Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön

IStR
INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 10 · Seiten 353 - 396

20. Jahrgang • 19. Mai 2011

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld
Rechtsanwalt, FAfStR
Dr. Jutta Förster, Richterin am BFH
Geschäftsführend:
Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht,
International Fiscal Association

Mitbegründer: *Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann.* Ständige Mitarbeiter: *Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt*, Europäische Kommission, Brüssel; *Dr. Roland Felkai*, StB, Rödl & Partner, Budapest; *Hans F. W. Flick*, CPA, KPMG, Detroit; *Dr. Pierre-Olivier Gehriger*, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; *Dr. Wolfgang Haas*, BASF, Ludwigshafen; *Albrecht Hagert*, KPMG Wideri, Helsinki; *Dr. Hartmut Hahn*, Ministerialrat a. D., Hagen; *Charles Kern*, Expert comptable, FIBA, Straßburg; *Andreas Kolb*, RA, Bern; *Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang*, WU Wien; *Dr. Eduard Lobis*, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; *Michael Lorenz*, Rechtsanwalt in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; *Prof. Dr. Helmut Loukota*, Ministerialrat, Wien; *Manfred Naumann*, Ministerialrat, Berlin; *Dr. Rosemarie Portner, LL.M.*, RA, StB, PwC, Düsseldorf; *Prof. DDr. Hans Georg Ruppe*, Graz/Wien; *Prof. Dr. Christian Schmidt*, StB, Deloitte, Georg-Simon-Ohm-Hochschule Nürnberg; *Etienne Spierts*, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; *Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M.*, MBA, Mülheim a. d. Ruhr; *Lucie Vorlíčková, LL.M.*, Vorlíčková & Leitner, Prag; *Michael Wichmann*, Ministerialrat, Berlin; *Ulrich Wolff, LL.M.*, Ministerialrat a. D., Erpel (Rhein); *Caroline Wunderlich*, StB, PwC, Hamburg

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Die Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten

Von Dr. Dieter Niehaves, Hamburg[*]

Die Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten ist in der Diskussion. Konnten die Unternehmen bislang oftmals davon ausgehen, dass einer Vertreterbetriebsstätte in einem anderen Staat kein (nennenswerter) Gewinn zuzurechnen war, weil viele Finanzverwaltungen der sog. Nullsummentheorie gefolgt sind, steht diese Theorie auf dem Prüfstand, seitdem die OECD ihre Auffassung zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten kundgetan hat.

1. Einleitung

Das inzwischen geflügelte Wort von der Betriebsstätte als einem unbekannten Wesen trifft auf die Vertreterbetriebsstätte in besonderer Weise zu. Auch viele Jahrzehnte nach Einführung dieses Besteuerungstatbestands[1] sind zahlreiche Fragen zur Vertreterbetriebsstättenbegründung[2] sowie insbesondere auch die Problematik der Einkünftezuordnung nicht abschließend geklärt[3]. Zunehmend wird die Forderung nach Abschaffung des Tatbestands laut[4]. Ein Grund für das bisherige Schattendasein der Vertreterbetriebsstätte dürfte darin zu sehen sein, dass ihr nach wohl h. M. kein (nennenswerter) Gewinn zuzuordnen ist. Diese Auffassung ist durch die Arbeiten der OECD der vergangenen Jahre in Bewegung geraten. Im Folgenden werden sowohl die Nullsummentheorie als auch die Auffassung der OECD einer kritischen Würdigung unterzogen.

2. Die Nullsummentheorie

2.1 Darstellung

Nach wohl h. M. ist einer Vertreterbetriebsstätte im Grundsatz weder ein Gewinn noch ein Verlust zuzurechnen[5]. Die Nullsummentheorie geht von einer strengen Auslegung der Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA) aus. Da die Vertreterbetriebsstätte selbst – als rein fiktives Rechtsinstitut – keine Funktionen ausüben kann, wird auf die Funktionen des ständigen Vertreters zurückgegriffen, durch dessen Handeln die Vertreterbetriebsstätte begründet wird. Dessen Funktionen (Tätigkeiten) werden der Vertreterbetriebsstätte gleichsam als eigene zugerechnet. Da der ständige Vertreter nur eine Vertretungstätigkeit wahrnehme, könne der Vertreterbetriebsstätte als „funktionsgerechter Ertrag" nur eine Vertreterprovision, nicht auch ein anteiliger Liefergewinn zugerechnet

---

* *Dr. Dieter Niehaves*, Steuerberater, M.I.Tax, Hamburg.

1 Vgl. Art. 5 Abs. 5, Abs. 6 OECD-MA; § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG; § 34c i. V. m. § 34d Nr. 2a EStG.

2 Vgl. z. B. die Diskussion um eine Vertreterbetriebsstättenbegründung durch einen Kommissionär nach der Entscheidung des französischen Conseil d'État v. 31. 3. 2010 (Rs. *Zimmer*); dazu *Rasch*, IStR 2011, 6.

3 Zur Historie vgl. *Niehaves*, Die Vertreterbetriebsstätte – Konzeption und Einkünftezuordnung, S. 38 ff.

4 Vgl. *Wassermeyer*, SWI 2010, 505, 509; *Bendlinger*, ÖStZ 2010, 140 ff.; *Görl*, in: GS Krüger, Die Vertreterbetriebsstätte der DBA – ein Geburtsfehler des Art. 5 OECD-MA, S. 113 ff.

