

Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2021

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e. V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit der Preisträgerin des Jahres 2021, *Katharina Steuer*.

Diener zweier Herren?

Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff und die Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter im Vergleich

Katharina Steuer

I.	Einleitung	107
II.	Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem Arbeitgeber i.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA	109
	1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien	109
	2. Aktuelle Mechanismen der Zuordnung: Zwei-Stufen Test	110
	a. Test bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen	111
	b. Kontroll-Test.....	112
	3. Zuordnung zu einem oder mehreren Arbeitgebern.....	113
III.	Zuordnung eines abhängigen Vertreters zu einem Prinzipal i.R.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA	114
	1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien	115
	2. Aktuelle Kriterien der Zuordnung.....	115
	a. Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA.....	116
	b. Ausschluss von unabhängigen Vertretern i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	117
IV.	Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Voraussetzungen der Zuordnung im Mehrpersonenverhältnis.....	124
	1. Anwendung des Zwei-Stufen Tests zur Zuordnung eines Vertreters bei mehreren potentiellen Prinzipalen.....	124
	2. Abhängige Vertreter als Diener zweier Herren?	125
V.	Resümee.....	126

I. Einleitung

Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA und die Voraussetzungen zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA weisen an mehreren Stellen Parallelen auf. So bestimmen beide Konzepte im Antagonismus zwischen Ansässigkeits- und Quellensteuerprinzip gleichermaßen, ob ein

ausreichender Nexus zum Quellenstaat vorliegt.¹ Dabei können die jeweiligen Einkünfte im Quellenstaat besteuert werden, wenn der unselbstständig tätige Steuerpflichtige einem dort ansässigen Arbeitgeber zuzuordnen ist, bzw. wenn der im Quellenstaat tätige abhängige Vertreter einem Prinzipal zugeordnet werden kann.

Die Vergleichbarkeit dieser beiden Begriffskonzepte wird durch eine Betrachtung der beiden authentischen Sprachen des OECD-MA bestärkt. Nach diesen teilen sich beide Konzepte neben der gleichen Funktionsweise auch dieselbe Terminologie zur Beschreibung der Beziehung der Beteiligten (engl.: „(in)dependent“; franz.: „(in)dépendant“). Angesichts dieser Parallelen bietet sich bereits seit Längerem ein Vergleich des Arbeitgeberbegriffs mit den Voraussetzungen zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte an, der schließlich durch die jüngste Änderung des OECD-MK geradezu überfällig wurde. I.R.d. Kriterien zur Bestimmung der (Un-)Abhängigkeit des Vertreters wurde nunmehr ein Verweis auf den Zwei-Stufen Test zur Bestimmung eines Arbeitgebers eingefügt.² Gerade aufgrund der Komplexität des Zwei-Stufen Tests hat der Vergleich das Potential, wertvolle Erkenntnisse für das Konzept der Vertreterbetriebsstätte gewinnen zu können. Zumal Letzteres seit der Aktualisierung des OECD-MA erheblicher Kritik ausgesetzt ist.³

Aus diesem Anlass soll geklärt werden, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede beide Konzepte aufweisen. Dabei werden zunächst in Abschnitt II die Voraussetzungen der Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem oder mehreren Arbeitgebern erläutert. Parallel dazu werden in Abschnitt III die Voraussetzungen der Zuordnung eines abhängigen Vertreters zu einem Prinzipal dargestellt. Hierbei liegt der Schwerpunkt auf der Analyse der Voraussetzung der Abhängigkeit, wobei schon aufgrund des Verweises ein Vergleich zur Unselbstständigkeit i.S.d. Art. 15 OECD-MA unumgänglich ist. Auf Basis der gewonnenen Erkenntnisse wird abschließend in Abschnitt IV durch einen strukturellen Vergleich der

¹ K. Dziurdz, Series on International Tax Law, Bd. 85, 2014, 247 (269); C. Böing, WCLF Tax und IP Gesprächsband, 2017, 65 (67).

² OECD-MK, Art. 5 Rn. 103.

³ Vgl. X. Ditz, Die Fehlentwicklung bei der Vertreterbetriebsstätte, SWI 2017, 282 ff.; Zudem lehnt eine Vielzahl von Staaten, u.a. Deutschland, die Implementierung der Neuregelung durch das MLI ab.

verschiedenen Mehrpersonenverhältnisse gezeigt, ob der abhängige Vertreter zwei Prinzipalen gleichzeitig zugeordnet werden und somit Diener zweier Herren sein kann.

II. Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem Arbeitgeber i.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA

Die Bestimmung des Arbeitgebers i.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ist essentiell, um die Besteuerungszuständigkeit zu ermitteln. Deshalb bestand lange Zeit Uneinigkeit darüber, ob der Begriff des „Arbeitgebers“ i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nach dem nationalen Recht des Anwenderstaats interpretiert werden soll, oder ob der Zusammenhang („*context*“) i.S.d. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine autonome Interpretation nach dem OECD-MK erfordert.⁴ Seit 2010 stellt der OECD-MK allerdings klar, dass nationales Recht zur Bestimmung des Arbeitgebers angewendet werden muss.⁵

Gleichwohl soll in dieser Betrachtung zunächst die Entwicklung der Kriterien des OECD-MK bzgl. der Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem Arbeitgeber analysiert werden. Die möglichen nationalen Ansätze der Interpretation werden im Anschluss daran i.R.d. Erläuterung der aktuellen Mechanismen der Zuordnung mit einbezogen. Die Betrachtung schließt mit Beantwortung der Frage, ob ein Arbeitnehmer mehreren Arbeitgebern gleichzeitig zugeordnet werden kann.

1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien

Die Bestimmung des Begriffs des Arbeitgebers wurde erstmals 1984 im Rahmen eines OECD-Berichts angegangen. Hierbei versuchte man sich mit verschiedenen Ansätzen missbräuchlichen Gestaltungen im Rahmen internationaler, gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung zu nähern.

⁴ M. Lang, SWI 2011, 105 (106); L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 94 ff.; Zu den Gründen siehe: *Business and Industry Advisory Committee*, Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15 (2007), Rn. 8.10 und 8.11.

