

28.08.14

Fz - Wi

Verordnung
des Bundesministeriums
der Finanzen

Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes
auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes
(Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - BsGaV)**A. Problem und Ziel**

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) wurde in § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) neben anderen Änderungen vor allem ein neuer Absatz 5 eingefügt. Mit dem neuen Absatz 5 wurde der Inhalt des OECD-Betriebsstättenberichts 2010, der vom Rat der „Organisation for Economic Co-operation and Development“ (OECD) am 22. Juli 2010 verabschiedet und veröffentlicht worden ist, in innerstaatliches Recht umgesetzt.

Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 beruht auf den international entwickelten Grundsätzen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Aufteilung der Einkünfte zwischen einer Betriebsstätte und dem Unternehmen, zu dem sie gehört, nach Artikel 7 OECD-Musterabkommen 2010 (Authorised OECD Approach – AOA). Diese Grundsätze gelten jedoch nicht für die Besteuerung eines Mitunternehmers im Verhältnis zu seiner Mitunternehmerschaft. Diese Besteuerung ist im Hinblick auf bestehende Geschäftsbeziehungen nach § 1 Absatz 1 AStG zu überprüfen.

Der neue Absatz 5 hat den Zweck, die Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle (§ 1 Absatz 4 AStG) von Betriebsstätten nach gleichen Grundsätzen zu regeln wie entsprechende Geschäftsvorfälle nahestehender Personen und im Hinblick auf die Einkünfteermittlung bzw. Einkünfteaufteilung dazu beizutragen, dass alle grenzüberschreitenden Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Betriebsstätten) in vergleichbarer Weise besteuert werden. Damit folgt Deutschland den internationalen Bemühungen, die bisher weitgehend uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung auf der Grundlage eines international anerkannten Standards (Fremdvergleichsgrundsatz) zu vereinheitlichen. Dies bedeutet, dass zum einen international eingeräumte Besteuerungsrechte, soweit dies dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, innerstaatlich begründet und abgesichert werden, da sonst eine entsprechende Besteuerung gegenüber den Steuerpflichtigen nicht durchgesetzt werden könnte. Zum anderen werden aber auch bestehende innerstaatliche Besteuerungsrechte durch den Fremdvergleichsgrundsatz als Folge der Doppelbesteuerungsabkommen (entsprechend Artikel 7 und 9 OECD-Musterabkommen) und ihrer innerstaatlichen Umsetzung begrenzt.

B. Lösung

§ 1 Absatz 6 AStG enthält die Ermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen, eine Rechtsverordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu erlassen, die sich über die bisherige Ermächtigung in § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG hinaus auch auf die Einkünfteaufteilung bzw. Einkünfteermittlung in grenzüberschreitenden Betriebsstättenfällen erstreckt. § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG wurde deshalb aufgehoben.

Durch die Rechtsverordnung soll noch konkreter als im Gesetz sichergestellt werden, dass von Steuerpflichtigen und Verwaltung wettbewerbsneutrale und im internationalen Kontext akzeptable Lösungen gefunden werden, die auf den international anerkannten Grundsätzen für die Einkünfteaufteilung von Betriebsstätten basieren. Dies sichert deutsche Besteuerungsrechte und hilft, internationale Besteuerungskonflikte zu vermeiden.

Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regelt die Rechtsverordnung für inländische Unternehmen mit einer in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte sowie für ausländische Unternehmen mit einer inländischen Betriebsstätte unter anderem:

1. die Art und Weise der Berechnung der Betriebsstätteneinkünfte (Hilfs- und Nebenrechnung); in dieser Hilfs- und Nebenrechnung werden vor allem die der Betriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte, ihr Dotationskapital und die übrigen, ihr zuzuordnenden Passivposten sowie die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte erfasst;
2. unter welchen Umständen anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen („Dealings“) zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen, zu dem sie gehört, vorliegen;
3. welche Besonderheiten für bestimmte Branchen, insbesondere für Banken, für Versicherungen, für Bau- und Montageunternehmen sowie für Bergbauunternehmen und für Erdöl- oder Erdgasunternehmen, zu beachten sind;
4. in welchen Fällen zur Vermeidung von Beweisschwierigkeiten von widerlegbaren Vermutungen auszugehen ist; dies ist notwendig, da innerhalb eines Unternehmens eine rechtliche Abgrenzung auf der Basis des Zivil- oder Handelsrechts nicht immer möglich ist.

C. Alternativen

Keine.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Aus der Anwendung der Rechtsverordnung ergeben sich für die öffentlichen Haushalte keine direkten Auswirkungen.

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Die Rechtsverordnung richtet sich an die Wirtschaft. Ein Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger entsteht daher nicht.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen müssen die Einkünfte ermittelt werden. Für inländische Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten müssen die Einkünfte zwischen den Betriebsstätten und dem inländischen Unternehmen aufgeteilt werden. Die vorgenommene Ermittlung oder Aufteilung ist nach § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung sowie nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung aufzuzeichnen und gegenüber der Finanzverwaltung zu begründen. Die Aufzeichnungspflichten gelten unverändert weiter, so dass insoweit keine Änderung des Erfüllungsaufwands erfolgt. Die Rechtsverordnung vereinheitlicht die Regelungen für die Ermittlung und Aufteilung der Betriebsstätteneinkünfte. Dies kann – in Abhängigkeit von dem Aufwand, mit dem die Unternehmen bisher die Betriebsstätteneinkünfte ermittelt haben – im Einzelfall zu einer Reduzierung oder zu einer Erhöhung des Erfüllungsaufwands führen. Tendenziell wird eine Reduzierung des Erfüllungsaufwands erwartet. Auf Anregung des Normenkontrollrats wird die Rechtsverordnung drei Jahre nach Inkrafttreten evaluiert.

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

Es werden keine Informationspflichten eingeführt, vereinfacht oder abgeschafft.

E.3 Erfüllungsaufwand für die Verwaltung

Ein Erfüllungsaufwand für die Verwaltung entsteht nicht. Durch die Vereinheitlichung der Einkünfteermittlung dürfte der Aufwand für die Nachprüfung der Einkünfteermittlung durch die Verwaltung tendenziell leicht abnehmen.

F. Weitere Kosten

Auswirkungen auf Einzelpreise sowie auf das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

Bundesrat

Drucksache 401/14

28.08.14

Fz - Wi

Verordnung
des Bundesministeriums
der Finanzen

**Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes
auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes
(Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - BsGaV)**

Staatsminister bei der Bundeskanzlerin

Berlin, 27. August 2014

An den
Präsidenten des Bundesrates
Herrn Ministerpräsidenten
Stephan Weil

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die vom Bundesministerium der Finanzen zu erlassende

Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf
Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes
(Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV)

mit Begründung und Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 80 Absatz 2 des
Grundgesetzes herbeizuführen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Absatz 1
NKRG ist als Anlage beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen
Dr. Helge Braun

**Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf
Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes
(Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV)**

Vom ...

Auf Grund des § 1 Absatz 6 des Außensteuergesetzes, der durch Artikel 6 Nummer 1 Buchstabe e des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) angefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

Inhaltsübersicht

Abschnitt 1

Allgemeiner Teil

Unterabschnitt 1

Allgemeine Vorschriften

- § 1 Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte
- § 2 Begriffsbestimmungen
- § 3 Hilfs- und Nebenrechnung

Unterabschnitt 2

Zuordnungsregelungen

- § 4 Zuordnung von Personalfunktionen
- § 5 Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern
- § 6 Zuordnung von immateriellen Werten
- § 7 Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten
- § 8 Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten
- § 9 Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens
- § 10 Zuordnung von Chancen und Risiken
- § 11 Zuordnung von Sicherungsgeschäften

Unterabschnitt 3

Dotationskapital, übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen

- § 12 Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- § 13 Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen
- § 14 Zuordnung übriger Passivposten
- § 15 Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen

Unterabschnitt 4

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung

- § 16 Grundsatz
- § 17 Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens

Abschnitt 2

Besonderheiten für Bankbetriebsstätten

- § 18 Allgemeines
- § 19 Besondere Zuordnungsregelungen
- § 20 Dotationskapital inländischer Bankbetriebsstätten ausländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht
- § 21 Dotationskapital ausländischer Bankbetriebsstätten inländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht
- § 22 Globaler Handel mit Finanzinstrumenten

Abschnitt 3

Besonderheiten für Versicherungsbetriebsstätten

- § 23 Allgemeines
- § 24 Besondere Zuordnungsregelungen
- § 25 Dotationskapital inländischer Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht
- § 26 Dotationskapital ausländischer Versicherungsbetriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht
- § 27 Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten
- § 28 Rückversicherung innerhalb eines Unternehmens
- § 29 Pensionsfonds und Versicherungs-Zweckgesellschaften

Abschnitt 4

Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten

- § 30 Allgemeines
- § 31 Besondere Zuordnungsregelungen
- § 32 Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung anzusehen ist
- § 33 Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung in besonderen Fällen
- § 34 Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten

Abschnitt 5

Besonderheiten für Förderbetriebsstätten

- § 35 Allgemeines
- § 36 Besondere Zuordnungsregelungen
- § 37 Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung
- § 38 Übergangsregelung für Förderbetriebsstätten

Abschnitt 6

Ständige Vertreter

- § 39 Ständige Vertreter

Abschnitt 7

Schlussvorschriften

- § 40 Anwendungsvorschrift
- § 41 Inkrafttreten

Abschnitt 1
Allgemeiner Teil
Unterabschnitt 1
Allgemeine Vorschriften

§ 1

Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte

- (1) Für die steuerliche Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte eines Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes ist eine Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte (§ 12 der Abgabenordnung) als Teil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens durchzuführen. Aufbauend auf der Funktions- und Risikoanalyse nach Satz 1 ist eine Vergleichbarkeitsanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte durchzuführen, um für die Geschäftsbeziehungen der Betriebsstätte im Sinne des § 1 Absatz 4 des Außensteuergesetzes Verrechnungspreise zu bestimmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes) entsprechen.
- (2) Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte
1. sind die Personalfunktionen (§ 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 1 des Außensteuergesetzes), die der Betriebsstätte oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind, festzustellen, insbesondere die maßgeblichen Personalfunktionen,
 2. sind der Betriebsstätte, ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen, Vermögenswerte (§ 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 des Außensteuergesetzes) sowie Chancen und Risiken (§ 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 3 des Außensteuergesetzes) zuzuordnen,
 3. ist der Betriebsstätte, ausgehend von den ihr zugeordneten Vermögenswerten sowie von den ihr zugeordneten Chancen und Risiken, ein Dotationskapital (§ 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 des Außensteuergesetzes) zuzuordnen,
 4. sind der Betriebsstätte Passivposten zuzuordnen, soweit dies auf Grund der Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken sowie von Dotationskapital erforderlich ist,
 5. sind der Betriebsstätte Geschäftsvorfälle des Unternehmens mit unabhängigen Dritten und mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes zuzuordnen und
 6. sind die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des Außensteuergesetzes zu bestimmen, die die Betriebsstätte zum übrigen Unternehmen unterhält.

§ 2

Begriffsbestimmungen

- (1) Für die Zwecke dieser Verordnung ist ein Unternehmen inländisch, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet.
- (2) Für die Zwecke dieser Verordnung ist ein Unternehmen ausländisch, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet.
- (3) Eine Personalfunktion ist eine Geschäftstätigkeit, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird. Personalfunktionen sind insbesondere folgende Geschäftstätigkeiten:
1. die Nutzung,
 2. die Anschaffung,
 3. die Herstellung,
 4. die Verwaltung,
 5. die Veräußerung,
 6. die Weiterentwicklung,
 7. der Schutz,
 8. die Risikosteuerung,
 9. die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen.
- (4) Eigenes Personal ist jede natürliche Person, die auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen oder arbeitsvertraglichen Vereinbarung mit dem Unternehmen für das Unternehmen tätig wird. Eine natürliche Person gehört auch dann zum eigenen Personal des Unternehmens, wenn ein anderes Unternehmen sich vertraglich verpflichtet hat, die natürliche Person dem Unternehmen als Personal zu überlassen und sich die Verpflichtung auf die Überlassung beschränkt. Eine natürliche Person, die ohne jede vertragliche Vereinbarung für das Unternehmen tätig wird, gehört zum eigenen Personal des Unternehmens, wenn die natürliche Person
1. Unternehmer oder Gesellschafter des Unternehmens ist oder
 2. dem Unternehmen oder den Gesellschaftern des Unternehmens im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes nahesteht.

(5) Die Personalfunktion einer Betriebsstätte ist für die Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken oder von Geschäftsvorfällen maßgeblich, wenn der Ausübung dieser Personalfunktion im üblichen Geschäftsbetrieb im Verhältnis zu den Personalfunktionen, die in anderen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt werden, die größte Bedeutung für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand zukommt. Nicht maßgeblich sind insbesondere Personalfunktionen, die bezogen auf den Zuordnungsgegenstand

1. lediglich unterstützenden Charakter haben oder
2. ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens betreffen.

(6) Vermögenswerte im Sinne dieser Verordnung sind Wirtschaftsgüter und Vorteile. Zu den Vermögenswerten gehören insbesondere

1. materielle Wirtschaftsgüter,
2. immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter,
3. Beteiligungen und
4. Finanzanlagen.

§ 3

Hilfs- und Nebenrechnung

(1) Für eine Betriebsstätte ist zum Beginn eines Wirtschaftsjahres eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen, während des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und zum Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen. Der Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet das Ergebnis der Betriebsstätte. Die Hilfs- und Nebenrechnung muss spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe einer Steuererklärung erstellt sein,

1. zu der das Unternehmen verpflichtet ist (§ 149 der Abgabenordnung) und
2. in der die Einkünfte der Betriebsstätte zu berücksichtigen sind.

(2) Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet alle Bestandteile, die der Betriebsstätte auf Grund ihrer Personalfunktionen (§ 4) zuzuordnen sind. Dazu gehören

1. die Vermögenswerte (§§ 5 bis 8), wenn sie von einem selbständigen Unternehmen in der steuerlichen Gewinnermittlung erfasst werden müssten,
2. das Dotationskapital (§§ 12 und 13),
3. die übrigen Passivposten (§ 14) sowie
4. die mit den Bestandteilen im Sinne von Satz 1 zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet auch fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben, die auf Grund anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen entstehen (§§ 16 und 17).

- (3) In den Aufzeichnungen, die nach § 90 Absatz 3 Satz 4 der Abgabenordnung auf Anforderung zu erstellen und vorzulegen sind, sind auch darzulegen
1. die Gründe für die Zuordnung der Bestandteile, einschließlich der Gründe für die Zuordnung der Geschäftsvorfälle des Unternehmens (§ 9), der Chancen und Risiken (§ 10) und der Sicherungsgeschäfte (§ 11), sowie
 2. die Gründe für das Vorliegen anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen (§§ 16 und 17).

(4) Wird eine Betriebsstätte begründet, so ist zu diesem Zeitpunkt die erste Hilfs- und Nebenrechnung für die Betriebsstätte zu erstellen. Wird eine Betriebsstätte beendet, so ist zu diesem Zeitpunkt die Hilfs- und Nebenrechnung abzuschließen. Der zum Zeitpunkt der Begründung oder der Beendigung einer Betriebsstätte anzunehmende Übergang von Vermögenswerten und Passivposten sowie von Chancen und Risiken zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen begründet anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen im Sinne des § 16.

(5) Die Hilfs- und Nebenrechnung einer Betriebsstätte eines Unternehmens, das weder nach inländischem noch nach ausländischem Recht buchführungspflichtig ist und das auch tatsächlich keine Bücher führt, ist entsprechend einer Einnahmenüberschussrechnung im Sinne des § 4 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes zu erstellen. Zum Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsstätte ist eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen, die eine Aufstellung der Vermögenswerte enthält.

Unterabschnitt 2
Zuordnungsregelungen
§ 4
Zuordnung von Personalfunktionen

(1) Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird. Eine Personalfunktion ist einer Betriebsstätte jedoch nicht zuzuordnen, wenn die Personalfunktion

1. keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist und
2. an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres in dieser Betriebsstätte ausgeübt wird.

(2) Wird eine Personalfunktion weder in der Betriebsstätte noch im übrigen Unternehmen ausgeübt oder liegt ein Fall des Absatzes 1 Satz 2 vor, so ist die Personalfunktion der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die Personalfunktion sachlich den engsten Bezug aufweist.

(3) Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 und 2 nicht widerspricht.

§ 5

Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern

(1) Für die Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte ist dessen Nutzung die maßgebliche Personalfunktion. Wird dasselbe materielle Wirtschaftsgut später auf Dauer in einer anderen Betriebsstätte genutzt, so ist es ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung der anderen Betriebsstätte zuzuordnen. Ändert sich die Nutzung häufig, so ist ein materielles Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit es überwiegend genutzt wird.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist ein materielles Wirtschaftsgut nur dann einer anderen Betriebsstätte als derjenigen, in der das materielle Wirtschaftsgut genutzt wird, zuzuordnen, wenn die Bedeutung einer in dieser anderen Betriebsstätte ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der in Absatz 1 genannten Personalfunktion überwiegt. Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Verwaltung oder Veräußerung des betreffenden materiellen Wirtschaftsguts stehen. Unbewegliches Vermögen, in dem die Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte ausgeübt wird, ist stets dieser Betriebsstätte zuzuordnen.

(3) Werden andere Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt, so ist das materielle Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen, deren anderer Personalfunktion die größte Bedeutung für das materielle Wirtschaftsgut zukommt.

(4) Kann ein materielles Wirtschaftsgut nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 3 nicht widerspricht.

§ 6

Zuordnung von immateriellen Werten

(1) Für die Zuordnung eines immateriellen Werts zu einer Betriebsstätte ist dessen Schaffung oder dessen Erwerb die maßgebliche Personalfunktion. Werden Personalfunktionen, durch deren Ausübung ein immaterieller Wert geschaffen oder erworben wird, gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt, so ist der immaterielle Wert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den immateriellen Wert zukommt.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist ein immaterieller Wert nur dann einer anderen Betriebsstätte als derjenigen, auf Grund deren Personalfunktion der immaterielle Wert geschaffen oder erworben wird, zuzuordnen, wenn die Bedeutung einer in dieser anderen Betriebsstätte ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der in Absatz 1 genannten Personalfunktion überwiegt. Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Nutzung, der Verwaltung, der Weiterentwicklung, dem Schutz oder der Veräußerung des immateriellen Werts stehen.

(3) Werden andere Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt, so ist der immaterielle Wert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren anderer Personalfunktion die größte Bedeutung für den immateriellen Wert zukommt.

(4) Kann ein immaterieller Wert nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 3 nicht widerspricht. In diesen Fällen kann ein immaterieller Wert den Betriebsstätten, in denen auf Dauer die Personalfunktionen mit der größten Bedeutung ausgeübt werden, auch anteilig zugeordnet werden.

§ 7**Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten**

(1) Für die Zuordnung einer Beteiligung, einer Finanzanlage oder eines ähnlichen Vermögenswerts zu einer Betriebsstätte ist die Nutzung der Beteiligung, der Finanzanlage oder des ähnlichen Vermögenswerts die maßgebliche Personalfunktion. Die Nutzung ergibt sich aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte. Besteht der funktionale Zusammenhang gleichzeitig zur Geschäftstätigkeit verschiedener Betriebsstätten, so ist der Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der der überwiegende funktionale Zusammenhang besteht.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist ein Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 nur dann einer anderen Betriebsstätte als derjenigen, in der der Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 genutzt wird, zuzuordnen, wenn die Bedeutung einer in dieser anderen Betriebsstätte ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der in Absatz 1 genannten Personalfunktion überwiegt. Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Verwaltung, Risiko- steuerung oder Veräußerung eines Vermögenswerts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 stehen.

(3) Werden andere Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt, so ist ein Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 der Betriebsstätte zuzuordnen, deren anderer Personalfunktion die größte Bedeutung zukommt.

(4) Kann ein Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 nicht eindeutig zugeordnet werden oder ändert sich der überwiegende funktionale Zusammenhang häufig, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 3 nicht widerspricht.

§ 8**Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten**

(1) Für die Zuordnung eines nicht in den §§ 5 bis 7 genannten Vermögenswerts (sonstiger Vermögenswert) zu einer Betriebsstätte ist dessen Schaffung oder dessen Erwerb die maßgebliche Personalfunktion. Werden Personalfunktionen, durch deren Ausübung ein sonstiger Vermögenswert geschaffen oder erworben wird, gleichzeitig in verschiedenen Betriebs-

stätten ausgeübt, so ist der sonstige Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für diesen sonstigen Vermögenswert zukommt.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist ein sonstiger Vermögenswert nur dann einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen als derjenigen, auf Grund deren Personalfunktion der sonstige Vermögenswert entstanden ist oder erworben wurde, wenn die Bedeutung einer in dieser anderen Betriebsstätte ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der in Absatz 1 genannten Personalfunktionen überwiegt. Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Nutzung, Verwaltung, Risikosteuerung oder Veräußerung des betreffenden sonstigen Vermögenswerts stehen.

(3) Werden andere Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt, so ist der sonstige Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren anderer Personalfunktion die größte Bedeutung für diesen sonstigen Vermögenswert zukommt.

(4) Kann ein sonstiger Vermögenswert nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 3 nicht widerspricht.

§ 9

Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens

(1) Für die Zuordnung eines Geschäftsvorfalles (§ 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 des Außensteuergesetzes), den das Unternehmen mit einem unabhängigen Dritten oder mit einer nahestehenden Person abgeschlossen hat, zu einer Betriebsstätte ist die Personalfunktion, auf der das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht, die maßgebliche Personalfunktion. Üben verschiedene Betriebsstätten gleichzeitig jeweils eine Personalfunktion aus, auf der das Zustandekommen eines solchen Geschäftsvorfalles beruht, so ist der Geschäftsvorfall der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den Geschäftsvorfall zukommt.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist ein Geschäftsvorfall nur dann einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen als derjenigen, auf Grund deren Personalfunktion der Geschäftsvorfall zustande gekommen ist, wenn die Bedeutung einer in dieser anderen Betriebsstätte ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der in Absatz 1

genannten Personalfunktion überwiegt. Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Geschäftsvorfall oder mit dessen Verwaltung oder mit dessen Risikosteuerung stehen.

(3) Werden andere Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt, so ist der Geschäftsvorfall der Betriebsstätte zuzuordnen, deren anderer Personalfunktion die größte Bedeutung für den Geschäftsvorfall zukommt.

(4) Kann ein Geschäftsvorfall nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 3 nicht widerspricht.

§ 10

Zuordnung von Chancen und Risiken

(1) Stehen Chancen und Risiken im unmittelbaren Zusammenhang mit einem Vermögenswert im Sinne der §§ 5 bis 8 oder mit einem Geschäftsvorfall im Sinne des § 9, so sind diese Chancen und Risiken der Betriebsstätte zuzuordnen, der auch der betreffende Vermögenswert oder Geschäftsvorfall zuzuordnen ist.

(2) Beruhen Chancen und Risiken, die nicht mit einem Vermögenswert oder mit einem Geschäftsvorfall im unmittelbaren Zusammenhang stehen, auf der Personalfunktion einer Betriebsstätte, so ist diese Personalfunktion für die Zuordnung der Chancen und Risiken zu einer Betriebsstätte maßgeblich. Wird eine solche Personalfunktion gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt, so sind die betreffenden Chancen und Risiken der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für diese Chancen und Risiken zukommt.

(3) Abweichend von Absatz 2 sind Chancen und Risiken nur dann einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen als derjenigen, auf deren Personalfunktion die Chancen und Risiken beruhen, wenn die Bedeutung einer in dieser anderen Betriebsstätte ausgeübten anderen Personalfunktion eindeutig gegenüber der Bedeutung der in Absatz 2 genannten Personalfunktion überwiegt. Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang stehen mit der Verwaltung, der Risikosteuerung oder der Realisation von Chancen und Risiken oder mit der Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen.

(4) Werden andere Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt, so sind die betreffenden Chancen und Risiken der Betriebsstätte zuzuordnen, deren anderer Personalfunktion die größte Bedeutung für die Chancen und Risiken zukommt.

(5) Können Chancen und Risiken nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 4 nicht widerspricht.

§ 11

Zuordnung von Sicherungsgeschäften

(1) Schließt ein Unternehmen ein Sicherungsgeschäft zu dem Zweck ab,

1. bestimmte Risiken einer Personalfunktion, die nach § 4 einer Betriebsstätte zuzuordnen ist, abzusichern,
2. bestimmte Risiken eines Vermögenswerts, der nach den §§ 5 bis 8 einer Betriebsstätte zuzuordnen ist, abzusichern oder
3. bestimmte Risiken eines Geschäftsvorfalles, der nach § 9 einer Betriebsstätte zuzuordnen ist, abzusichern,

so ist das Sicherungsgeschäft einschließlich der zugehörigen Vermögenswerte, die Sicherungszwecken dienen, dieser Betriebsstätte zuzuordnen.

(2) Schließt ein Unternehmen ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte zu dem Zweck ab,

1. bestimmte Risiken von Personalfunktionen, die nach § 4 verschiedenen Betriebsstätten zuzuordnen sind, abzusichern,
2. bestimmte Risiken von Vermögenswerten, die nach den §§ 5 bis 8 verschiedenen Betriebsstätten zuzuordnen ist, abzusichern oder
3. bestimmte Risiken von Geschäftsvorfällen, die nach § 9 verschiedenen Betriebsstätten zuzuordnen sind, abzusichern,

und ist eine direkte Zuordnung einzelner Vermögenswerte, die Sicherungszwecken dienen, zu bestimmten Risiken nicht möglich oder würde die direkte Zuordnung einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen, so liegt ein mittelbarer Sicherungszusammenhang vor. In diesen Fällen sind Sicherungsgeschäfte einschließlich der zugehörigen Vermögenswerte, die Sicherungszwecken dienen, anteilig den Betriebsstätten zuzuordnen, denen die Personalfunktionen, Vermögenswerte oder Geschäftsvorfälle zuzuordnen sind, deren Risiken

abgesichert werden. Der Anteil ist nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel zu bestimmen.