5 Vgl. *Hey*, RIW 1994, 889, 891; *Sieker*, BB 1996, 981, 985; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Tz. 18.57 ff.; *Kroppen*, in: FS Wassermeyer, Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte nach Abkommensrecht, S. 691, 708; *ders.*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, Art. 7 OECD-MA, Tz. 200; *Schröder/Strunk*, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., C 177; *Ditz*, in: Schaumburg/Piltz, Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Neuausrichtung? Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 37, S. 163, S. 186; *Kaminski*, in: Schaumburg/Piltz, a. a. O., S. 191; *Hruschka*, in: Schaumburg/Piltz, a. a. O., S. 191. A. A. *Endres*, IStR 1996, 1, 4; *Haiß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, S. 293; *Griemla*, IStR 2005, 857; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz. 304; *Ott*, Die Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA, S. 88 ff.; *Niehaves*, (Fn. 3), S. 129, S. 165 ff. Differenzierend *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA Tz. 217; *Helling*, Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht, S. 181 ff.

werden. Der Betriebsstätte wird somit als *Ertrag* eine Provision zugerechnet, die der Höhe nach der Vergütung entspricht, die ein selbständiger und unabhängiger Vertreter für die Ausübung der nämlichen Funktionen erhalten hätte. Als *Aufwand* wird die vom Vertretenen an den Vertreter gezahlte Vertreterprovision zugerechnet. Ist der Vertreter ein selbständiger und unabhängiger Vertreter, stellt sich dementsprechend bei der Vertreterbetriebsstätte ein Nullergebnis ein. Ist der Vertreter ein mit dem Geschäftsherrn verbundenes Unternehmen, ist das Ergebnis ebenfalls Null, weil sich zuzurechnender Aufwand – ggf. nach Korrektur gemäß Art. 9 OECD-MA – und zuzurechnender Ertrag wiederum entsprechen[6]. Ein von Null abweichendes, i. d. R. positives Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte soll sich lediglich dann einstellen, wenn der Vertreter ein Angestellter des Vertretenen ist, weil ein angestellter Vertreter im Allgemeinen eine geringere Vergütung erhalte als ein selbständiger und unabhängiger Vertreter[7]. Die Befürworter der Nullsummentheorie unterscheiden also regelmäßig drei Fälle und kommen nur bei einem angestellten Vertreter zu einer Gewinnzurechnung, ansonsten zu einem Nullergebnis für die Vertreterbetriebsstätte.

2.2 Kritische Würdigung

Die Nullsummentheorie ist m. E. aus mehreren Gründen abzulehnen:

a) Das Nullergebnis stellt sich nur deshalb ein, weil eine inkonsistente Ertrags- und Aufwandszuordnung vorgenommen wird. Wenn der Vertreterbetriebsstätte ein Ertrag zugerechnet wird, der betragsmäßig der Vertreterprovision eines selbständigen und unabhängigen Vertreters entspricht, muss m. E. für die Aufwandszurechnung Entsprechendes gelten. Der Vertreterbetriebsstätte wären folglich die diesem selbständigen und unabhängigen Vertreter entstehenden Aufwendungen zuzurechnen. Die Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ist nicht auf die Ertragszurechnung beschränkt, sondern bezieht sich auf die Zurechnung der „Gewinne" (Einkünfte) des Unternehmens. In materieller Hinsicht wäre eine solche Vorgehensweise gleichwohl verfehlt, weil der Vertreterbetriebsstätte Einkünfte zugerechnet würden, die den Einkünften eines selbständigen und unabhängigen Vertreters der Höhe nach entsprächen.

b) Die Zurechnung der Provision eines „selbständigen und unabhängigen Vertreters" i. S. der strengen Auslegung der Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA führt zu einem Wertungswiderspruch, weil das Handeln eines selbständigen und unabhängigen Vertreters gerade nicht zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte führen kann. Art. 5 Abs. 5 i. V. m. Abs. 6 OECD-MA und ihm folgend sämtliche von Deutschland abgeschlossenen DBA[8] nehmen den unabhängigen Vertreter ausdrücklich von der Regelung aus[9]. Damit legt die Nullsummentheorie der Ertragszurechnung eine Rechtsfigur zugrunde, die tatbestandlich eine Vertreterbetriebsstätte expressis verbis nicht begründen kann.

c) Schließlich ist m. E. der Ansatz verfehlt, der Vertreterbetriebsstätte überhaupt eine Vertreterprovision als Ertrag zuzurechnen. Dies führt nämlich dazu, dass die Dienstleistung des ständigen Vertreters zweifach durch eine Provision vergütet und „direkt" der Besteuerung – i. d. R. in demselben Staat – unterworfen wird, zum einen beim Vertreter selbst und zum anderen beim Vertretenen (beschränkte Steuerpflicht). M. E. kann die Geschäftsbesorgungsleistung des ständigen Vertreters nur einmal direkt vergütet und der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Richtigerweise erfolgt dies nur beim ständigen Vertreter, der die Provision erhalten und zu versteuern hat. Die Besonderheiten des Rechtsinstituts Vertreterbetriebsstätte erfordern eine besondere Vorgehensweise bei der Einkünftezurechnung. Die Vertreterbetriebsstätte als rein fiktives Gebilde verfügt über keinerlei personelle und sachliche Ausstattung. Sie nimmt in keiner Weise am Wirtschaftsverkehr teil. Es handelt sich um eine reine Fiktion eines steuerlichen Anknüpfungspunktes. Einer solchen Rechtsfigur kann keine absolute Selbständigkeit und Unabhängigkeit unterstellt werden, wie dies die Nullsummentheorie unternimmt. Die Funktionen (Tätigkeiten) des ständigen Vertreters sind somit für die Einkünftezuordnung zur Vertreterbetriebsstätte zwar – selbstverständlich – zu berücksichtigen, m. E. aber nicht in der Weise, dass eine Provision als Ertrag zugerechnet und besteuert wird, sondern dergestalt, dass der durch das Tätigwerden des Vertreters realisierte Vertriebserfolg des Vertretenen (Vertriebsgewinn) veranlassungsbezogen, nach Maßgabe der vom Vertreter erbrachten Erfolgs- bzw. Wertschöpfungsbeiträge zugerechnet wird.

