

Protokoll zum
129. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 7.11.2014^{1*}

Michael Brödel

Leiter Steuern ThyssenKrupp AG

Prof. Dr. Andreas Herlinghaus

Richter am Bundesfinanzhof

Prof. Dr. Marcel Krumm

Westfälische Wilhelms-Universität Münster

MR Manfred Naumann

Referatsleiter Bundesministerium der Finanzen

Dr. Vassil Tcherveniachki

Assoziierter Partner Flick Gocke Schaumburg

**"Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- AOA und neue BsGaV"**

* Anna Wilms, M.Sc., Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Einleitung	2
2	Ausgangspunkt: Transformation des AOA in § 1 AStG.....	3
2.1	Anwendung des AOA auf „alte“ DBA	3
2.2	Verhältnis des AOA zu den Entstrickungsregeln.....	7
2.3	Beispiel Rechtsgrundlage Betriebsausgabenabzug.....	9
3	Aufbau und Konzept der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung („BsGaV“)	9
3.1	Inhalt der BsGaV und Anwendungsbereich.....	9
3.2	Eigenes Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten.....	10
3.3	Konzept der Betriebsstättengewinnermittlung.....	11
3.3.1	Beispiel 1.....	12
3.3.2	Beispiel 2.....	13
3.3.3	Beispiel 3.....	14
3.3.4	Beispiel 4.....	16
4	Schluss.....	17

1 Einleitung

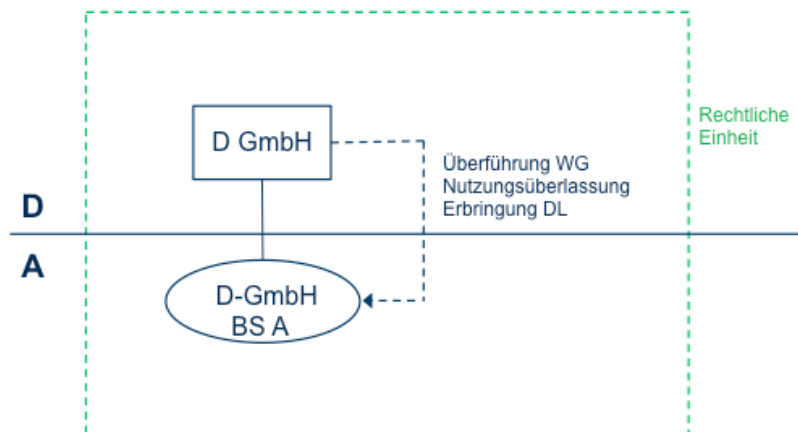
Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 129. Bochumer Steuerseminars, welches zusammen mit der IFA-Sektion Rhein Ruhr im Rahmen einer Podiumsdiskussion durchgeführt wird und informiert, dass der ursprüngliche Diskussionsleiter *Dr. Xaver Ditz* (Partner Flick Gocke Schaumburg) kurzfristig verhindert sei und durch *Dr. Vassil Tcherveniachki* (assoziiertes Partner Flick Gocke Schaumburg) vertreten werde.

Dr. Tcherveniachki stellt sodann die Podiumsteilnehmer vor, welche sich aus Vertretern der Wirtschaft (*Herr Brödel*, Leiter Steuern ThyssenKrupp AG), Rechtsprechung (*Prof. Dr. Herlinghaus*, Richter am BFH), Wissenschaft (*Prof. Dr. Krumm*, Westfälische Wilhelms-Universität Münster) und der Exekutive (*MR Naumann*, Referatsleiter Bundesministerium der Finanzen). *Dr. Tcherveniachki* begrüßt, dass mit *Herrn Naumann* im Prinzip der „Autor“ der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)² anwesend sei.

² Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, S. 1603.

2 Ausgangspunkt: Transformation des AOA in § 1 AStG

Dr. Tcherveniachki stellt zunächst einen einfachen Ausgangssachverhalt dar: Von einem deutschen Stammhaus (D-GmbH) werden Wirtschaftsgüter (WG) an eine ausländische Betriebsstätte (BS A) überführt oder zur Nutzung überlassen oder/und Dienstleistungen (DL) für diese erbracht.



Durch die rechtliche Einheit sei es schwer, WG, Erträge und Aufwendungen abzugrenzen bzw. zuzuordnen und ebenso DL entsprechend abzurechnen. Ausgehend von diesem Ausgangspunkt sei Art. 7 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) grundlegend geändert und der sog. Authorised OECD Approach (AOA) als neue Vorgehensweise zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten eingeführt worden. Dies bedeute, dass die Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke ihrer Gewinnabgrenzung weitgehend Anwendung finde und somit eine Betriebsstättengewinnermittlung statt einer Gewinnaufteilung vorgenommen werde. Die Gewinnabgrenzung erfolge im Rahmen einer zweistufigen Vorgehensweise. In einem ersten Schritt werde eine Funktions- und Risikoanalyse durchgeführt, wobei die Betriebsstätte als fiktiv selbstständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln sei. Darauffolgend werde eine Bewertung der unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen („Dealings“) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auf Basis eines Fremdvergleichs und unter Berücksichtigung der OECD-Leitlinien 2010 vorgenommen. Art. 7 OECD-MA 2010 und der OECD-Musterkommentar (OECD-MK) 2010 zu Art. 7 setzen den AOA vollständig um. Einzelheiten des AOA werden im Betriebsstättenbericht 2010 erläutert.