⁵ OECD-MK (2010), Art. 15, Rn. 8.4, 8.7, 8.10; L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 98.

Grundsätzlich bedeutet gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung, dass ein Unternehmen (Verleiher) den (Leih-)Arbeitnehmer gewerbsmäßig einem Dritten (Entleiher) zur Arbeitsleistung überlässt.⁶ Missbräuchlich kann diese Gestaltung im internationalen Kontext dann werden, wenn das formelle Arbeitsverhältnis weiterhin zwischen dem verleihenden Unternehmen und dem Arbeitnehmer besteht, obwohl in wirtschaftlicher Hinsicht das entleihende Unternehmen die maßgeblichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Formal hat das entleihende Unternehmen jedoch nur eine vertragliche Beziehung bzgl. der Erbringung von Dienstleistungen mit dem verleihenden Unternehmen, womit also formelle und wirtschaftliche bzw. tatsächliche Beziehungen voneinander divergieren.⁷ Dadurch kann sich im internationalen Kontext eine doppelte Nichtbesteuerung ergeben, wenn die beteiligten Staaten keinen Konsens bzgl. der entscheidenden Kriterien für die Bestimmung des abkommensrechtlichen Arbeitgebers erzielen.

Letztlich setzte sich zur Lösung dieses Problems, aber auch allgemein zur Bestimmung des Arbeitgebers, die wirtschaftliche Betrachtungsweise durch. Danach soll das Hauptaugenmerk auf substantielle Faktoren wie Risikotragung und Kontrolle gelegt werden.⁸ Diese Betrachtungsweise fand erstmals in den OECD-MK 1992 Einzug und wurde im Laufe der Zeit mehrfach überarbeitet und konkretisiert.⁹

2. Aktuelle Mechanismen der Zuordnung: Zwei-Stufen Test

Da – wie der OECD-MK seit 2010 klarstellt – zur Interpretation des Begriffs des Arbeitgebers gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA das nationale Recht heranzuziehen ist, werden dem Anwenderstaat seitens der OECD lediglich Leitlinien zur Interpretation bereitgestellt.

Dabei kann zwischen zwei Gruppen von Anwenderstaaten unterschieden werden: Ein Teil der Staaten folgt dem formalistischen Ansatz, wonach dem vertraglichen Arbeitsverhältnis die größte Bedeutung zugesprochen wird. Demgegenüber ist aber auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise

⁶ BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (2018), Rn. 158 ff.; OECD Committee on Fiscal Affairs, Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour (1984), 2 Rn. 4.

⁷ Ebd.

⁸ Ebd., 28 Rn. 92 ff.

⁹ S. Goeydeniz, Tax Implications on International Hiring-Out of Labour, IFA Research Paper (2010), 9 ff.; J. Bourguignon, Jura Falconis 2016, 103 (108).

möglich, bei der die formellen Rahmenbedingungen zugunsten des materiellen Gehalts der Beziehung durchschaut und außer Acht gelassen werden können.¹⁰

Dieser Ansatz stellt auch die Grundlage der im OECD-MK beschriebenen objektiven Kriterien dar, die für zwei verschiedene Fragen zum Einsatz kommen können:

Zum einen kann bestimmt werden, ob überhaupt ein Verhältnis unselbstständiger Arbeit vorliegt, indem die Rechte und Pflichten des Erbringers mit denen des Empfängers der Leistung verglichen werden. Zum anderen kann auch im Mehrpersonenverhältnis bestimmt werden, wer Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 OECD-MA ist, indem die Rechte und Pflichten des formellen Arbeitgebers mit denen des Empfängers der Leistungen (ggf. wirtschaftlicher Arbeitgeber) verglichen werden.¹¹

Dabei hat sich ein zweistufiger Test etabliert, der auf der ersten Stufe die Natur der erbrachten Leistungen betrachtet. Sollte das Ergebnis des ersten Tests von den gegebenen vertraglichen Beziehungen abweichen, entscheidet auf zweiter Stufe der sog. Kontroll-Test, ob bzw. mit wem ein unselbstständiges Arbeitsverhältnis besteht.¹²

a. Test bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen

Der Test bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen besteht aus zwei Teilen: dem Integrationstest und der Betrachtung des unternehmerischen Risikos. I.R.d. Integrationstests wird überprüft, ob die durch den Arbeitnehmer erbrachten Leistungen einen wesentlichen Bestandteil der Geschäftstätigkeiten des Arbeitgebers darstellen.¹³ Obgleich weitere Kriterien bezüglich der Eingebundenheit nicht genannt werden, wird die Abgrenzung im Hinblick auf die im OECD-MK genannten Beispiele deutlich. Diese beziehen sich alle auf Mehrpersonenverhältnisse und betreffen die Fälle der gelegentlichen Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten, der Arbeitneh-

¹⁰ OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.2 ff.; *M. Lang*, SWI 2011, 105 (108 f.); *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 115 ff.

¹¹ OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.1; *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 126.

¹² OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.14; *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 126; *J. Bourguignon*, *Jura Falconis* 2016, 103 (117).

¹³ OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.13.

merüberlassung in verbundenen Unternehmen und der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung.¹⁴ In allen drei Fallgruppen ist maßgebend, ob der Leistungsempfänger die Art der empfangenen Leistung auch selbst anbietet.¹⁵

Entgegen dem Wortlaut der Rn. 8.13 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA („*for that purpose, a key consideration will be [...]*“) kann die Bestimmung der Risikotragung keinen Einfluss auf die Eingebundenheit haben.¹⁶ Deshalb muss i.R.d. Betrachtung des unternehmerischen Risikos separat bestimmt werden, wer die Verantwortung für die Arbeitsergebnisse des Arbeitnehmers trägt.¹⁷ In diesem Zusammenhang ist es entscheidend, ob die Vergütung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erfolgsabhängig oder -unabhängig ist.¹⁸

b. Kontroll-Test

Innerhalb des auf zweiter Stufe stehenden Kontroll-Tests nennt der OECD-MK acht Kriterien, die zur Bestimmung des abkommensrechtlichen Arbeitgebers herangezogen werden können:

- Anweisungskompetenz;
- Kontrolle und Verantwortung für die Arbeitsstätte;
- Formeller Arbeitgeber stellt dem Nutzer der Arbeitsleistung die Vergütung des Arbeitnehmers direkt bzw. individualisiert in Rechnung (mit oder ohne Profitelement);
- Zurverfügungstellung der Arbeitsmaterialien;
- Bestimmung der Anzahl und Qualifikation der Arbeitnehmer;
- Recht der Auswahl des Individuums und der Beendigung der vertraglichen Beziehungen;

¹⁴ Ebd., Rn. 8.16 ff.; *BMF*, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (2018), 35 ff., 44 ff., 50 ff.; *A. Waltrich*, Cross-border taxation of permanent establishments, 1. Aufl. (2016), 146.

¹⁵ OECD-MA, Art. 15 Rn. 8.16 f.; *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 129 ff.

¹⁶ Ebd., Rn. 135.

¹⁷ OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.13.

¹⁸ *H. De Vries*, ET 2008, 151 f.

- Recht der Ausübung disziplinarischer Maßnahmen für Fehlverhalten am Arbeitsplatz;
- Bestimmung der Arbeits- und Urlaubszeiten.¹⁹

Der Wortlaut „können“ impliziert, dass noch weitere Kriterien denkbar sind. Bzgl. der Gewichtung wird lediglich der finanzielle Faktor (Nr. 3) als subsidiär und nicht zwingend beschrieben.²⁰ Daraus lässt sich schließen, dass zwischen den restlichen Kriterien keine qualitativen Unterschiede bestehen sollen.²¹

3. Zuordnung zu einem oder mehreren Arbeitgebern

Auch über die gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung hinaus sprechen die Fallbeispiele und der Wortlaut des aktuellen OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA („*the/his employer*“) dafür, dass es abkommensrechtlich nur einen Arbeitgeber geben kann.²² Zwei nebeneinanderstehende Arbeitsverhältnisse werden nicht thematisiert und könnten somit den Grundsätzen des Art. 15 OECD-MA entgegenstehen.

Allerdings besteht kein Zweifel daran, dass ein Arbeitnehmer in mehreren Teilzeitarbeitsverhältnissen für verschiedene Arbeitgeber unabhängig voneinander tätig werden und somit mehrere Arbeitsverhältnisse haben kann.²³ Dies zeigt auch der Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA, der von der Vergütung *einer* und nicht *der* unselbstständigen Arbeit spricht („*an employment*“). Innerhalb eines dieser Arbeitsverhältnisse kann es aufgrund des klaren Wortlauts des OECD-MK²⁴ und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA jeweils nur einen Arbeitgeber geben.²⁵

¹⁹ OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.14.

²⁰ Ebd., Rn. 8.15.

²¹ L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 138.

²² Vgl. OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.3, 8.7, 8.11, 8.13 - 8.15. (Kriterien) und Rn. 8.16 – 8.27 (Fallbeispiele).

²³ K. Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2013), 125 f.; L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 141.

²⁴ Vgl. OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.3, 8.7, 8.11, 8.13 - 8.15. (Kriterien) und Rn. 8.16 – 8.27 (Fallbeispiele).

²⁵ K. Dziurdz BIT 2013, 122 (124 f.); K. Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2013), 122.

Der Bestimmung der Anzahl der Arbeitgeber muss somit die Bestimmung der Anzahl der (Teilzeit-)Arbeitsverhältnisse vorausgehen. Für Letzteres kommt es darauf an, ob die Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers voneinander zeitlich und funktionell abgrenzbar sind.²⁶ Dies ist in einer Gesamtbetrachtung aller Umstände zu beurteilen. Dabei sind jedoch insbesondere die Kriterien zur allgemeinen Abgrenzung der unselbstständigen Arbeit und zur Bestimmung des Arbeitgeberbegriffs zu berücksichtigen;²⁷ also der Zwei-Stufen Test. Danach kann der Arbeitnehmer, der unterschiedliche Tätigkeiten für zwei verschiedene Arbeitgeber ausübt, gegenüber denen er persönlich und wirtschaftlich abhängig ist, *Diener zweier Herren* sein.

Der OECD-MK erwähnt diese Möglichkeit nicht. Dies mag dem Umstand geschuldet sein, dass steuerliche Probleme nur auftreten, wenn zwei Arbeitgeber um ein Arbeitsverhältnis konkurrieren. Sollte ein Arbeitnehmer jedoch zwei voneinander unabhängige Arbeitsverhältnisse haben, kann die erhaltene Vergütung problemlos zugeordnet und dementsprechend besteuert werden.

III. Zuordnung eines abhängigen Vertreters zu einem Prinzipal i.R.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA

Sollte ein abhängiger Vertreter einem Prinzipal i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA zuzuordnen sein, wird Letzterer so behandelt, als habe er eine Betriebsstätte im Quellenstaat. Dies führt dazu, dass die der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA im Quellenstaat besteuert werden können, obwohl das Unternehmen selbst dort nicht über eine feste Geschäftseinrichtung verfügt. Die Vertreterbetriebsstätte selbst ist dabei in Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA hinreichend bestimmt, jedoch werden die in den Regelungen enthaltenen Definitionsmerkmale selbst nicht weitergehend definiert. Insofern Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf den einzelnen Ausdruck („*any term not defined*“) und nicht den gesamten Artikel abstellt, wäre somit eine Definition der einzelnen Merkmale nach nationalem Recht möglich. Allerdings lassen sich diesbezüglich bislang weder in Rechtsprechung noch Literatur nationale Strö-

²⁶ Ebd., 125.

²⁷ Ebd., 125 f.

mungen erkennen, die von der Grundkonzeption des OECD-MK abweichen, weshalb im Folgenden auch das autonome Konzept Grundlage der Betrachtung ist.