d) Die Befürworter der Nullsummentheorie begründen ihre Auffassung im Wesentlichen damit, dass die durch die Vertretertätigkeit bewirkte Wertschöpfung bereits der Besteuerung im Quellenstaat (Tätigkeitsstaat des Vertreters) zugeführt werde, weil der Vertreter dort i. d. R. bereits in eigener Person der Besteuerung unterliege. Unter dem Aspekt der „Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten" soll eine weitergehende Einkünftezuordnung zu einer im Quellenstaat begründeten Vertreterbetriebsstätte deshalb nicht gerechtfertigt sein[10]. Diese Sichtweise verkennt, dass das Abkommensrecht dem Quellenstaat (Tätigkeitsstaat des Vertreters) dann – und nur dann – einen zusätzlichen Besteuerungsanspruch einräumt, wenn die Geschäftstätigkeit des Prinzipals sich dort so verdichtet hat, dass der Vertretertatbestand erfüllt ist (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 OECD-MA)[11]. Das Abkommensrecht stellt umfangreiche Anforderungen an die Erfüllung des

6 Das Nullergebnis setzt hier voraus, dass der nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA zugerechnete Ertrag dem gemäß Art. 9 OECD-MA fremdvergleichsüblichen Aufwand betragsmäßig entspricht. Dies muss jedoch nicht zwingend der Fall sein, da Art. 7 und Art. 9 OECD-MA unterschiedliche Sachverhalte regeln.

7 Vgl. *Sieker*, BB 1996, 985; *Schaumburg*, (Fn. 5), Tz. 18.59.

8 Vgl. *Görl*, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 5 Tz. 129, 155.

9 Dies unter dem Vorbehalt, dass der unabhängige Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA).

10 Vgl. *Hey*, RIW 1994, 891; *Sieker*, BB 1996, 985; *Schaumburg*, (Fn. 5), Tz. 18.59; *Görl*, (Fn. 4), S. 121; *Ditz*, (Fn. 5), S. 192.

territorialen Bezugs zum Quellenstaat[12]. Auch das innerstaatliche Steuerrecht Deutschlands sieht einen Besteuerungstatbestand nur dann vor, wenn der Vertreter ein „ständiger" ist (§ 13 AO) und als solcher „im Inland bestellt" ist[13]. Wäre die Auffassung der Nullsummentheorie richtig, würde diese abkommensrechtliche und innerstaatliche Konzeption unterlaufen. Unter dem Gesichtspunkt der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit ist es gerade geboten, dem Quellenstaat bei Erfüllung der o. a. Tatbestandsvoraussetzungen eine weitere steuerliche Anknüpfung zuzugestehen.

Die Richtigkeit dieses Ergebnisses zeigt der vom BFH zum DBA-Portugal entschiedene Fall[14]. Der gesetzliche Vertreter einer portugiesischen Kapitalgesellschaft war an nur 60 Tagen im Jahr in Deutschland tätig, weshalb der BFH und die Vorinstanz[15] eine hinreichende Präsenz der Kapitalgesellschaft im Inland zu Recht nicht feststellen konnten[16]. Bei einem solchermaßen „gelegentlichen Vertreter" wird keine beschränkte Steuerpflicht begründet. Nach der Nullsummentheorie werden der „gelegentliche Vertreter" und der ständige Vertreter im Ergebnis gleich behandelt: Der „gelegentliche Vertreter" begründet gar keine Vertreterbetriebsstätte. Der ständige Vertreter begründet eine solche zwar, jedoch werden ihr im Grundsatz keine Einkünfte zugerechnet. In beiden Fällen unterliegt nur die Vertretervergütung der Besteuerung im Quellenstaat, während der Erfolg des Vertretenen aus den vom Vertreter besorgten Geschäften (Vertriebsgewinn) ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Vertretenen besteuert wird. Die Besteuerungsfolgen entsprechen in *beiden* Fällen denen eines Direktgeschäfts[17]. Es ist offensichtlich, dass ein solches Resultat weder der abkommensrechtlichen Intention noch dem innerstaatlichen Recht Deutschlands entspricht. Der Vertretertatbestand soll als Parallel- bzw. Ergänzungstatbestand zum Betriebsstättentatbestand die Fälle erfassen, in denen der Unternehmer seine Geschäftstätigkeit im Quellenstaat nicht durch eine feste Geschäftseinrichtung (sachliche Präsenz), sondern durch Einschaltung eines ständigen Vertreters (personelle Repräsentanz) ausübt. Der deutsche Gesetzgeber, die OECD und die Abkommenspraxis wollen mit dieser parallelen Anknüpfung wirtschaftlich im Wesentlichen gleiche Verhältnisse einer im Grundsatz gleichen Besteuerung zuführen. Es soll verhindert werden, dass der Unternehmer sich durch Einschaltung eines ständigen Vertreters einer Besteuerung durch den Quellenstaat entzieht[18].