2.1 Anwendung des AOA auf „alte“ DBA

Der AOA, so Dr. Tcherveniachki, sei international umstritten. So gebe es Vorbehalte zahlreicher OECD Staaten und eine ausdrückliche Ablehnung der UN. Zudem existiere eine uneinheitliche Abkommenspraxis der Bundesrepublik Deutschland. Einige DBAs seien unter dem alten, einige unter dem neuen Musterabkommen/Musterkommentar abgeschlossen worden und einige enthalten zusätzlich unterschiedliche Aussagen bzw. Einschränkungen in den dazugehörigen

Protokollen. *Dr. Tcherveniachki* stellt die Frage, wie vorzugehen sei, wenn ein ‚altes‘ DBA anzuwenden und der neue AOA bereits in nationales Recht umgesetzt worden sei? Diese Frage gibt *Dr. Tcherveniachki* an *Prof. Dr. Herlinghaus* als Vertreter der Rechtsprechung weiter.

Prof. Dr. Herlinghaus stellt zunächst klar, dass der BFH generell nicht von einem dynamischen Verständnis von Abkommensbegriffen ausgehe. Die rechtliche Grundlage des OECD-MK finde sich in Art. 5 lit. b) der OECD-Konvention und werde nach alter Rechtsprechung als Auslegungsmittel im Sinne von Art. 31, 32 WVRK verstanden. Jedoch nur, wenn das DBA das entsprechende OECD-MA in der entsprechenden Fassung als "Blaupause" verwende. Dies sei der Ausgangspunkt. Der BFH kenne also keine Verweise im dynamischen Sinne. In diesem Zusammenhang verweist *Prof. Dr. Herlinghaus* auf ein Urteil des BFH vom 25.5.2011,³ welches klarstelle, dass „Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niederschlagen, [...] lediglich eine Hilfe für die Abkommensauslegung dar[stellen] und [...] frühestens ab der entsprechenden Neufassung des OECD-Musterabkommens im Jahr 2000 beachtenswert sein [können].“ Diese Aussage sei auf die hier geführte Diskussion anwendbar. Der BFH verstehe die Verweise also in ständiger Rechtsprechung als statisch. Im Zusammenhang mit etwaigen Öffnungsklauseln könne, so *Prof. Dr. Herlinghaus*, etwas anderes gelten. Dies könne man jedoch nur im Einzelfall bezogen auf das konkrete Abkommen beurteilen.

Dr. Tcherveniachki merkt an, dass die OECD in der Einleitung des Musterkommentars eine dynamische Auslegung empfehle und gibt die Auslegungsfrage mit Blick auf das Finanzministerium an *MR Naumann* weiter.

Herr Naumann führt aus, dass DEU die Entscheidung für eine dynamischen Auslegung bei der OECD begrüßt habe und ihr somit zustimmte und entsprechend international gebunden sei – allerdings in Grenzen. Diese Grenzen spielten bei Schaffung des OECD-Betriebsstättenberichts eine Rolle und verbieten eine dynamische Auslegung, wenn z. B. die Regeln des Betriebsstättenberichts dem alten OECD-MK ausdrücklich widersprechen. Den AOA auf alte Abkommen anzuwenden, sei deshalb nicht ohne Weiteres erlaubt. Das könne insbesondere bei der Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern (IWG) – insbesondere in Fällen der Nutzungsüberlassung – ein Widerspruch zum alten OECD-Kommentar praktisch werden. Abgesehen von dieser Ausnahme seien alle OECD-Mitgliedstaaten, die Teilnehmer der

³ I R 95/10, BStBl. II 2014, S. 760.

Working Group 6 (Working Group on the taxation of multinational enterprises) waren, der einhelligen Auffassung gewesen, dass der AOA durch den Betriebsstättenbericht dem Wortlaut der geltenden Abkommen 2008 deutlich besser entspreche als die bisherige Auslegung. Darüber hinaus kamen die Mitgliedstaaten zu dem Schluss, dass der Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 und der des Art. 9 OECD-MA nicht, wie bis 2010 geschehen, unterschiedlich zu interpretieren seien. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Zusammenhang mit Betriebsstätten (Art.7 OECD-MA) und im Zusammenhang mit verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA) müsse auch aus Gründen der Rechtsformneutralität gleich verstanden werden. So kam es zur Entwicklung des AOA. Dennoch müsse der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Verhältnisse Unternehmen – Betriebsstätte und Unternehmen – Unternehmen nicht völlig identisch seien. *MR Naumann* stellt im Ergebnis fest, dass der AOA für DEU auf alle alten DBA zumindest mit OECD-Staaten, die dem Betriebsstättenbericht zugestimmt haben, angewendet werden könne (mit Ausnahme von Neuseeland). Etwas anderes gelte – wie gesagt – ggf. für die Behandlung von IWG. Dies sei die vom BMF zurzeit vertretene Auffassung. Gem. § 1 Abs. 5 S. 8 AStG sei ein altes Abkommen, das dem AOA widerspreche, allerdings anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass der andere Staat die entsprechend dem gemeinsamen ursprünglichen Verständnis des Abkommens besteuere und daher die Anwendung des AOA zu einer Doppelbesteuerung führe. Die entsprechenden Nachweise (Steuererklärung, Steuerbescheid und andere Unterlagen) habe der Steuerpflichtige in Deutschland zu erbringen und könne dies auch, da es sich lediglich um eigene Unterlagen handele.