1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien

Das Konzept der Vertreterbetriebsstätte fand auf internationaler Ebene erstmals in das 1963 OECD-MA Einzug, da dort die örtliche Einrichtung zur Voraussetzung der Betriebsstätte gemacht wurde. Um jedoch die Besteuerungsmöglichkeit in Vertreterfällen ohne feste Geschäftseinrichtung zu erhalten, wurden die Sondervorschriften der heutigen Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA eingeführt.²⁸ Diese wurden zuletzt 2017 i.R.d. BEPS-Aktionspunkts 7 grundlegend reformiert. Zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen wurde dabei das Konzept der materiellen Betrachtungsweise („*substance-over-form approach*“) Teil der neuen Regelungen.²⁹

2. Aktuelle Kriterien der Zuordnung

Nach der aktuellen Fassung des Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA soll eine Betriebsstätte des Prinzipals fingiert werden, wenn

1. eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätig wird,
2. dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die tragende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderungen durch das Unternehmen geschlossen werden, und
3. es sich dabei um Verträge handelt, die nach den Buchstaben a – c das Unternehmen binden;
4. dabei darf sich die Tätigkeit der Person nicht auf die des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA beschränken, und

²⁸ H. Loukota, SWI 2017, 70 (71).

²⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Final Report (2015), 9 ff.; E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 372 f.

5. die Person darf nicht als unabhängiger Vertreter im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit gem. Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA handeln oder die Rückausnahme des Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA müsste die Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wiederherstellen.

a. *Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA*

Die in den Nr. 1 – 4 genannten Voraussetzungen weisen keine Parallelen zum abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff auf. Sie sollen dennoch zum Zwecke der Vollständigkeit und des allgemeinen Verständnisses der Vertreterbetriebsstätte im Folgenden in gebotener Kürze dargestellt werden:

Grundsätzlich kann jede Person i.S.d. Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein. Dabei muss der Vertreter in seinem Tätigkeitsstaat weder ansässig sein noch über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen.³⁰ Entscheidend ist, dass das Unternehmen durch die im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit beeinflusst wird.³¹

Diese Tätigkeit kann seit jeher ein Vertragsschluss durch den Vertreter selbst sein, wobei i.R.d. Aktualisierung des OECD-MK im Jahr 2017 eine alternative Tätigkeit ergänzt wurde. Danach genügt es auch, wenn der Vertreter lediglich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden. Der Vertreter hat dabei typischerweise die führende Rolle („*principal role*“) inne, wenn er den Dritten zum Vertragsabschluss überzeugt hat.³² Beide Alternativen müssen gleichermaßen gewöhnlich („*habitually*“) ausgeübt werden, wobei zur genauen Bestimmung der nötigen Dauer und Frequenz auf die Prinzipien der Ständigkeit der Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zurückgegriffen werden kann.³³

Des Weiteren genügt neben einer rechtlichen Bindung des Prinzipals (lit. a) mittlerweile auch eine wirtschaftliche Bindung (lit. b und c) den Anforderungen an die Verträge. Bezüglich Letzterem ist es entscheidend, dass die Übertragung des Eigentums bzw. die Gewährung des Nutzungsrechts

³⁰ OECD-MK, Art. 5 Rn. 83.

³¹ Ebd., Rn. 86.

³² Ebd., Rn. 88.

³³ Ebd., Rn. 98; F. Wassermeyer/C. Kaeser, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Art. 5 Rn. 202; E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 340, 374.

für Vermögen (lit. b) oder die Erbringung von Dienstleistungen (lit. c) durch das Unternehmen und nicht den Vertreter erbracht werden.³⁴

Auch i.R.d. Vertreterbetriebsstätte genügen Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten den Anforderungen nicht. Art. 5 Abs. 4 und Abs. 4.1 OECD-MA finden entsprechende Anwendung.³⁵

b. Ausschluss von unabhängigen Vertretern i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Als letzte Voraussetzung darf der Ausschlussgrund des Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA nicht greifen.³⁶ Dieser begründet sich darauf, dass ein unabhängiger Vertreter allgemein ein unter Fremdvergleichsgrundsätzen angemessenes Entgelt verlangen wird. Die Höhe des Entgelts entspricht dabei regelmäßig dem Wert des Vorteils, den der Prinzipal durch die Zwischenschaltung des Vertreters erzielt. Folglich würde in diesem Fall der Betriebsstättengewinn des Prinzipals stets 0 betragen, weshalb im Quellenstaat trotz Betriebsstätte keine Steuern erhoben werden könnten.³⁷

Vor diesem Hintergrund gilt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht, wenn es sich nach Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA bei der Person um einen unabhängigen Vertreter handelt, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Falls jedoch die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA vorliegen, kann Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA als Rückausnahme die Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wiederherstellen.³⁸ Besonders der Begriff der Unabhängigkeit erscheint dabei auslegungsbedürftig. Teilte der OECD-MK bis zur Reform 2017 die diesbezüglichen Kriterien noch in rechtliche und wirtschaftliche ein, ist diese Aufteilung jüngst nicht mehr zu finden.³⁹ Allerdings wurden die Kriterien selbst nicht geändert. Sie sind

³⁴ OECD-MK, Art 5 Rn. 94.

³⁵ Ebd., Rn. 85; N. Oberbauer, Series on International Tax Law, Bd. 85, 2014, 206 ff.; P. Russek, Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, 1. Aufl. 2017, 37 ff., 45.

³⁶ Für einen Überblick über die verschiedenen Auffassungen zum Verhältnis des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 siehe: P. Hernández, Series on International Tax Law, Bd. 85, 2014, 160 ff.

³⁷ K. Sieker, BB 1996, 981 (984 f.); X. Ditz, SWI 2017, 282 (286 f.); F. Wassermeyer/C. Kasper, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Art. 5 Rn. 221.

³⁸ E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 386.

³⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Final Report (2015), 9 ff. and Comments on Revised Discussion Draft (2015), 36 ff.

also weiterhin den beiden Kategorien zuordenbar. In Zusammenhang mit dem generellen Einzug der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA lässt sich deshalb schlussfolgern, dass nun die Gesamtschau aller Kriterien entscheidend sein soll. Zur Anwendung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA muss folglich nicht mehr zwingend rechtliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit vorliegen.⁴⁰

Anstelle der früheren Trennung zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Unabhängigkeit findet sich nun bzgl. natürlicher Personen ein Verweis auf den Zwei-Stufen Test zur Bestimmung des Arbeitgebers.⁴¹

aa. Analyse des Verweises in Art. 5 Rn. 103 OECD-MK

Es ist unklar, welche Wirkungsweise dem Verweis in Art. 5 Rn. 103 OECD-MK zukommt. So wurde dieser erstmals i.R.d. überarbeiteten Diskussionsentwurfs zu Aktionspunkt 7 des BEPS-Programms eingeführt.⁴² Allerdings lassen sich keinem der zugehörigen Dokumente diesbezügliche Beweggründe entnehmen. Es kommen jedoch nur zwei verschiedene Funktionsweisen in Betracht.

Zum einen könnte Rn. 103 eine differenzierte Prüfung erforderlich machen. Dabei müsste gem. Rn. 103 zur Bestimmung der Abhängigkeit natürlicher Personen der Zwei-Stufen Test genutzt werden. Für juristische Personen und andere Personenvereinigungen wären hingegen die in Rn. 104 - 110 genannten Kriterien relevant.

Die andere Möglichkeit besteht darin, dass die Abhängigkeit aller Personen einheitlich nach den in Rn. 104 - 110 genannten Kriterien beurteilt werden muss. Der Verweis in Rn. 103 würde dabei nur klarstellen, dass natürliche Personen, die aufgrund des Zwei-Stufen Tests einem Arbeitgeber zugeordnet wurden, erst recht auch nach den Kriterien der Rn. 104 - 110 in einem Abhängigkeitsverhältnis zu diesem stünden.

Für diese Auffassung spricht dabei vor allem der Wortlaut der Rn. 104 - 110 („*person*“). Dieser erfasst nach der Legaldefinition in Art. 3 Abs. 1 lit. a neben juristischen Personen und anderen Personenvereinigungen auch

⁴⁰ OECD-MK, Art. 5 Rn. 109 S. 2 und 3.

⁴¹ Vgl. hierzu Abschnitt II.2.

⁴² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Revised Discussion Draft (2015), 18.

natürliche Personen. Für eine einheitliche Prüfung und die lediglich klarstellende Funktion der Rn. 103 müsste jedoch auch der dafür vorausgesetzte Erst-Recht-Schluss den logischen Grundsätzen des *argumentum a maiore ad minus* entsprechen. Somit müsste der Zwei-Stufen Test als *maiore*, neben weiteren Kriterien, zwingend alle Kriterien der Rn. 104 – 110 (*minus*) enthalten, die demnach geringere Anforderungen an die Abhängigkeit stellten.

Gegen diese Annahme spricht jedoch bereits der Wortlaut der Rn. 103 selbst. Diese verweist in den Sätzen vier und fünf gerade nicht auf eine erneute Prüfung der Abhängigkeit unter den (vermeintlich) geringeren Voraussetzungen der Rn. 104 – 110, falls durch die Anwendung des Zwei-Stufen Tests (noch) keine Abhängigkeit festgestellt werden kann. Für diesen Fall regelt Rn. 103 S. 4 als weitere Voraussetzung zur Anwendung des Ausschlussgrundes des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, dass die natürliche Person als unabhängiger Vertreter handeln muss („*do so as an independent agent*“).

Dass Rn. 103 S. 4 dabei nicht das Handeln i.R.d. ordentlichen Ablaufs der Geschäftstätigkeit zur weiteren Voraussetzung macht, lässt sich am unterschiedlichen Wortlaut der Rn. 110 („*act in the ordinary course of its business as an agent*“) erkennen.

Erst durch Betrachtung der Interpunktion wird ersichtlich, dass sich Rn. 103 S. 4 auf den folgenden Satz bezieht. Dieser ist lediglich durch ein Semikolon abgetrennt, was die engere Verbindung beweist. S. 5 ist jedoch in sich widersprüchlich, insofern der Inhalt nicht mit dem, nach dem Wortlaut zugehörigen, Verweis („*as explained in paragraph 111*“) übereinstimmt. So regelt Rn. 111 die Rückausnahme, während S. 5 jedoch inhaltlich das Kriterium der Anzahl der Prinzipale beschreibt, auf das in Rn. 111 nur rückverwiesen wird. Aufgrund fehlender Stringenz sollte dies somit nicht als Anhaltspunkt für die Funktionsweise der Rn. 103 verwendet werden.

Unabhängig davon spricht für die Annahme einer differenzierten Prüfung jedoch weiterhin, dass die in Rn. 104 – 110 genannten Beispiele explizit nur juristische Personen betreffen.⁴³ Zuletzt stützen auch Historie und Systematik die Differenzierungshypothese. Die heutige Rn. 103 tritt an Stelle der Rn. 37 a.F., die bis dato zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Unab-

⁴³ OECD-MK, Art. 5 Rn. 105, 110.

hängigkeit differenzierte. Damals wie heute zeigt die systematische Stellung vor der Nennung einzelner Kriterien, dass dort die allgemeine Weichenstellung der Prüfung erfolgt.

Somit ist Rn. 103 dahingehend zu verstehen, dass eine differenzierte Prüfung der Abhängigkeit natürlicher Personen gegenüber juristischen Personen und anderen Personenvereinigungen erfolgen soll.

bb. Natürliche Personen: Anwendung des Zwei-Stufen Tests

Nach dem Wortlaut der Rn. 103 ist der Zwei-Stufen Test für die Bestimmung der Abhängigkeit natürlicher Personen i.R.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA heranzuziehen („*will be relevant for that purpose*“). Dies zeigt, dass neben der direkten auch eine entsprechende Anwendung möglich ist.