Im angelsächsischen Schrifttum wird anstelle des Begriffs Nullsummentheorie oftmals der Terminus „Single Taxpayer Approach" verwandt[19]. Beim ständigen Vertreter und der Vertreterbetriebsstätte soll es sich um einen „einheitlichen Steuerpflichtigen"[20] handeln. Während die Nullsummentheorie regelmäßig drei Fälle unterscheidet, unterstellt der Single Taxpayer Approach, dass der ständige Vertreter ein mit dem Prinzipal verbundenes Unternehmen (z. B. Tochtergesellschaft) ist. Das DBA-Österreich sieht in seinem Protokoll eine Regelung vor, die dem Single Taxpayer Approach entspricht[21]:

„Es besteht Einverständnis, dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden"[22].

Im Schrifttum werden die Protokollregelung bzw. der Single Taxpayer Approach als „vorbildliche Lösung" gepriesen, weil sie den beteiligten Staaten ihren „fair share of taxes" gewährleisteten[23]. Dem kann nicht gefolgt werden. Der Single Taxpayer Approach geht ebenso wie die Nullsummentheorie davon aus, dass eine beschränkte Steuerpflicht des Prinzipals im Quellenstaat unterbleibt, wenn der ständige Vertreter (verbundenes Unternehmen) eine Provision erhalten hat, die fremdvergleichskonform i. S. von Art. 9 OECD-MA ist und

---

11 Gl. A. *Piltz*, in: Schaumburg/Piltz, Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Neuausrichtung? Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 37, S. 163, S. 192.

12 Gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA muss der Vertreter eine Vollmacht besitzen, im Namen des Prinzipals Verträge abzuschließen und muss die Vollmacht im Quellenstaat „gewöhnlich" ausüben. Der Vertreter unterliegt dabei den Sachweisungen des Prinzipals und darf nicht unabhängig i. S. von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA sein. Ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten i. S. von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sind nicht geeignet, eine steuerliche Präsenz im Quellenstaat zu begründen.

13 § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Für den Outbound-Fall gilt Entsprechendes (§ 34d Nr. 2a i. V. m. § 34c EStG).

14 BFH v. 3. 8. 2005, I R 87/04, BStBl II 2006, 220, IStR 2006, 92.

15 FG Münster v. 24. 5. 2004, 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498, BeckRS 2004, 26016645.

16 „Jedenfalls eine so begrenzte Anwesenheitsdauer begründet keine verfestigte Beziehung eines Unternehmens zu einem bestimmten Ort oder Gebiet, auf die ein Besteuerungszugriff gestützt werden könnte", so BFH v. 3. 8. 2005, BStBl II 2006, 220, IStR 2006, 92, II.4.d). Die Frage, ob der gesetzliche Vertreter einer Kapitalgesellschaft überhaupt Vertreter i. S. von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein kann, konnte der BFH daher offenlassen.

17 Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 OECD-MA; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., S. 297, 419.

18 Vgl. Begründung zur Einführung des Vertretertatbestands in § 1 Abs. 2 KStG v. 8. 4. 1922, RT-Drs. 1921 Nr. 2867, zitiert in BFH v. 28. 6. 1972, I R 35/70, BStBl II 1972, 788; *Skaar*, Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle, S. 463 ff. Dass die Einschaltung eines ständigen Vertreters im Inland nicht zur Gewerbesteuerpflicht des ausländischen Prinzipals führt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 GewStG), ändert an dieser Grundentscheidung der internationalen Einkünftezuordnung nichts, sondern ist auf die Besonderheit der deutschen Gewerbesteuer zurückzuführen, die nur den im Inland „stehenden Gewerbebetrieb" erfassen will.

19 Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 235 ff.; *Baker/Collier*, Bulletin for International Taxation 2009, 199, 202; *Pijl*, Bulletin for International Taxation 2008, 174. S. auch *Widmer/Müller*, SteuerRevue 2006, 2, 7.

20 *Förster*, IWB 2007, F 10 Gr. 2, 1939.

21 Vgl. EAS-Auskunft 3116 des öBMF v. 17. 12. 2009, abrufbar unter www.findok.bmf.gv.at.

22 Vgl. Ziffer 2 des Protokolls zum DBA-Österreich (betreffend Art. 5 des DBA); s. dazu auch *Sieker*, TNI 2002, 483.

23 Vgl. *Bendlinger*, ÖStZ 2010, 144; *Dommes/Greinecker*, SWI 2010, 414, 417; *Baker/Collier*, Bulletin for International Taxation 2009, 202; *Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC)*, Comments to Discussion Draft: „Proposed Clarification of the PE Definition" v. 30. 6. 2004, abrufbar unter www.oecd.org.

mit dieser Provision im Quellenstaat der Besteuerung unterliegt[24]. Damit ist der Ansatz aus denselben Gründen abzulehnen wie die Nullsummentheorie[25].

3. Der Authorized OECD Approach bei Vertreterbetriebsstätten

3.1 Grundsätzliche Vorgehensweise

In ihrem Betriebsstättenbericht vom 17. 7. 2008[26] erklärt die OECD den Functionally Separate Entity Approach zum „Authorized OECD Approach" für die Einkünftezurechnung im Einheitsunternehmen (im Folgenden „AOA"). Der AOA sieht eine im Grundsatz uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Abrechnung der Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten vor. Die für die Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen erlassenen Transfer Pricing Guidelines zur Auslegung des Art. 9 OECD-MA sollen entsprechende Anwendung finden[27].

Der Betriebsstättenbericht vom 17. 7. 2008 bzw. vom 22. 7. 2010[28] äußert sich auch zur Einkünftezurechnung gegenüber Vertreterbetriebsstätten[29]. Die OECD unterscheidet strikt zwischen der Besteuerungsebene des ständigen Vertreters einerseits und der des vertretenen Unternehmens bzgl. einer im Quellenstaat begründeten Vertreterbetriebsstätte andererseits, so dass der Quellenstaat im Regelfall über Besteuerungsrechte in Bezug auf zwei Steuersubjekte verfüge[30]. Der Single Taxpayer Approach wird ausdrücklich abgelehnt[31].