Prof. Dr. Krumm merkt an, dass die alten Abkommen in Fallgruppen zu differenzieren seien. Zum einen könne man davon ausgehen, dass Abkommen, welche nach der Änderung des Musterkommentars von 2008 abgeschlossen wurden in Kenntnis dessen abgeschlossen wurden und somit gemäß dem neuen AOA ausgelegt werden können. Zum anderen gebe es völkerrechtlich die Möglichkeit Verträge aufgrund einer bloßen Übung zu ändern. Jenseits von solcher Übung und jenseits von nach 2008 geschlossenen Abkommen könne Schwierigkeit bestehen den AOA zur Anwendung zu bringen.

Prof. Dr. Kroppen stellt daraufhin die These auf, dass die Frage der statischen oder dynamischen Auslegung nicht relevant sei. Er führt hierzu aus, dass der Ausgangspunkt stets der Gesetzestext sei, welchen es auszulegen gilt. Der Musterkommentar sei allenfalls eine von mehreren Auslegungshilfen. Dieser werde jedoch zunächst außer Acht gelassen. Seit Anfang der 90er Jahre wurde schon auf Basis des alten OECD-MA vertreten, dass eine uneingeschränkte

Selbständigkeit existiere, welches seit Ende der 90er Jahre die herrschende Meinung darstelle. Somit könne argumentiert werden, dass die uneingeschränkte Selbständigkeit immer schon anwendbar gewesen sei, da die Abkommenstexte (2008 und 2010) im Vergleich keine wesentlichen Unterschiede aufweisen und somit eigentlich auch keine unterschiedliche Auslegung existiere. Es komme also unter Umständen nicht auf statische oder dynamische Auslegung an. Die Rechtsprechung des I. Senats des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, so *Prof. Dr. Kroppen*, biete Grund zu der Annahme, dass der BFH sich gedanklich auch in diese Richtung bewege. Der BFH habe diese explizite Fragestellung in dem Urteil zwar offen gelassen, *Prof. Dr. Kroppen* vertrete jedoch die Meinung, dass, sollte die Frage hinsichtlich eines alten Abkommens bezüglich der Reichweite der Selbständigkeitsfiktion vorgelegt werden, so müsse sich in erster Linie mit dem Gesetzestext befasst werden und nicht mit der Frage der statischen oder dynamischen Auslegung. Hier unterstreicht *Prof. Dr. Kroppen*, dass er im Rahmen dieser uneingeschränkten Selbständigkeit, im Gegensatz zu *MR Naumann*, die IWG mit einbeziehe.

Prof. Dr. Herlinghaus weist darauf hin, dass § 1 Abs. 5 S. 8 AStG ein Treaty Override darstelle und dort zudem, wie an mehreren anderen Stellen der Verordnung, Regelbeispiele pro fisco enthalten seien, wobei der Steuerpflichtige dann jeweils den Entlastungsbeweis zu tragen habe. *Prof. Dr. Krumm* vertritt hier die Auffassung, dass ein Treaty Override verfassungsgemäß sei, da, entgegen der Meinung des I. Senats des BVerfG, im historischen Kontext deutlich werde, dass man dem Gesetzgeber diese Freiheit bewusst überlassen habe.⁴ Die Nachweiserfordernis des Steuerpflichtigen müsse jedoch natürlich erfüllbar sein.

Dr. Tcherveniachki stellt die Frage welche Nachweise der Steuerpflichtige genau zu erbringen habe, um nachzuweisen, dass in dem anderen Staat dem § 1 Abs. 5 S. 8 AStG entsprechend nach dem alten DBA besteuert werde.

MR Naumann stellt klar, dass der Steuerpflichtig in einem solchen Fall in dem anderen Staat in einer Steuererklärung die Einkünfte aus seiner Betriebsstätte nach altem Verständnis erkläre. Die entsprechende Nebenrechnung nach BsGaV müsse nach dem Wortlaut der neuen Verordnung lediglich vorliegen und nur auf Aufforderung abgegeben werden. In der BRD habe der Steuerpflichtige die entsprechende Steuererklärung abzugeben und das Finanzamt darauf hinzuweisen, dass der AOA in diesem Falle nicht angewendet werden könne. Der Stpfl. müsse

⁴ Detailliert nachzulesen in: Krumm, AöR 138 (2013), S. 363.

in Deutschland zudem eine entsprechende Berechnung nach AOA abgeben, um nachzuweisen, dass die Doppelbesteuerung nur dadurch vermieden werden könne, dass dem „alten“ Verständnis gefolgt werde. Komme es danach bei Anwendung des AOA zu Doppelbesteuerung, so habe das Veranlagungsfinanzamt / der Betriebsprüfer gem. § 1 Abs. 5 S. 8 AStG nach dem Verständnis des alten DBA, das dem des anderen Staates entspricht, zu besteuern, ein Verständigungsverfahren sei nicht notwendig.

Prof. Dr. Kroppen wendet ein, dass dies nicht dem Gesetzestext entspreche, da dieser einen Nachweis der tatsächlichen Handhabe fordere. Unklar sei für ihn, wie dieser Nachweis über die Handhabe des anderen Staates erbracht werden solle. Die Einreichung der Steuererklärung des anderen Staates könne hier erst mit deutlicher Verzögerung erfolgen.

MR Naumann stimmt zu, dass dies nicht auszuschließen sei. Falls in diesen Fällen zunächst nach AOA veranlagt werde, sei ggf. zu prüfen, ob ein Ereignis gem. § 175 AO vorliege oder welche anderen Änderungsmöglichkeiten anwendbar seien.