Der Integrationstest, der den ersten Teil des Tests bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen darstellt, kann dabei nicht unmittelbar angewandt werden. Dies begründet sich darauf, dass der Vertreter stets die gleiche Tätigkeit der Verhandlungen bzw. des Vertragsschlusses ausüben muss. Deshalb kann die Integration nicht differenziert je nach Prinzipal beurteilt werden.

Im Gegenzug kann jedoch beurteilt werden, ob diese Tätigkeit in die allgemeine Geschäftstätigkeit des Vertreters integriert ist. Dabei könnte die Anzahl weiterer Vertretertätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA betrachtet werden: Übt der Vertreter mehrere Vertretertätigkeiten parallel aus, könnte dies seine ordentliche Geschäftstätigkeit darstellen, in die dann die zu prüfende Tätigkeit integriert wäre. Im Gegenzug wäre es ein Indiz gegen Integration und für Abhängigkeit, wenn der Vertreter keine weiteren Prinzipale hätte.

Als zweiter Teil des Tests bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen kann die Betrachtung des unternehmerischen Risikos direkt übertragen werden. Welche Partei das Risiko trägt, kann danach beurteilt werden, ob die Vergütung profitbasiert ist oder ob der Vertreter ein festes, erfolgsunabhängiges Gehalt erhält.⁴⁴ Unter Berücksichtigung des Telos der Ausnahmeregelung ist zudem entscheidend, ob das etwaige getragene Risiko den Grundsätzen des Fremdvergleichs entsprechend („*arm's length principle*“) vergütet wird.⁴⁵

⁴⁴ E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 354.

⁴⁵ Ebd., Rn. 355; F. Wassermeyer/C. Kaeser, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Art. 5 Rn. 221.

I.R.d. auf zweiter Stufe stehenden Kontroll-Tests können nur vier der acht Kriterien entsprechend angewendet werden: Die Anweisungskompetenz, die Bereitstellung von Arbeitsmaterialien (hier: Vertragsmuster, Verhandlungsleitfäden, etc.), das Recht zur Ausübung disziplinarischer Maßnahmen und die Bestimmung der Arbeits- und Urlaubszeiten. Die überbleibenden Kriterien sind aufgrund struktureller Unterschiede, wie der Anzahl der beteiligten Personen und dem Fehlen einer festen Geschäftseinrichtung, nicht übertragbar.⁴⁶

cc. Juristische Personen und andere Personenvereinigungen

(1) Unabhängigkeitskriterien nach Art. 5 Rn. 104 – 109 OECD-MK

Nach den in Rn. 104 - 109 genannten Kriterien soll die (Un-)Abhängigkeit des Vertreters grundsätzlich vom Ausmaß seiner Verpflichtungen gegenüber dem Unternehmen abhängen.⁴⁷

Dabei ist der typische unabhängige Vertreter für seine Arbeitsergebnisse verantwortlich, er trägt also das unternehmerische Risiko selbst. Gleichzeitig unterliegt er bzgl. seiner Arbeitsweise keiner Kontrolle oder detaillierten Anweisungen durch den Prinzipal. Zudem ist es auch ein Anzeichen für Unabhängigkeit, wenn der Prinzipal sich auf die speziellen Kenntnisse und Fähigkeiten des Vertreters verlässt.⁴⁸

Die äußeren Grenzen des Umfangs der geschäftlichen Tätigkeiten sind dabei lediglich Ausdruck der Vereinbarung zwischen Prinzipal und Vertreter und haben keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob der Vertreter innerhalb dieser Vereinbarung unabhängig handelt.⁴⁹ Auch die Bereitstellung von Informationen durch den Vertreter hat keinen Einfluss auf die Unabhängigkeit, solange die Intention ein reibungsloser Ablauf und nicht die Einholung von Zustimmung ist.⁵⁰

Zuletzt fungiert die Anzahl der Prinzipale als Kriterium für Unabhängigkeit. Danach ist es ein Indiz für Abhängigkeit, wenn der Vertreter seine Tätigkeiten über einen langen Zeitraum (nahezu) ausschließlich für ein Unternehmen ausübt. Wobei für diese Beurteilung auch eng verbundene

⁴⁶ Vgl. hierzu Abschnitt IV.1.

⁴⁷ OECD-MK, Art. 5 Rn. 104.

⁴⁸ Ebd., Rn. 104, 106.

⁴⁹ Ebd., Rn. 107.

⁵⁰ Ebd., Rn. 108.

Prinzipale als ein Unternehmen gesehen werden.⁵¹ Im Gegenzug spricht es für Unabhängigkeit, wenn der Vertreter für mehrere Prinzipale tätig wird, von denen keiner vorherrschend ist und die nicht in gemeinsamer Absprache den Vertreter kontrollieren.⁵²

(2) Handeln i.R.d. ordentlichen Ablaufs dieser Geschäftstätigkeit

Letztlich kann auch der unabhängige Vertreter eine Betriebsstätte begründen, wenn er nicht im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Dabei bezieht sich die ordentliche Geschäftstätigkeit auf den zuvor beschriebenen Status als unabhängiger Vertreter.⁵³ Es muss also geprüft werden, ob die Geschäftstätigkeit, auf deren Basis die Betriebsstätte fingiert werden soll, nach der Verkehrsanschauung außerhalb des Berufsbildes und Geschäftszweiges des unabhängigen Vertreters liegt.⁵⁴

dd. Rückausnahme des Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA

Mit Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA wurde eine Rückausnahme eingefügt. Danach gilt eine Person, die (nahezu) ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, mit dem bzw. denen sie eng verbunden ist, diesen gegenüber nicht als unabhängiger Vertreter. Andernfalls könnte durch zusätzliche eigene Geschäftstätigkeiten oder weitere konzerninterne Geschäftsherren eine künstliche Unabhängigkeit des Vertreters begründet und somit eine Vertreterbetriebsstätte vermieden werden.⁵⁵

(1) Enge Verbundenheit zu einem oder mehreren Unternehmen

Die enge Verbundenheit ist in Art. 5 Abs. 8 OECD-MA beschrieben und in vier Fallgruppen aufgeteilt: Danach ist eine Person mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn nach allen maßgeblichen Tatsachen und Umständen zwischen beiden Parteien ein Beherrschungsverhältnis besteht (1. Fall) oder wenn beide Parteien von denselben Personen beherrscht werden (2. Fall). Als unwiderlegbare Vermutung normiert Art. 5 Abs. 8 S. 2 OECD-MA, dass stets eine enge Verbundenheit vorliegt, wenn eine der

⁵¹ *International Alliance for Principled Taxation*, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Comments on Revised Discussion Draft (2015), 395 Rn. 75.