(3) Sicherungsgeschäfte sind nur dann abweichend von den Absätzen 1 und 2 zuzuordnen, wenn dies im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(4) Sichern Vermögenswerte die Risiken anderer Vermögenswerte ab, ohne dass die Absicherung ihr Zweck ist, so gelten für die Zuordnung der Geschäfte und der zugehörigen Vermögenswerte die §§ 5 bis 8.

Unterabschnitt 3

Dotationskapital, übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen

§ 12

Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen

(1) Einer inländischen Betriebsstätte eines nach ausländischem Recht buchführungspflichtigen oder tatsächlich Bücher führenden, ausländischen Unternehmens ist zum Beginn eines Wirtschaftsjahres derjenige Anteil am Eigenkapital des Unternehmens zuzuordnen, der ihrem Anteil an den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken im Verhältnis zum übrigen Unternehmen entspricht (Kapitalaufteilungsmethode).

(2) Für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode ist die Höhe des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen. Aus Vereinfachungsgründen kann für die Zuordnung das eingezahlte Kapital zuzüglich der Rücklagen und Gewinnvorträge und abzüglich der Verlustvorträge entsprechend der ausländischen Bilanz des Unternehmens zugrunde gelegt werden, wenn das Unternehmen glaubhaft macht,

1. dass dieses Eigenkapital nicht erheblich von dem nach deutschem Steuerrecht anzusetzenden Eigenkapital abweicht oder
2. dass Abweichungen durch Anpassungen so ausgeglichen werden, dass das Ergebnis nicht erheblich von Satz 1 abweicht.

(3) Für die Bestimmung der Kapitalquote der inländischen Betriebsstätte, die der Berechnung ihres Dotationskapitals nach der Kapitalaufteilungsmethode dient, sind die Vermögenswerte sowohl der Betriebsstätte als auch des übrigen Unternehmens mit Werten

anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und die die Chancen und Risiken berücksichtigen. Aus Vereinfachungsgründen können Buchwerte oder damit vergleichbare Werte aus den Unterlagen des ausländischen Unternehmens angesetzt werden, wenn das Unternehmen glaubhaft macht,

1. dass diese Bewertung zu einer Kapitalquote führt, die nicht erheblich von der Kapitalquote abweicht, die sich bei einem Ansatz von Werten ergäbe, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, oder
2. dass Abweichungen durch Anpassungen so ausgeglichen werden, dass das Ergebnis nicht erheblich von Satz 1 abweicht.

(4) Ergibt sich nach der Kapitalaufteilungsmethode für die inländische Betriebsstätte ein Dotationskapital, das dauerhaft zu Ergebnissen führt, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht bereit wäre hinzunehmen, und gehört das ausländische Unternehmen, dessen Teil die Betriebsstätte ist, zu einer Unternehmensgruppe, die einem Konzern im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes entspricht, so ist das Dotationskapital, das der Betriebsstätte zuzuordnen ist, wie folgt zu bestimmen:

1. das konsolidierte Eigenkapital der Unternehmensgruppe ist entsprechend Absatz 2 zu ermitteln und
2. der Betriebsstätte ist auf konsolidierter Grundlage entsprechend den Absätzen 1 bis 3 ein Anteil am konsolidierten Eigenkapital der Unternehmensgruppe als Dotationskapital zuzuordnen.

(5) Einer inländischen Betriebsstätte ist ungeachtet der Absätze 1 bis 4 mindestens das in einer inländischen Handelsbilanz der inländischen Betriebsstätte tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen.

(6) Ändert sich innerhalb eines Wirtschaftsjahres die Zuordnung von Personalfunktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken gegenüber den Verhältnissen zu Beginn des Wirtschaftsjahres und führt dies zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals, das der inländischen Betriebsstätte nach Absatz 1 zuzuordnen ist, so ist das Dotationskapital innerhalb des Wirtschaftsjahres entsprechend anzupassen.

§ 13**Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen**

- (1) Einer ausländischen Betriebsstätte eines nach inländischem Recht buchführungspflichtigen oder tatsächlich Bücher führenden, inländischen Unternehmens ist zum Beginn eines Wirtschaftsjahres Dotationskapital nur zuzuordnen, soweit das Unternehmen glaubhaft macht, dass ein Dotationskapital in dieser Höhe aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist (Mindestkapitalausstattungsmethode).
- (2) Einer ausländischen Betriebsstätte kann ein höheres Dotationskapital als nach Absatz 1 zugeordnet werden, soweit die höhere Dotation im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Das Dotationskapital darf jedoch den Betrag nicht übersteigen, der sich entsprechend § 12 Absatz 1 bis 3 nach der Kapitalaufteilungsmethode ergibt. Für die Berechnung dieses Höchstbetrags sind die für die Besteuerung maßgeblichen Bilanzansätze des inländischen Unternehmens zugrunde zu legen, es sei denn, der Ansatz anderer Werte führt im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.
- (3) Ein Dotationskapital, das den Betrag nach Absatz 2 Satz 2 übersteigt, darf einer ausländischen Betriebsstätte nur zugeordnet werden, soweit nichtsteuerliche Vorschriften des Staates, in dem die Betriebsstätte liegt, dies erfordern.
- (4) Einer ausländischen Betriebsstätte ist ungeachtet der Absätze 1 bis 3 höchstens das in einer ausländischen Handelsbilanz der ausländischen Betriebsstätte tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen.
- (5) Ändert sich innerhalb eines Wirtschaftsjahres die Zuordnung von Personalfunktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken gegenüber den Verhältnissen zu Beginn des Wirtschaftsjahres und führt dies zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals, das der ausländischen Betriebsstätte nach Absatz 1 zuzuordnen ist, so ist das Dotationskapital entsprechend anzupassen.

§ 14

Zuordnung übriger Passivposten

(1) Der Betriebsstätte eines Unternehmens, das nach inländischem oder ausländischem Recht buchführungspflichtig ist oder tatsächlich Bücher führt, sind nach der Zuordnung der in der Hilfs- und Nebenrechnung auszuweisenden Risiken und des Dotationskapitals die übrigen Passivposten des Unternehmens zuzuordnen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den der Betriebsstätte zugeordneten Vermögenswerten sowie mit den ihr zugeordneten Chancen und Risiken stehen (direkte Zuordnung).

(2) Übersteigt die Summe der übrigen Passivposten, die der Betriebsstätte direkt zugeordnet werden könnten (direkt zuordnungsfähige Passivposten), den Betrag, der nach der Zuordnung der in der Hilfs- und Nebenrechnung auszuweisenden Risiken und des Dotationskapitals für eine Zuordnung von Passivposten zur Betriebsstätte verbleibt, so sind diese direkt zuordnungsfähigen Passivposten anteilig zu kürzen. Der Anteil der direkt zuordnungsfähigen Passivposten, der nach der Kürzung verbleibt, ist der Betriebsstätte zuzuordnen.

(3) Verbleibt nach der Bestimmung der in der Hilfs- und Nebenrechnung auszuweisenden Risiken und des Dotationskapitals und der direkten Zuordnung übriger Passivposten ein Fehlbetrag an Passivposten für die Betriebsstätte, so ist dieser Fehlbetrag mit übrigen Passivposten des Unternehmens aufzufüllen (indirekte Zuordnung).

§ 15

Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen

(1) Finanzierungsaufwendungen eines Unternehmens, die mit Passivposten zusammenhängen, die einer Betriebsstätte dieses Unternehmens nach § 14 Absatz 1 direkt zuzuordnen sind, sind ebenfalls dieser Betriebsstätte zuzuordnen.

(2) Sind die direkt zuordnungsfähigen Passivposten nach § 14 Absatz 2 anteilig zu kürzen, so sind auch die Finanzierungsaufwendungen, die mit diesen direkt zuordnungsfähigen Passivposten in unmittelbarem Zusammenhang stehen, entsprechend anteilig zu kürzen.

(3) Soweit eine direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens zur Betriebsstätte nicht möglich ist oder einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen

würde, sind der Betriebsstätte Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens entsprechend der indirekten Zuordnung der Passivposten anteilig zuzuordnen. In diesem Fall bestimmt sich der Anteil der Betriebsstätte an den Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens nach dem sich zu Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres ergebenden Verhältnis der übrigen Passivposten, die der Betriebsstätte indirekt zuzuordnen sind, zu den übrigen Passivposten des Unternehmens. Der Anteil der Betriebsstätte an den Finanzierungsaufwendungen ist abweichend von den Sätzen 1 und 2 zu bestimmen, wenn dies im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(4) Der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, das nach ausländischem Recht nicht buchführungspflichtig ist und auch tatsächlich keine Bücher führt, ist ein Finanzierungsaufwand des ausländischen Unternehmens nur zuzuordnen, soweit dieser im unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte steht. Eine Zuordnung nach Satz 1 setzt voraus, dass der Betriebsstätte ein Ergebnis aus ihrer Geschäftstätigkeit verbleibt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

(5) Der ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens, das nach inländischem Recht nicht buchführungspflichtig ist und auch tatsächlich keine Bücher führt, ist ein Finanzierungsaufwand des inländischen Unternehmens zuzuordnen, wenn dieser im unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte steht. Der ausländischen Betriebsstätte ist mindestens der Anteil des Finanzierungsaufwands zuzuordnen, der ihrem Anteil an den Außenumsätzen des inländischen Unternehmens entspricht. Absatz 3 Satz 3 gilt sinngemäß.

Unterabschnitt 4

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen

§ 16

Grundsatz

(1) Zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen liegt eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des Außensteuergesetzes vor, wenn wirtschaftliche Vorgänge festgestellt werden,

1. die im Verhältnis zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen eine Änderung der Zuordnung nach den §§ 5 bis 11 erforderlich machen oder

2. die, wären die Betriebsstätte und das übrige Unternehmen voneinander unabhängige Unternehmen,
 - a) durch schuldrechtliche Vereinbarungen geregelt würden oder
 - b) zur Geltendmachung von Rechtspositionen führen würden.

(2) Für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen sind Verrechnungspreise anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Diese Verrechnungspreise führen zu fiktiven Betriebseinnahmen und fiktiven Betriebsausgaben.

(3) Nutzt eine Betriebsstätte finanzielle Mittel des übrigen Unternehmens, so liegt keine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung vor. Dies gilt nicht, wenn

1. § 17 anzuwenden ist oder
2. auf Grund der Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte im laufenden Wirtschaftsjahr finanzielle Mittel der Betriebsstätte entstehen, die nachweislich für bestimmte Zwecke im übrigen Unternehmen genutzt werden.

Eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach Satz 2 Nummer 2 gilt als Zurverfügungstellung finanzieller Mittel zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen und endet spätestens

1. mit dem Ende des laufenden Wirtschaftsjahres oder
2. mit einer Anpassung des Dotationskapitals nach § 12 Absatz 6 oder § 13 Absatz 5.

§ 17

Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens

(1) Eine Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens umfasst die Liquiditätssteuerung durch eine Betriebsstätte (Finanzierungsbetriebsstätte) für eine oder mehrere andere Betriebsstätten desselben Unternehmens. Zur Liquiditätssteuerung gehören insbesondere die Mittelbeschaffung, die Mittelzuweisung und die externe Anlage von Liquiditätsüberhängen.

(2) Die Ausübung einer Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens ist eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die im Regelfall als Dienstleistung anzusehen ist und nicht als Zurverfügungstellung eigener finanzieller Mittel der Finanzierungsbetriebsstätte. Für eine solche Dienstleistung ist der nach § 16 Absatz 2 Satz 1 anzusetzende Verrechnungspreis nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. Finanzierungsaufwendungen und Finanzierungserträge des Unternehmens,

die durch die Tätigkeiten der Finanzierungsbetriebsstätte verursacht werden, beeinflussen die Kostenbasis der Finanzierungsbetriebsstätte nicht.

(3) Kann nicht festgestellt werden, dass der Finanzierungsbetriebsstätte Kosten entstehen, die unmittelbar von einer bestimmten anderen Betriebsstätte verursacht werden, oder würde eine solche Feststellung einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen, so sind die Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte zuzüglich eines angemessenen Aufschlags verursachungsgerecht auf die anderen Betriebsstätten, die die Finanzierungsfunktion nutzen, aufzuteilen.

(4) Vermögenswerte, die Grundlage für eine externe Anlage von Liquiditätsüberhängen sind oder die auf Grund der externen Anlage von Liquiditätsüberhängen entstehen, und Erträge aus diesen Vermögenswerten sind nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern jeweils den anderen Betriebsstätten zuzuordnen. Ist eine direkte Zuordnung der Vermögenswerte und Erträge, die auf Grund der Finanzierungsfunktion entstehen, zu den anderen Betriebsstätten nicht möglich oder wäre sie unverhältnismäßig aufwendig, so sind diese Vermögenswerte und deren Erträge den anderen Betriebsstätten anteilig zuzuordnen. Für die Aufteilung ist die Herkunft der Liquiditätsüberhänge entscheidend.

(5) Passivposten, die auf Grund der Finanzierungsfunktion für das Unternehmen entstehen, sind nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern gemäß § 15 Absatz 1 den anderen Betriebsstätten zuzuordnen. Für die Zuordnung der entsprechenden Finanzierungsaufwendungen gilt § 15 Absatz 3.

(6) Positive Salden auf Verrechnungskonten, die auf Grund der Finanzierungsfunktion im Verhältnis der Finanzierungsbetriebsstätte zu den anderen Betriebsstätten entstehen, gelten nicht als Vermögenswerte im Sinne des § 7 oder § 8. Sie sind nicht zu verzinsen.

(7) Die Absätze 1 bis 6 sind nicht anzuwenden, wenn im Einzelfall

1. in der Finanzierungsbetriebsstätte im Hinblick auf entstehende Vermögenswerte und Passivposten sowie auf die damit zusammenhängenden Chancen und Risiken Personalfunktionen ausgeübt werden, die eine Zuordnung der Vermögenswerte und der Passivposten zur Finanzierungsbetriebsstätte erfordern, und
2. eine nicht in Absatz 2 genannte Verrechnungspreismethode zu einem Ergebnis für die Finanzierungsfunktion führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Abschnitt 2
Besonderheiten für Bankbetriebsstätten
§ 18
Allgemeines

Eine Betriebsstätte,

1. die Teil eines Kreditinstituts im Sinne des § 1 Absatz 1 des Kreditwesengesetzes oder Teil eines Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 1 Absatz 1a des Kreditwesengesetzes ist, oder die Teil eines vergleichbaren Unternehmens im Sinne des ausländischen Bankenaufsichtsrechts ist und
2. die Bankgeschäfte betreibt

ist eine Bankbetriebsstätte, für die die §§ 1 bis 17 gelten, soweit in diesem Abschnitt keine abweichende Regelung getroffen wird.

§ 19
Besondere Zuordnungsregelungen

(1) Ein Vermögenswert, der Gegenstand von Bankgeschäften im Sinne des § 1 Absatz 1 des Kreditwesengesetzes oder von Finanzdienstleistungen im Sinne des § 1 Absatz 1a des Kreditwesengesetzes ist, ist einer Bankbetriebsstätte zuzuordnen, wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in dieser Bankbetriebsstätte ausgeübt wird. Unternehmerische Risikoübernahmefunktion bei Kreditinstituten ist die Personalfunktion, deren Ausübung dazu führt, dass die mit dem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken des Unternehmens entstehen.

(2) Üben verschiedene Bankbetriebsstätten im Hinblick auf einen Vermögenswert gleichzeitig jeweils eine Personalfunktion aus, die die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt, so ist der Vermögenswert der Bankbetriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung zukommt. Diese Personalfunktion gilt als unternehmerische Risikoübernahmefunktion. Die Zuordnung bestimmt sich nach den Personalfunktionen, die bis zum Zeitpunkt der Entstehung des jeweiligen Vermögenswerts ausgeübt werden. Der Bankbetriebsstätte, die die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Hinblick auf einen Vermögenswert ausübt, werden der Vermögenswert sowie die mit dem Vermögenswert zusammenhängenden Chancen und Risiken zugeordnet.

(3) Kann ein Vermögenswert nach Absatz 2 nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist er der Bankbetriebsstätte zuzuordnen, der die Kundenbeziehung, zu der der Vermögenswert gehört, zuzuordnen ist. Eine davon abweichende Zuordnung ist nur vorzunehmen, wenn dies im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(4) Die sachgerechte Zuordnung eines Vermögenswerts darf nur geändert werden, wenn

1. die Änderung dazu führt, dass der Vermögenswert der Bankbetriebsstätte zugeordnet wird, zu der die betreffende Kundenbeziehung besteht, und in der Bankbetriebsstätte, der der Vermögenswert zugeordnet war, keine Personalfunktionen im Hinblick auf den Vermögenswert mehr ausgeübt werden oder
2. die Zuordnung im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(5) Ist ein Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 einer Bankbetriebsstätte zuzuordnen und übt eine andere Betriebsstätte im Hinblick auf diesen Vermögenswert eine unterstützende Personalfunktion aus, so ist nach § 16 Absatz 1 Satz 2 für die Erbringung dieser Personalfunktion ein Verrechnungspreis anzusetzen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Solche unterstützenden Personalfunktionen können

1. dazu dienen, die eigentliche unternehmerische Risikoübernahmefunktion auszuüben,
2. die nachfolgende Verwaltung des Vermögenswerts umfassen oder
3. andere Hilfsfunktionen sein.

(6) § 16 Absatz 3 gilt für Bankbetriebsstätten mit der Maßgabe, dass eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Zurverfügungstellung finanzieller Mittel gilt, über § 16 Absatz 3 Satz 2 hinaus zugrunde zu legen ist, wenn

1. das Kreditinstitut nachweist, dass die über § 16 Absatz 3 hinausgehende Dauer im Zusammenhang mit der Geschäftspolitik des Kreditinstituts und auf Grund der Personalfunktionen, die im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung und der Entgegennahme von finanziellen Mitteln ausgeübt werden, sachgerecht ist und
2. die über § 16 Absatz 3 hinausgehende Dauer im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

§ 20

**Dotationskapital inländischer Bankbetriebsstätten ausländischer Kreditinstitute,
Bankenaufsichtsrecht**

(1) Einer inländischen Bankbetriebsstätte eines ausländischen Kreditinstituts ist der Anteil am Eigenkapital des ausländischen Kreditinstituts zuzuordnen, der ihrem Anteil an der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge des ausländischen Kreditinstituts im Sinne des ausländischen Bankenaufsichtsrechts entspricht (Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten). Für die Ermittlung des jeweiligen Anteils sind die kreditinstitutsinternen risikogewichteten Positionsbeträge unberücksichtigt zu lassen.

(2) Ein geringeres Dotationskapital als nach Absatz 1 darf das ausländische Kreditinstitut der inländischen Bankbetriebsstätte nur zuordnen, soweit dies zu einem Ergebnis der inländischen Bankbetriebsstätte führt, das im Verhältnis zum übrigen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Die inländische Bankbetriebsstätte muss jedoch mindestens ein Dotationskapital ausweisen, das sie nach bankenaufsichtsrechtlichen Grundsätzen als Kernkapital ausweisen müsste, wenn sie ein rechtlich selbständiges, inländisches Kreditinstitut wäre (Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten). Wird die Mindestkapitalausstattungsmethode angewandt, so ist das Dotationskapital um 0,5 Prozentpunkte der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der inländischen Bankbetriebsstätte zu erhöhen, es sei denn, ein geringerer Zuschlag führt zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(3) Ein ausländisches Kreditinstitut kann davon absehen, Absatz 1 und 2 für seine inländische Bankbetriebsstätte anzuwenden, wenn

1. die Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung der inländischen Bankbetriebsstätte weniger als 1 Milliarde Euro beträgt und
2. für die inländische Bankbetriebsstätte ein Dotationskapital in Höhe von mindestens 3 Prozent der Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung ausgewiesen wird, mindestens aber 5 Millionen Euro.

(4) Für eine inländische Bankbetriebsstätte eines ausländischen Kreditinstituts mit Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, in dem ein Kreditinstitut eine Regelung anwenden kann, die dem § 2a des Kreditwesengesetzes entspricht, gilt Absatz 1 nur, wenn das ausländische Kreditinstitut

1. die Regelung nicht anwendet oder
2. nachweist, dass seine Eigenkapitalausstattung nach dem anzuwendenden Bankenaufsichtsrecht auch dann ausreichen würde, wenn es die Regelung nicht anwenden würde.

Wendet das ausländische Kreditinstitut die ausländische Regelung an und wird der Nachweis nach Satz 1 Nummer 2 nicht geführt, so ist für die Ermittlung des Dotationskapitals, das der inländischen Bankbetriebsstätte zuzuordnen ist, Absatz 1 sinngemäß anzuwenden mit der Maßgabe, dass

1. für die Ermittlung des Eigenkapitals, das der Berechnung zugrunde zu legen ist, das bankenaufsichtsrechtliche Kernkapital derjenigen ausländischen Kreditinstitutsguppe maßgebend ist, die, wenn sie eine inländische Institutsguppe wäre, die Voraussetzungen von § 10a Absatz 1 des Kreditwesengesetzes in Verbindung mit den Artikeln 92 ff. der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juli 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (ABl. L 176 vom 26. Juni 2013, S. 1, L 208, S. 68, L 321, S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen würde, und
2. für die Ermittlung des Anteils der inländischen Bankbetriebsstätte am Kernkapital der ausländischen Kreditinstitutsguppe die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Bankbetriebsstätte zur Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Kreditinstitutsguppe, ohne Berücksichtigung der gruppeninternen risikogewichteten Positionsbeträge, ins Verhältnis zu setzen ist.

(5) § 12 Absatz 6 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Höhe des der inländischen Bankbetriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals auch anzupassen ist, soweit dies das inländische Bankenaufsichtsrecht erfordert. Im Übrigen gilt § 12 sinngemäß.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten nicht für inländische Betriebsstätten ausländischer Finanzdienstleistungsinstitute, die keinen bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen unterliegen.

§ 21

Dotationskapital ausländischer Bankbetriebsstätten inländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht

- (1) Der ausländischen Bankbetriebsstätte eines inländischen Kreditinstituts ist ein Dotationskapital entsprechend § 13 Absatz 1 zuzuordnen, es sei denn, das anzuwendende ausländische Bankenaufsichtsrecht enthält zwingende Regelungen zur Mindestkapitalausstattung, die die ausländische Bankbetriebsstätte einhalten müsste, wenn sie ein selbständiges ausländisches Kreditinstitut wäre (Mindestkapitalausstattungsart für Bankbetriebsstätten). Das inländische Kreditinstitut hat die Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 13 Absatz 1 nachzuweisen.
- (2) Ein höheres Dotationskapital als nach Absatz 1 darf das inländische Kreditinstitut der ausländischen Bankbetriebsstätte nur zuordnen, soweit die höhere Dotation zu einem Ergebnis der ausländischen Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 vor, so ist die Obergrenze der Dotation der Betrag, der sich bei Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten entsprechend § 20 Absatz 1 ergibt.
- (3) Ein höheres Dotationskapital als nach Absatz 2 darf der ausländischen Bankbetriebsstätte nur zugeordnet werden, soweit dies das ausländische Bankenaufsichtsrecht für ausländische selbständige Kreditinstitute erfordert und das inländische Kreditinstitut den entsprechenden Regelungen für seine ausländische Bankbetriebsstätte folgt. Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit dem übrigen Unternehmen rechnerisch mindestens so viel Kapital verbleibt, wie es nach inländischem Bankenaufsichtsrecht erforderlich wäre.
- (4) Ist ein inländisches Kreditinstitut
- (1) Teil einer inländischen Institutsgruppe, auf die § 2a des Kreditwesengesetzes anzuwenden ist, oder
 - (2) Teil einer ausländischen Institutsgruppe, auf die eine Regelung eines anderen Staates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums, die Artikel 7 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (ABl. L 176 vom 27.06.2013, S. 1) vergleichbar ist, anzuwenden ist,

und verfügt dieses inländische Kreditinstitut über ein geringeres Kernkapital, als es nach bankenaufsichtsrechtlichen Grundsätzen für die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge ohne Anwendung des § 2a des Kreditwesengesetzes oder der Regelung eines anderen Staates des Europäischen Wirtschaftsraums, die Artikel 7 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 vergleichbar ist, erforderlich ist, so kann einer ausländischen Bankbetriebsstätte dieses Kreditinstituts ein Mindestdotationskapital nach Absatz 1 nur zugeordnet werden, soweit dem übrigen Unternehmen ein Kernkapital verbleibt, das nach bankenaufsichtsrechtlichen Grundsätzen für die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge des übrigen Unternehmens erforderlich wäre.

(5) § 13 Absatz 5 ist anzuwenden mit der Maßgabe, dass die Höhe des der ausländischen Bankbetriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals auch anzupassen ist, soweit dies das ausländische Bankenaufsichtsrecht erfordert. Im Übrigen gilt § 13 sinngemäß.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten nicht für eine ausländische Bankbetriebsstätte eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts, das keinen bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen unterliegt.