2.2 Verhältnis des AOA zu den Entstrickungsregeln

Dr. Tcherveniachki setzt die Diskussion mit dem Hinweis auf die Entstrickungsregeln der §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG fort und merkt an, dass argumentiert werden könne, dass das Verhältnis zwischen § 1 Abs. 5 AStG und diesen Gesetzesnormen unklar sei. Er sehe dies jedoch anders, da die Entstrickungsregeln weiterhin anwendbar seien. § 1 Abs. 5 AStG stelle auf Personalfunktionen und die §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG auf den funktionalen Zusammenhang als Zuordnungs- und Abgrenzungskriterium ab.

Prof. Dr. Herlinghaus führt aus, dass der BFH in dem zuvor genannten Urteil für Veranlagungszeiträume, die § 4 Abs. 1 S. 3 EStG nicht betrafen, die finale Entnahmetheorie aufgegeben habe. *Prof. Dr. Herlinghaus* vertritt die Auffassung, dass die von *Dr. Tcherveniachki* genannten Normen zum einen auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte abstellen und zum anderen auf die Schlussbesteuerung, wenn WG transportiert werden. Zudem verlange die Entnahmefiktion die Bewertung mit dem Teilwert, welcher vom BFH als nicht fremdvergleichskonform angesehen werde. § 1 Abs. 5 AStG verlange jedoch nach dem Fremdvergleichswert. Dies spreche, so *Prof. Dr. Herlinghaus*, für eine parallele Anwendung der Regelungen. Konkurrenzfragen seien hier nicht ausgeschlossen und können hohe Komplexität bergen.

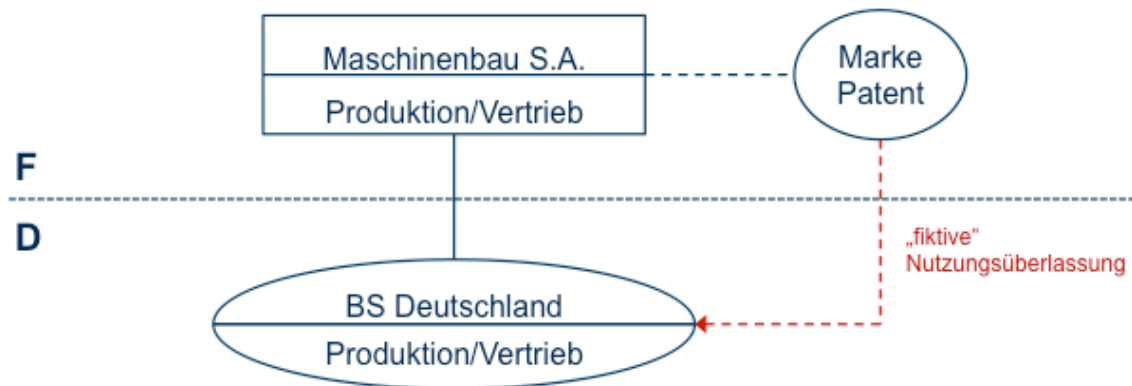
MR Naumann weist auf § 1 Abs. 1 S. 1, S. 4 und Abs. 5 S. 1 AStG hin, wodurch das Konkurrenzverhältnis im Gesetz in der Weise explizit und abschließend geregelt sei, dass die Regelungen des § 1 AStG immer dann anzuwenden seien, wenn sie zu einem höheren deutschen Steueranspruch führten. Diese „Einseitigkeit“ des § 1 AStG werden durch die DBA, die Gegenkorrekturen auch zu Lasten Deutschlands vorsehen, ausbalanciert. §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG haben dennoch ihre Existenzberechtigung, da sie auch auf gesellschaftsvertragliche Beziehungen anzuwenden seien, anders als § 1 AStG. Fälle des § 1 Abs. 5 AStG und Fälle der §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG liefen vielfach parallel und führten zu gleichen Rechtsfolgen. Dies stelle, so *MR Naumann*, nach seiner Ansicht kein praktisches Problem dar.

Prof. Dr. Krumm stimmte Herrn Naumann zu und ergänzte, dass beide Normenkomplexe zwangsläufig in einander greifen würden: § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG verlange den Verlust des deutschen Besteuerungsrechts und die Frage ob es dazu gekommen sei, werde letztlich von § 1 Abs. 5 AStG i. V. m. mit der Gewinnabgrenzungsverordnung beantwortet. Wenn also nach Anwendung der AOA Grundsätze ein WG der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sei, dann komme es zur Entnahmefiktion. Ein Fall, in dem der ausländischen Betriebsstätte erstmals ein WG zuzurechnen ist und in dem nicht zugleich ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gegeben ist, sei daher – jedenfalls wenn man dem Willen des Gesetzgebers zur Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG Rechnung trage – nicht denkbar. Auch auf der Rechtsfolgenseite komme es zu keinen Unterschieden, da der Fremdvergleichswert in der Regel nichts anderes als der gemeine Wert sei.

In diesem Zusammenhang stellt *MR Naumann* klar, dass bei einer Nutzungsüberlassung gerade keine Überführung vorliege und deshalb das Besteuerungsrecht am betreffenden WG nicht verloren gehe, da sich das Eigentumsverhältnis nicht ändere. Es werde lediglich der Betrag, der der Vergütung für die Nutzungsüberlassung entspreche, als fiktive Entnahme berücksichtigt. Dies sei in der Betriebsstättenbuchführung zu dokumentieren.

2.3 Beispiel Rechtsgrundlage Betriebsausgabenabzug

Dr. Tchernveniachki stellt nachfolgendes Beispiel vor:



Frage: Kann die „fiktive“ Lizenzgebühr als Betriebsausgabe im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Maschinenbau S.A. in Deutschland zum Abzug gebracht werden?

