - Einstandskosten der bezogenen Waren
 - Vergütung des Vertreters
 - anteilige Kosten Geschäftsführung/Verwaltung des Vertretenen
 - = Gewinn Vertreterbetriebsstätte

Vertreterbetriebsstätte

4. Offene Fragen

■ Gewinnzurechnung bei Vertreterbetriebsstätten

3. Neuer Ansatz der OECD

- Anwendung der allgem. Grundsätze der Einkunftsabgrenzung auch bei Vertreterbetriebsstätten (functionally separate entity approach)
- Einkunftsabgrenzung wie zwischen verbundenen Unternehmen. Basis: Funktionsanalyse
- Der Vertreter-BS werden die WG und Risiken zugeordnet, die mit den vom Vertreter im Auftrag des Prinzipals ausgeübten Funktionen im Zusammenhang stehen, einschl. eines im Hinblick auf die zugeordneten WG und Risiken angemessenen Dotationskapitals
- Gewinnabgrenzung auf Basis zugeordneter WG, Risiken, Dotationskapital

Vertreterbetriebsstätte

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Kontakt Daten des Referenten:

Dieter Niehaves

c/o Heinrich & Partner

Alsterchaussee 25

20149 Hamburg

Telefon: 040/734420-660

Telefax: 040/734420-661

Mobil: 0173/643 4474

E-Mail: niehaves@heinrich-partner.de