§ 22

Globaler Handel mit Finanzinstrumenten

(1) Finanzinstrumente im Sinne des § 1 Absatz 11 Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit denen durch Finanzinstitute auf Märkten der ganzen Welt rund um die Uhr gehandelt wird (globaler Handel mit Finanzinstrumenten), sind entsprechend § 19 zuzuordnen. Der globale Handel mit Finanzinstrumenten umfasst insbesondere

1. die globale Emission und den globalen Vertrieb von Finanzinstrumenten,
2. die Tätigkeit als Market Maker im Sinne des § 23 Absatz 4 des Wertpapierhandelsgesetzes für physische Wertpapiere,
3. die Tätigkeit an den Aktien- und Rohstoffbörsen,
4. die Entwicklung neuer Finanzinstrumente.

(2) Wird im globalen Handel mit Finanzinstrumenten die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt und lässt sich eine eindeutige Zuordnung von einzelnen Finanzinstrumenten nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand durchführen, so sind die aus den Finanzinstrumenten steuerlich realisierten und nichtrealisierten Ergebnisse auf die Bankbetriebsstätten, die am globalen Handel beteiligt

sind, nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel aufzuteilen. Werden die Chancen und Risiken aus den Finanzinstrumenten für die Ermittlung des Dotationskapitals nach den §§ 20 und 21 entsprechend Satz 1 anteilig berücksichtigt, so können die Finanzinstrumente abweichend von Satz 1 zugeordnet werden, wenn

1. dies in der Hilfs- und Nebenrechnung nach § 3 ausgewiesen wird und
2. die Ergebnisse der Bankbetriebsstätten, die am globalen Handel teilnehmen, nicht beeinflusst werden.

(3) Für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im globalen Handel mit Finanzinstrumenten betreffen, ist die geschäftsvorfallbezogene Restgewinnaufteilungsmethode anzuwenden, es sei denn, im Einzelfall führt die Anwendung einer anderen Methode zu einem Ergebnis, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Abschnitt 3

Besonderheiten für Versicherungsbetriebsstätten

§ 23

Allgemeines

Eine Betriebsstätte,

1. die Teil eines Versicherungsunternehmens im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Teil eines Versicherungsunternehmens im Sinne des ausländischen Versicherungsaufsichtsrechts ist und
2. die Versicherungsgeschäfte betreibt

ist eine Versicherungsbetriebsstätte, für die die §§ 1 bis 17 gelten, soweit in diesem Abschnitt keine abweichende Regelung getroffen wird.

§ 24

Besondere Zuordnungsregelungen

(1) Ein Vermögenswert, der durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entsteht, ist einer Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen, wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in dieser Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Unternehmerische Risikoübernahmefunktion ist bei Versicherungsunternehmen die Personalfunktion des

Zeichnungsprozesses, deren Ausübung dazu führt, dass die mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Chancen und Risiken, insbesondere das versicherungstechnische Risiko aus dem Versicherungsvertrag, von dem Versicherungsunternehmen übernommen werden. Der Zeichnungsprozess besteht aus

1. der Festlegung der Zeichnungsstrategie,
2. der Risikoklassifizierung und Risikoauswahl,
3. der Preisgestaltung,
4. der Analyse der Risikoweitergabe und
5. der Annahme der versicherten Risiken.

(2) Die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion bestimmt nicht nur über die Zuordnung des Versicherungsvertrags zu einer Versicherungsbetriebsstätte, sondern auch über die Zuordnung der mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Vermögenswerte, der damit in Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie der damit in Zusammenhang stehenden Chancen und Risiken.

(3) Werden Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses in verschiedenen Versicherungsbetriebsstätten ausgeübt, so ist ein Vermögenswert, der durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entsteht, der Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion bis zum Abschluss des Versicherungsvertrags die größte Bedeutung zukommt. Diese Personalfunktion gilt als unternehmerische Risikoübernahmefunktion. Die Zuordnung eines Versicherungsvertrags bestimmt sich nach den bis zum Abschluss des Versicherungsvertrags ausgeübten Personalfunktionen.

(4) Im Rückversicherungsgeschäft ist widerlegbar zu vermuten, dass im Zeichnungsprozess die Risikoklassifizierung und Risikoauswahl die Personalfunktion mit der größten Bedeutung und daher die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für den Abschluss eines Rückversicherungsvertrags ist.

(5) Hat ein ausländisches Versicherungsunternehmen eine Niederlassung im Sinne der §§ 106, 110a, 121h oder 121i des Versicherungsaufsichtsgesetzes begründet, die eine inländische Versicherungsbetriebsstätte ist, so ist zu vermuten, dass hinsichtlich eines Versicherungsvertrags, zu dessen Abschluss der für die Niederlassung bestellte Hauptbevollmächtigte gemäß § 106 Absatz 3 Satz 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes als ermächtigt gilt, die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Sinne der Absätze 1 bis 4 in der Niederlassung ausgeübt wird. Die Vermutung kann nur widerlegt werden, wenn das ausländische Versicherungsunternehmen nachweist, dass

1. die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für den in Satz 1 genannten Versicherungsvertrag nicht in der inländischen Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird, und
2. der Sachverhalt übereinstimmend der deutschen Versicherungsaufsichtsbehörde und der für das ausländische Versicherungsunternehmen zuständigen Versicherungsaufsichtsbehörde mitgeteilt wurde.

(6) Ein Versicherungsvertrag ist einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte eines inländischen Versicherungsunternehmens, die einer der deutschen Versicherungsaufsicht vergleichbaren Aufsicht unterliegt und für die ein Hauptbevollmächtigter nach § 13b Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes bestellt wurde oder für die ein sonstiger Bevollmächtigter, der einem Hauptbevollmächtigten im Sinne des § 106 Absatz 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes vergleichbar ist, auf Grund entsprechender ausländischer versicherungsaufsichtsrechtlicher Vorgaben bestellt wurde, nur dann zuzuordnen, wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Sinne der Absätze 1 bis 4 tatsächlich in der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Werden in der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte lediglich die Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses ausgeübt, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos stehen, so ist der Versicherungsvertrag nur dann der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen,

1. wenn in ihr zusätzlich eine der folgenden Personalfunktionen, die nicht Teil des Zeichnungsprozesses sind, ausgeübt wird:
 - a) Produktmanagement und Produktentwicklung,
 - b) Verkauf und Marketing oder
 - c) Risikomanagement und Rückversicherung und
2. wenn die Bedeutung der in der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen überwiegt.

(7) § 19 Absatz 5 gilt sinngemäß.

§ 25

Dotationskapital inländischer Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht

(1) Zur Bestimmung des Dotationskapitals inländischer Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen ist der Versicherungsbetriebsstätte in einem

ersten Schritt ein Anteil an den Vermögenswerten des ausländischen Versicherungsunternehmens zuzuordnen, die der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals des ausländischen Versicherungsunternehmens dienen. Der Anteil der Versicherungsbetriebsstätte bemisst sich nach dem Verhältnis der versicherungstechnischen Rückstellungen für Versicherungsverträge, die der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind, zu den versicherungstechnischen Rückstellungen, die in der Bilanz des ausländischen Versicherungsunternehmens insgesamt ausgewiesen sind.

(2) In einem zweiten Schritt sind von den nach Absatz 1 zugeordneten Vermögenswerten die versicherungstechnischen Rückstellungen und die aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten abzuziehen, die zu bestimmen sind nach den §§ 341e bis 341h des Handelsgesetzbuchs sowie nach der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung vom 8. November 1994 (BGBl. I S. 3378), die zuletzt durch Artikel 27 Absatz 9 des Gesetzes vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung. Das Ergebnis ist das der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital (modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten).

(3) Ein geringeres Dotationskapital als nach Absatz 2 darf das ausländische Versicherungsunternehmen der inländischen Versicherungsbetriebsstätte nur zuordnen, soweit dies zu einem Ergebnis der inländischen Versicherungsbetriebsstätte führt, das im Verhältnis zum übrigen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Die inländische Versicherungsbetriebsstätte muss mindestens ein Dotationskapital ausweisen, das sie nach versicherungsaufsichtsrechtlichen Grundsätzen als Eigenkapital ausweisen müsste, wenn sie ein rechtlich selbständiges Versicherungsunternehmen wäre (Mindestkapitalausstattungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten).

(4) Weicht das Dotationskapital, das einer inländischen Versicherungsbetriebsstätte vom ausländischen Versicherungsunternehmen zugeordnet wurde, von dem Dotationskapital ab, das nach Absatz 2 zuzuordnen ist, so sind die nach Absatz 1 zuzuordnenden Vermögenswerte dem Dotationskapital nach Absatz 2 anzupassen.

(5) § 12 Absatz 6 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Höhe des zuzuordnenden Dotationskapitals auch anzupassen ist, soweit dies das inländische Versicherungsaufsichtsrecht erfordert. Im Übrigen gilt § 12 sinngemäß.

§ 26

Dotationskapital ausländischer Versicherungsbetriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht

(1) Der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte eines inländischen Versicherungsunternehmens ist ein Dotationskapital entsprechend § 13 Absatz 1 zuzuordnen, es sei denn, das anzuwendende ausländische Versicherungsaufsichtsrecht enthält zwingende Regelungen zur Mindestkapitalausstattung, die die ausländische Versicherungsbetriebsstätte einhalten müsste, wenn sie ein selbständiges ausländisches Versicherungsunternehmen wäre (Mindestkapitalausstattungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten). Das inländische Versicherungsunternehmen hat die Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 13 Absatz 1 nachzuweisen.

(2) Ein höheres Dotationskapital als das versicherungsaufsichtsrechtliche Mindestkapital nach Absatz 1 darf das inländische Versicherungsunternehmen der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte nur zuordnen, soweit dies zu einem Ergebnis der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Das Dotationskapital darf den Betrag nicht übersteigen, der sich aus der Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten nach § 25 Absatz 1 und 2 ergibt.

(3) Ein höheres Dotationskapital als nach Absatz 2 darf der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte nur zugeordnet werden, soweit dies das ausländische Versicherungsaufsichtsrecht erfordert und das inländische Versicherungsunternehmen den entsprechenden Regelungen für seine ausländische Versicherungsbetriebsstätte folgt. Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit dem übrigen Unternehmen rechnerisch mindestens so viel Kapital verbleibt, wie nach inländischem Versicherungsaufsichtsrecht erforderlich wäre.

(4) § 13 Absatz 5 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Höhe des zuzuordnenden Dotationskapitals auch anzupassen ist, soweit dies das ausländische Versicherungsaufsichtsrecht erfordert. Im Übrigen gilt § 13 sinngemäß.

§ 27**Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten**

- (1) Einkünfte aus Vermögenswerten sind einer Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen, wenn diese Vermögenswerte mindestens einem der folgenden Zwecke dienen:
1. der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen der Versicherungsbetriebsstätte,
 2. der Bedeckung der aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten der Versicherungsbetriebsstätte oder
 3. der Bedeckung des Dotationskapitals der Versicherungsbetriebsstätte.
- (2) Soweit eine direkte Zuordnung von Vermögenswerten und Einkünften nicht möglich ist, sind einer Versicherungsbetriebsstätte Einkünfte entsprechend der durchschnittlichen Kapitalanlagerendite des Versicherungsunternehmens zuzuordnen.

§ 28**Rückversicherung innerhalb eines Unternehmens**

Das versicherungstechnische Risiko, das einer Versicherungsbetriebsstätte auf Grund der zutreffenden Zuordnung eines Versicherungsvertrags zugeordnet ist, darf nicht durch eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die einem Rückversicherungsvertrag zwischen rechtlich selbständigen Versicherungsunternehmen vergleichbar ist, dem übrigen Unternehmen zugeordnet werden.

§ 29**Pensionsfonds und Versicherungs-Zweckgesellschaften**

Die §§ 23 bis 28 gelten sinngemäß für eine Betriebsstätte, die mit Versicherungsgeschäften vergleichbare Geschäfte betreibt und die

1. Teil eines Pensionsfonds im Sinne des § 112 des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder eines vergleichbaren ausländischen Aufsichtsrechts ist oder
2. Teil einer Versicherungs-Zweckgesellschaft im Sinne des § 121g des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder eines vergleichbaren ausländischen Aufsichtsrechts ist.

Abschnitt 4
Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten

§ 30

Allgemeines

Für eine Betriebsstätte, die Bau- oder Montagearbeiten durchführt und nach Abschluss der Bau- oder Montagearbeiten endet (Bau- und Montagebetriebsstätte), gelten die §§ 1 bis 17, soweit in diesem Abschnitt keine abweichende Regelung getroffen wird. Ein Unternehmen, zu dem eine Bau- und Montagebetriebsstätte gehört, ist ein Bau- und Montageunternehmen.

§ 31

Besondere Zuordnungsregelungen

- (1) Ein materielles Wirtschaftsgut, das in einer Bau- und Montagebetriebsstätte genutzt wird, ist dieser nur dann gemäß § 5 Absatz 1 Satz 1 zuzuordnen, wenn dort neben der Nutzung zusätzlich auch Personalfunktionen ausgeübt werden, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung, der Veräußerung oder der Verwertung des materiellen Wirtschaftsguts stehen. Die Zuordnung nach Satz 1 setzt voraus, dass die Bedeutung der genannten Personalfunktionen, die in der Bau- und Montagebetriebsstätte im Hinblick auf das materielle Wirtschaftsgut ausgeübt werden, gegenüber den insoweit ausgeübten Personalfunktionen des übrigen Unternehmens eindeutig überwiegt.
- (2) Ist ein materielles Wirtschaftsgut im Sinne des Absatzes 1 nicht der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen, so ist es dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und gilt als der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich beigestellt.
- (3) Die Absätze 1 und 2 gelten sinngemäß für die Zuordnung von Vermögenswerten nach den §§ 6 bis 8.
- (4) Der Bau- oder Montagevertrag mit dem Auftraggeber ist ein Geschäftsvorfall im Sinne des § 9, der dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist. Diese Zuordnung ist nur dann mit den Rechtsfolgen des § 16 zu ändern, wenn

1. den in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen im Zusammenhang mit dem Vertrag eindeutig die größte Bedeutung zukommt, wobei insbesondere die Vorbereitung und der Abschluss des Vertrags, die Bereitstellung der dafür erforderlichen Vermögenswerte und die Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Vertrag zu berücksichtigen sind, oder
2. aus funktionalen Gründen davon auszugehen ist, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte, wäre sie ein unabhängiger Dritter, den Bau- oder Montagevertrag mit dem Auftraggeber vom übrigen Unternehmen übernommen hätte.

§ 32

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die als Dienstleistung anzusehen ist

(1) Die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom Bau- und Montageunternehmen abgeschlossenen Bau- und Montagevertrags gilt widerlegbar als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist. Der Verrechnungspreis für die Dienstleistung ist im Regelfall nach einer kostenorientierten Verrechnungsmethode zu bestimmen. Zu den Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte, die für die Anwendung dieser Methode zu berücksichtigen sind, gehören insbesondere auch alle erforderlichen Personalkosten, die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht sind.

(2) Besteht die Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen aus verschiedenen Leistungsbündeln, so sind diese einheitlich zu verrechnen, es sei denn, gesonderte Verrechnungspreise für jedes Leistungsbündel führen im Einzelfall zu einem Ergebnis, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(3) Die Dienstleistung, die die Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen erbringt, ist entsprechend der erbrachten Leistung laufend abzurechnen, unabhängig davon, ob das Bau- und Montageunternehmen einen Zahlungsanspruch gegen den Auftraggeber erst bei Abnahme oder Teilabnahme der geschuldeten Leistung hat. Eine andere Abrechnung zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen ist nur vorzunehmen, wenn dies im Einzelfall zu einem Ergebnis führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

(4) Dienstleistungen, die im übrigen Unternehmen im Zusammenhang mit dem Bau- und Montagevertrag des Bau- und Montageunternehmens erbracht werden, gelten auch dann nicht als gegenüber der Bau- und Montagebetriebsstätte erbracht, wenn sie im Zusammenhang mit der Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte stehen.

§ 33

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen in besonderen Fällen

(1) Abweichend von § 32 ist der Verrechnungspreis für die anzunehmende schuldrechtliche Beziehung zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen nach einer Gewinnaufteilungsmethode zu bestimmen, wenn

1. die Personalfunktionen, die jeweils sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags ausgeübt werden, keine Routinetätigkeit darstellen und dazu führen, dass jeweils vergleichbare Chancen und Risiken zuzuordnen sind, oder
2. für die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen einzigartige immaterielle Werte selbst entwickelt oder erworben werden.

(2) Der Aufteilungsschlüssel, der für die Gewinnaufteilungsmethode nach Absatz 1 anzuwenden ist, bestimmt sich nach den Beiträgen, die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für den Bau- und Montagevertrag geleistet werden. Der Umfang der geleisteten Beiträge berechnet sich nach den Kosten der maßgeblichen Personalfunktionen, die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für den Bau- und Montagevertrag ausgeübt werden. Zu berücksichtigen ist auch ein angemessener Anteil

1. an den Forschungs- und Entwicklungskosten der eingesetzten immateriellen Werte sowie
2. an vergeblichen Akquisitionskosten für nicht zustande gekommene Bau- und Montageverträge.

Ein anderer Aufteilungsschlüssel ist anzuwenden, wenn dieser im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

§ 34**Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten**

- (1) Das Bau- und Montageunternehmen kann die Einkünfte einer bereits vor dem 1. Januar 2013 begründeten Bau- und Montagebetriebsstätte bis zur Beendigung der Bau- oder Montagebetriebsstätte nach den bisher von der Finanzbehörde anerkannten steuerlichen Grundsätzen ermitteln.
- (2) Das Bau- und Montageunternehmen kann, ungeachtet § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, Absatz 1 auch auf Bau- und Montagebetriebsstätten, die in den Jahren 2013 und 2014 begründet werden, anwenden, wenn es
1. nachweist, dass es für die Kalkulation seiner Leistungen von der Anwendung der bisher von der Finanzbehörde anerkannten steuerlichen Grundsätze ausgegangen ist, und
 2. glaubhaft macht, dass die Regelungen dieser Verordnung seiner Kalkulation die Grundlage entziehen.

Abschnitt 5**Besonderheiten für Förderbetriebsstätten****§ 35****Allgemeines**

- (1) Für eine Betriebsstätte, die zur Förderung von Bodenschätzen entsteht und nach Abschluss der Förderung endet (Förderbetriebsstätte), gelten die §§ 1 bis 17, soweit in diesem Abschnitt keine abweichende Regelung getroffen wird. Ein Unternehmen, zu dem eine Förderbetriebsstätte gehört, ist ein Bergbauunternehmen oder ein Erdöl- oder Erdgasunternehmen.
- (2) Ein Explorationsrecht ist das Recht, Bodenschätze zu suchen oder zu fördern.

§ 36

Besondere Zuordnungsregeln

(1) Ein Explorationsrecht, das für die Ausübung von Personalfunktionen in einer Förderbetriebsstätte eines Bergbauunternehmens oder eines Erdöl- oder Erdgasunternehmens genutzt wird, ist dieser Förderbetriebsstätte nur dann zuzuordnen, wenn dort zusätzlich auch

1. die Personalfunktionen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Explorationsrechts ausgeübt werden oder
2. der Vertrieb oder die Verwertung der gewonnenen Bodenschätze erfolgt.

Die Zuordnung nach Satz 1 setzt voraus, dass die Bedeutung der genannten Personalfunktionen, die in der Förderbetriebsstätte im Hinblick auf das Explorationsrecht ausgeübt werden, gegenüber den insoweit ausgeübten Personalfunktionen des übrigen Unternehmens eindeutig überwiegt.

(2) Kann das Explorationsrecht nach Absatz 1 nicht der Förderbetriebsstätte zugeordnet werden, so ist es dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und gilt als der Förderbetriebsstätte unentgeltlich beigestellt.

(3) Abweichend von Absatz 2 ist das Explorationsrecht der Förderbetriebsstätte zum Zeitpunkt der Aufnahme der Fördertätigkeit zuzuordnen, wenn das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen nachweist, dass der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, ebenfalls von dieser Zuordnung ausgeht. Die Zuordnung ist beizubehalten, solange der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, von der entsprechenden Zuordnung des Explorationsrechts ausgeht.

(4) In den Fällen des Absatzes 2 gilt für die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Förderbetriebsstätte § 31 Absatz 1 bis 3 sinngemäß. In den Fällen des Absatzes 3 gelten für die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Förderbetriebsstätte die §§ 5 bis 8.

§ 37

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen

(1) Die Tätigkeit einer Förderbetriebsstätte unter Nutzung eines Explorationsrechts, das von einem Bergbauunternehmen oder einem Erdöl- oder Erdgasunternehmen erworben wurde, erfolgt auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung (§ 16), für die widerlegbar zu vermuten ist, dass sie als Dienstleistung der Förderbetriebsstätte gegenüber

dem übrigen Unternehmen anzusehen ist. Der Verrechnungspreis für die Dienstleistung ist nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. Zu den Kosten der Förderbetriebsstätte, die für die Anwendung einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu berücksichtigen sind, gehören insbesondere auch alle erforderlichen Personalkosten, die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Förderbetriebsstätte verursacht werden.

(2) Führt die Anwendung des § 36 Absatz 3 zu einer Änderung der Zuordnung des Explorationsrechts, so liegt eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung im Sinne des § 16 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 zwischen dem übrigen Unternehmen und der Förderbetriebsstätte vor, die einer Veräußerung entspricht. Dafür ist ein Betrag anzusetzen, der § 16 Absatz 2 Satz 1 entspricht.

(3) Ein Bergbauunternehmen oder ein Erdöl- oder Erdgasunternehmen kann jedoch abweichend von Absatz 2 Satz 2 einen Preis für die anzunehmende schuldrechtliche Beziehung im Sinne des Absatzes 2 ansetzen, der als Fremdvergleichspreis gilt, obwohl er den nach § 16 Absatz 2 Satz 1 anzusetzenden Betrag unterschreitet. Voraussetzung hierfür ist, dass das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen

1. nachweist, dass dadurch eine Doppelbesteuerung vermieden wird, und
2. ein Betrag in mindestens der Höhe ansetzt, der den Aufwendungen entspricht, die im Bergbauunternehmen oder im Erdöl- oder Erdgasunternehmen im Hinblick auf das Explorationsrecht bis zum Zeitpunkt der Änderung der Zuordnung entstanden sind.

(4) Im Fall des § 36 Absatz 3 ist im Hinblick auf die Funktions- und Risikoanalyse für die Bestimmung der Einkünfte der Förderbetriebsstätte zu beachten, dass das Explorationsrecht der Förderbetriebsstätte zuzuordnen ist. Dies gilt, solange der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, von einer Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte ausgeht.

§ 38

Übergangsregelung für Förderbetriebsstätten

(1) Das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen kann die Einkünfte einer bereits vor dem 1. Januar 2013 begründeten Förderbetriebsstätte bis zur Beendigung der Förderbetriebsstätte nach den bisher von der Finanzbehörde anerkannten steuerlichen Grundsätzen ermitteln.

(2) Das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen kann, ungeachtet § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, Absatz 1 auch auf Förderbetriebsstätten anwenden, für die das Explorationsrecht bereits im Jahr 2013 oder 2014 angeschafft oder hergestellt wurde, wenn es

1. nachweist, dass es für seine Kalkulation von der Anwendung der bisher von der Finanzbehörde anerkannten Grundsätzen ausgegangen ist, und
2. glaubhaft macht, dass die Regelungen dieser Verordnung seiner Kalkulation die Grundlage entziehen.

Abschnitt 6

Ständige Vertreter

§ 39

Ständige Vertreter

(1) Diese Verordnung ist sinngemäß auf ständige Vertreter im Sinne des § 13 der Abgabenordnung anzuwenden.

(2) Handelt es sich bei einem ständigen Vertreter um ein rechtlich selbständiges Unternehmen mit eigenem Personal im Sinne des § 2 Absatz 4, so sind für die sinngemäße Anwendung nach Absatz 1 abweichend von § 2 Absatz 3 alle Personalfunktionen, die vom Personal des ständigen Vertreters für den Vertretenen ausgeübt werden, als eigene Personalfunktionen des Vertretenen zu behandeln.

Abschnitt 7

Schlussvorschriften

§ 40

Erstmalige Anwendung

Diese Verordnung ist für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen.

§ 41
Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt einen Tag nach ihrer Verkündung in Kraft.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Berlin,

Der Bundesminister der Finanzen

Begründung:

Allgemeiner Teil

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) wurde ein neuer Absatz 5 in § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) eingefügt. Dieser neue Absatz setzt den Inhalt des OECD-Betriebsstättenberichts 2010, der am 22. Juli 2010 vom Rat der „Organisation for Economic Co-operation and Development“ (OECD) verabschiedet und veröffentlicht worden ist, in innerstaatliches Recht um. Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 enthält die international entwickelten Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Aufteilung der Einkünfte zwischen einer Betriebsstätte und dem Unternehmen, zu dem sie gehört („Authorised OECD Approach“ – AOA). Demnach können einer Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet werden, die sie insbesondere in ihren wirtschaftlichen Beziehungen („Dealings“) mit anderen Teilen des Unternehmens erzielen würde, wenn sie ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen wäre (OECD-Betriebsstättenbericht Teil I Tz. 8). Mit der Umsetzung folgt Deutschland im Rahmen der allgemeinen Systematik des § 1 AStG den internationalen Bemühungen, die bisher weitgehend uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung verbindlich an einem einheitlichen Standard (Fremdvergleichsgrundsatz) auszurichten. Die Grundsätze gelten auch für die grenzüberschreitende Aufteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für eine feste Geschäftseinrichtung, siehe früheren Artikel 14 OECD-Musterabkommen. Dieser Artikel ist zwar seit dem Jahr 2000 aufgehoben, eine entsprechende Regelung besteht aber in geltenden Doppelbesteuerungsabkommen noch immer weiter.