MR Naumann führt aus, dass insoweit § 1 Abs. 5 AStG nicht einschlägig sei. Der Betriebsausgabenabzug werde jedoch aufgrund von Art. 7 OECD-MA in den entsprechenden DBA möglich. Werde das so vom Steuerpflichtigen gehandhabt, versage das DBA jede Korrektur durch DEU.

Prof. Dr. Kroppen begrüßt diese Auffassung, merkt jedoch an, dass Art. 7 OECD-MA keine 'Self-executing'-Wirkung habe, da die zuvor diskutierten Entstrickungsregeln sonst nicht notwendig seien. Prof. Dr. Kroppen sehe die Rechtsgrundlage daher vielmehr in der Schrankenwirkung des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA (Diskriminierungsverbot für Betriebsstätten).

MR Naumann wendet ein, dass Art. 7 OECD-MA, wenn er steuerbegrenzende Auswirkungen für DEU habe, nach allgemeiner Auffassung sehr wohl Self-executing-Wirkung habe. Die DBA seien ihrem eigentlichen Zwecke nach self-executing, soweit sie das Besteuerungsrecht beschränken, jedoch nicht, wenn es darum gehe, ein innerstaatliches Besteuerungsrecht zu begründen. Das sei der eigentliche Sinn von DBA.

3 Aufbau und Konzept der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung („BsGaV“)

3.1 Inhalt der BsGaV und Anwendungsbereich

Dr. Tchernveniachki setzt die Diskussion fort und gibt eine Übersicht über Aufbau und Konzept der BsGaV, die Einzelheiten des AOA regelt. Durch die BsGaV werde das Ziel verfolgt, die

Einkünfteabgrenzung für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Betriebsstätten) einheitlich zu regeln (Rechtsformneutralität!).

Die BsGaV sei wie folgt aufgebaut:

Abschnitt 1: Allgemeiner Teil

Abschnitt 2: Bankbetriebsstätten

Abschnitt 3: Versicherungsbetriebsstätten

Abschnitt 4: Bau- und Montagebetriebsstätten

Abschnitt 5: Förderbetriebsstätten

Abschnitt 6: Ständige Vertreter

Abschnitt 7: Schlussvorschriften

Durch das neue BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften⁵ werde dieser Bereich nun reguliert. § 1 Abs. 5 S. 7 AStG verbiete die Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG (und somit der BsGaV) bzgl. der Gewinnabgrenzung hinsichtlich Personengesellschaften nicht. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sei nach den gleichen Maßstäben anzuwenden. Dies gelte nur für die 1. Stufe der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, der Bereich des Sonderbetriebsvermögens sei auszunehmen.

3.2 Eigenes Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten

Die BsGaV enthalte, so *Dr. Tchernveniachki*, offensichtlich Regelungstatbestände, die eigentlich im EStG (§§ 4 ff. EStG und § 50 EStG) und der AO (Mitwirkungspflichten) hätten geregelt werden müssen. Bei § 1 AStG handele es sich um eine Einkünftekorrekturvorschrift zu Gunsten der Finanzverwaltung, die nicht geeignet sei (auch nicht in einer Rechtsverordnung), Einzelheiten der Betriebsstättengewinnermittlung zu regeln. Es bleibe unklar, in welchem Verhältnis die Regelungen der BsGaV zu den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (insbesondere Veranlassungsprinzip, Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, der auf Wirtschaftsgüter abstellt, sowie Entstrickungsregelungen) stehe. Im Ergebnis definiere die BsGaV ein eigenes Gewinnermittlungsrecht für in- und ausländische Betriebsstätten, welches nicht bzw. nur sehr bedingt im Einklang mit den allgemeinen Regelungen des EStG stehe. Daher stelle sich *Dr. Tchernveniachki* die Frage, ob die Rechtsverordnung über die Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 6 AStG hinaus gehe?

⁵ Vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258.

Prof. Dr. Krumm habe in dieser Hinsicht wenig Bedenken, da der Gesetzgeber in § 1 Abs. 5 AStG ein Konzept vorgebe zu dem die Veräußerungsfiktion und auch immanent die Gewinnermittlung gehöre, da dies für die Anwendung der Norm notwendig sei. Eine explizite Anordnung in § 1 Abs. 6 AStG sei daher nicht notwendig.

3.3 Konzept der Betriebsstättengewinnermittlung

Dr. Tchernveniachki setzt den Vortrag fort und führt aus, dass das Konzept des AOA im Hinblick auf die Gewinnermittlung in- und ausländischer Betriebsstätten in der BsGaV weitgehend konsequent umgesetzt werde. Dazu sei in einem ersten Schritt eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen:

- Feststellung der maßgeblichen Personalfunktionen,
- Zuordnung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken auf Basis der maßgeblichen Personalfunktionen,
- Bestimmung des Dotationskapitals der Betriebsstätte,
- Bestimmung der Passiva der Betriebsstätte,
- Zuordnung der externen Geschäftsvorfälle des Unternehmens und
- Bestimmung der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen.

In einem zweiten Schritt seien die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen (Vergleichbarkeitsanalyse) nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bewerten.

Dr. Tchernveniachki merkt an, dass die Steuerung des Risikos dem Unternehmen obliege. Nach § 10 BsGaV könne aber bei einer Betriebsstätte mit 2.000 Ingenieuren in Indien und dem Stammhaus mit der Geschäftsleitung in Deutschland beispielsweise das Risiko aufgrund der maßgeblichen Personalfunktion (z.B. Schaffung oder Entwicklung) der Betriebsstätte zugeordnet werden, obwohl dieses wohl eher vom Stammhaus in Deutschland getragen werde.