Die Einkünftezurechnung bei Vertreterbetriebsstätten soll nach den gleichen Grundsätzen erfolgen wie bei anderen Arten von Betriebsstätten[32]. Im Ausgangspunkt sind somit mittels einer Funktionsanalyse[33] die bedeutenden Personalfunktionen[34] zu identifizieren. Anders als bei „herkömmlichen" Betriebsstätten, bei denen auf die Funktionen abgestellt wird, die durch „Personen in der Betriebsstätte"[35] ausgeübt werden, wird bei der Vertreterbetriebsstätte als fiktivem Rechtsinstitut zutreffend auf die Funktionen des ständigen Vertreters zurückgegriffen. Folglich sind jene Funktionen eingehend zu analysieren, die der ständige Vertreter für den Vertretenen wahrnimmt. Hier soll insbesondere untersucht werden, ob der Vertreter (oder der Vertretene) die maßgeblichen Funktionen im Hinblick auf die Begründung oder das Management von Risiken und/oder in Bezug auf die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums von Wirtschaftsgütern ausübt[36], wobei u. a. die Qualifikationen und Erfahrungen des Vertreters Aufschluss geben sollen. Dem folgend sind die Risiken und Wirtschaftsgüter des Vertretenen der Vertreterbetriebsstätte (oder dem Stammhaus) zuzurechnen[37]. Sodann ist der Vertreterbetriebsstätte ein im Hinblick auf die Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter angemessenes Dotationskapital („free capital") zuzuordnen[38].

3.2 Beispiel eines abhängigen Handelsvertreters

Die OECD verdeutlicht die o. g. Grundsätze am Beispiel eines abhängigen Handelsvertreters, der ein mit dem Geschäftsherrn verbundenes Unternehmen ist[39]. Typischerweise erlange der Handelsvertreter (z. B. die inländische Tochtergesellschaft), der die von der Muttergesellschaft hergestellten Produkte in deren Namen und auf deren Rechnung verkaufe[40], kein Eigentum an den Produkten. Dieses verbleibe bei der Muttergesellschaft, so dass sie – nicht der Vertreter – das „Inventarrisiko"[41] trage. Dies gelte auch dann,

---

24 Während die Nullsummentheorie die Vertreterbetriebsstätte im Grundsatz anerkennt und erst im zweiten Schritt, auf der Ebene der Einkünftezurechnung, zum Nullergebnis kommt, schließt der Single Taxpayer Approach die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte bereits dem Grunde nach aus, wenn der Vertreter eine fremdübliche Vergütung erhält.

25 Vgl. vorstehend d). Ablehnend ebenfalls OECD, Betriebsstättenbericht v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 235 ff.

26 „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", abrufbar unter www.oecd.org.

27 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 17, 55; *Kroppen*, in: FS Herzig, „Authorized OECD Approach" zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, S. 1071, 1075.

28 Die Umsetzung des AOA wurde in einem ersten Schritt durch die Revision des OECD-MK v. 17. 7. 2008 vollzogen; der geänderte Kommentar soll nach OECD-Ansicht zur Auslegung sämtlicher bestehender DBA herangezogen werden, deren Verteilungsnorm dem Art. 7 OECD-MA i. d. F. vor dem 22. 7. 2010 entspricht. In einem zweiten Schritt wurde Art. 7 OECD-MA selbst geändert; die Neufassung wurde, begleitet von einer abermaligen Revision des OECD-MK, am 22. 7. 2010 veröffentlicht. Unter demselben Datum wurde eine Neufassung des Betriebsstättenberichts bekannt gemacht, die jedoch keine materiellen Änderungen des Berichts vom 17. 7. 2008 beinhalten soll, sondern lediglich eine Anpassung an den Wortlaut des geänderten Art. 7 MA und die Nummerierung des MK v. 22. 7. 2010 darstellt. Ausführlich zur Umsetzung des AOA *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der DBA, S. 213 ff. Sämtliche OECD-Dokumente sind abrufbar unter www.oecd.org.

29 Teil I, Abschn. D-5 Tz. 227 bis 247 des Berichts v. 22. 7. 2010 bzw. gleichlautend Abschn. D-5 Tz. 263 bis 283 des Berichts v. 17. 7. 2008. Weitere Erläuterungen zu Vertreterbetriebsstätten für den Bereich des Global Trading mit Finanzinstrumenten und bei Versicherungsunternehmen enthalten Teil III und IV des Berichts; hierauf wird im Folgenden nicht eingegangen.

30 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 230, 246.

31 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 235 ff.

32 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 232: „... follow the same principles as used for other types of PEs, for to do otherwise would be inconsistent with Article 7 and the arm's length principle."

33 „Functional and factual analysis", dazu *Niehaves*, in: Haase, AStG/DBA, Art. 7 MA Tz. 165.

34 „Significant people functions", vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 15, 62.

35 „Functions ... performed by people in the PE", vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 15.

36 Verlangt wird ein „active decision-making", vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 18, 22, 232.

37 Die Wahrnehmung einer Funktion und das damit verbundene Risiko können nicht getrennt werden: „Risk follows functions"; vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 24; *Kroppen*, (Fn. 27), S. 1076.