Nicht betroffen ist die Besteuerung eines Mitunternehmers, soweit er Geschäftsbeziehungen zu seiner Mitunternehmerschaft hat. Für diese Geschäftsbeziehungen gilt § 1 Absatz 1 AStG.

§ 1 Absatz 6 AStG enthält die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Die Ermächtigung erstreckt sich – über die bisherige Ermächtigung in § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG hinaus – auch auf die Einkünfteaufteilung bzw. Einkünfteermittlung in grenzüberschreitenden Betriebsstättenfällen, einschließlich der Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals im Sinne des § 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 AStG.

Die vorliegende Rechtsverordnung füllt die Ermächtigungsgrundlage in § 1 Absatz 6 AStG für Betriebsstätten aus. Durch ihre Regelungen wird sichergestellt, dass von Unternehmen und Finanzverwaltung wettbewerbsneutrale und im internationalen Kontext akzeptable Lösungen gefunden werden, die auf den international anerkannten Grundsätzen für die Einkünfteaufteilung von Betriebsstätten basieren. Dies sichert deutsche Besteuerungsrechte und hilft, internationale Besteuerungskonflikte zu vermeiden. Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regelt die Rechtsverordnung unter anderem:

1. die Aufstellung einer steuerlichen Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3), in der für die Betriebsstätte die Vermögenswerte (§§ 5 bis 8), das Dotationskapital (§§ 12 und 13) und die übrigen Passivposten (§ 14) ausgewiesen werden; in dieser Hilfs- und Nebenrechnung sind auch die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte (§§ 9, 16 und 17) zu erfassen;
2. wann anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§§ 16 und 17) zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen, zu dem sie gehört, vorliegen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 33 ff. – „Dealings“);
3. welche Besonderheiten für bestimmte Branchen, insbesondere für Kreditinstitute (§§ 18 bis 22), für Versicherungen (§§ 23 bis 29), für Bau- und Montageunternehmen (§§ 30 bis 34) sowie für Explorationsunternehmen (§§ 35 bis 38), zu beachten sind;
4. in welchen Fällen zur Vermeidung von Beweisschwierigkeiten von widerlegbaren Vermutungen auszugehen ist, da eine eindeutige rechtliche Abgrenzung innerhalb eines Unternehmens auf der Basis des Zivil- oder Handelsrechts nicht möglich ist.

Auf der Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse sowie der Hilfs- und Nebenrechnung ist für die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte unter Anwendung der international anerkannten Verrechnungspreisregeln (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen) das Ergebnis der Betriebsstätte entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen.

Der international anerkannte Fremdvergleichsgrundsatz wird auch von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) als Maßstab für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten der Europäischen Union zumindest auf der Ebene der Rechtfertigung anerkannt. Da die Rechtsverordnung die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zur Sicherung international eingeräumter deutscher Besteuerungsrechte weiter präzisiert, bestehen insoweit keine Anhaltspunkte für europarechtliche Bedenken. Der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache C-371/10 „National Grid Indus“ wird dadurch Rechnung getragen, dass die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausdrücklich nicht eingeschränkt wird (§ 1 Absatz 5 Satz 6 AStG). Die Ausgestaltung der Rechtsverordnung entspricht den Anforderungen des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

Besonderer Teil

Zu § 1

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 macht unter Bezugnahme auf § 1 Absatz 5 AStG deutlich, dass eine umfassende Funktions- und Risikoanalyse (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 10 und 13 bis 38) durchzuführen ist, um eine Betriebsstätte eines Unternehmens wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln und ihr damit in vergleichbarem Umfang Einkünfte zuzurechnen. Es besteht kein grundsätzlicher Bedeutungsunterschied bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Verhältnisse von nahestehenden, rechtlich selbständigen Unternehmen (Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, § 1 Absatz 1 AStG) und auf Verhältnisse von Betriebsstätten (Artikel 7 des OECD-Musterabkommens, § 1 Absatz 5 AStG). Trotzdem verbleiben nach internationalem Verständnis (OECD) Unterschiede, die darauf beruhen, dass eine Betriebsstätte zivilrechtlich ein untrennbarer Bestandteil des Unternehmens ist, zu dem sie gehört. Aus diesem Grunde sind für Betriebsstätten – anders als für verbundene Unternehmen, z. B.

- die Zuordnungsregelungen der §§ 5 bis 11 erforderlich,
- die Bestandteile der Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung §§ 12 ff. besonders zu bestimmen,
- die gleiche Kreditwürdigkeit („Rating“) anzunehmen, die für das Unternehmen gilt.

Die Bezugnahme auf § 1 Absatz 5 AStG macht deutlich, dass die Regelungen dieser Verordnung nur in den Fällen anzuwenden sind, in denen eine Berichtigung nach § 1 AStG dem Grunde nach in Betracht kommt. Die Verordnung gilt deshalb z. B. nicht für die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, die lediglich nach § 12 Abgabenordnung (AO), nicht aber nach einem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen besteht, da in diesen Fällen das Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung der Gewinne der Betriebsstätte grundsätzlich ausschließt und damit auch jede denkbare Korrektur. Die Rechtsverordnung betrifft nach Satz 1 die Gewinnzurechnung im Verhältnis eines Unternehmens zu seiner Betriebsstätte (einfache Betriebsstätte). Nicht betroffen ist die grenzüberschreitende Zurechnung von Einkünften zu einem Mitunternehmer (meist dem Gesellschafter einer Personengesellschaft), auch wenn er Geschäfts-

beziehungen zu seiner Mitunternehmerschaft unterhält. Die Beteiligung wird nach den Doppelbesteuerungsabkommen abkommensrechtlich so behandelt, als habe der Mitunternehmer dort, wo die Mitunternehmerschaft über eine Betriebsstätte verfügt, selbst eine Betriebsstätte (Mitunternehmerbetriebsstätte). Für Geschäftsbeziehungen zwischen einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft bestehen regelmäßig vertragliche Grundlagen. Daher ist die Frage, ob die Geschäftsbeziehungen zwischen einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, nach § 1 Absatz 1 AStG zu prüfen (siehe § 1 Absatz 1 Satz 2 AStG). § 1 Absatz 5 AStG (siehe § 1 Absatz 5 Satz 7 AStG) ist nicht anwendbar. Die innerstaatlichen Vorschriften zur Besteuerung von Mitunternehmerschaften (z. B. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG) bleiben unberührt. Verfügt dagegen die Mitunternehmerschaft selbst über eine (einfache) Betriebsstätte in einem anderen Staat, richtet sich die Einkünftezurechnung im Verhältnis der Mitunternehmerschaft zu ihrer (einfachen) Betriebsstätte nach § 1 Absatz 5 AStG.

Satz 2

Satz 2 regelt, dass – wie für nahestehende selbständige Unternehmen – eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen ist, um auf dieser Basis für die einzelnen Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte zu nahestehenden Personen und zum übrigen Unternehmen Verrechnungspreise zu bestimmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 39 bis 43 mit ausdrücklichen Verweisen auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Zur Bestimmung der Verrechnungspreise sind grundsätzlich alle Verrechnungspreismethoden zulässig (§ 1 Absatz 3 AStG und OECD-Verrechnungspreisleitlinien), ebenso Verrechnungssysteme, die auf vergleichbaren Grundsätzen beruhen wie Umlagen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen.

Zu Absatz 2

Nach Absatz 2 ist die Funktions- und Risikoanalyse die Grundlage dafür, der Betriebsstätte - ausgehend von den ihr zuzuordnenden Personalfunktionen – alle Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung zuzuordnen, die für die steuerliche Behandlung der Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen erforderlich sind (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 15). Außerdem sind der Betriebsstätte auf der Grundlage ihrer Personalfunktionen auch Geschäftsbeziehungen des Unternehmens, zu dem sie gehört, zuzuordnen. Schließlich sind die anzunehmenden schuldrechtlichen

Beziehungen zu identifizieren, die zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen bestehen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 17). Die Fiktion anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen ist notwendig, weil zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen keine rechtlichen Beziehungen bestehen, die Grundlage für eine eindeutige Zuordnung wären. Absatz 2 macht deutlich, dass Basis für die „Fiktion“ der Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen in erster Linie die ihr zuzuordnenden Personalfunktionen sind.

Zu § 2

Zu Absatz 1

Um für die Zwecke der Anwendung der Verordnung – unabhängig von der Rechtsform des betroffenen Unternehmens – von einer einheitlichen Begrifflichkeit auszugehen, bestimmt Absatz 1, dass ein Unternehmen dann inländisch ist, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet (inländisches Unternehmen, § 1 Absatz 5 Satz 1 AStG). Diese Definition gilt unabhängig von den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (siehe auch Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe d des OECD-Musterabkommens).

Zu Absatz 2

Absatz 2 verfolgt den gleichen Zweck wie Absatz 1: Er bestimmt, dass ein Unternehmen dann ausländisch ist, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet (ausländisches Unternehmen, § 1 Absatz 5 Satz 1 AStG).

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 definiert den Begriff der Personalfunktion, der auch in § 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 1 AStG verwendet wird (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 15: „People Function“) und Grundlage für die Zuordnungsregelungen ist. Da keine Personalfunktion von vornherein als geringwertig oder unerheblich anzusehen ist, muss das Ergebnis einer Betriebsstätte unter Berücksichtigung aller ihr zuzuordnenden Personalfunktionen bestimmt werden. Für das Ergebnis einer Betriebsstätte sind nicht nur die maßgeblichen Personalfunktionen wichtig (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 17). Dies gilt,

obwohl den maßgeblichen Personalfunktionen eine besondere Bedeutung zukommt (siehe hierzu Absatz 5). Daraus folgt, dass einer unzweifelhaft bestehenden Betriebsstätte, der allerdings keine Personalfunktionen zuzuordnen sind, kein oder allenfalls ein geringer Gewinn zuzuordnen ist (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 14 und 66). Zu beachten ist, dass nicht Personal als solches zugeordnet wird, sondern Personalfunktionen. Zu beachten ist weiter, dass eine Person, die zum Personal des Unternehmens gehört, nacheinander mehrere Personalfunktionen ausüben kann, die ggf. unterschiedlichen Betriebsstätten eines Unternehmens zuzuordnen sind. Für die einzelnen Personalfunktionen ist jeweils gesondert nach Maßgabe des § 4 zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie einer Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Satz 2

Satz 2 zählt zur näheren Erläuterung exemplarisch einige Geschäftstätigkeiten auf, die Personalfunktionen im Sinne der Rechtsverordnung sind. Die Aufzählung ist nicht abschließend.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 begrenzt das „eigene Personal“ zunächst auf natürliche Personen,

- die auf gesellschaftsvertraglicher Basis für das Unternehmen arbeiten oder
- die mit dem Unternehmen, für das sie arbeiten, einen Arbeitsvertrag abgeschlossen haben (so auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 62).

Personal anderer Unternehmen, die für das zuerst genannte Unternehmen Leistungen jeder Art erbringen (zu Ausnahmen im Rahmen einer Personalüberlassung siehe Satz 2), ist dagegen kein „eigenes Personal“ des Unternehmens. Diese Abgrenzung ist notwendig, um von klaren Kriterien auszugehen und Unsicherheiten, die zu Doppel- oder Nichtberücksichtigungen führen können, nach Möglichkeit zu vermeiden.

Satz 2

Satz 2 bestimmt, dass in bestimmten Fällen auch Arbeitnehmer eines anderen Unternehmens als „eigenes Personal“ des in Satz 1 angesprochenen Unternehmens erfasst werden können, wenn sie auf Weisung des anderen Unternehmens im Rahmen der arbeitsvertraglichen Pflichten für das in Satz 1 angesprochene Unternehmen tätig werden und eine

Personalüberlassung durch das andere Unternehmen ohne darüber hinausgehende Leistungsverpflichtung für das andere Unternehmen vorliegt. Das in Satz 1 angesprochene Unternehmen hat in diesen Fällen lediglich die Arbeitskraft der natürlichen Person durch die Einschaltung des anderen Unternehmens beschafft, anstatt selbst mit der natürlichen Person einen Arbeitsvertrag abzuschließen.

Satz 3

Satz 3 regelt, dass die dort genannten, im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG nahestehenden Personen – abweichend von Satz 1 – auch dann zum „eigenen Personal“ des Unternehmens gehören, wenn sie ohne jede vertragliche Vereinbarung mit dem Unternehmen für das Unternehmen tätig werden. Die Regelung ist notwendig, um die Tätigkeiten auch dieser Personen sachgerecht zuzuordnen und um darauf aufbauend der Betriebsstätte die mit den Tätigkeiten in Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zuordnen zu können. Klarstellend ist anzumerken, dass die genannten Personen jedoch dann nicht zum „eigenen Personal“ des Unternehmens gehören, wenn sie zwar für das Unternehmen tätig werden, die Tätigkeit aber ihre Grundlage in einem Arbeitsvertrag mit einem anderen Unternehmen (außer im Rahmen einer Personalüberlassung nach Satz 2) oder in einem anderen Vertrag als einem Arbeitsvertrag (z. B. Dienstleistungs- oder Werkvertrag) zwischen dem Unternehmen und der betreffenden Person hat. Ob und inwieweit derartige Vertragsbeziehungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, ist ggf. gesondert nach § 1 Absatz 1 AStG zu prüfen.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 definiert den Begriff der „maßgeblichen Personalfunktion“. Dieser Begriff ist für die Betriebsstättengewinnaufteilung von zentraler Bedeutung (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 67), da er grundlegend für die „Konstruktion“ einer Betriebsstätte als fiktiv selbständiges Unternehmen ist. Die Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken und von Geschäftsvorfällen (Zuordnungsgegenstände) muss auf der Grundlage der ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen vorgenommen werden, weil keine anderen Kriterien anwendbar sind. Denn – anders als für rechtlich selbständige Unternehmen – ist innerhalb eines Unternehmens eine rechtliche Zuordnung, z. B. auf Grund vertraglicher Beziehung, nicht möglich. Die Zuordnung von maßgeblichen Personalfunktionen ist u. a. auch Voraussetzung für die Erstellung der Hilfs- und

Nebenrechnung im Sinne des § 3. Ob eine Personalfunktion, die in einer Betriebsstätte ausgeübt wird, als maßgeblich anzusehen ist, ist im Einzelfall zu entscheiden (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 16). Die Entscheidung beeinflusst die Anwendung der Zuordnungsregelungen der §§ 5 ff., die für die Maßgeblichkeit in erster Linie jeweils auf eine bestimmte Personalfunktion einer Betriebsstätte abstellen. Auf Grund von möglichen Funktionsaufteilungen im Unternehmen kann sich eine Geschäftstätigkeit (§ 2 Absatz 3) auf Personalfunktionen verteilen, die in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt werden (so ausdrücklich angesprochen im OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Tz. 159, Teil III Tz. 206 und Teil IV Tz. 94). Für diese Fälle müssen Kriterien für eine nachvollziehbare, sachlich gerechtfertigte und überprüfbare Entscheidung durch den Verordnungsgeber vorgegeben werden, welche Personalfunktion einer Betriebsstätte für einen bestimmten Zuordnungsgegenstand als maßgeblich gilt. Für die Maßgeblichkeit kommt es darauf an, welcher Personalfunktion, die in einer Betriebsstätte ausgeübt wird, im Hinblick auf den jeweiligen Zuordnungsgegenstand die größte Bedeutung zukommt. Mit „Bedeutung“ ist in erster Linie die wirtschaftliche Bedeutung gemeint. Für die Entscheidung können je nach Sachverhalt sowohl quantitative Gesichtspunkte (z. B. Kosten) als auch qualitative Gesichtspunkte (z. B. Wertschöpfungsbeitrag) ausschlaggebend sein. In den meisten Fällen wird sich die Frage nach der Bedeutung einer Personalfunktion für die Zuordnung eines Bestandteils der Hilfs- und Nebenrechnung (§§ 5 bis 10) anhand rationaler Kriterien eindeutig und nachprüfbar beantworten lassen. In verbleibenden Zweifelsfällen hat das Unternehmen einen Beurteilungsspielraum, welcher Betriebsstätte es einen Bestandteil in der Hilfs- und Nebenrechnung zuordnet, wenn in mehreren Betriebsstätten hinsichtlich des Bestandteils Personalfunktionen mit gleich großer Bedeutung ausgeübt werden (siehe auch § 5 Absatz 4, § 6 Absatz 4, § 7 Absatz 4, § 8 Absatz 4, § 9 Absatz 4, § 10 Absatz 5). Ziel der §§ 5 ff. ist es, für die Zuordnung der dort genannten Bestandteile eine Personalfunktion einer Betriebsstätte als maßgeblich zu bestimmen. Das hat Bedeutung für die Rechtsfolgen: Einerseits beruht auf dieser Entscheidung die Zuordnung von Bestandteilen zur Betriebsstätte, andererseits muss für eine von einer anderen Betriebsstätte erbrachte Personalfunktion, die selbst z. B. für die Zuordnung eines Vermögenswerts nicht maßgeblich ist (unterstützende Personalfunktion), eine Vergütung angesetzt werden. Die Zuordnungsregeln enthalten darüber hinaus Öffnungsklauseln, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Zuordnung auf Grund anderer als der zunächst vorrangig zu wählenden Personalfunktion vorsehen, um flexible, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Lösungen zu erreichen. Durch die Regelungen wird ein System geschaffen, das vorsieht,

- Vermögenswerte, Chancen und Risiken, Dotationskapital, Passivposten und Geschäftsbeziehungen trotz fehlender rechtlicher Beziehungen rechtssicher nach einem bestimmten Schema zuzuordnen und

- die Zuordnung bezogen auf den Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu modifizieren.

Für die Frage, ob eine Personalfunktion maßgeblich ist, kommt es auf den konkreten Bezug dieser Personalfunktion zum Zuordnungsgegenstand an, nicht darauf, auf welcher Hierarchiestufe formal eine Entscheidung getroffen wird. Insoweit besteht ein inhaltlicher Zusammenhang des Satzes 1 mit Satz 2, der Strategiefunktionen mangels konkreter Bezüge generell ausschließt. Ergänzend und zur Abgrenzung ist darauf hinzuweisen, dass Vermögenswerte einerseits und die Risiken des Geschäftsbetriebs andererseits unterschiedlich zugeordnet werden können (§ 10 Absatz 1 und Absatz 2). Eine enge Verzahnung, die eine einheitliche Zuordnung sachgerecht erscheinen lässt (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 16: „Key Entrepreneurial Risk Taking Functions“ oder „KERT Functions“), ist nur für die finanziellen Vermögenswerte von Finanzunternehmen, vor allem Kreditinstitute und Versicherungen, und die mit diesen Vermögenswerten verbundenen Risiken anerkannt (§§ 19 und 24).

Satz 2

Satz 2 enthält die Abgrenzung zu Personalfunktionen, die im Allgemeinen nicht maßgeblich sind, d. h. generell für die Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken sowie von Dotationskapital, aber auch von Geschäftsbeziehungen nicht von Bedeutung sind. Dazu gehören neben den unterstützenden Personalfunktionen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 62) auch Personalfunktionen, die die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens betreffen. Denn solche Strategiefunktionen weisen im üblichen Geschäftsbetrieb keine Bezüge auf, die es erlauben, z. B. die konkrete Zuordnung eines Vermögenswerts vorzunehmen.

Zu Absatz 6

Satz 1

Satz 1 enthält die Definition des Begriffs „Vermögenswert“, der in § 1 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 AStG verwendet wird. „Vermögenswerte“ sind demnach Wirtschaftsgüter und Vorteile. Auf Definitionen der nationalen und internationalen Bilanzierungsstandards kommt es nicht an. Die tatsächliche Bilanzierung und die Bilanzierbarkeit von Wirtschaftsgütern sind für die Zwecke der Betriebsstättengewinnaufteilung bzw. –ermittlung nicht entscheidend. Auch nicht bilanzierte oder nicht bilanzierbare Wirtschaftsgüter können für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen und für die entstehenden Einkünfte von erheblicher

Bedeutung sein. Solche Wirtschaftsgüter müssen ggf. für die Zwecke der Betriebsstätten-gewinnaufteilung bzw. –ermittlung in der Hilfs- und Nebenrechnung im Sinne von § 3 ausgewiesen und dort unter analoger Anwendung der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln fortgeschrieben werden, wenn sie von der Betriebsstätte, wäre sie ein rechtlich selbständiges Unternehmen, in der steuerlichen Gewinnermittlung auszuweisen wären. Das gilt z. B. für vom Unternehmen selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die Gegenstand einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung im Sinne des § 1 Absatz 4 Nummer 2 AStG sind und die wegen dieser anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer Betriebsstätte zuzuordnen sind, die das immaterielle Wirtschaftsgut nicht geschaffen hat. Nach § 248 Absatz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) nicht bilanzierbare Wirtschaftsgüter sind ggf. bei der Betriebsstättengewinnaufteilung bzw. –ermittlung zu berücksichtigen. Der Begriff „Vorteile“ (siehe auch § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG) wird verwendet, um auch Vermögenswerte erfassen zu können, die keine Wirtschaftsgüter und daher nicht bilanzierungsfähig sind. Denn solche Werte können für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen und für die entstehenden Einkünfte von erheblicher Bedeutung sein. Das gilt z. B. für Know-how, wenn es Gegenstand einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung im Sinne des § 1 Absatz 4 Nummer 2 AStG ist. Zu den Vorteilen gehören beispielsweise auch Finanzinstrumente im Sinne des § 254 HGB, die keine Wirtschaftsgüter sind, aber der Sicherung von Vermögenswerten im Sinne des § 11 dienen. Vorteile sind andererseits zu unterscheiden von Chancen und Risiken im Sinne des § 10. Vorteile sind geeignet, Gegenstand von Geschäftsbeziehungen zu sein. Dagegen sind Chancen und Risiken unmittelbarer Ausfluss unternehmerischer Tätigkeit und mittelbar oder unmittelbar mit Vermögenswerten und Geschäftsbeziehungen verbunden (z. B. Währungskursschwankungen, Rohstoffpreise, Marktentwicklungen etc.).

Satz 2

Satz 2 enthält eine exemplarische, nicht abschließende Aufzählung der Vermögenswerte, um diese zur Veranschaulichung konkret zu benennen.

Zu § 3

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 regelt die Pflicht, für eine Betriebsstätte eine Hilfs- und Nebenrechnung jeweils zum Beginn des Wirtschaftsjahres aufzustellen, sie entsprechend inländischen Bilanzregeln laufend fortzuschreiben und sie zum Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen, um Parallelität zu rechtlich selbständigen Unternehmen herzustellen. Eine Einkünfteermittlung war dem Grunde nach schon bisher erforderlich (§ 90 Absatz 3 Satz 4 AO und § 7 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV), um den Steuererklärungspflichten nachzukommen. Ist für eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens aus handelsrechtlichen (Niederlassung) oder steuerrechtlichen Gründen eine Bilanz zu erstellen oder wird eine Bilanz freiwillig erstellt, so kann diese Bilanz Ausgangspunkt für die Hilfs- und Nebenrechnung sein oder unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls der Hilfs- und Nebenrechnung entsprechen. Ist für eine ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmers eine Bilanz zu erstellen oder wird eine Bilanz freiwillig erstellt, so kann diese Bilanz ebenfalls Ausgangspunkt für die Hilfs- und Nebenrechnung sein. Die Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung hat keine Auswirkung auf die Erfassung einer „Entstrickung“ nach § 4 Absatz 1 Satz 3 und 4 EStG oder § 12 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der steuerlichen Gewinnermittlung des inländischen Unternehmens.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass die Hilfs- und Nebenrechnung in erster Linie dazu dient, Grundlage für die Berechnung des steuerlichen Ergebnisses der Betriebsstätte zu sein – ähnlich wie die Bilanz für rechtlich selbständige Unternehmen.

Satz 3

Nach Satz 3 muss die Hilfs- und Nebenrechnung spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung (Einkommensteuererklärung, Körperschaftsteuererklärung oder Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung), in der das Ergebnis der Betriebsstätte enthalten ist, erstellt sein, weil sie Grundlage für die wahrheitsgemäßen Angaben zu den Betriebsstätteneinkünften in der Steuererklärung ist. Sie ist auch Grundlage für eine ggf.

später durchzuführende Prüfung durch die Finanzverwaltung. Da die Hilfs- und Nebenrechnung weder eine Vermögensübersicht noch eine Bilanz im steuerrechtlichen Sinne ist, ist § 4 Absatz 2 EStG, der die Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) regelt, nicht unmittelbar anwendbar. Die Voraussetzungen für eine entsprechende Anwendung werden in einem BMF-Schreiben geregelt.