Bezüglich der Riskiozuordnung führt *MR Naumann* aus, dass das zivilrechtliche Risiko in Betriebsstättenfällen immer das gesamte Unternehmen trage. Das "Tragen" des Risikos könne also für die Aufteilung und Zuordnung nicht relevant sein. Vielmehr sei darauf abzustellen, wer die maßgebliche Personalfunktion ausübe. In der Praxis müsse zuerst die maßgebliche Personalfunktion definiert werden, welche den Ausgangspunkt für die Zuordnungsüberlegungen darstelle. Hierzu werde folgende Fragestellung herangezogen: Wo ist die maßgebliche Personalfunktion, aufgrund von der das Unternehmen Risiken eingeht, über Risiken entscheidet, Risiken verwaltet? In welcher Betriebsstätte werde die maßgebliche Personalfunktion aktiv ausgeübt? Das könne nach quantitativen aber auch nach qualitativen Maßstäben entschieden werden. Bei Forschungsvorhaben, so *MR Naumann*, komme es vor allem darauf an, wer über Ausgabe des entsprechenden Budget aktiv, d. h. nicht nur formal, entscheide.

Eine Stimme aus dem Publikum und *Prof. Dr. Kroppen* äußern Kritik an der Handhabung des oben genannten Beispiels, die Personalfunktion der Betriebsstätte in Indien zuzuordnen, da die maßgebliche Personalfunktion nicht zwingendermaßen stets dort zu lokalisieren sei, wo sich eine hohe Zahl von Mitarbeitern befinde und die Steuerung vom Inland aus erfolge.

MR Naumann führt demgegenüber aus, dass die Frage, ob Auftragsforschung in einem Konzern im Zusammenhang mit Betriebsstätten möglich sei, davon abhängen, welche Personalfunktion wo ausgeübt werde. Wenn in gleichwertigem Umfang Forscher in Deutschland und Indien tätig seien, habe das Unternehmen ein „Wahlrecht“. Sei das IWG Indien zuzuordnen, sei es denkbar, dass Deutschland eine Dienstleistung für Indien erbringe. Grund für die entsprechende Entscheidung der OECD sei gewesen, dass das IWG dort zuzuordnen sei, wo die Wertschöpfung stattfindet. Erträge sollten nicht in Steueroasen umgeleitet werden können. *MR Naumann* sieht zudem keine Veranlassung, Auftragsforschung mit Betriebsstätten zu planen, er könne auch nicht dazu raten.

Prof. Dr. Kroppen sieht in dieser Stärkung der Quellenstaatbesteuerung einen großen Nachteil für Deutschland als Wohnsitzstaat.

3.3.1 Beispiel 1

In diesem Zusammenhang stellt *Dr. Tcherveniachki* folgendes Beispiel vor:

Die in Deutschland ansässige Autoglas-GmbH produziere Windschutzscheiben. Im Ausland unterhalte sie eine Produktionsbetriebsstätte i.S.v. Art. 5 OECD-MA. Um die Stoßfestigkeit ihrer Scheiben zu verbessern, soll ein neues Fertigungsverfahren entwickelt werden. Die Entwicklung dieses Verfahrens soll durch erfahrene Mitarbeiter der Forschungs- und Entwicklungsabteilung erfolgen, die vollständig in der ausländischen Betriebsstätte angesiedelt seien. Das Entwicklungsteam werde durch einen Abteilungsleiter in der Betriebsstätte geführt, wobei die Gesamtverantwortung für die Forschung und Entwicklung bei dem deutschen Geschäftsführer der Autoglas-GmbH liege. Darüber hinaus sei die Patentabteilung bei der Autoglas-GmbH in Deutschland angesiedelt. Diese kümmere sich um die Registrierung des Patents. Das Patent werde nach seiner Entwicklung sowohl vom deutschen Stammhaus als auch der ausländischen Produktionsbetriebsstätte genutzt und darüber hinaus auch an fremde Dritte in Brasilien lizenziert.

In dem Beispiel trage also das Stammhaus die Gesamtverantwortung für die Forschung und Entwicklung. Geforscht werde im Ausland, wo das Patent geschaffen bzw. entwickelt werde. Nach § 6 BsGaV würde *Dr. Tcherveniachki* das Patent der ausländischen Betriebsstätte zuordnen.

MR Naumann erläutert, dass dies keineswegs zwingend der Fall sei. Zum einen sei die Forschung und Entwicklung im Ausland und zum anderen die anschließende Nutzung des Patents im übrigen Unternehmen in Betracht zu ziehen. Die Nutzung im Anschluss an die Entwicklung könne ein ausschlaggebendes Merkmal sein, das gem. § 6 Abs. 2 BsGaV dazu führen könne, dass das IWG der Geschäftsleitungs-Betriebsstätte zuzuordnen sei. Das Unternehmen habe in Zweifelsfällen laut § 6 Abs. 4 BsGaV einen Entscheidungsspielraum, der genutzt werden könne, allerdings auch entsprechend dokumentiert werden müsse (Hilfs- und Nebenrechnung). Ausschlaggebende Merkmale seien im vorliegenden Fall, dass die Geschäftsleitungs-Betriebsstätte bereits an der Forschung und Entwicklung beteiligt sei, über die Vermarktung des IWG weltweit bestimme und es zudem auch selber nutze.