⁵² OECD-MK, Art. 5 Rn. 109.

⁵³ E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 354 f.

⁵⁴ P. Russek, Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, 1. Aufl. 2017, S. 24.

⁵⁵ Ebd., 24; G. Kraft/M. Weiß, ISR 2016, 30 (34).

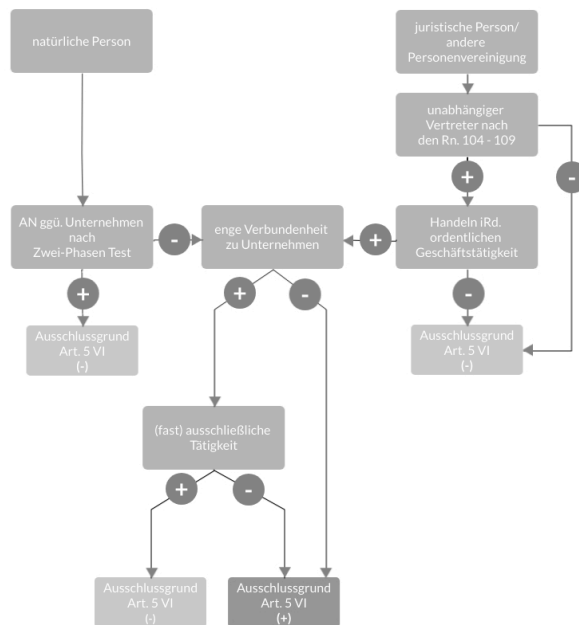
Parteien mehr als 50% der Eigentumsrechte an der anderen Partei besitzt (3. Fall) oder wenn eine dritte Person mehr als 50% der Eigentumsrechte an beiden Parteien besitzt (4. Fall).⁵⁶

(2) (Fast) ausschließliche Tätigkeit für dieses Unternehmen

Zusätzlich muss der Vertreter auch (fast) ausschließlich für dieses oder diese eng verbundenen Unternehmen tätig werden. Hier ist entscheidend, ob die Tätigkeiten, die der Vertreter für nicht eng verbundene Unternehmen ausübt, einen signifikanten Teil seiner gesamten Umsatzerlöse darstellen. Dabei wird exemplarisch eine Schwelle von 10% genannt, wobei für diese Berechnung nur Vertretertätigkeiten herangezogen werden dürfen.⁵⁷

ee. Flussdiagramm zur Prüfung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Zusammenfassend sollen die verschiedenen Tatbestandsmerkmale des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA und deren Wirkungsweise dargestellt werden:



⁵⁶ Ebd., 35.

⁵⁷ OECD-MK, Art. 5 Rn. 112; P. Russek, Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, 1. Aufl. 2017, S. 26 f.

IV. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Voraussetzungen der Zuordnung im Mehrpersonenverhältnis

Bei dem Zwei-Stufen Test werden – genauso wie bei der Frage, ob ein unselbstständiges Arbeitsverhältnis i.R.d. Art. 15 OECD-MA besteht – die Rechte und Pflichten des Tätigkeitsleistenden mit denen des Empfängers der Leistungen verglichen. Daraus ergibt sich, dass die Abhängigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA mit der Unselbstständigkeit i.S.d. Art. 15 OECD-MA im Zweipersonenverhältnis strukturell vergleichbar ist. Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese Vergleichbarkeit auch im Drei- oder Mehrpersonenverhältnis gegeben ist. Da die Intention des Zwei-Stufen Tests darin liegt, mit wem das Beschäftigungsverhältnis besteht, wenn mehrere Arbeitgeber in Betracht kommen,⁵⁸ stellt sich die Frage, ob diese Funktionsweise entsprechend auf Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA übertragen werden kann, wenn der Vertreter vertragliche und wirtschaftliche Beziehungen zu mehr als einem Prinzipal unterhält.

1. Anwendung des Zwei-Stufen Tests zur Zuordnung eines Vertreters bei mehreren potentiellen Prinzipalen

Der Übertragung der Funktionsweise steht jedoch entgegen, dass sich das Dreipersonenverhältnis des Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA strukturell von dem des Art. 15 OECD-MA unterscheidet. Das klassische Dreipersonenverhältnis des Art. 15 OECD-MA kennzeichnet sich dadurch, dass der Arbeitnehmer *eine* Tätigkeit für *zwei* Personen ausübt. Dabei sind typischerweise die Rechte und Pflichten bzgl. der Ausübung dieser Tätigkeit zwischen den beiden Arbeitgebern aufgeteilt.⁵⁹ Zur Bestimmung des Arbeitgebers i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA müssen deshalb der formelle und der (potentielle) wirtschaftliche Arbeitgeber miteinander verglichen werden. Die Zuordnung des Arbeitnehmers erfolgt dann zu dem Arbeitgeber, für den mehr Kriterien sprechen.⁶⁰

I.R.d. Vertreterbetriebsstätte ist eine derartige Aufteilung zwischen einem formellen und einem wirtschaftlichen Prinzipal oder der Vergleich mehrerer Prinzipale nicht zielführend, um die Abhängigkeit bzw. Zuordnung des

⁵⁸ Vgl. hierzu Abschnitt II.2.

⁵⁹ L. De Broe et al., BTTM 2000, 503 (508); R. Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 49 ff.

⁶⁰ R. Pötgens, BIT 2007, 476 (482).