Zu Absatz 2

Satz 1

Um eine weitgehende Parallelität mit rechtlich selbständigen und voneinander unabhängigen Unternehmen herzustellen, regelt Satz 1, dass in der Hilfs- und Nebenrechnung die der Betriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte, ihr Dotationskapital, ihre übrigen Passivposten und ihre Geschäftsbeziehungen zu erfassen bzw. zu berücksichtigen sind (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 72 ff. und Tz. 224 ff.). Dadurch wird die Einkünfteermittlung für Betriebsstätten systematisiert und vereinheitlicht. Dies dient der Erleichterung für Unternehmen und Finanzverwaltung ebenso wie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Satz 2

Satz 2 zählt die Bestandteile auf und bezieht auch die entsprechenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des Unternehmens, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, mit ein, um eine dem Fremdvergleichsprinzip entsprechende Einkünfteermittlung sicherzustellen. Durch Satz 2 wird auch klargestellt, dass beispielsweise immaterielle Werte, die in der Betriebsstätte selbst geschaffen wurden, in der Hilfs- und Nebenrechnung nur zu erfassen sind, wenn sie von einem rechtlich selbständigen Unternehmen in der Situation der Betriebsstätte in der steuerlichen Gewinnermittlung zu erfassen wären. Zu erfassen sind dagegen immaterielle Werte, die im übrigen Unternehmen selbst geschaffen wurden und anschließend der Betriebsstätte zuzuordnen sind, da in diesen Fällen eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung (§ 16 - Anschaffung durch die Betriebsstätte) vorliegt.

Satz 3

Satz 3 nennt als Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung ausdrücklich die fiktiven Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, deren Ursache in ggf. anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen nach den §§ 16 und 17 liegt. Denn da zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf eine Betriebsstätte auch die Einbeziehung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen gehört, die zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen vorliegen, sind auch diese Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte zu berücksichtigen. Voneinander unabhängige Unternehmen hätten entsprechende Verträge abgeschlossen, die entsprechende Auswirkungen auf ihre jeweilige Gewinnermittlung hätten (siehe auch § 1 Absatz 4 Satz 2 AStG). Zu den fiktiven Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gehören auch die betreffenden fiktiven Veräußerungsgewinne und –verluste. Ihr Ansatz muss zu Werten erfolgen, die die Betriebsstätte, wäre sie ein rechtlich selbständiges Unternehmen, ansetzen müsste. Liegt z. B. eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung im Sinne des § 1 Absatz 4 AStG zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen vor, auf Grund dessen die Betriebsstätte einen Vermögenswert vom übrigen Unternehmen „erwirbt“, so sind die fiktiven „Anschaffungskosten“ der Betriebsstätte, d. h. der „Fremdvergleichspreis“ auf der Aktivseite der Hilfs- und Nebenrechnung anzusetzen.

Absatz 3

Die Regelung in Absatz 3 enthält den Hinweis, dass es der Finanzverwaltung zu ermöglichen ist, die Zuordnung der Vermögenswerte, der Chancen und Risiken, des Dotationskapitals und der Geschäftsbeziehungen sowie die für die Zuordnung wichtigen Gründe, die der Aufstellung der Hilfs- und Nebenrechnung zugrunde liegen, nachzuvollziehen. Das Unternehmen muss sicherstellen, dass es im Rahmen des § 90 Absatz 3 Satz 4 AO (siehe auch § 7 GAufzV) auf Anforderung durch die Außenprüfung auch Aufzeichnungen über die Gründe für die jeweilige Zuordnungsentscheidung und über die Gründe für die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen vorlegen kann. Absatz 3 verdeutlicht, dass § 3 Absatz 2 nicht über die Aufzeichnungspflichten der GAufzV hinausgeht. Stellt sich bei einer Außenprüfung heraus, dass solche Aufzeichnungen nicht fristgerecht oder nur in unverwertbarer Qualität vorgelegt werden können, können Schätzungen und Zuschläge nach § 162 AO notwendig werden.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 regelt, zu welchem Zeitpunkt in Fällen der Begründung einer Betriebsstätte erstmals eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen ist. Dies trägt zur Rechtssicherheit bei. Dass sich in manchen Fällen erst nachträglich herausstellt, dass eine Betriebsstätte begründet wurde (z. B. Fristüberschreitung für Bau- und Montagebetriebsstätten, unbeabsichtigte und unerkannte Betriebsstättenbegründung), ist unerheblich für den Zeitpunkt, zu dem die Hilfs- und Nebenrechnung erstmals zu erstellen ist. In den Fällen, in denen das Bestehen einer Betriebsstätte nicht erkannt wurde und eine Hilfs- und Nebenrechnung nicht nachträglich erstellt werden kann, kann eine Schätzung nach § 162 AO notwendig werden.

Satz 2

Satz 2 regelt, zu welchem Zeitpunkt die Hilfs- und Nebenrechnung bei tatsächlicher Beendigung der Betriebsstätte abzuschließen ist, um – über die Regelung von Satz 1 hinaus - für Klarheit hinsichtlich der Zeitbezüge der Hilfs- und Nebenrechnung zu sorgen.

Satz 3

Satz 3 stellt klar, dass wegen der Überführungen von Vermögenswerten und Passivposten sowie der Chancen und Risiken zum Zeitpunkt der Begründung bzw. der Beendigung der Betriebsstätte anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen im Sinne des § 16 vorliegen. Für die erstmalige Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung ist dies wichtig, um z. B. die stillen Reserven in den Vermögenswerten, die der Betriebsstätte anlässlich ihrer Begründung zuzuordnen sind, beim übrigen Unternehmen zu erfassen und ggf. zu besteuern und um diese Vermögenswerte für Zwecke der Abschreibung in der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte mit den steuerlich zutreffenden Werten auszuweisen. Für die letztmalige Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung ist dies wichtig, um z. B. für Vermögenswerte, die bislang der Betriebsstätte zuzuordnen waren, nun aber dem Unternehmen zuzuordnen sind, angemessene Verrechnungspreise zu berücksichtigen. Dies wirkt sich vor allem auf die Ermittlung des Schlussergebnisses der Betriebsstätte aus, aber auch auf die künftige steuerliche Abschreibungsbasis der überführten Vermögenswerte im Unternehmen. Eine entsprechende Anwendung von § 11 KStG scheidet aus, weil die Beendigung einer Betriebsstätte nicht mit der Liquidation einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zu vergleichen ist und weil von der Verordnung nicht nur Unternehmen betroffen sind,

die eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 KStG sind.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass in Fällen, in denen das Unternehmen, zu dem die Betriebsstätte gehört, zu Recht nicht bilanziert, die Hilfs- und Nebenrechnung einer Einnahmenüberschussrechnung im Sinne des § 4 Absatz 3 EStG entspricht. § 6 Absatz 7 EStG ist entsprechend anzuwenden. Durch Satz 1 wird vermieden, dass gegenüber nicht bilanzierenden Unternehmen unverhältnismäßige Anforderungen gestellt werden.

Satz 2

Nach Satz 2 ist aber auch in Fällen, in denen die Hilfs- und Nebenrechnung in Form einer Einnahmenüberschussrechnung zu erstellen ist, entsprechend Absatz 4 nicht nur zum Zeitpunkt der Begründung der Betriebsstätte mit der Hilfs- und Nebenrechnung zu beginnen, sondern diese ist mit Beendigung der Betriebsstätte in Form einer Aufstellung der Vermögenswerte abzuschließen. Dadurch wird erreicht, dass Transparenz hinsichtlich der übergelassenen Vermögenswerte erreicht wird.

Zu § 4

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 enthält die Grundregelung, dass es für die Zuordnung einer Personalfunktion darauf ankommt, in welcher Betriebsstätte die Personalfunktion ausgeübt wird. Die Zuordnung ist unabhängig von der Dauer der Ausübung. Mit dem örtlichen Bezug ist ein relativ einfaches Zuordnungskriterium für Personalfunktionen festgelegt, das in der überwiegenden Zahl der Fälle unproblematisch zu einem eindeutigen und überprüfbaren Ergebnis führt.

Satz 2

Um ansonsten zu erwartende Schwierigkeiten und Konflikte bei der Zuordnung von Personalfunktionen zu vermeiden, gehört eine Personalfunktion, die zwar in einer Betriebsstätte ausgeübt wird, aber keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist, nicht zu dieser Betriebsstätte, wenn sie dort nur an weniger als 30 Tagen im Wirtschaftsjahr (d. h. kurzfristig) ausgeübt wird. Sobald allerdings eine derartige Personalfunktion über einen längeren Zeitraum (d. h. nicht nur kurzfristig) in der Betriebsstätte ausgeübt wird, macht sie wegen des örtlichen Bezugs zur Betriebsstätte selbst einen Teil von deren Geschäftstätigkeit aus. Dies hat zur Folge, dass der Betriebsstätte die Personalfunktion mit dem zugehörigen Personalaufwand, aber auch mit den zugehörigen Erträgen zuzuordnen ist. Aus der Zugehörigkeit einer solchen Personalfunktion zu einer Betriebsstätte können sich auch Gründe für die Zuordnung z. B. von Vermögenswerten ergeben.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt die Zuordnung von Personalfunktionen, wenn deren örtliche Ausübung keine Entscheidung vorgibt, weil

- die Personalfunktion weder in der Betriebsstätte noch im übrigen Unternehmen ausgeübt wird (z. B. Reisetätigkeit) oder
- das Personal des Unternehmens die Funktion nur kurzfristig in einer Betriebsstätte ausübt, zu der die Personalfunktion sonst keinen sachlichen Bezug aufweist (siehe Absatz 1).

In diesen Fällen wird für die Zuordnung auf den sachlichen Bezug der Tätigkeit abgestellt, weil der sachliche Bezug das einzig verbleibende sachgerechte Kriterium darstellt.

Zu Absatz 3

Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig nach den Absätzen 1 und 2 zugeordnet werden, räumt Absatz 3 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung der Personalfunktion ein. Die Zuordnung der Personalfunktion muss sich aber so weit wie möglich an den Kriterien der Absätze 1 und 2 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten in gleicher Weise für die Zuordnung einer Personalfunktion in Betracht, muss eine der beiden Betriebsstätten gewählt werden, nicht etwa eine dritte. Die Zuordnung der Personalfunktion muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden.

Zu § 5

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 enthält die Grundregelung, dass für die Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern deren Nutzung vorrangig als die maßgebliche Personalfunktion anzusehen ist (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 75). Die Regelung des Satzes 1 ist sachgerecht, weil die Nutzung für materielle Wirtschaftsgüter einen besonders engen Zusammenhang zur Betriebsstätte begründet und im Regelfall eine eindeutige Zuordnung erlaubt. Das bedeutet, dass ein materielles Wirtschaftsgut im Regelfall (Abweichungen in den Absätzen 2 ff.) der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der es genutzt wird.

Satz 2

Wechselt die Nutzung auf Dauer von einer Betriebsstätte zu einer anderen, führt das nach Satz 2 im Regelfall zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung zu einer geänderten Zuordnung („Veräußerung“), weil die maßgebliche Personalfunktion nun nicht mehr in der bisher nutzenden Betriebsstätte ausgeübt wird. Wechselt die Nutzung vorübergehend zu einer Betriebsstätte, kann dies nach den gegebenen Umständen auch zu einer Nutzungsüberlassung (z. B. „Vermietung“) führen, z. B. wenn die bisher nutzende Betriebsstätte weiterhin Personalfunktionen hinsichtlich des materiellen Wirtschaftsguts ausübt und absehbar ist, dass sie das Wirtschaftsgut in Zukunft wieder nutzen wird. Eine solche Nutzungsüberlassung zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen stellt keine „Nutzung“ im Sinne des § 5 (und der anderen Zuordnungsregelungen) dar, da es sich insofern lediglich um eine fiktive Nutzung handelt, die in jedem Fall gegenüber der tatsächlichen Nutzung durch das Unternehmen (z. B. Verwendung im Betrieb oder auch Vermietung an Dritte) zurücktritt. In beiden Fällen der Nutzungsänderung (auf Dauer bzw. vorübergehend) können jeweils unterschiedliche anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen im Sinne des § 16 vorliegen.

Satz 3

Wechselt die Nutzung eines materiellen Wirtschaftsguts häufig zwischen verschiedenen Betriebsstätten, stellt Satz 3 für die Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts darauf ab, in welcher Betriebsstätte es überwiegend genutzt wird, weil dort die maßgebliche Personalfunktion überwiegend ausgeübt wird. Dies führt im Regelfall zu einer eindeutigen Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts. Es wird vermieden, dass häufig „Veräußerungen“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16) anzunehmen sind, bei denen ggf. die vorhandenen stillen Reserven festgestellt und versteuert werden müssten. Im Verhältnis der Betriebsstätte, der das materielle Wirtschaftsgut zuzuordnen ist, zu anderen Betriebsstätten, die das materielle Wirtschaftsgut ebenfalls nutzen, liegt eine „Nutzungsüberlassung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16) vor.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel, wenn für ein materielles Wirtschaftsgut die Bedeutung einer anderen Personalfunktion, die im übrigen Unternehmen ausgeübt wird, eindeutig gegenüber der in Absatz 1 genannten Nutzung überwiegt. Trifft dies in einem Einzelfall zu, so ist die betreffende andere Personalfunktion für das materielle Wirtschaftsgut maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Die abweichende Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts muss zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht. In diesen Fällen liegt zwischen der Betriebsstätte, die das materielle Wirtschaftsgut nutzt, und der Betriebsstätte, in der die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, eine „Nutzungsüberlassung“ vor (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16).

Satz 2

Nach Satz 2 können die in Satz 1 erwähnten anderen Personalfunktionen anderer Betriebsstätten, die insbesondere mit der Anschaffung, Herstellung, Verwaltung (hierzu gehören auch die Wartung und Instandhaltung) oder Veräußerung (hierzu gehört ggf. auch eine sonstige Verwertung) des materiellen Wirtschaftsguts zusammenhängen, maßgeblich sein, wenn diese Personalfunktionen im Einzelfall von besonderer Bedeutung sind. Im Regelfall ist die Verwaltung allein keine maßgebliche Personalfunktion. Die Verwaltung kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer Betriebsstätte

ein materielles Wirtschaftsgut zuzuordnen ist. Ein angeschafftes oder selbst hergestelltes materielles Wirtschaftsgut ist z. B. vor seiner eigentlichen Nutzung im Regelfall der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die maßgeblichen Personalfunktionen im Hinblick auf die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts ausgeübt wurden.

Satz 3

Satz 3 bestimmt, dass unbewegliches Vermögen, in dem die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte ausgeübt wird, immer dieser Betriebsstätte zuzuordnen ist. Durch Satz 3 wird einer Grundsatzentscheidung im Internationalen Steuerrecht Geltung verschafft, nach der das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen dem Staat zusteht, in dem die Betriebsstätte liegt (siehe auch Artikel 6 des OECD-Musterabkommens). Die Regelung des Satzes 3 ist erforderlich, um zu vermeiden, dass fiktiver Mietaufwand auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung („Mietvertrag“) bei einer inländischen Betriebsstätte abzugsfähig ist, ohne dass der entsprechende fiktive Mietertrag des übrigen Unternehmens in Deutschland besteuert werden könnte.

Zu Absatz 3

Sind mehrere andere Personalfunktionen, die in verschiedenen anderen Betriebsstätten ausgeübt werden, von größerer Bedeutung für ein materielles Wirtschaftsgut als die Nutzung, bestimmt Absatz 3, dass dieses Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung ausgeübt wird. Denn diese Personalfunktion ist für das materielle Wirtschaftsgut als maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4 anzusehen. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 4

Kann ein materielles Wirtschaftsgut nicht eindeutig nach den Absätzen 1 bis 3 zugeordnet werden, räumt Absatz 4 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts ein. Die Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts muss sich aber so weit wie möglich an den Kriterien der Absätze 1 bis 3 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten für die Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts in Betracht, weil beide Betriebsstätten jeweils eine Personalfunktion ausüben, die die Zuordnungskriterien in gleichwertiger Weise erfüllt, so muss eine dieser Personalfunktionen als maßgeblich ausgewählt werden, nicht etwa die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte. Die

Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden. Eine anteilige Zuordnung ist nicht zulässig.

Zu § 6

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 enthält die Grundregelung, dass für die Zuordnung von immateriellen Werten (Patent, Marke, Know-how, Geschäftswert usw.) deren Schaffung oder deren Erwerb vorrangig als die maßgebliche Personalfunktion anzusehen ist. Denn in erster Linie kommt es darauf an, auf Grund welcher Personalfunktion der betreffende immaterielle Wert geschaffen worden bzw. auf Grund welcher Personalfunktion der betreffende immaterielle Wert erworben worden ist. Die Nutzung eines immateriellen Wertes kann nicht als vorrangig für die Zuordnung angesehen werden, denn ein immaterieller Wert kann – anders als materielle Wirtschaftsgüter – gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten genutzt werden. Deshalb ist die Schaffung bzw. der Erwerb eines immateriellen Werts im Regelfall die Personalfunktion, die den wichtigsten Anknüpfungspunkt für dessen Zuordnung bietet. Von besonderer Bedeutung sind dabei Personalfunktionen, die eine aktive unternehmerische Entscheidung erfordern, die Risiken einzugehen und im Weiteren zu tragen, die mit der Schaffung bzw. dem Erwerb des immateriellen Werts verbunden sind (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 85, 87 bzw. Tz. 93, 94). Die Zuordnung immaterieller Werte, z. B. nicht bilanzierter immaterieller Wirtschaftsgüter, ist z. B. dann von Bedeutung, wenn solche immateriellen Werte Gegenstand einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung im Sinne des § 16 zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen sind.

Satz 2

Satz 2 regelt Fälle, in denen die in Satz 1 genannte Personalfunktion der Schaffung bzw. des Erwerbs eines immateriellen Werts in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt wird. Denn eine Personalfunktion kann aus verschiedenen Aktivitäten bestehen, die infolge einer Funktionsaufteilung in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt werden. So gehören zur

Schaffung eines immateriellen Werts nicht nur die eigentlichen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, mit umfasst werden z. B. auch:

- die Gestaltung der Prüfanforderungen und Prüfverfahren, die den Rahmen für die konkrete Forschungs- und Entwicklungstätigkeit bilden,
- die Analyse der aus diesen Prüfungen stammenden Daten,
- die Bestimmung von Entwicklungsphasen („Meilensteine“) für das jeweilige Projekt,
- die Entscheidung, insbesondere wenn die jeweiligen Entwicklungsphasen abgeschlossen werden, ob das konkrete Projekt weiterfinanziert oder aufgegeben wird

(siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 88).

Zum Erwerb eines immateriellen Werts gehört nicht nur die Durchführung des eigentlichen Erwerbsvorgangs, mit umfasst werden z. B. auch:

- die Prüfung, ob Bedarf für einen solchen immateriellen Wert besteht,
- der Entscheidungsprozess, einen immateriellen Wert zu erwerben und nicht selbst zu entwickeln,
- die Prüfung des zu erwerbenden bzw. des erworbenen immateriellen Werts,
- die Entscheidung über die Verwendung des immateriellen Werts

(siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 93 und 94).

In beiden Fällen, d. h. sowohl bei der Schaffung als auch beim Erwerb, können sich die verschiedenen Aktivitäten der Geschäftstätigkeit auf verschiedene Betriebsstätten verteilen. Satz 2 stellt darauf ab, welcher Personalfunktion, die in einer Betriebsstätte ausgeübt wird, für den jeweiligen immateriellen Wert die größte Bedeutung zukommt. Diese Personalfunktion ist für die Zuordnung des immateriellen Werts maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik führt im Regelfall zu einer sachgerechten, überprüfbaren und eindeutigen Lösung nach objektiven Gesichtspunkten.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel für Fälle, in denen für einen immateriellen Wert die Bedeutung einer anderen Personalfunktion, die im übrigen Unternehmen ausgeübt wird, die Bedeutung der in Absatz 1 genannten und in einer Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen eindeutig überwiegt. Trifft dies in einem Einzelfall zu, so ist diese andere Personalfunktion für den immateriellen Wert maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Die abweichende Zuordnung des immateriellen Werts muss zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht.

Satz 2

Nach Satz 2 können die in Satz 1 erwähnten anderen Personalfunktionen, insbesondere die Nutzung, die Verwaltung, die Weiterentwicklung, der Schutz oder die Veräußerung des immateriellen Werts, maßgeblich sein, wenn diese Personalfunktionen im Einzelfall von besonderer Bedeutung sind. Im Regelfall ist die Verwaltung allein keine maßgebliche Personalfunktion. Die Verwaltung kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer Betriebsstätte ein immaterieller Wert zuzuordnen ist.

Beispiel 1: Wird ein in einer Betriebsstätte selbstgeschaffener immaterieller Wert, der „fertig“ ist, d. h. der nicht mehr weiterentwickelt wird, ausschließlich von einer anderen Betriebsstätte genutzt, ist der immaterielle Wert mit Beginn der Nutzung der nutzenden Betriebsstätte zuzuordnen. Deshalb liegt eine „Veräußerung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16) durch die Betriebsstätte, die den immateriellen Wert geschaffen hat, an die Betriebsstätte, die ihn ausschließlich nutzt, vor. Dies ist insbesondere der Fall, wenn in der nutzenden Betriebsstätte auch schon wichtige Personalfunktionen hinsichtlich der Entwicklung des immateriellen Werts ausgeübt wurden (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 90).

Beispiel 2: Wird ein erworbener immaterieller Wert, der von der „erwerbenden“ Betriebsstätte nicht weiterentwickelt wird, ausschließlich von einer anderen Betriebsstätte genutzt, ist der immaterielle Wert mit Beginn der Nutzung der nutzenden Betriebsstätte zuzuordnen. Deshalb liegt eine „Veräußerung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16) durch die Betriebsstätte, die den immateriellen Wert erworben hat, an die Betriebsstätte, die ihn ausschließlich nutzt, vor.

In ähnlich gelagerten Fällen kann auch eine innerbetriebliche „Nutzungsüberlassung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16) des immateriellen Werts an die nutzende Betriebsstätte in Betracht kommen, wenn die Bedeutung der jeweils ausgeübten Personalfunktionen anders zu gewichten ist.

Zu Absatz 3

Sind mehrere andere Personalfunktionen, die in anderen Betriebsstätten ausgeübt werden, von größerer Bedeutung für einen immateriellen Wert als die Personalfunktionen, die in Absatz 1 Satz 1 genannt sind, regelt Absatz 3, dass der immaterielle Wert der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den immateriellen Wert ausgeübt wird. Diese Personalfunktion ist für den immateriellen Wert maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder

zufällige Entscheidungen hinsichtlich eines immateriellen Werts. Zwischen der Betriebsstätte, in der die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, und den Betriebsstätten, die andere Personalfunktionen im Hinblick auf den immateriellen Wert ausüben, liegen anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen nach § 16 vor.

Zu Absatz 4

Satz 1

Kann ein immaterieller Wert nicht eindeutig nach den Absätzen 1 bis 3 zugeordnet werden, räumt Satz 1 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung des immateriellen Werts ein. Die Zuordnung des immateriellen Werts muss sich aber so weit wie möglich an den Kriterien der Absätze 1 bis 3 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten für die Zuordnung eines immateriellen Werts in Betracht, weil beide Betriebsstätten jeweils eine Personalfunktion ausüben, die die Zuordnungskriterien in gleichwertiger Weise erfüllt, so muss eine dieser Personalfunktionen als maßgeblich ausgewählt werden, nicht etwa die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte. Die Zuordnung des immateriellen Werts muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden.

Satz 2

Satz 2 lässt es zu, dass ein immaterieller Wert anteilig mehreren Betriebsstätten zugeordnet wird, wenn verschiedene Personalfunktionen mit jeweils größter Bedeutung für den immateriellen Wert auf Dauer in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt werden. Es ist gerechtfertigt, in solchen Fällen eine anteilige Zuordnung des immateriellen Werts vorzunehmen, wenn dies zu dessen dauerhafter anteiliger Zuordnung führt und anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen vermieden werden können.

Zu § 7

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 enthält die Grundregelung, dass für die Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten (in der Verordnung und im Folgenden als „Vermögenswerte im Sinne des Satzes 1“ bezeichnet), deren (funktionale) Nutzung vorrangig als die maßgebliche Personalfunktion anzusehen ist. Für diese Vermögenswerte – ebenso wie für materielle Wirtschaftsgüter – ist die Nutzung der zuverlässigste und eindeutigste Anknüpfungspunkt, wenn eine entsprechende (funktionale) Nutzung festgestellt werden kann. Deshalb ist ein Vermögenswert im Sinne des Satzes 1 der Betriebsstätte zuzuordnen, in der er (funktional) genutzt wird. Kann allerdings eine funktionale Nutzung nicht festgestellt werden, so wird im Regelfall die Anschaffung von ausschlaggebender Bedeutung sein (siehe Absatz 2 Satz 2), insbesondere auf Grund welcher Personalfunktionen die Mittel zur Anschaffung zur Verfügung stehen.

Satz 2

Satz 2 bestimmt, dass eine Nutzung im Sinne des Satzes 1 vorliegt, wenn ein funktionaler Zusammenhang der Beteiligung, der Finanzanlage oder der eines ähnlichen Vermögenswerts mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte gegeben ist, d. h. der funktionale Zusammenhang gilt als Nutzung. Dies ist sachgerecht, da eine eigentliche Nutzung, d. h. der unmittelbare Gebrauch eines solchen Vermögenswerts durch die Betriebsstätte oder das übrige Unternehmen, im Regelfall nicht festgestellt werden kann. Ein mittelbarer Gebrauch eines solchen Vermögenswerts liegt aber vor, wenn der betreffende Vermögenswert für eine Geschäftstätigkeit funktional von Nutzen ist. Insofern wird für die Zuordnung von Vermögenswerten im Sinne des Satzes 1 von einem weiten, funktionalen Begriff der Nutzung ausgegangen. Im Hinblick auf diese Vermögenswerte kann im Einzelfall festgestellt werden, ob sie einer konkreten Geschäftstätigkeit dienen und, wenn ja, welcher Geschäftstätigkeit.