Prof. Dr. Kroppen bezweifelt, dass sich diese Handhabe in der Praxis durchsetzen werde und gehe vielmehr vom Verlust des deutschen Besteuerungsrechts aus. *Dr. Tcherveniachki* und *Prof. Dr. Kroppen* weisen hier auf das Kapitel 6 zu Intangibles im Rahmen des BEPS-Projektes hin, welches bei der Zuordnung auf die Wertschöpfung abstelle. Es sei nicht abschließend geklärt, so *Dr. Tcherveniachki*, was in der Wertschöpfungskette (Entwicklung, Schaffung oder Nutzung) das wichtigste Element sei. *MR Naumann* stellt klar, dass dies eine Fragestellung sei, deren Beantwortung in dem geplanten BMF-Schreiben zum Thema anhand von Beispielen erfolgen könne.

3.3.2 Beispiel 2

Dr. Tcherveniachki stellt ein weiteres Beispiel vor:

Der in Köln ansässige Einzelunternehmer, Hans Müller, sei im Vertrieb von Windkraftanlagen tätig. In 2013 eröffnete er in Amsterdam eine Betriebsstätte zur Erschließung des niederländischen Marktes. Anfang 2014 gelinge es ihm (persönlich) in Amsterdam einen Großauftrag für einen Windpark in der Nordsee zu akquirieren. Hans Müller war in 2013 an 25 und in 2014 bis zur Akquisition des Großauftrags an 4 Tagen in Amsterdam vor Ort gewesen. Abgewickelt wurde der Vertrag durch Mitarbeiter in Amsterdam, die wiederum Subunternehmer zum Bau der Anlagen einschalten. Der Großauftrag in den Niederlanden konnte nur auf Grund des Verkaufstalents von Hans Müller akquiriert werden.

Hier sei, so *MR Naumann*, zunächst § 4 BsGaV (Zuordnung von Personalfunktionen) heranzuziehen. Die von Hans Müller in NL ausgeübte Personalfunktion sei der – laut Sachverhalt – schon vor Erteilung des Bauauftrags bestehenden Betriebsstätte zuzuordnen, da die Ausnahmeregel nicht greife, nach der Nr. 1 und Nr. 2 kumulativ vorliegen müssen.

Prof. Dr. Kroppen sieht diese Auslegung der Personalfunktion als bedenklich an. Offensichtlich war Hans Müller überwiegend von Deutschland aus tätig und in 2013 und 2014 insgesamt nur 29 Tage in den Niederlanden. Da das Anmieten eines Büros, welches eine feste Geschäftseinrichtung darstelle, für die Zuordnung der Personalfunktion ausreiche, könne durch diese Handhabe Besteuerungssubstrat auf einfachem Wege aus Deutschland herausverlagert werden bzw. könnten ausländische Staaten sehr einfach Besteuerungssubstrat für sich reklamieren.

Nach Ansicht von *MR Naumann* reiche das kurzfristige Anmieten eines Büros im Regelfall nicht aus, um eine Betriebsstätte anzunehmen. Weiter sei § 9 BsGaV (Zuordnung von Geschäftsvorfällen) zu beachten, aus dem sich die Zuordnung der Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV) ergebe. Konsequenz dieses Falles sei, dass der Gewinn oder Verlust aus diesem Geschäft der Gewinn oder Verlust der – laut Sachverhalt existenten – Betriebsstätte sei. Sollte das übrige Unternehmen im Rahmen dieses Geschäfts auch tätig werden, so sei dies fremdvergleichskonform abzurechnen.

Ergänzend erläuterte *MR Naumann*, dass die Anwendung des Profit Split für eine Bau- und Montagebetriebsstätte nur möglich sei, wenn dort technische Lösungen gefunden werden müssen, also Know-How neu entstehe und die Aktivitäten der Betriebsstätte deshalb über die Hilfe zur Vertragserfüllung (Dienstleistung) für das übrige Unternehmen erheblich hinausgehen. Dieser eigene Wertschöpfungsbeitrag berechtige zum ggf. Profit Split. Dies sei insbesondere in der Montageindustrie durchaus denkbar. Dabei sollten die Schwierigkeiten der praktischen Anwendung des Profit Splits nicht unterschätzt werden.

3.3.3 Beispiel 3

Dr. Tcherveniachki stellt ein weiteres Beispiel vor:

Die Windkraftanlagen GmbH, die in Köln ansässig sei, habe den Auftrag erhalten, in den Niederlanden Windkraftanlagen zu errichten. Die notwendigen Arbeiten übernehmen vorwiegend lokal beauftragte Subunternehmer, die über einen Zeitraum von voraussichtlich 1,5 Jahren in den Niederlanden tätig sein werden.

Für die Bauüberwachung und Montage entsende die Windkraftanlagen GmbH zwölf Mitarbeiter in die Niederlanden.

Für die Bau- und Montagetätigkeiten in den Niederlanden werden Kräne, Maschinen und Werkzeuge von Köln auf die Baustelle in den Niederlanden gebracht.

Grundsätzlich seien nach § 5 Abs. 1 BsGAV materielle Wirtschaftsgüter gemäß der Nutzung als maßgebliche Personalfunktion zuzuordnen. Dies würde – eine Nutzung auf Dauer unterstellt – nach den allgemeinen Regeln der BsGAV zu einer Überführung der Wirtschaftsgüter in die niederländische Betriebsstätte (Bau- und Montagebetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) führen. Nach § 31 Abs. 1 BsGAV sei aber die Nutzung in Bau- und Montagefällen nur dann entscheidend, wenn daneben auch die Anschaffung, Herstellung, Veräußerung oder Verwertung des materiellen Wirtschaftsguts als maßgebliche Personalfunktion in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt würden. Eine Zuordnung zur Bau- und Montagebetriebsstätte sei nur möglich, wenn die in der Bau- und Montagebetriebsstätte im Hinblick auf das materielle Wirtschaftsgut ausgeübten Personalfunktionen gegenüber den im übrigen Unternehmen insoweit ausgeübten Personalfunktionen eindeutig überwiegen. Es bestehe nach § 32 Abs. 1 BsGAV die widerlegbare Vermutung, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte eine einheitliche (Routine-)Dienstleistung gegenüber dem Stammhaus erbringe und daher eine kostenorientierte Verrechnungspreismethode Anwendung finden solle.