38 „Capital follows risks", vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 71, 91, 232. Mit dem Update des OECD-MK v. 17. 7. 2008 (vgl. Fn. 28) wurde erstmals eine eigene Textziffer in den MK betreffend Vertreterbetriebsstätten eingefügt (Tz. 26 zu Art. 7 MA); kritisch dazu *Baker/Collier*, (Fn. 19), 199, 202. Der OECD-MK vom 22. 7. 2010 enthält keine eigene Textziffer zu Vertreterbetriebsstätten. Offenbar hält die OECD eine eigene Textziffer im MK v. 22. 7. 2010 nicht für erforderlich, weil das MA v. 22. 7. 2010 den AOA vollumfänglich umsetzt, wohingegen die Einfügung der Tz. 26 in den MK v. 17. 7. 2008 zum Ausdruck bringen soll, dass die Schlussfolgerungen des AOA zu Vertreterbetriebsstätten auch für die bestehenden DBA angewendet werden sollen.

39 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 240 ff.

40 Vgl. § 84 Abs. 1 HGB.

wenn der Vertreter die Einlagerung der Waren und die Abwicklung des Versands an die Kunden übernehme. Die dem Vertreter gezahlte Vertreterprovision enthalte daher keine Komponente zur Abgeltung des Inventarrisikos[42]. Im Hinblick auf die Einkünftezurechnung zur Vertreterbetriebsstätte sei dann zu prüfen, welche Personen die für die Begründung und/oder das Management des Inventarrisikos sowie die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums des Inventars bedeutenden Funktionen ausgeübt hätten. Treffe der Vertreter die maßgeblichen Entscheidungen in Bezug auf die Höhe der Lagerbestände und bzgl. der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums des Inventars, sollen der Vertreterbetriebsstätte die Vergütung für das Inventarrisiko, das „wirtschaftliche Eigentum" des Inventars und der daraus resultierende Gewinn oder Verlust zugerechnet werden[43]. Ergebe die Funktionsanalyse, dass Personen der Muttergesellschaft die entsprechenden Funktionen übernommen haben, sollen Inventar und Risikovergütung dem Stammhaus zugerechnet werden[44].

Eine entsprechende Analyse ist für andere Arten von Risiken durchzuführen, bspw. für das „Kreditrisiko"[45]. Bei einer typischen Handelsvertretervereinbarung gehörten Kundenforderungen aus Warenlieferungen und das damit verbundene Kreditrisiko rechtlich zum vertretenen Unternehmen (Muttergesellschaft) und nicht zum Unternehmen des Vertreters, so dass die Vergütung an den Vertreter keine Komponente für die Übernahme dieses Risikos beinhalte. Nach dem AOA ist die Vergütung des Kreditrisikos der Vertreterbetriebsstätte der Muttergesellschaft zuzurechnen, wenn die für die Übernahme und das Management dieses Risikos relevanten Funktionen durch den Vertreter wahrgenommen werden, d. h. wenn der Vertreter nach Überprüfung der Kreditwürdigkeit eines potentiellen Kunden die Entscheidung trifft, Produkte an diesen Kunden zu verkaufen[46].

3.3 Kritische Würdigung

Zu begrüßen ist, dass die OECD sich ausdrücklich für eine Differenzierung zwischen der Besteuerungsebene des ständigen Vertreters und der des vertretenen Unternehmens ausspricht und – der Konzeption des Vertreterbetriebsstättentatbestandes entsprechend[47] – dem Quellenstaat Besteuerungsrechte bzgl. zweier Steuersubjekte einräumt. In Bezug auf die Einkünftezurechnung zur Vertreterbetriebsstätte gibt der OECD-Bericht allerdings Anlass zur Kritik.

Nach dem AOA sollen einer Vertreterbetriebsstätte offenbar nur dann Einkünfte zuzurechnen sein, wenn der Betriebsstätte Risiken und Wirtschaftsgüter des Vertretenen zuzuordnen sind, was nach dem AOA voraussetzt, dass der ständige Vertreter die für die Begründung und/oder das Management der Risiken bzw. die für die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums der Wirtschaftsgüter wesentlichen Funktionen ausübt. Ist dies nicht der Fall, soll eine Gewinnzurechnung unterbleiben oder auf einen geringen Betrag beschränkt sein[48]. Deutlich wird dies an dem Beispiel des abhängigen Handelsvertreters[49], in dem eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Einkünften (nur) bzgl. etwaiger *zusätzlicher Funktionen* des Vertreters – Lagerhaltung/Versand und Kreditwürdigkeitsprüfung – diskutiert wird, nicht aber hinsichtlich der *Kernfunktion* des Abschlussvertreters, der gewöhnlichen Ausübung der Abschlussvollmacht. Das Schweigen des Berichts an dieser Stelle überrascht, weil ohne diese Kernfunktion eine Vertreterbetriebsstätte gar nicht begründet werden kann. Zwar ist es richtig, dass der Vertreterbetriebsstätte in Bezug auf die bloße Ausübung der Abschlussvollmacht des Vertreters keine (materiellen) Wirtschaftsgüter und keine Risiken des vertretenen Unternehmens zuzurechnen sind[50]. Die fehlende Zurechnung von Risiken und Wirtschaftsgütern für die Kernfunktion kann jedoch m. E. nicht bedeuten, dass der Vertreterbetriebsstätte für die Funktionsausübung keine Einkünfte zuzurechnen sind. Denn dann wäre bei einem reinen Abschlussvertreter, der regelmäßig Verträge für seinen Geschäftsherrn abschließt (aber sonst keine weiteren Tätigkeiten für ihn ausübt), der Vertreterbetriebsstätte kein Gewinn zuzurechnen, auch wenn der Vertreter mit dem Abschluss der Verträge einen bedeutenden wirtschaftlichen Beitrag für die Erzielung der Umsätze seines Geschäftsherrn leistet. Nach dem AOA soll aber offenbar nicht nur die Kernfunktion des Vertreters nicht zu einer Gewinnzurechnung führen. Auch bei den beschriebenen zusätzlichen Funktionen, wie der Übernahme der Lagerhaltung und/oder der Kreditwürdigkeitsprüfung, will die OECD der Vertreterbetriebsstätte nur Einkünfte im Zusammenhang mit den zugerechneten Wirtschaftsgütern und Risiken zuordnen, nicht aber Einkünfte für die Tätigkeitsausübung (Dienstleistung des Vertreters) selbst[51]. Dem kann nicht gefolgt werden. Zwar ist die gezahlte Vergütung für die Tätigkeitsausübung (Vertreterprovision) m. E. nur beim ständigen Vertreter als Ertrag zu erfassen[52]. Die wirtschaftliche Bedeutung der Tätigkeiten des ständigen Vertreters für den Erfolg des Vertretenen ist aber dennoch für die Einkünftezurechnung zur Vertreterbetriebsstätte zu berücksichtigen. Die