Satz 3

Stehen Vermögenswerte im Sinne des Satzes 1 in funktionalem Zusammenhang zu mehreren Betriebsstätten, stellt Satz 3 für die Zuordnung des betreffenden Vermögenswerts darauf ab, zu welcher Betriebsstätte der überwiegende funktionale Zusammenhang besteht.

Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Kann ein funktionaler Zusammenhang festgestellt werden, so ist im Regelfall eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel zu Absatz 1 für Fälle, in denen eine andere Personalfunktion, die im übrigen Unternehmen ausgeübt wird, so bedeutend ist, dass eindeutig eine Zuordnung von Vermögenswerten im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 erforderlich ist, die von der Zuordnung nach Absatz 1 abweicht. Die abweichende Zuordnung eines Vermögenswerts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 muss zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht. Dies trifft im Regelfall zu, wenn ein konkreter funktionaler Zusammenhang eines Vermögenswerts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 zu einer Geschäftstätigkeit des Unternehmens insgesamt nicht oder nur schwer feststellbar ist. In diesen Fällen ist eine der anderen Personalfunktionen für den betreffenden Vermögenswert maßgeblich.

Satz 2

Nach Satz 2 können die in Satz 1 erwähnten anderen Personalfunktionen, insbesondere die Anschaffung, die Verwaltung, die Risikosteuerung oder die Veräußerung eines Vermögenswerts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, maßgeblich sein, da diese Personalfunktionen im Einzelfall von besonderer Bedeutung sind. Im Regelfall ist die Verwaltung allein keine maßgebliche Personalfunktion. Die Verwaltung kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer Betriebsstätte ein Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 zuzuordnen ist. Im Hinblick auf das Kriterium der Anschaffung ist zu berücksichtigen, auf Grund welcher Personalfunktionen die Mittel zur Anschaffung des betreffenden Vermögenswerts zur Verfügung stehen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 20). Auf diesen Anknüpfungspunkt ist insbesondere abzustellen, wenn kein funktionaler Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit des Unternehmens insgesamt besteht oder ein solcher Zusammenhang nur schwer festzustellen ist.

Zu Absatz 3

Sind mehrere andere Personalfunktionen, die in anderen Betriebsstätten ausgeübt werden, von größerer Bedeutung für einen Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 als die Personalfunktionen, die in Absatz 1 Satz 1 genannt sind, so regelt Absatz 3, dass der betreffende Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den Vermögenswert ausgeübt wird. Diese andere Personalfunktion ist für den Vermögenswert maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 4

Kann ein Vermögenswert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 nach den Absätzen 1 bis 3 nicht eindeutig zugeordnet werden, so räumt Absatz 4 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum ein. Die Zuordnung dieses Vermögenswerts muss sich aber so weit wie möglich an den Grundsätzen der Absätze 1 bis 3 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten für die Zuordnung eines solchen Vermögenswerts in Betracht, weil beide Betriebsstätten jeweils eine Personalfunktion ausüben, die die Zuordnungskriterien in gleichwertiger Weise erfüllt, so muss eine dieser beiden Personalfunktionen als maßgeblich ausgewählt werden, nicht etwa die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte. Die Zuordnung des Vermögenswerts muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden. Eine anteilige Zuordnung ist nicht zulässig.

Zu § 8**Zu Absatz 1****Satz 1**

Satz 1 enthält die Grundregelung, dass für die Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten (d. h. nicht in den §§ 5 bis 7 genannte Vermögenswerte) deren Schaffung oder deren Erwerb die maßgebliche Personalfunktion ist. Im Hinblick auf die Bedeutung des Erwerbs ist zu berücksichtigen, auf Grund welcher Personalfunktionen die Mittel zum Erwerb des

betreffenden Vermögenswerts zur Verfügung stehen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 20). Die Regelung zu den sonstigen Vermögenswerten ist eine Auffangregelung, die notwendig ist, weil die §§ 5 bis 7 speziell definierte Vermögenswertkategorien ansprechen. Aber auch sonstige Vermögenswerte können für die Bestimmung von Verrechnungspreisen von großer Bedeutung sein. Es werden auch Vermögenswerte erfasst, die zum Umlaufvermögen gehören, soweit sie nicht zu einer ausdrücklich in den §§ 5 bis 7 genannten Gruppe von Vermögenswerten gehören.

Satz 2

Wird ein sonstiger Vermögenswert auf Grund von Personalfunktionen, die infolge einer Funktionsaufteilung in mehreren Betriebsstätten ausgeübt werden, geschaffen oder wird der sonstige Vermögenswert auf Grund von Personalfunktionen, die in mehreren Betriebsstätten ausgeübt werden, erworben, so stellt Satz 2 für die Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts darauf ab, in welcher Betriebsstätte die Personalfunktion im Sinne des Satzes 1 mit der größten Bedeutung für den sonstigen Vermögenswert ausgeübt wird. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel für Fälle, in denen eine im übrigen Unternehmen ausgeübte andere Personalfunktion als die in Absatz 1 genannte Personalfunktion im Zusammenhang mit dem sonstigen Vermögenswert so bedeutend ist, dass sie eindeutig eine Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts erforderlich macht, die von Absatz 1 abweicht. Trifft dies in einem Einzelfall zu, so ist diese andere Personalfunktion für den sonstigen Vermögenswert maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Die abweichende Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts muss zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht.

Satz 2

Nach Satz 2 können die in Satz 1 erwähnten anderen Personalfunktionen, insbesondere die Nutzung, die Verwaltung, die Risikosteuerung oder die Veräußerung des sonstigen Vermögenswerts, maßgeblich sein, wenn diese Personalfunktionen im Einzelfall von besonderer Bedeutung sind. Im Regelfall ist die Verwaltung allein keine maßgebliche Personalfunktion. Die Verwaltung kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer Betriebsstätte ein sonstiger Vermögenswert zuzuordnen ist.

Zu Absatz 3

Sind mehrere andere Personalfunktionen, die in anderen Betriebsstätten ausgeübt werden, von größerer Bedeutung für den sonstigen Vermögenswert als die Personalfunktionen, die in Absatz 1 Satz 1 genannt sind, so bestimmt Absatz 3, dass der sonstige Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung ausgeübt wird. Diese andere Personalfunktion ist für den sonstigen Vermögenswert maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 4

Kann ein sonstiger Vermögenswert nach den Absätzen 1 bis 3 nicht eindeutig einer Betriebsstätte zugeordnet werden, räumt Absatz 4 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts ein. Die Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts muss sich aber so weit wie möglich an den Grundsätzen der Absätze 1 bis 3 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten, deren Personalfunktionen die Zuordnungskriterien in gleichwertiger Weise erfüllen, für die Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts in Betracht, so muss eine dieser Personalfunktionen als maßgeblich ausgewählt werden, nicht etwa die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte. Die Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden. Eine anteilige Zuordnung ist nicht zulässig.

Zu § 9

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 enthält die Grundregelung, dass es für die Zuordnung eines Geschäftsvorfalles des Unternehmens mit einem unabhängigen Dritten oder mit einer nahestehenden Person (einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben) in erster Linie auf die Ausübung der Personalfunktion ankommt, die dafür maßgeblich ist, dass das Unternehmen den betreffenden Geschäftsvorfall abgeschlossen und die damit verbundenen Risiken übernommen hat (maßgebliche Personalfunktionen). Dies ist im Regelfall der wichtigste Anknüpfungspunkt. Wird z. B. in der Geschäftsleitungsbetriebsstätte entschieden, dass ein materielles Wirtschaftsgut erworben wird, so ist der Geschäftsvorfall dieser Betriebsstätte zuzuordnen. Wird das materielle Wirtschaftsgut anschließend ausschließlich von einer anderen Betriebsstätte genutzt, so liegt im Regelfall (§ 5 Absatz 1) eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung (§ 16, „Verkauf“) zwischen der Geschäftsleitungsbetriebsstätte und der nutzenden Betriebsstätte vor, es sei denn, das Wirtschaftsgut wird „beigestellt“ (siehe z. B. § 31 Absatz 2 für Bau- und Montagebetriebsstätten, wenn diese lediglich eine risikoarme Dienstleistung gegenüber dem Bau- und Montageunternehmen erbringen).

Satz 2

Satz 2 regelt für Fälle, in denen Personalfunktionen im Sinne des Satzes 1 infolge einer Funktionsaufteilung gleichzeitig in mehreren Betriebsstätten ausgeübt werden, dass es für die Zuordnung eines Geschäftsvorfalles darauf ankommt, in welcher Betriebsstätte die Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den Geschäftsvorfall ausgeübt wird. Diese Personalfunktion ist für den Geschäftsvorfall maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. In den meisten Fällen ist eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 2Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel, wenn eine im übrigen Unternehmen ausgeübte, andere Personalfunktion als die in Absatz 1 genannte Personalfunktion für den Geschäftsvorfall so bedeutend ist, dass eindeutig eine Zuordnung erforderlich wird, die von Absatz 1 abweicht. Trifft dies in einem Einzelfall zu, so ist diese andere Personalfunktion für den Geschäftsvorfall maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Die abweichende Zuordnung des Geschäftsvorfalles muss zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht.

Satz 2

Nach Satz 2 können die in Satz 1 erwähnten anderen Personalfunktionen, insbesondere die Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Geschäftsvorfall, dessen Verwaltung oder dessen Risikosteuerung, maßgeblich sein, wenn diese Personalfunktionen im Einzelfall von besonderer Bedeutung für einen Geschäftsvorfall sind. Im Regelfall wird z. B. die Verwaltung allein keine maßgebliche Personalfunktion sein.

Zu Absatz 3

Sind mehrere andere Personalfunktionen, die in anderen Betriebsstätten ausgeübt werden, von größerer Bedeutung für einen Geschäftsvorfall als die Personalfunktion, die in Absatz 1 Satz 1 genannt ist, so regelt Absatz 3, dass der Geschäftsvorfall der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den Geschäftsvorfall ausgeübt wird. Diese Personalfunktion ist für den Geschäftsvorfall maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung von Geschäftsvorfällen nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 4

Kann ein Geschäftsvorfall nach den Absätzen 1 bis 3 nicht eindeutig zugeordnet werden, so räumt Absatz 4 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles ein. Die Zuordnung des Geschäftsvorfalles muss sich aber so weit wie

möglich an den Grundsätzen der Absätze 1 bis 3 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten für die Zuordnung eines Geschäftsvorfalles in Betracht, weil beide Betriebsstätten jeweils eine Personalfunktion ausüben, die die Zuordnungskriterien in gleichwertiger Weise erfüllt, so muss eine der Personalfunktionen dieser Betriebsstätten als maßgeblich ausgewählt werden, nicht etwa die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte. Die Zuordnung des Geschäftsvorfalles muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden.

Zu § 10

Zu Absatz 1

Absatz 1 enthält die Grundregelung, dass die Chancen und Risiken eines Vermögenswerts oder eines Geschäftsvorfalles der Betriebsstätte zuzuordnen sind, der der betreffende Vermögenswert oder Geschäftsvorfall unmittelbar zuzuordnen ist. Dies entspricht einer Grundregelung der international anerkannten Betriebsstättenbesteuerung, die beinhaltet, dass der Betriebsstätte mit dem (fiktiven) „Eigentum“ an einem Vermögenswert bzw. der Zuordnung eines Geschäftsvorfalles auch die mit dem „Eigentum“ bzw. dem Geschäftsvorfall zusammenhängenden Chancen und Risiken zuzuordnen sind.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass für die Zuordnung von Chancen und Risiken, die sich nicht unmittelbar aus der Zuordnung von Vermögenswerten oder Geschäftsvorfällen ergeben, sondern mit der eigentlichen unternehmerischen Geschäftstätigkeit zusammenhängen, in erster Linie darauf abzustellen ist, in welcher Betriebsstätte die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, die zur Übernahme der betreffenden Chancen und Risiken durch das Unternehmen führt (zu den unterschiedlichen Zuordnungsmöglichkeiten siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 22 und 68).

Satz 2

Werden Personalfunktionen im Sinne des Satzes 1 infolge einer Funktionsaufteilung gleichzeitig in mehreren Betriebsstätten ausgeübt, so stellt Satz 2 für die Zuordnung der betreffenden Chancen und Risiken darauf ab, in welcher Betriebsstätte die Personalfunktion mit der größten Bedeutung für die Übernahme der Chancen und Risiken ausgeübt wird. Diese Personalfunktion ist für die Zuordnung dieser Chancen und Risiken maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel, wenn eine im übrigen Unternehmen ausgeübte, andere Personalfunktion so bedeutend für bestimmte Chancen und Risiken ist, dass sie eindeutig eine Zuordnung erforderlich macht, die von Absatz 2 abweicht. Trifft dies in einem Einzelfall zu, so ist diese andere Personalfunktion für die betreffenden Chancen und Risiken maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Die abweichende Zuordnung von Chancen und Risiken muss zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht.

Satz 2

Nach Satz 2 können die in Satz 1 angesprochenen anderen Personalfunktionen - insbesondere die Verwaltung, die Risikosteuerung, die Realisation oder die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen – maßgeblich sein, da diese Personalfunktionen im Einzelfall von besonderer Bedeutung für diese Chancen und Risiken sind.

Zu Absatz 4

Sind mehrere andere Personalfunktionen, die in anderen Betriebsstätten ausgeübt werden, von größerer Bedeutung für bestimmte Chancen und Risiken als die Personalfunktion, die in Absatz 2 Satz 1 genannt ist, regelt Absatz 4, dass die Chancen und Risiken der Betriebs-

stätte zuzuordnen sind, in der die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für die Chancen und Risiken ausgeübt wird. Diese andere Personalfunktion ist für die Zuordnung der betreffenden Chancen und Risiken maßgeblich im Sinne des § 2 Absatz 4. Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Im Regelfall ist eine eindeutige Zuordnung der Chancen und Risiken nach objektiven Gesichtspunkten möglich.

Zu Absatz 5

Können Chancen und Risiken nach den Absätzen 2 bis 4 mangels klarer Kriterien nicht eindeutig zugeordnet werden, räumt Absatz 5 dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung der Chancen und Risiken ein. Die Zuordnung der Chancen und Risiken muss sich aber so weit wie möglich an den Grundsätzen der Absätze 1 bis 4 orientieren. Kommen z. B. nur zwei Betriebsstätten, deren Personalfunktionen die Zuordnungskriterien in gleichwertiger Weise erfüllen, für die Zuordnung von Chancen und Risiken in Betracht, so muss eine dieser Personalfunktionen als maßgeblich ausgewählt werden, nicht etwa die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte. Die Zuordnung von Chancen und Risiken muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgen und begründet werden können (§ 3 Absatz 3). Anderenfalls kann eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich werden.

Zu § 11

Zu Absatz 1

Absatz 1 enthält für Sicherungsgeschäfte – abweichend von §§ 5 bis 9 – die Grundregelung, dass ein konkretes Sicherungsgeschäft zusammen mit dem zugehörigen Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen ist, der das abgesicherte Risiko zuzuordnen ist. Denn das der Sicherung dienende Geschäft einschließlich der sichernden Vermögenswerte bezieht sich in diesen Fällen wegen der Sicherungsabsicht des Unternehmens ökonomisch auf das abgesicherte Risiko. Im Handelsrecht sind das Situationen, die dazu führen, dass soweit möglich eine Bewertungseinheit nach § 254 HGB anzunehmen ist. Diese Zuordnungssystematik vermeidet ein Auseinanderfallen z. B. von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft, denn dies ist unter dem Gesichtspunkt einer möglichst einheitlichen Zuordnung nach der maßgeblichen Personalfunktion nicht sinnvoll. Anderenfalls würde es ermöglicht, Zusammengehörendes willkürlich zu trennen. Mit der entsprechenden Zuordnung der Sicherungsgeschäfte und der zugehörigen Vermögenswerte (zu denen z. B. auch Finanz-

instrumente im Sinne des § 254 HGB gehören) werden systemgerecht auch die dazugehörigen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, einschließlich Veräußerungsgewinne und -verluste, erfasst. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen ist es nicht selten, dass ein Risiko (z. B. Währungsrisiko, Forderungsausfallrisiko, Zinsrisiko), über ein gegenläufiges Geschäft (Sicherungsgeschäft) oder mehrere Sicherungsgeschäfte durch einen anderen Vermögenswert oder mehrere andere Vermögenswerte abgesichert wird („Hedging“). Ein Sicherungsgeschäft, das nach § 11 einer Betriebsstätte zuzuordnen sein kann, liegt z. B. auch vor, wenn ein Versicherungsunternehmen, für das § 11 auf Grund § 23 grundsätzlich ebenfalls anzuwenden ist, die Risiken aus einem von ihm abgeschlossenen Versicherungsvertrag durch einen Rückversicherungsvertrag an ein anderes Versicherungsunternehmen ganz oder teilweise weitergibt (passives Rückversicherungsgeschäft).

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 klärt den Begriff des mittelbaren Sicherungszusammenhangs, der besteht, wenn zwar eindeutig ein Sicherungszusammenhang zwischen verschiedenen Personalfunktionen, Vermögenswerten und Geschäftsvorfällen einerseits und verschiedenen Sicherungsgeschäften, die verschiedenen Betriebsstätten zuzuordnen sind, andererseits erkennbar ist, es aber schwierig ist, eine konkrete und präzise Zuordnung der Sicherungsgeschäfte zu den Betriebsstätten vorzunehmen, deren Personalfunktionen, Vermögenswerte oder Geschäftsvorfälle gesichert werden (Inkongruenz der jeweiligen Beträge, Laufzeiten usw.).

Satz 2

Satz 2 lässt es in den Fällen des Satzes 1 zu, die Zuordnung der Sicherungsgeschäfte und der zugehörigen Vermögenswerte anteilig vorzunehmen. Unternehmen bilden in diesen Fällen soweit möglich zwischen den abgesicherten Personalfunktionen, Vermögenswerten oder Geschäftsvorfällen einerseits und den Sicherungsgeschäften andererseits eine Bewertungseinheit nach § 254 HGB. Mit erfasst werden auch die zu den Sicherungsgeschäften gehörenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, ebenso die betreffenden Veräußerungsgewinne und -verluste.

Satz 3

Nach Satz 3 ist der Anteil nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel zu bestimmen, d. h. der Aufteilungsschlüssel ist im konkreten Einzelfall nach Möglichkeit aus den abgesicherten Risiken und den Sicherungsgeschäften abzuleiten.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält eine Öffnungsklausel, die anzuwenden ist, wenn eine abweichende Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts einschließlich der zugehörigen Vermögenswerte zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Einzelfall auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht.

Zu Absatz 4

Absatz 4 regelt für den Fall, dass keine Sicherungsabsicht besteht bzw. eine Sicherungsabsicht nicht feststellbar ist, dass Vermögenswerte nach den allgemeinen Regeln zuzuordnen sind, d. h. unabhängig von einer ggf. objektiv vorhandenen Absicherung. Denn wenn es nicht möglich ist, z. B. jeweils die Grundgeschäfte bzw. die Sicherungsgeschäfte zu identifizieren, kann ein Vermögenswert einer bestimmten Betriebsstätte nur nach den allgemein geltenden Regeln zugeordnet werden. In diesen Fällen ist auch die Bildung einer Bewertungseinheit nach § 254 HGB nicht möglich.

Zu § 12

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt, dass einer inländischen Betriebsstätte zu Beginn eines Wirtschaftsjahres ein Dotationskapital nach der funktions- und risikobezogenen Kapitalaufteilungsmethode (im Folgenden: Kapitalaufteilungsmethode) zuzuordnen ist, das zur Absicherung der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken entsprechend der Eigenart der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte im Verhältnis zum übrigen Unternehmen erforderlich ist (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 28, 107 und 121 ff.). Auch rechtlich selbständige Unternehmen verfügen grundsätzlich über entsprechendes Eigenkapital. In der Wirkungsweise ähnelt die Kapitalaufteilungsmethode der „Kapitalspiegeltheorie“. In der Kapitalspiegeltheorie ist das Verhältnis der

jeweils zuzuordnenden Aktivposten Ausgangspunkt für die Aufteilung von Eigenkapital. Die Kapitalaufteilungsmethode ist aber nicht starr, da sie für die Aufteilung nicht allein bei den jeweils zuzuordnenden Aktivposten – ggf. mit ihren Buchwerten – ansetzt, sondern die jeweiligen „Vermögenswerte“ sowie die Chancen und Risiken der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte im Verhältnis zur Geschäftstätigkeit des übrigen Unternehmens dadurch berücksichtigt, dass Werte anzusetzen sind, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und auch die Chancen und Risiken abbilden. Die Berücksichtigung der Chancen und Risiken kann zu einer Kapitalaufteilung führen, die erheblich von dem Ergebnis der Anwendung der Kapitalspiegeltheorie abweicht, aber dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Denn als Regel gilt unter anderem, dass ein höheres Risiko ein entsprechend höheres Eigenkapital bedingt, um das Risiko ggf. auch tragen zu können (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 9.29 ff.). Eine im Ausland vorgenommene und steuerlich dort anerkannte Dotation der inländischen Betriebsstätte kann ein Anhaltspunkt für ein angemessenes Dotationskapital sein, soweit die Dotation ausgehend von der Kapitalaufteilungsmethode begründet werden kann. Durch den Ansatz desselben Betrages im In- und Ausland können internationale Steuerkonflikte und Doppelbesteuerung vermieden werden. Für inländische Betriebsstätten wird mit der Kapitalaufteilungsmethode für den Regelfall ein verbindlicher Maßstab gesetzt, der sich an der Kapitalausstattung des Unternehmens orientiert, dessen Teil die Betriebsstätte ist. Durch die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode wird vermieden, dass eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens zu Lasten der deutschen Besteuerung ein – gemessen an der Gesamtausstattung des Unternehmens – zu geringes Dotationskapital ausweist. Denn grundsätzlich führt ein zu geringes Dotationskapital zu einer zu hohen Zuordnung von Verbindlichkeiten des Unternehmens zur inländischen Betriebsstätte und damit zu einem zu hohen Zinsaufwand. Ein anderer verlässlicher Maßstab als die Kapitalausstattung des Unternehmens insgesamt ist nicht ersichtlich. Die Regelungen zum Dotationskapital können nur auf Betriebsstätten bilanzierender Unternehmen angewendet werden, da nichtbilanzierende Unternehmen weder eine Bilanz erstellen noch Eigenkapital ausweisen. Regelungen zum Zinsabzug für Betriebsstätten nichtbilanzierender Unternehmen finden sich in § 15 Absatz 3 und 4.

Zu Absatz 2

Satz 1

Nach Satz 1 ist zur Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode grundsätzlich die Bestimmung des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens nach deutschem Steuerrecht durchzuführen. Dies ist sachgerecht, um eine Äquivalenz der steuerlichen Ansätze, die

in Deutschland generell nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen sind, zu erreichen. Ansätze nach ausländischem Steuerrecht können ganz erheblich davon abweichen. Dies gilt erst recht für Ansätze nach ausländischem Handelsrecht.

Satz 2

Satz 2 erlaubt als Ausgangspunkt für die Berechnung den Ansatz des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens in der Höhe, in der es in dessen ausländischer Bilanz ausgewiesen wird. Dadurch kann die Berechnung des Dotationskapitals einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens vereinfacht werden, denn die Unternehmen sollen trotz möglicher erheblicher Abweichungen – wenn möglich – nicht dazu gezwungen werden, für Zwecke der Betriebsstättenbesteuerung in Deutschland für das ausländische Unternehmen insgesamt eine Bilanz nach deutschem Steuerrecht zu erstellen. Dies wäre sonst im Einzelfall mit erheblichem Aufwand verbunden. Für die Nutzung der Vereinfachungsregelung kommt es nicht darauf an, nach welchem Rechnungslegungsstandard die ausländische Bilanz aufgestellt wurde. Die Vereinfachung steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass das Unternehmen glaubhaft macht,

- dass das Eigenkapital entsprechend der ausländischen Bilanz nicht erheblich von dem Eigenkapital abweicht, das nach deutschem Steuerrecht anzusetzen wäre, oder
- dass Abweichungen durch Anpassungen nachvollziehbar so ausgeglichen werden, dass das Ergebnis nicht erheblich von Satz 1 abweicht.

Durch diese Formulierung soll einerseits vermieden werden, dass es im Einzelfall zu einem willkürlichen Ergebnis kommt, andererseits erlaubt die Regelung eine überschlägige Berechnung, um den Aufwand von Unternehmen und Finanzverwaltung in Grenzen zu halten.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass für die Berechnung der Kapitalquote der inländischen Betriebsstätte die der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen jeweils zuzuordnenden Vermögenswerte mit Werten anzusetzen sind, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und insoweit die Chancen und Risiken mit berücksichtigen. Das Bestehen weiterer Chancen und Risiken, die beim Wertansatz zu berücksichtigen wären, hat derjenige glaubhaft zu machen, der sich darauf beruft. Aus dem Verhältnis der Werte – einerseits für die Betriebsstätte und andererseits für das übrige Unternehmen – ergibt sich die für die Berechnung des

Dotationskapitals anzusetzende Kapitalquote, die auf das Eigenkapital des ausländischen Unternehmens anzuwenden ist.