Vertreters zu bestimmen. Im Gegensatz zum Arbeitnehmer übt der Vertreter im Dreipersonenverhältnis grundsätzlich zwei zeitlich und funktionell voneinander abgrenzbare Tätigkeiten für zwei verschiedene Prinzipale aus, insofern der Vertreter jeden Prinzipal einzeln binden muss. Dabei macht es aufgrund der Einführung der materiellen Betrachtungsweise für die Beurteilung auch keinen Unterschied, ob das jeweilige Verhältnis formeller oder materieller Natur ist.⁶¹ Die beiden Prinzipale teilen die Kriterien der Abhängigkeit gerade nicht unter sich auf, weshalb ein Vergleich beider für eine etwaige Zuordnung des Vertreters unerheblich ist.

Die Abhängigkeit wird aus dem jeweiligen Innenverhältnis unter Berücksichtigung der Kontrolle und des unternehmerischen Risikos bestimmt.⁶² Eine Betrachtung des Außenverhältnisses in Form der indiziellen Wirkung der Anzahl der Prinzipale erfolgt nur aufgrund praktischer Beobachtungen unternehmerischer Strukturen. Dieses Kriterium steht jedoch weder mit der Struktur noch dem Telos der Norm im Einklang, insofern auch der Vertreter nur eines Prinzipals ein nach Fremdvergleichsgrundsätzen übliches Entgelt verlangen kann. Deshalb sollte dem Kriterium der Anzahl der Prinzipale keine ausschlaggebende Rolle bei der Bestimmung der Abhängigkeit zukommen.⁶³

2. Abhängige Vertreter als Diener zweier Herren?

Somit ist es auch möglich, dass der Vertreter mehrerer Prinzipale im Innenverhältnis gegenüber jedem einzelnen abhängig ist, solange die Kriterien der Risikotragung und Kontrolle dies stützen. Der abhängige Vertreter kann also zwei verschiedenen Prinzipalen zugeordnet werden und somit auch zwei separate Vertreterbetriebsstätten begründen. Dies steht auch im Einklang mit den abkommensrechtlichen Grundsätzen, da die Vertreterbetriebsstätte auf voneinander abgrenzbaren Tätigkeiten des Vertreters und nicht der Person selbst basiert.⁶⁴ Jeder begründeten Vertreterbetriebsstätte kann durch eine eigene Marktteilnahme somit ein eigener Gewinn

⁶¹ E. Reimer, *Permanent Establishments*, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 372 f.

⁶² F. Wassermeyer/C. Kaeser, in: Wassermeyer (Hrsg.), *DBA*, Art. 5 Rn. 225.

⁶³ Vgl. hierzu den Vorbehalt Deutschlands zu Art. 5 Abs. 6: OECD-MK, Art. 5 Rn. 215; P. Hernández, *Series on International Tax Law*, Bd. 85 (2014), 180; L. Burns, *APTP* Nr. 1 (2016), 1 (10 f.).

⁶⁴ Weber, *Forum Steuerrecht* 2006, 1. Aufl. 2007, S. 171 (173).

zugeordnet werden, weshalb keine Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung besteht.

Insofern steht der abhängige Vertreter dem Arbeitnehmer, der zwei zeitlich und funktionell abgrenzbare Tätigkeiten für zwei Arbeitgeber ausübt, gleich.⁶⁵ Ebenso wie der Arbeitnehmer kann der abhängige Vertreter bei der Ausübung separater Tätigkeiten *Diener zweier Herren* sein.

V. Resümee

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA und die Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter gem. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA bzgl. des Merkmals der Abhängigkeit grundsätzlich vergleichbar sind. I.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA hat sich dabei zur Bestimmung der Abhängigkeit der Zwei-Stufen Test etabliert, dem zwei Funktionsweisen zukommen: Auf der einen Seite kann im Zweipersonenverhältnis bestimmt werden, ob überhaupt eine abhängige Arbeit vorliegt. Andererseits kann der Test im Dreipersonenverhältnis zeigen, zu welcher Partei die Abhängigkeit besteht. Dabei können jedoch im Dreipersonenverhältnis auch zwei zeitlich und funktionell abgrenzbare Arbeitsverhältnisse/Tätigkeiten vorliegen, wodurch der Arbeitnehmer zwei Arbeitgebern zugeordnet werden kann.

Seit der Aktualisierung des OECD-MK 2017 wird i.R.d. Kommentierung zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA auf den Zwei-Stufen Test verwiesen. Unter Berücksichtigung des Wortlauts, der Historie und Systematik, lässt sich schließen, dass der Zwei-Stufen Test zur Bestimmung der Abhängigkeit natürlicher Personen angewendet werden soll. In diesem Rahmen zeigt sich, dass nur im Zweipersonenverhältnis die Prüfung der Abhängigkeit des Vertreters mit der Prüfung der Unselbstständigkeit eines Arbeitstätigen vergleichbar ist.

Im Dreipersonenverhältnis ergeben sich erhebliche strukturelle Unterschiede, da der Vertreter im Gegensatz zum Arbeitnehmer grundsätzlich zwei voneinander abgrenzbare Tätigkeiten ausübt. Demnach ist das Dreipersonenverhältnis des Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA nur mit dem Fall der

⁶⁵ Vgl. hierzu Abschnitt II.3.

Doppelbeschäftigung des Arbeitnehmers vergleichbar. Dabei muss die Abhängigkeit grundsätzlich aus dem Innenverhältnis heraus beurteilt werden muss, weshalb das Kriterium der Anzahl der Prinzipale den Prinzipien der Abhängigkeit fremd ist. Deshalb kann auch der Vertreter zweier Prinzipale beiden gegenüber abhängig, also *Diener zweier Herren* sein und somit zwei verschiedene Vertreterbetriebsstätten begründen.

Dieser Schluss entfaltet jedoch nur selten praktische Relevanz: Zwar mag das Kriterium der Anzahl der Prinzipale der Struktur und dem Telos der Abhängigkeit fremd sein. Es beruht jedoch auf zutreffenden Beobachtungen ökonomischer Praxis und ist deshalb ein zuverlässiges Indiz für oder gegen Abhängigkeit. Demnach ist der Vertreter in der Praxis selten Diener zweier Herren, sondern meist unabhängiger Dienstleister zweier Auftraggeber.