41 „Inventory risk"; vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 24; *Kahle/Mödinger*, IStR 2010, 760.
42 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 241.
43 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 242 f. Zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach dem AOA s. auch *Kroppen*, (Fn. 27), S. 1077 sowie *Kahle/Mödinger*, IStR 2010, 760.
44 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 244.
45 „Credit risk"; vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 24.
46 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 245, Tz. 24. Die Festlegung allgemeiner Richtlinien oder Parameter in Bezug auf Lagerhaltung und Kreditrisiken stellt kein active decision-making dar, vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 25.
47 Siehe oben, Kap. 2.2 d).
48 Vgl. OECD, Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 233: „In practice the dependent agent enterprise may not perform the significant people functions relevant to the assumption and/or management of risk or the significant people functions relevant to the determination of economic ownership of assets and if it does not then the attribution of the assets, risks and profits to the dependent agent PE is correspondingly reduced or eliminated."
49 Siehe oben, Kap. 3.2.
50 Ähnlich *Schaumburg*, (Fn. 5), Tz. 18.60; *Andresen*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, Tz. 10 220. Denkbar ist allerdings die Zurechnung eines Wirtschaftsguts „Kundenstamm" zur Vertreterbetriebsstätte.
51 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I, Tz. 232, 243; OECD-MK v. 17. 7. 2008, Tz. 26 zu Art. 7 MA.
52 Siehe dazu bereits oben, Kap. 2.2 c).

Feststellung und Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung der Funktionen entspricht im Grundsatz auch der Vorgehensweise des AOA[53].

Ein zweiter Aspekt betrifft die sog. Innentransaktionen. Nach dem AOA kommt der Identifikation und Vergütung von Innentransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (sog. dealings) eine herausragende Bedeutung zu[54]. Die Neufassung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA v. 22. 7. 2010 regelt dies ausdrücklich[55]. Einkünfte einer Betriebsstätte resultieren – neben Einkünften aus Transaktionen mit fremden Dritten oder verbundenen Unternehmen – regelmäßig aus Erträgen und Aufwendungen aus derartigen Innentransaktionen. Im Verhältnis zu einer Vertreterbetriebsstätte kann es jedoch keine Innentransaktionen geben. Transaktionen bzw. Leistungsbeziehungen existieren lediglich zwischen dem ständigen Vertreter und dem vertretenen Unternehmen (Geschäftsbesorgungsleistung des Vertreters) sowie zwischen dem vertretenen Unternehmen und dem Kunden (Kaufvertrag). Eine Vertreterbetriebsstätte kann aber nicht nur nicht an Innentransaktionen beteiligt sein. Sie kann als fiktives Rechtsinstitut überhaupt keine (Innen- oder Außen-) Transaktionen durchführen oder Funktionen wahrnehmen, weder Personalfunktionen[56] noch andere Funktionen. Ihr können allenfalls Funktionen oder Tätigkeiten anderer Personen zugerechnet werden. Eine Selbständigkeit und Unabhängigkeit mag bei einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte – z. B. einer Vertriebsniederlassung, in der Personen mit Vertriebstätigkeiten beschäftigt sind – fingiert werden können, m. E. aber nicht bei einer Vertreterbetriebsstätte. Der Functionally Separate Entity Approach ist hier m. E. nicht umsetzbar[57]. Letztlich ist wohl auch die OECD dieser Ansicht. Jedenfalls geht der OECD-Bericht vom 22. 7. 2010 in den die Vertreterbetriebsstätte betreffenden Tz. 227 bis 247 an keiner Stelle auf Innentransaktionen (*dealings*) oder Außentransaktionen einer Vertreterbetriebsstätte ein. Dies darf wohl dahin gehend gedeutet werden, dass der Vertreterbetriebsstätte nach OECD-Auffassung insoweit – zu Recht – keine Einkünfte zuzurechnen sind.

4. Resümee

Nach den Ausführungen in ihrem Betriebsstättenbericht will die OECD einer Vertreterbetriebsstätte offenbar nur Einkünfte zurechnen, die aus den der Betriebsstätte zugerechneten Risiken und Wirtschaftsgütern des vertretenen Unternehmens herrühren. Für die eigentliche Funktionswahrnehmung des ständigen Vertreters, insbesondere die regelmäßige Ausübung der ihm erteilten Abschlussvollmacht, sollen der Vertreterbetriebsstätte offenbar keine Einkünfte zuzurechnen sein. Dies entspräche zwar nicht in der Vorgehensweise, wohl aber im Ergebnis der Nullsummentheorie, obwohl die OECD diese Theorie bzw. den Single Taxpayer Approach zu Recht ausdrücklich ablehnt[58].