Satz 2

Satz 2 ermöglicht den Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen auch den Ansatz von verfügbaren Buchwerten oder von im Ausland vorhandenen Werten, die Buchwerten vergleichbar sind, um die Berechnung der Kapitalquote der Betriebsstätte zu vereinfachen. Willkürliche oder nicht sachgerechte Wertansätze werden dadurch vermieden, dass die Vereinfachungsregelung nur angewendet werden darf,

- wenn das Unternehmen glaubhaft macht, dass der Ansatz von Buchwerten oder von im Ausland vorhandenen Werten, die Buchwerten entsprechen, zu einer Quote führt, die nicht erheblich von der Quote abweicht, die sich ergäbe, wenn Werte entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz angesetzt würden, oder
- wenn erkennbare Abweichungen durch Anpassungen nachvollziehbar so ausgeglichen werden, dass das Ergebnis nicht erheblich von Satz 1 abweicht; Anpassungsrechnungen können z. B. erforderlich werden, wenn bisher nicht bilanzierte immaterielle Vermögenswerte zu berücksichtigen sind.

Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält eine Regelung zur Bestimmung des Dotationskapitals in Fällen, in denen die Kapitalaufteilungsmethode dauerhaft zu einem Ergebnis für die inländische Betriebsstätte führt, das ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Betriebsstätte unter vergleichbaren Umständen nicht bereit wäre hinzunehmen. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Kapitalausstattung der Betriebsstätte trotz Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode eine so hohe Darlehenszuordnung notwendig macht, dass dauerhaft Verluste oder unangemessen niedrige Gewinne aus der Geschäftstätigkeit der inländischen Betriebsstätte entstehen (Unterkapitalisierung). Zu dieser Situation kann es kommen, wenn die Gesellschafter des ausländischen Unternehmens, dessen Teil die inländische Betriebsstätte ist, dieses Unternehmen mit so wenig Kapital ausgestattet haben, dass es selbst unterkapitalisiert ist. Die Unterkapitalisierung des ausländischen Unternehmens schlägt bei Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode direkt auf die inländische Betriebsstätte durch. Auf Grund der Unterkapitalisierung kann bei der Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode kein angemessenes Dotationskapital vom tatsächlichen Eigenkapital des ausländischen Unternehmens abgeleitet werden. Unter der Voraussetzung, dass das unterkapitalisierte Unternehmen, dessen Teil die Betriebsstätte ist, Teil einer Unternehmensgruppe ist, die

einem Konzern im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes entspricht, muss das Dotationskapital unter Bezugnahme auf das Eigenkapital der Unternehmensgruppe bestimmt werden, zu der das Unternehmen gehört. Der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, braucht eine Unterkapitalisierung der Betriebsstätte nicht hinzunehmen (siehe OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 140 ff.). In diesen Fällen ist das Dotationskapital für die inländische Betriebsstätte dadurch zu bestimmen, dass zunächst das konsolidierte Gesamtkapital der Unternehmensgruppe, zu dem das Unternehmen gehört, entsprechend Absatz 2 ermittelt wird. Dadurch wird der Berechnung als Ausgangsbasis ein Eigenkapital zugrunde gelegt, das nicht zu einer Unterkapitalisierung der Betriebsstätte führt, es sei denn die Unternehmensgruppe wäre insgesamt unterkapitalisiert. Nach der Ermittlung des konsolidierten Gesamtkapitals der Unternehmensgruppe sind die Aktivposten der gesamten Unternehmensgruppe auf konsolidierter Basis zu bestimmen. Die der Betriebsstätte zuzuordnenden Aktivposten (ebenfalls konsolidiert) sind dazu ins Verhältnis zu setzen. Die sich ergebende Quote ist auf das konsolidierte Gesamtkapital der Unternehmensgruppe anzuwenden. Daraus ergibt sich das der Betriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital.

Zu Absatz 5

Absatz 5 stellt klar, dass in Fällen, in denen das ausländische Unternehmen für seine inländische Betriebsstätte eine Handelsbilanz erstellt und darin ein bestimmtes Dotationskapital ausweist, in der Hilfs- und Nebenrechnung dieser Betriebsstätte für Zwecke der Besteuerung kein niedrigeres Dotationskapital zugeordnet werden darf. Denn durch die Entscheidung des ausländischen Unternehmens, seiner inländischen Betriebsstätte tatsächlich (durch den Ausweis in der Handelsbilanz dokumentiert) ein bestimmtes Dotationskapital zur Verfügung zu stellen, macht das ausländische Unternehmen deutlich, dass es dieses Dotationskapital betriebswirtschaftlich für erforderlich hält, um auf dem inländischen Markt wirtschaftlich tätig zu sein. Die Regelung bindet das ausländische Unternehmen auch für steuerliche Zwecke an diese betriebswirtschaftliche Entscheidung. Durch Absatz 5 soll eine nachträgliche und willkürliche Minderung des Dotationskapitals vermieden werden.

Zu Absatz 6

Absatz 6 regelt, dass das Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte innerhalb eines Wirtschaftsjahres anzupassen ist, wenn sich die Werte, die der Berechnung des Dotationskapitals zugrunde lagen, verändern und dies zu einer erheblichen Änderung des zuzuordnenden Dotationskapitals führt. Von einer erheblichen Änderung in diesem Sinne ist

auszugehen, wenn sich eine Veränderung des Dotationskapitals gegenüber dem Stand zu Beginn des Wirtschaftsjahres von mehr als 20 Prozent ergibt. Diese Grenze (siehe Verwaltungsgrundsätze Dotationskapital vom 29. September 2004, Tz. 2.1.2 Buchstabe c) hat sich in der Vergangenheit bereits bei Kreditinstituten in der Praxis bereits bewährt. Die Anpassungsregelung des Absatzes 6 ist notwendig, um den für die Betriebsstätte abzugsfähigen Zinsaufwand systematisch konsistent anpassen zu können und einen zu hohen oder einen zu niedrigen Zinsabzug zu vermeiden. Auf die Beschränkung der Änderungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung nach § 1 Absatz 1 AStG wird hingewiesen.

Zu § 13

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt für ausländische Betriebsstätten inländischer bilanzierender Unternehmen, dass solchen Betriebsstätten zu Beginn eines Wirtschaftsjahres Dotationskapital grundsätzlich nur zugeordnet wird, soweit das Unternehmen glaubhaft macht, dass diese Zuordnung aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist (Mindestkapitalausstattungs-methode). Ein Mindestkapital in bestimmter Höhe ist ausländischen Betriebsstätten nur zuzuordnen, wenn für sie nach sonstigen Vorschriften (z. B. Bankenaufsichtsrecht für Kreditinstitute, siehe §§ 20 und 21, und Versicherungsaufsichtsrecht für Versicherungsunternehmen, siehe §§ 25 und 26) ein Mindestkapital vorgeschrieben ist. Anhaltspunkte für eine zutreffende Dotation können auch im Ausland bestehende, betriebswirtschaftlich begründete Dotationserfordernisse sein, zumal der Ansatz desselben Betrages an Dotationskapital für die Betriebsstätte im Ausland wie im Inland dazu beitragen kann, internationale Besteuerungskonflikte und Doppelbesteuerung zu vermeiden. Absatz 1 stellt sicher, dass ausländischen Betriebsstätten kein überhöhtes Dotationskapital zugeordnet wird. Ein überhöhtes Dotationskapital hätte zur Folge, dass die ausländischen Betriebsstätten zu geringe Verbindlichkeiten ausweisen und dass deshalb der Zinsaufwand nicht bei der Einkünfteermittlung der ausländischen Betriebsstätte, sondern im übrigen Unternehmen abgezogen wird.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel, die es zulässt, ausländischen Betriebsstätten inländischer bilanzierender Unternehmen über Absatz 1 hinaus ein höheres Dotationskapital zuzuordnen, soweit dies sachgerecht ist, um flexibel auf nachgewiesene funktionale Gegebenheiten der Betriebsstätte Rücksicht zu nehmen. Dadurch soll es im Einzelfall erreicht werden, ein Ergebnis der Betriebsstätte auszuweisen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz betriebswirtschaftlich besser entspricht.

Satz 2

Satz 2 bestimmt für die Anwendung der Öffnungsklausel nach Satz 1 einen Höchstbetrag für das Dotationskapital, das einer ausländischen Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Der Höchstbetrag ergibt sich, wenn die Kapitalaufteilungsmethode nach § 12 entsprechend auf eine ausländische Betriebsstätte angewendet wird. Ein über diesen Höchstbetrag hinausgehendes Dotationskapital darf im Regelfall nicht angesetzt werden, da sonst eine Überdotierung der ausländischen Betriebsstätte droht.

Satz 3

Nach Satz 3 sind für die Berechnung des Höchstbetrages nach Satz 2 Werte nach deutschem Steuerrecht anzusetzen, die auch verfügbar sind, da es sich um ein inländisches Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte handelt. Davon darf nur abgewichen werden, wenn die Berechnung mit anderen Werten einen Höchstbetrag ergibt, der im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Beispielsweise kann es im Falle von selbstgeschaffenen immateriellen Werten, die in der steuerlichen Gewinnermittlung des inländischen Unternehmens zutreffend nicht erfasst sind, sachgerecht sein, hierfür Fremdvergleichswerte entsprechend § 12 Absatz 3 Satz 1 anzusetzen.

Zu Absatz 3

Absatz 3 lässt ausnahmsweise den Ansatz eines über die Öffnungsklausel des Absatzes 2 hinausgehenden Dotationskapitals für eine ausländische Betriebsstätte zu, soweit ausländische Vorschriften, die keine steuerrechtlichen Vorschriften sind, dieses erhöhte

Dotationskapital vorschreiben. Außersteuerliche Vorschriften des Auslands bestimmen die Voraussetzungen dafür, dass eine Betriebsstätte auf dem ausländischen Markt tätig werden kann. Solche Voraussetzungen sind für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu berücksichtigen, weil sie von allen Marktteilnehmern beachtet werden müssen. In diesem Fall kann zu Gunsten des Unternehmens auch ein die Kapitalaufteilungsmethode überschreitender Betrag angesetzt werden, soweit dadurch ein internationaler Steuerkonflikt vermieden wird. Soweit dagegen das erhöhte Dotationskapitalerfordernis auf steuerrechtlichen Vorschriften des Auslands beruht, schränken diese Vorschriften Deutschland wegen seiner Souveränität nicht in seiner Besteuerung ein. Eine Einschränkung kann sich nur aus dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

Zu Absatz 4

Unabhängig von den Grenzen der Absätze 1 bis 3 stellt Absatz 4 klar, dass in Fällen, in denen das inländische Unternehmen für seine ausländische Betriebsstätte eine Handelsbilanz erstellt hat und darin ein bestimmtes Dotationskapital ausgewiesen hat, in der Hilfs- und Nebenrechnung dieser ausländischen Betriebsstätte für die Besteuerung jedenfalls kein höheres Dotationskapital zugeordnet werden darf. Durch die Entscheidung des inländischen Unternehmens, seiner ausländischen Betriebsstätte tatsächlich (durch den Ausweis in der Handelsbilanz dokumentiert) ein bestimmtes Dotationskapital zur Verfügung zu stellen, macht das inländische Unternehmen deutlich, dass es dieses Dotationskapital für betriebswirtschaftlich ausreichend hält, um auf dem ausländischen Markt wirtschaftlich tätig zu sein. Die Regelung bindet das inländische Unternehmen auch für steuerliche Zwecke an diese betriebswirtschaftliche Entscheidung. Dadurch soll eine nachträgliche und willkürliche Erhöhung des Dotationskapitals vermieden werden.

Zu Absatz 5

Absatz 5 regelt, dass das Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte innerhalb eines Wirtschaftsjahres anzupassen ist, wenn sich die Werte, die der Berechnung des Dotationskapitals zugrunde lagen, verändern und dies zu einer erheblichen Änderung des der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals führt. Dies ist notwendig, um den für die ausländische Betriebsstätte abzugsfähigen Zinsaufwand systematisch konsistent anpassen zu können und einen zu hohen oder einen zu niedrigen Zinsaufwand zu vermeiden. Auf die Beschränkung der Änderungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung nach § 1 Absatz 1 AStG wird hingewiesen. Von einer erheblichen Änderung im Sinne der

Vorschrift ist auszugehen, wenn sich eine Veränderung des Dotationskapitals gegenüber dem Stand zu Beginn des Wirtschaftsjahres von mehr als 20 Prozent ergibt.

Zu § 14

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt die vorrangige Zuordnung von übrigen Passivposten nach der direkten Methode, d. h., der Betriebsstätte sind die übrigen Passivposten zuzuordnen, die mit den der Betriebsstätte zugeordneten Vermögenswerten sowie den ihr zugeordneten Chancen und Risiken im unmittelbaren Zusammenhang stehen (z. B. Darlehensverbindlichkeiten des Unternehmens, die zum Erwerb bestimmter Vermögenswerte, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, aufgenommen werden). Eine solche Zuordnung von übrigen Passivposten ist sachgerecht, da sie dazu führt, dass die betreffenden Vermögenswerte und ihre Finanzierung möglichst nicht auseinanderfallen. Zu Ausnahmen siehe § 14 Absatz 2. Übrige Passivposten sind nach Absatz 1 diejenigen Bestandteile der Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung, die nach Abzug der zu berücksichtigenden Risiken und des Dotationskapitals verbleiben, denn die Risiken und das Dotationskapital sind direkt bzw. vorrangig zuzuordnen (§§ 10, 12 und 13).

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 stellt klar, dass die direkte Zuordnung von übrigen Passivposten nur erfolgen kann, soweit in der Hilfs- und Nebenrechnung neben den nach § 10 zuzuordnenden Risiken und dem Dotationskapital Raum für die Zuordnung von übrigen Passivposten verbleibt. Das bedeutet: Zunächst erfolgt die Zuordnung der Risiken und des angemessenen Dotationskapitals, erst anschließend die Zuordnung der übrigen Passivposten. Durch diese Reihenfolge wird eine angemessene Dotierung der Betriebsstätte sichergestellt. Können der Betriebsstätte wegen der Zuordnung von angemessenem Dotationskapital nicht alle übrigen Passivposten, die direkt zugeordnet werden könnten (direkt zuordnungsfähige Passivposten), auch effektiv zugeordnet werden, weil deren Summe höher ist als der Betrag, der auf der Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung nach Zuordnung der Risiken und des Dotationskapitals verbleibt, sind diese grundsätzlich direkt zuordnungsfähigen Passivposten anteilig zu kürzen. Dies führt im Ergebnis dazu, dass nicht alle Zinsen, die grundsätzlich

direkt zugeordnet werden könnten, bei der Betriebsstätte auch abzugsfähig sind (siehe hierzu § 15 Absatz 2).

Satz 2

Nach Satz 2 stellt in den Fällen des Satzes 1 der nach Kürzung verbleibende Teil der direkt zuordnungsfähigen Passivposten den Betrag der übrigen Passivposten dar, der der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der gekürzte Teil dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist.

Zu Absatz 3

Soweit nach der direkten Zuordnung nach Absatz 1 ein nicht gedeckter Fehlbetrag der Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung verbleibt, ist dieser Fehlbetrag nach Absatz 3 nach der indirekten Methode mit Passivposten des übrigen Unternehmens aufzufüllen. Dies ist notwendig, um die Aktiv- und Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung auszugleichen, denn in vielen Fällen wird die Summe der direkt zuordnungsfähigen übrigen Passivposten nicht ausreichen, um diesen Ausgleich zu erreichen.

Zu § 15

Absatz 1

Absatz 1 regelt die direkte Zuordnung der Finanzierungsaufwendungen, die durch Passivposten verursacht werden, die der Betriebsstätte nach § 14 Absatz 1 direkt zuzuordnen sind. Dadurch wird der notwendige Gleichklang mit § 14 Absatz 1 hergestellt.

Absatz 2

Absatz 2 regelt, wie der Anteil der direkt zuzuordnenden Finanzierungsaufwendungen zu ermitteln ist, wenn die direkt zuordnungsfähigen Passivposten nach § 14 Absatz 2 bei der Betriebsstätte nur anteilig angesetzt werden können. Folgerichtig können auch die mit den direkt zuordnungsfähigen Passivposten in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Finanzierungsaufwendungen nur anteilig angesetzt werden, d. h., auch sie müssen entsprechend gekürzt werden.

Absatz 3

Satz 1

Satz 1 regelt, dass Finanzierungsaufwendungen, die durch Passivposten verursacht werden, die der Betriebsstätte nach § 14 Absatz 3 indirekt zuzuordnen sind, anteilig abzuziehen sind. Die Regelung ist erforderlich, da eine direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen, die auf indirekt zugeordnete übrige Passivposten entfallen, nicht möglich ist. Durch Satz 1 wird der notwendige Gleichklang mit § 14 Absatz 3 hergestellt.

Satz 2

Nach Satz 2 sind zur Ermittlung der anteiligen Finanzierungsaufwendungen der Betriebsstätte die Passivposten, die ihr indirekt zuzuordnen sind, ins Verhältnis zu den übrigen Passivposten des Unternehmens zu setzen, da sich aus der Quote der beiden Beträge die Höhe der anteiligen Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens ergibt, die bei der Betriebsstätte abzugsfähig sind. Für die Quote ist aus Vereinfachungsgründen auf die Beträge abzustellen, die sich zu Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres ergeben, da für die Betriebsstätte zu diesem Zeitpunkt das Dotationskapital nach §§ 12 und 13 – und damit indirekt auch der ihr zuzuordnende Betrag der übrigen Passivposten – sachgerecht der Höhe nach bestimmt wird, ohne von laufenden Geschäftsvorfällen oder „Dealings“ beeinflusst zu werden.

Satz 3

Satz 3 enthält eine Öffnungsklausel, nach der der Finanzierungsaufwand des Unternehmens abweichend von den Sätzen 1 und 2 zuzuordnen ist, wenn die abweichende Zuordnung im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, dass dem Fremdvergleichsgrundsatz betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht. Denn es ist nicht auszuschließen, dass die vereinfachende Pauschalregelung des Satzes 2 im Einzelfall zu einem unangemessenen Ergebnis führt (z. B. möglicherweise in Fällen der unterjährigen Anpassung des Dotationskapitals nach § 12 Absatz 6 und § 13 Absatz 5). Insbesondere im Bereich der Bankbetriebsstätten (Abschnitt 2), für die § 15 auf Grund § 18 grundsätzlich ebenfalls anzuwenden ist, ist es ggf. sachgerecht, die der Betriebsstätte zuzurechnenden Zinserträge und -aufwendungen z. B. aus regulatorischen Gründen auf der Grundlage der jeweiligen Marktzinssätze bzw. der tatsächlichen Refinanzierungsaufwendungen unter Berücksichtigung von Laufzeit, Währung und anderen, im Einzelfall

relevanten Faktoren zu berechnen. Hinsichtlich der Finanzierungsdealings von Kreditinstituten wird ergänzend und zur Abgrenzung auf § 19 Absatz 6 hingewiesen.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 enthält eine Regelung für inländische Betriebsstätten nichtbilanzierender ausländischer Unternehmen, mit der die Geltendmachung eines überhöhten Finanzierungsaufwands verhindert wird. Finanzierungsaufwand kann solchen Betriebsstätten nur zugeordnet werden, soweit dieser im unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte steht.

Satz 2

Satz 2 enthält eine Begrenzung für den nach Satz 1 grundsätzlich abzugsfähigen Finanzierungsaufwand. Demnach darf der Abzug nicht dazu führen, dass das Ergebnis der Betriebsstätte aus ihrer Geschäftstätigkeit nicht mehr dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 enthält eine Regelung für ausländische Betriebsstätten nichtbilanzierender inländischer Unternehmen, mit der sichergestellt wird, dass für diese Betriebsstätten in angemessenem Umfang Finanzierungsaufwand abgezogen wird. Finanzierungsaufwand ist solchen Betriebsstätten in jedem Fall zuzuordnen, soweit er im unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte steht.

Satz 2

Satz 2 regelt, dass der Betriebsstätte im Regelfall darüber hinaus mindestens der Anteil des Finanzierungsaufwandes des Unternehmens zuzuordnen ist, der dem Anteil der Betriebsstätte an den Außenumsätzen entspricht.

Satz 3

Satz 3 enthält eine Öffnungsklausel, die eine von den Sätzen 1 und 2 abweichende Zuordnung des Finanzierungsaufwands zulässt, um zu Ergebnissen zu kommen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall betriebswirtschaftlich aus Sicht der Betriebsstätte und aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entsprechen.

Zu § 16

Zu Absatz 1

Absatz 1 definiert, wann eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 AStG vorliegt. Solche Beziehungen sind in der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte (§ 3 Absatz 2 Satz 3) zu erfassen. Typisierend liegt eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung vor allem dann vor,

- wenn sich Personalfunktionen im Hinblick auf Vermögenswerte verändern („Verkauf“ oder „Nutzungsüberlassung“); dazu gehören auch die wirtschaftlichen Vorgänge bei Beginn oder Beendigung einer Betriebsstätte, § 3 Absatz 4 und 5,
- wenn eine unterstützende Personalfunktion für eine andere Betriebsstätte („Dienstleistung“) erbracht wird oder
- wenn eine Personalfunktion im Hinblick auf Risiken (z. B. Überwachung, Management) von einer Betriebsstätte ausgeübt wird, die nicht die maßgebliche Personalfunktion für die betreffenden Zuordnungsgegenstände (§§ 5 ff.) ist.

In jedem Fall muss ein bestimmter wirtschaftlicher Vorgang festgestellt werden, der es im konkreten Fall rechtfertigt, eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung anzuerkennen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 35, 176). Auf die Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 90 Absatz 3 AO ist hinzuweisen. Für Betriebsstätten werden insoweit keine höheren Anforderungen gestellt als für rechtlich selbständige Unternehmen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 37). Eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen ist Ersatz für eine tatsächliche schuldrechtliche Beziehung, die – je nach Sachverhalt – entsprechend der Funktionsanalyse vorliegen würde, wenn die Betriebsstätte und das übrige Unternehmen rechtlich selbständige Unternehmen wären (§ 1 Absatz 4 AStG). Grundsätzlich kommen schuldrechtliche Beziehungen jeder denkbaren Art in Betracht, die durch eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung ersetzt werden. Auf folgende festgestellte Vorgänge, die zu einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung führen, wird zur

Erläuterung beispielhaft hingewiesen, ohne im Einzelnen Fallgestaltungen zu analysieren und ohne eine abschließende Aufzählung vorzunehmen:

1. Eine Betriebsstätte übt unterstützende Personalfunktionen für Vermögenswerte oder Risiken aus, die einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen sind, oder sie übt sonstige unterstützende Personalfunktionen aus („Dienstleistung“).
2. Ein Vermögenswert, der einer Betriebsstätte zugeordnet ist, wird durch eine andere Betriebsstätte genutzt („Nutzungsüberlassung“).
3. Ein Vermögenswert, der einer Betriebsstätte zugeordnet war, ist infolge einer tatsächlichen Veränderung der Personalfunktionen einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen („Veräußerung“, „Übertragung“).
4. Warenbestände des Umlaufvermögens, die einer Betriebsstätte zuzuordnen waren, werden in eine andere Betriebsstätte überführt und sind ihr wegen der Überführung zuzuordnen („Veräußerung“).

Zu Absatz 2

Satz 1

Nach Satz 1 sind für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen Verrechnungspreise anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dadurch wird die Betriebsstätte weitgehend mit einem rechtlich selbständigen, nahestehenden Unternehmen gleichgestellt. Dies sicherzustellen ist – dem internationalen Konsens folgend (siehe OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 39 ff. und 219) – einer der Hauptzwecke der vorliegenden Rechtsverordnung.

Satz 2

Satz 2 sagt aus, dass der Ansatz von Verrechnungspreisen nach Satz 1 zu fiktiven Betriebseinnahmen und fiktiven Betriebsausgaben führt. Für die Bestimmung der Einkünfte der betreffenden Betriebsstätte müssen auch diese Posten in der Hilfs- und Nebenrechnung berücksichtigt werden (§ 3 Absatz 2 Satz 3). Unter anderem dadurch wird es möglich, für die Betriebsstätte ein konsistentes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechendes Ergebnis auszuweisen.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 regelt den Grundsatz, dass die Nutzung von finanziellen Mitteln des übrigen Unternehmens durch eine Betriebsstätte im Regelfall – zu Ausnahmen siehe Satz 2 – keine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung („Darlehen“ oder „Finanzierungsdienstleistung“) begründet. Dies ist sachgerecht, denn die Nutzung von Finanzmitteln durch die Betriebsstätte führt zu Vermögenswerten, die der Betriebsstätte nach den Regelungen der §§ 5 ff. zuzuordnen sind. Die Zuordnung der entsprechenden Passivposten erfolgt nach den §§ 12 ff., insbesondere nach § 14. Um Finanzmittel „isoliert“ zuzuordnen, wäre es erforderlich, dass besondere Umstände festgestellt werden, die es erlauben anzunehmen, dass die maßgeblichen Personalfunktionen im Hinblick auf die Finanzmittel selbst nunmehr von einer anderen Betriebsstätte ausgeübt werden. Eine Anerkennung solcher anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen hätte zur Folge, dass gleichzeitig auch die Zuordnung der jeweiligen Passivposten, einschließlich des Dotationskapitals, zu überprüfen und ggf. anzupassen wäre. Das trüge zu einer erheblichen Komplizierung der Besteuerung bei. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Effekte derartiger anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen wegen des einheitlichen, für das ganze Unternehmen geltenden Kreditratings (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 33 und 99 ff.) zumindest begrenzt wären. Hinzu kommt, dass wegen desselben Kreditratings von Betriebsstätte und übrigen Unternehmen auch keine innerbetrieblichen Bürgschaftsverhältnisse anerkannt werden können, da in Betriebsstättenfällen – anders als bei selbständigen verbundenen Unternehmen – keine Trennung von Kapital und Risiko möglich ist, die z. B. ein externer Darlehensgeber berücksichtigen könnte (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 103 und 104).