Die Prüfung, ob eine Routinebetriebsstätte vorliege, sei laut *MR Naumann* abhängig vom einzelnen Fall. Die Profit-Split-Methode sei komplexer und komplizierter in der Anwendung. Eine Zuordnung der Subunternehmerkosten zu der niederländischen Betriebsstätte sei möglich, wenn der dortige Bauleiter z.B. die Subunternehmer selbstständig aussuche und überwache. Dies sei im Einzelfall zu prüfen und anhand einer entsprechender Dokumentation zu belegen.

Prof. Dr. Herlinghaus wirft die Frage auf, ob ein (fremdvergleichskonformer) Pro-Forma-Vertrag zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Gegenstand der Besteuerung sein könne. *MR Naumann* hält dies bei eindeutiger Hilfs- und Nebenrechnungen für unnötig, wichtig sei insofern die Dokumentation.

Dr. Tcherveniachki fasst bzgl. des Beispiels zusammen, dass die Kräne, etc. dem Stammhaus zuzuordnen seien, da sie dort angeschafft wurden. Die Nutzung in den Niederlanden sei von

nachrangiger Bedeutung. Im Ergebnis werden die Kräne etc. der Bau- und Montagebetriebsstätte in den Niederlanden unentgeltlich beigestellt.

Prof. Dr. Krumm merkt an, dass kein Konflikt zu den Entstrickungsregeln gem. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG bestehe, da das Besteuerungsrecht nicht verloren gegangen sei.

3.3.4 Beispiel 4

Die Solar Inc., USA stelle in den USA und über Tochtergesellschaften in China Solarzellen und -module her. Die Solarmodule werden seit 2010 auch an deutsche Kunden (Großhandel und Installateure) geliefert. Da der deutsche Markt für Solarmodule und verwandte Produkte mehr erschlossen werden solle, gründe die Solar Inc. Ende 2014 in Berlin eine Vertriebsniederlassung, über welche zukünftig die Solarmodule in Deutschland verkauft werden sollen. In der Vertriebsniederlassung arbeiten zwölf Vertriebsmitarbeiter sowie über zwanzig Installateure, welche die Solarmodule direkt auf geeignete Flächen montieren (z.B. große Industriedächer, Freilandanlagen). Durch die Etablierung der Vertriebsniederlassung in Berlin verspreche sich die Solar Inc., den deutschen Markt zu erschließen und infolgedessen erhebliche Umsatzzuwächse zu realisieren.

Die Buchführung der Vertriebsgesellschaft stelle den Ausgangspunkt der Betriebsstättengewinnermittlung dar und sei gem. § 3 Abs. 1 Satz 1 BsGaV um eine Hilfs- und Nebenrechnung zu ergänzen. Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhalte gem. § 3 Abs. 2 BsGaV alle Bestandteile, die der Betriebsstätte aufgrund ihrer Personalfunktionen zuzuordnen sind. Nach der Verordnungsbegründung sei die Hilfs- und Nebenrechnung nach inländischen Bilanzregeln laufend fortzuschreiben. Es stelle sich insbesondere die Frage nach der Zuordnung des bisherigen Kundenstamms sowie nach einer Verlagerung der Vertriebsfunktion nach Deutschland. Fraglich sei in diesem Zusammenhang das Verhältnis zu den Ent- bzw. Verstrickungsregeln des § 4 Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG und § 12 Abs. 1 KStG. Ferner stelle sich die Frage, ob die Vertriebsniederlassung eine Lizenzgebühr für die Nutzungsüberlassung der Marke „Solar“ zu entrichten habe. Die Verrechnungspreisdokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO gelten auch für die Gewinnermittlung der Vertriebsniederlassung in Berlin.

MR Naumann erläutert, dass bei einem Markenprodukt, wie diesem, welches weltweit vertrieben werde, der Kundenstamm nach Auffassung der Finanzverwaltung eng mit dieser Marke zusammenhänge und somit in Fällen wie diesem dem übrigen Unternehmen und nicht der Betriebsstätte zuzurechnen sei. Zudem liege hier offenbar keine Funktionsverlagerung vor, da ohne den Kundenstamm allenfalls eine Routinefunktion nach Deutschland verlagert werde.

4 Schluss

Prof. Dr. Seer fasst abschließend zusammen, dass offensichtliche Skepsis hinsichtlich der Umsetzung des AOA herrsche und abzuwarten sei, ob Doppelbesteuerungen dadurch stärker vermieden werden würden.

Hiermit schließt *Herr Prof. Dr. Seer* das 129. Bochumer Steuerseminar, bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Teilnahme und lädt hiermit zum nächsten Bochumer Steuerseminar ein. Das **130. Bochumer Steuerseminar** findet am **14.11.2014** im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität zum Thema "**Zukunft des steuerlichen Risikomanagements im Einnahmebereich**" statt. Der Referent **Reg. Rat Erich Huber** ist Projektleiter für neue Prüfungstechnik im Risiko-, Informations- und Analysezentrum des Bundesministeriums für Finanzen Wien.