Wie vorstehend dargelegt, ist nach hier vertretener Auffassung ein Nullergebnis für die Vertreterbetriebsstätte mit der abkommensrechtlichen Konzeption und der innerstaatlichen Regelung des Vertretertatbestands nicht in Einklang zu bringen[59]. M. E. ist der Vertreterbetriebsstätte auch für die eigentliche Funktionswahrnehmung durch den ständigen Vertreter ein (anteiliger) Vertriebsgewinn des vertretenen Unternehmens zuzurechnen, weil der Vertreter an dessen Erzielung mitgewirkt hat. Sofern ausschließlich der ständige Vertreter Vertriebsfunktionen wahrgenommen hat, ist der Vertreterbetriebsstätte im Grundsatz der gesamte Vertriebsgewinn zuzurechnen. Haben der Vertreter und der Vertretene Vertriebsfunktionen übernommen (Letzterer bspw. in Gestalt von Werbemaßnahmen, logistischen oder administrativen Aufgaben), ist der Vertriebsgewinn veranlassungsbezogen auf die Vertreterbetriebsstätte und das Stammhaus aufzuteilen[60]. In methodischer Hinsicht könnte eine Aufteilung des Vertriebsgewinns unter Anwendung der (geschäftsvorfallbezogenen) Gewinnaufteilungsmethode nach Maßgabe von Veranlassungs- bzw. Wertschöpfungsbeiträgen erfolgen[61]. Ein Profit Split stünde m. E. dem AOA nicht grundsätzlich entgegen. Gemäß dem AOA sollen die OECD Transfer Pricing Guidelines für die Einkünftezurechnung gegenüber Betriebsstätten analog angewandt werden[62]. Nach der jüngst verabschiedeten Revision der Transfer Pricing Guidelines wird den transaktionsbezogenen Gewinnmethoden[63] nicht mehr nur ein „status of last resort" beigemessen. Künftig soll

53 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I Tz. 17: „It should be noted that there is no presumption that functions other than significant people functions relevant to the assumption of risk and significant people functions relevant to the economic ownership of assets are by nature of low value. This will be determined (...) based on the particular facts and circumstances." Siehe auch Tz. 62 des Berichts: „The functional and factual analysis takes account of the functions performed (...) and assesses what significance if any they have in generating the profits of the business."

54 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I Tz. 172 ff.

55 Art. 7 Abs. 2 OECD-MA i. d. F.v. 22. 7. 2010 lautet: „For the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, *in particular in its dealings with other parts of the enterprise* (Hervorh. durch Verf.), if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise."

56 Gl. A. *Kroppen*, (Fn. 27), S. 1093 f.

57 Im Grundsatz dieselbe Problematik stellt sich bei der Einkünftezuordnung zur „Dienstleistungsbetriebsstätte". Auch hier handelt es sich um die Fiktion einer Betriebsstätte. Nach Ansicht von *Wassermeyer*, SWI 2010, 505, 508, ist die Vertreterbetriebsstätte eine „echte Tätigkeitsbetriebsstätte". Ähnlich *Rosenberger/Vitali/Ziehr*, IStR 2010, Beilage Heft 18/2010, 15. Dem kann für das Abkommensrecht nur bedingt zugestimmt werden, weil Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ein bloßes Tätigwerden des Vertreters nicht genügen lässt, sondern die gewöhnliche Ausübung der erteilten Abschlussvollmacht verlangt.

58 Vgl. OECD Report v. 22. 7. 2010, Teil I Tz. 235 ff.

59 Vgl. oben, Kap. 2.2 c), d).

60 Ein Vergleich mit dem einer Vertriebsniederlassung (feste Einrichtung) unter denselben Bedingungen zuzurechnenden Vertriebsgewinn kann hier aufschlussreich sein; vgl. EAS-Auskunft 1105 des öBMF v. 21. 7. 1997, abrufbar unter www.findok.bmf.gv.at. Dazu auch *Plansky*, (Fn. 28), S. 234.

61 Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner u. a., (Fn. 5), C 368.

62 Vgl. oben, Kap. 3.1.

63 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode und transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode, vgl. *Baumhoff*, in: Mössner u. a., (Fn. 5), C 362 ff.

diejenige Methode angewandt werden, welche unter den gegebenen Umständen die am besten geeignete Methode darstellt[64]. Da der Vertriebsgewinn im Allgemeinen maßgeblich auf den Einsatz von Personen (ständige Vertreter, Vertriebsinnendienst, Administration) zurückzuführen sein wird, könnte, sofern keine anderweitigen, sachgerechteren Maßgrößen zur Verfügung stehen, ggf. eine Aufteilung des Vertriebsgewinns in Relation zur „Vergütung" der Personen erfolgen[65]. Neben den Funktionen sind die Vertriebsrisiken bei der Gewinnaufteilung zu berücksichtigen. Damit bliebe auch nach Abschaffung der indirekten Methode durch das OECD-MA vom 22. 7. 2010[66] eine Gewinnaufteilung weiterhin möglich.

64 Vgl. OECD, Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines v. 22. 7. 2010, Tz. 2.1 ff.

65 Höhe bzw. Relation der Vergütung als Maßstab für die Bedeutung der Tätigkeiten. Vgl. OECD, (Fn. 64), Tz. 2.138.

66 Art. 7 OECD-MA v. 22. 7. 2010 enthält den bisherigen Abs. 4 – Anwendung der indirekten Methode – nicht mehr.