Satz 2

Satz 2 regelt zwei Ausnahmefälle, in denen eine anzunehmende schuldrechtliche Finanzierungsbeziehung der Besteuerung zugrunde zu legen ist: Die erste Konstellation betrifft Fälle, in denen eine Betriebsstätte eine Finanzierungsfunktion (§ 17) ausübt, die im Regelfall als „Dienstleistung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung) anzusehen ist. Die zweite Konstellation betrifft Fälle, in denen in einer Betriebsstätte, die keine Finanzierungsfunktion ausübt, im laufenden Wirtschaftsjahr finanzielle Mittel entstehen, die nachweislich und konkret für bestimmte Zwecke im übrigen Unternehmen genutzt werden.

Satz 3

In den Fällen des Satzes 2 ist von einer „kurzfristigen Darlehensbeziehung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung) auszugehen. Die „Darlehensbeziehung“ endet allerdings spätestens zu dem Zeitpunkt, zu dem der Betriebsstätte ein Dotationskapital nach den §§ 12 und 13 zuzuweisen ist. Die Beendigung einer solchen „Darlehensbeziehung“ zu diesem Zeitpunkt ist systemgerecht, da dann der Betriebsstätte funktionsgerecht die Aktivposten, das Dotationskapital und der Anteil an den (externen) Passivposten des Unternehmens zuzuordnen sind, so dass kein Raum mehr für eine solche innerunternehmerische Darlehensbeziehung verbleibt. Auf die Sonderregelung des § 19 Absatz 6 für Bankbetriebsstätten wird hingewiesen.

Zu § 17

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 definiert für Zwecke dieser Rechtsverordnung die Begriffe „Finanzierungsbetriebsstätte“ und „Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens“. § 17 ist eine Spezialregelung, die anderen Regelungen des Abschnitts 1 vorgeht.

Satz 2

Satz 2 regelt, was unter dem Begriff Liquiditätssteuerung zu verstehen ist. Liquiditätsüberhänge, die u. a. Gegenstand der Liquiditätssteuerung sind und von der Finanzierungsbetriebsstätte für andere Betriebsstätten verwaltet werden, sind die Mittel, die für die laufende Geschäftstätigkeit der anderen Betriebsstätte aktuell nicht benötigt werden und deshalb anderweitig verwendet werden können.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass die Ausübung einer Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens im Regelfall nicht zur Annahme einer fiktiven Darlehensvereinbarung zwischen der Finanzierungsbetriebsstätte und einer anderen Betriebsstätte desselben Unternehmens führt. Dies ist sachgerecht, denn für die Verlagerung von finanziellen Mitteln müsste angenommen werden (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 35), dass die maßgebliche Personalfunktion im Hinblick auf bestimmte Finanzmittel, die ursprünglich zu Recht einer Betriebsstätte zugeordnet worden sind, nunmehr von einer anderen Betriebsstätte ausgeübt wird (§ 16 Absatz 1). Die Anerkennung einer fiktiven Darlehensvereinbarung in derartigen Fällen hätte zur Folge, dass jeweils auch die Zuordnung des Dotationskapitals neu vorzunehmen wäre. Das könnte zu einer erheblichen Komplizierung der Besteuerung führen. Die Ausübung einer Finanzierungsfunktion ist deshalb im Regelfall als Dienstleistung (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung) der Finanzierungsbetriebsstätte für das übrige Unternehmen zu werten. Auf die Öffnungsklausel des § 17 Absatz 7 wird hingewiesen.

Satz 2

Nach Satz 2 ist für die Ausübung der Finanzierungsfunktion, die im Regelfall für die Finanzierungsbetriebsstätte risikoarm ist, ein Verrechnungspreis anzusetzen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Zur Ermittlung der Einkünfte der Betriebsstätte ist eine kostenorientierte Verrechnungspreismethode anzuwenden. Hierzu gehören insbesondere die Kostenaufschlagsmethode (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.39 ff.) und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, wenn ihre Anwendung sich an den Kosten orientiert (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.92 ff.). Für die Anwendung der Methoden sind jeweils nur die erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte zu berücksichtigen. Nicht erforderlich sind Kosten, die dadurch entstehen, dass die Finanzierungsbetriebsstätte Fehlmaßnahmen durchführt, die sie selbst zu verantworten hat. Solche Kosten müssen der Finanzierungsbetriebsstätte zugeordnet werden und können nicht mit einem Aufschlag weiterverrechnet werden. Deshalb ist es nicht ausgeschlossen, dass auch eine Finanzierungsbetriebsstätte, die Routinetätigkeiten ausübt, Verluste erzielt. Dadurch werden Gewinngarantien, die dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechen, vermieden. Die Durchführung der Finanzierungsfunktion soll nach Möglichkeit keine geänderte Zuordnung von Vermögenswerten auslösen, da dies zu entsprechenden

anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen („Veräußerung“) und damit häufig zu Schwierigkeiten führen würde. Dementsprechend stellt die Ausübung einer inner-
unternehmerischen Finanzierungsfunktion im Regelfall keine maßgebliche Personalfunktion dar, die zu einer Zuordnung oder zur Änderung einer Zuordnung von Vermögenswerten zur Finanzierungsbetriebsstätte führt. Konsequenterweise sind auch die infolge der Finanzierungsfunktion entstehenden Vermögenswerte der Betriebsstätte zuzuordnen, mit deren Vermögenswerten die Finanzierungsfunktion von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Zu Ausnahmen siehe die Öffnungsklausel des Absatzes 7.

Satz 3

Satz 3 regelt, dass für die Anwendung einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode (Kostenaufschlagsmethode oder kostenorientierte geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) die Finanzierungsaufwendungen und die Finanzierungserträge nicht als Bestandteil der Kostenbasis der Finanzierungsbetriebsstätte anzusehen sind (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 159). Denn diese Kosten sind den Betriebsstätten zuzuordnen, die die Finanzierungsfunktion nutzen, weil ihnen auch die Vermögenswerte, die der Finanzierungsfunktion innerhalb des Unternehmens dienen, zugeordnet werden.

Zu Absatz 3

Absatz 3 lässt es aus Praktikabilitätsgründen zu, dass die Vergütung für die Dienstleistung der Finanzierungsbetriebsstätte nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel auf die nutzenden Betriebsstätten aufgeteilt wird. Dies ist sachgerecht, wenn es – was häufig der Fall sein wird – nicht möglich ist oder unverhältnismäßig aufwändig wäre, die Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte, die von der jeweiligen Betriebsstätte verursacht werden, direkt zuzuordnen. Der Aufteilungsschlüssel ist nach anderen Kriterien festzulegen als nach den Kriterien, die für die Verteilung des Finanzierungsaufwands und der Finanzierungserträge anzuwenden sind. Je nach den Verhältnissen im konkreten Fall wird deshalb ein Aufteilungsschlüssel sachgerecht sein, der auf die Inanspruchnahme der Finanzierungsbetriebsstätte durch die nutzenden Betriebsstätten abstellt.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 regelt, dass die für die Finanzierungsfunktion genutzten Vermögenswerte und die auf Grund der Finanzierungsfunktion entstehenden Vermögenswerte nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern den anderen Betriebsstätten zuzuordnen sind, d. h., die Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens führt weder zu fiktiven Darlehensverhältnissen innerhalb des Unternehmens noch zu einer veränderten Zuordnung von Vermögenswerten. Dies ist im Hinblick auf den Dienstleistungscharakter der Finanzierungsfunktion konsequent und sachgerecht.

Satz 2

Ist eine unmittelbare Zuordnung der Vermögenswerte, die auf Grund der Finanzierungsfunktion entstehen, nicht möglich oder würde eine unmittelbare Zuordnung zu einem unverhältnismäßigen Aufwand führen, so lässt Satz 2 eine anteilige Zuordnung dieser Vermögenswerte und der entsprechenden Erträge zu, um praktikable und weniger komplizierte Lösungen zu ermöglichen.

Satz 3

Nach Satz 3 ergibt sich der Anteil der zuzuordnenden Vermögenswerte aus der Herkunft der Liquiditätsüberhänge, da die jeweiligen Betriebsstätten, von denen die Liquiditätsüberhänge stammen, im entsprechenden Umfang die Mittel für diese Vermögenswerte bereitgestellt haben.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 verweist für die Zuordnung von Passivposten, die auf Grund der Finanzierungsfunktion entstehen, auf § 15 Absatz 1. Demnach sind diese Passivposten im Rahmen des § 15 den Betriebsstätten zuzuordnen, die die Finanzierungsfunktion nutzen.

Satz 2

Satz 2 verweist entsprechend Satz 1 für die Zuordnung der entstehenden Finanzierungsaufwendungen auf § 15 Absatz 3.

Zu Absatz 6Satz 1

Die Ausübung der Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens führt im Regelfall zu einem Saldo auf dem entstehenden Verrechnungskonto, das allein für Zwecke der internen Abrechnung besteht. Satz 1 stellt klar, dass positive Salden auf derartigen Verrechnungskonten keine Vermögenswerte im Sinne des § 7 oder § 8 darstellen, die zugeordnet werden können.

Satz 2

Satz 2 regelt als Konsequenz aus Satz 1, dass die auf diesen Konten ausgewiesenen Salden aus steuerlicher Sicht keiner Verzinsung unterliegen.

Zu Absatz 7

Absatz 7 enthält eine Öffnungsklausel, die es zulässt, eine von Absatz 1 bis 6 abweichende Zuordnung durchzuführen, um Besonderheiten gerecht zu werden. Voraussetzung ist,

- dass es im Einzelfall aus funktionalen Gründen, insbesondere wegen der wirtschaftlichen Substanz der ausgeübten Personalfunktionen, sachgerecht ist, Vermögenswerte, die der Finanzierungsfunktion innerhalb des Unternehmens zugrunde liegen, der Finanzierungsbetriebsstätte zuzuordnen, und
- dass die entsprechend anzuwendende Verrechnungspreismethode zu einem Ergebnis führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Ein Indiz dafür, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann darin liegen, dass glaubhaft gemacht wird, dass voneinander unabhängige Dritte in vergleichbarer Situation die betreffenden Vermögenswerte übertragen hätten (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 36). Aber auch in einem solchen Fall ist zu berücksichtigen, dass eine Betriebsstätte im Regelfall dasselbe Kreditrating hat wie das Unternehmen, zu dem sie gehört (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 33 und 99 ff.).

Zu § 18

§ 18 definiert den Begriff „Bankbetriebsstätte“ in Anlehnung an das Kreditwesengesetz (KWG). Abschnitt 2 ist speziell auf Betriebsstätten anzuwenden, die das Bankgeschäft betreiben (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 1). Im KWG sind auch Finanzdienstleistungsinstitute genannt. Diese sind allerdings von den bankenaufsichtlichen Eigenkapitalanforderungen befreit, so dass die betreffenden Regelungen des Abschnitts 2 insoweit nicht anzuwenden sind. Werden von einer Bankbetriebsstätte auch andere Geschäftstätigkeiten ausgeübt oder sind für Bankbetriebsstätten im Abschnitt 2 (§§ 18 bis 22) keine besonderen Regelungen getroffen worden, sind die allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 17 anzuwenden.

Zu § 19

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 regelt speziell für Bankbetriebsstätten die Grundsätze für die Zuordnung von Vermögenswerten, die durch den Abschluss von Bankgeschäften (beispielsweise den Abschluss eines Darlehensvertrags) entstehen. Die für die Zuordnung entscheidenden Personalfunktionen werden im Zusammenhang mit Bankbetriebsstätten (ebenso wie für Versicherungsbetriebsstätten) als „unternehmerische Risikoübernahmefunktionen“ (OECD: „Key Entrepreneurial Risk Taking Function“ oder „KERT Function“) bezeichnet. Insofern weicht international die Terminologie für Bankbetriebsstätten (ebenso wie für Versicherungsbetriebsstätten) von der allgemeinen Terminologie in § 2 Absatz 4 („maßgebliche Personalfunktionen“ – OECD: „Significant People Functions“) ab. Nach Auffassung der OECD erfordert die Zuordnung eines Vermögenswerts im Bankenbereich (ebenso wie für Versicherungen) in jedem Fall – anders als für andere Betriebsstätten (siehe § 10 Absatz 1 und 2) – die Zuordnung sämtlicher mit dem Vermögenswert zusammenhängender Chancen und Risiken, d. h. sowohl der Chancen und Risiken des Vermögenswerts selbst als auch der Chancen und Risiken der unternehmerischen Verwendung des Vermögenswerts.

Satz 2

Satz 2 definiert die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für Kreditinstitute. Für die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Bankbetriebsstätte ist in erster Linie die Personalfunktion entscheidend, durch die die mit dem betreffenden Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken für das Kreditinstitut entstehen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 16 und Teil II Tz. 8 und 18 ff.). Diese Personalfunktion ist die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für Kreditinstitute.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 regelt die Fälle, in denen Personalfunktionen im Sinne des Absatzes 1 infolge einer Funktionsaufteilung (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 159) hinsichtlich eines Vermögenswerts in zwei oder mehr Bankbetriebsstätten ausgeübt werden. Für die Zuordnung des betreffenden Vermögenswerts ist festzustellen, welcher Personalfunktion insoweit die größte Bedeutung zukommt.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass – in den Fällen von Satz 1 – bei Kreditinstituten nur die Personalfunktion mit der größten Bedeutung als die unternehmerische Risikoübernahmefunktion anzusehen ist (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 8 und 18 ff.: „Key Entrepreneurial Risk Taking Function“ oder „KERT Function“). Diese Systematik vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen und Unsicherheiten.

Satz 3

Satz 3 stellt für die Zuordnung darauf ab, in welcher Bankbetriebsstätte die unternehmerische Risikofunktion hinsichtlich des betreffenden Vermögenswerts bis zu dessen Entstehen ausgeübt wird. Dies ist der sachgerechte Anknüpfungspunkt für die Zuordnung. Personalfunktionen, die nach dem Entstehen des Vermögenswerts ausgeübt werden, haben dagegen im Regelfall keinen Einfluss auf eine einmal zutreffend erfolgte Zuordnung; siehe aber auch Absatz 4 zu den möglichen Ausnahmen.

Satz 4

Satz 4 stellt klar, dass die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion über die Zuordnung sowohl der Vermögenswerte als auch der Chancen und Risiken entscheidet, die mit dem jeweiligen Bankgeschäft in Zusammenhang stehen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 8). Dies stellt sicher, dass eine Trennung des zugrunde liegenden Bankgeschäfts von den dazugehörigen Vermögenswerten sowie von den Chancen und Risiken vermieden wird.

Zu Absatz 3

Satz 1

Ergeben sich aus Absatz 2 keine eindeutigen Anhaltspunkte, nach denen der Vermögenswert einer Bankbetriebsstätte zugeordnet werden kann, so ist nach Satz 1 auf die Kundenbeziehung abzustellen, zu der der Vermögenswert gehört. Die Zugehörigkeit des Vermögenswerts zu einer Kundenbeziehung ist im Regelfall ebenso eindeutig feststellbar und sachlich naheliegend wie die Zuordnung der konkreten Kundenbeziehung zu einer bestimmten Bankbetriebsstätte. So können willkürliche Zuordnungen vermieden werden.

Satz 2

Satz 2 enthält eine Öffnungsklausel, die eine andere Zuordnung des Vermögenswerts zulässt, wenn dies angesichts der ausgeübten Personalfunktionen sowie der Chancen und Risiken zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht. Die abweichende, anzuerkennende Zuordnung kann sich z. B. auch auf Grund von bankenaufsichtsrechtlichen oder sonst wirtschaftlich beachtlichen Gründen ergeben.

Zu Absatz 4

Die Änderung einer ursprünglich sachgerechten Zuordnung eines Vermögenswerts ist nach Absatz 4 nur möglich, wenn alternativ einer der beiden dort angesprochenen Sachverhalte vorliegt. Die Regelung unter Nummer 1 verdeutlicht, dass hinsichtlich der betreffenden Vermögenswerte möglichst dadurch Stabilität sichergestellt werden soll, dass eine einmal vorgenommene sachgerechte Zuordnung nur in Ausnahmefällen verändert werden kann (dann ggf. zur Bankbetriebsstätte, zu der die Kundenbeziehung gehört). Ohne diese

Stabilität wären willkürliche Ergebnisse und Besteuerungskonflikte zu befürchten. Nummer 2 enthält eine Öffnungsklausel, die auf Absatz 3 Satz 2 verweist, um Sachverhalte entsprechend dem Fremdvergleich lösen zu können. Dies kommt insbesondere für Fallgestaltungen in Betracht, in denen das Risikomanagement (siehe OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 67) ab einem bestimmten Zeitpunkt ausschließlich von einer anderen Bankbetriebsstätte als derjenigen, der der Vermögenswert ursprünglich zuzuordnen war, durchgeführt wird und in denen das Risikomanagement die Bedeutung der Personalfunktion, die zur ursprünglichen Zuordnung geführt hat, eindeutig überwiegt.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 regelt, dass in den oft komplexen Fällen von Funktionsaufteilungen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 159) und in Fällen von unterstützenden Personalfunktionen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 187) entsprechend § 16 Absatz 2 für die Ausübung der Personalfunktionen anderer Bankbetriebsstätten gegenüber der Bankbetriebsstätte mit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis wie zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen anzusetzen ist.

Satz 2

Satz 2 listet denkbare Unterstützungsleistungen auf.

Zu Absatz 6

Absatz 6 enthält eine Ausnahmeregelung, die die Möglichkeiten des § 16 Absatz 3 für Kreditinstitute erweitert, „unternehmensinterne Darlehensverhältnisse“ anzunehmen. Denn die Gewährung und Entgegennahme von finanziellen Mitteln steht in engem Zusammenhang mit der üblichen Geschäftstätigkeit der Kreditinstitute (OECD-Kommentar zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens 2010, Tz. 41 ff.). Die Anerkennung entsprechender „bankinterner Darlehensverhältnisse“ ist allerdings von dem Nachweis abhängig, dass dies konsistent mit der Geschäftspolitik des Kreditinstituts und mit den ausgeübten Personalfunktionen geschieht, um willkürliche Ergebnisse zu vermeiden. Als zusätzliche Bedingung wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die auf der Anerkennung „bankinterner Darlehens-

verhältnisse“ beruhenden Ergebnisse mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen müssen.

Zu § 20

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 setzt für die Zuordnung von Dotationskapital zu inländischen Bankbetriebsstätten beim Eigenkapital des ausländischen Kreditinstituts an. Satz 1 bestimmt (ähnlich wie § 12 für Betriebsstätten allgemein, Hinweis auf Absatz 5 Satz 2 und die Vereinfachungsregelung in § 12), dass auch für inländische Bankbetriebsstätten die „funktions- und risikogewichtete Kapitalaufteilungsmethode“ anzuwenden ist, die in der Verordnung generell zur Vereinfachung als „Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten“ bezeichnet wird (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 98 und 99). Durch die Anwendung dieser Methode wird vermieden, dass die inländische Bankbetriebsstätte eines ausländischen Kreditinstituts zu Lasten der deutschen Besteuerung ein – gemessen an der Gesamtausstattung des Unternehmens – zu geringes Dotationskapital ausweist. Satz 1 nimmt Bezug auf Besonderheiten, die die Sonderregelung für Bankbetriebsstätten erforderlich machen. Diese Besonderheiten bestehen darin, dass für die Risikogewichtung von Vermögenswerten von Kreditinstituten, die für die Zuordnung von Dotationskapital zu einer inländischen Bankbetriebsstätte wichtig sind, bankenaufsichtsrechtliche Vorschriften bestehen, auf die auch für die Besteuerung aus Gründen des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie aus Vereinfachungs-, Transparenz- und Gleichbehandlungsgründen so weit wie möglich zurückzugreifen ist (siehe z. B. Bezug zu den „risikogewichteten Positionsbeträgen“ und zum ausländischen Bankenaufsichtsrecht allgemein, für den Bereich der EU/EWR insbesondere zu Artikel 92 ff. der Verordnung (EU) Nr. 575/2013). Denn die Grundsätze, die den betreffenden Vorschriften zugrunde liegen, sind im Ansässigkeitsstaat des Kreditinstituts allgemein anerkannt, von steuerlichen Überlegungen grundsätzlich unabhängig (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 86) und gelten für alle Marktteilnehmer.

Satz 2

Satz 2 regelt, dass für die Berechnung des Anteils der Bankbetriebsstätte an den risikogewichteten Positionsbeträgen des Kreditinstituts die internen Positionsbeträge nicht zu berücksichtigen sind, denn insoweit besteht kein wirtschaftliches Risiko des Kreditinstituts.

Zu Absatz 2Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel zu Absatz 1, um flexible Lösungen zu ermöglichen und um gleichzeitig zu vermeiden, dass es zu internationalen Besteuerungskonflikten kommt, weil im Einzelfall für die inländische Bankbetriebsstätte nach der Kapitalaufteilungsmethode ein unangemessen hohes Dotationskapital angesetzt wird, das für den Ansässigkeitsstaat des Kreditinstituts nicht akzeptabel ist. Für eine Abweichung von der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten nach Absatz 1 ist es allerdings erforderlich,

- dass jeder niedrigere Ansatz begründet wird und
- dass das geringere Dotationskapital zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall betriebswirtschaftlich besser entspricht.

Satz 2

Satz 2 regelt, dass bei Nutzung der Öffnungsklausel des Satzes 1 für eine inländische Bankbetriebsstätte zumindest ein Dotationskapital zu berücksichtigen ist, das den bankenaufsichtsrechtlichen Mindestanforderungen für ein selbständiges Kreditinstitut in der wirtschaftlichen Situation der inländischen Bankbetriebsstätte entspricht (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 112 ff. – „*Quasi Thin Capitalisation Approach*“). Denn zumindest ein Dotationskapital in dieser Höhe wäre Voraussetzung für die Geschäftstätigkeit der inländischen Bankbetriebsstätte im Inland, wenn sie ein selbständiges Kreditinstitut wäre. Insofern wird die Öffnungsklausel des Satzes 1 sachgerecht begrenzt. Satz 2 verhindert, dass für eine inländische Bankbetriebsstätte ein zu geringes Dotationskapital berücksichtigt wird.

Satz 3

Wird die Mindestkapitalausstattungsmethode angewandt, so ist nach Satz 3 als Dotationskapital zusätzlich zum Mindestkapital ein Betrag von 0,5 Prozent der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Bankbetriebsstätte (nach Bankenaufsichtsrecht) zu berücksichtigen, da sonst die Bankbetriebsstätte, wäre sie ein selbständiges Kreditinstitut, keine weiteren Geschäfte tätigen könnte. Ein anderer Zuschlag ist anzusetzen, wenn dieser im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz betriebswirtschaftlich besser entspricht.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält eine Vereinfachungsregelung für inländische Bankbetriebsstätten, die bestimmte Betragsgrenzen nicht überschreiten. Dadurch kann in diesen Fällen die Anwendung der Absätze 1 und 2 vermieden werden. Begünstigt werden inländische Bankbetriebsstätten mit einer Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung von unter einer Milliarde Euro. Solche Bankbetriebsstätten müssen mindestens 3 Prozent der Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung als Dotationskapital ausweisen. In jedem Fall muss zumindest ein Dotationskapital von fünf Millionen Euro (§ 33 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe d KWG) berücksichtigt werden. Die Grenze von 3 Prozent hat sich für inländische Bankbetriebsstätten in der Vergangenheit bewährt. Sollten sich die Anforderungen des Bankenaufsichtsrechts für Kreditinstitute erheblich verändern, kann in Zukunft eine entsprechende Anpassung erforderlich werden.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 erfasst Fälle, in denen im Sitzstaat (Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums) des ausländischen Kreditinstituts, zu dem die Bankbetriebsstätte gehört, eine Regelung entsprechend § 2a KWG („Waiver“) besteht (siehe auch Artikel 7 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013). Derartige Regelungen lassen es zu, dass das bankenaufsichtsrechtlich notwendige Eigenkapital nicht in jedem einzelnen Kreditinstitut vorgehalten wird, sondern dass für diese Frage auf die Kreditinstitutsgruppe abgestellt wird. Satz 1 stellt zunächst fest, dass die inländische Bankbetriebsstätte nach den allgemeinen Regeln – d. h. ungeachtet der Regelungen des Absatzes 4 – nach den Absätzen 1 bis 3 zu behandeln ist, wenn eine der beiden in Satz 1 genannten Voraussetzungen erfüllt ist. Erste

Alternative ist, dass das ausländische Kreditinstitut vom „Waiver“ keinen Gebrauch gemacht hat. Zweite Alternative ist, dass das ausländische Kreditinstitut zwar vom „Waiver“ Gebrauch gemacht hat, aber dass im ausländischen Kreditinstitut ausreichend Eigenkapital vorhanden ist, um die Voraussetzungen der ausländischen bankenaufsichtsrechtlichen Regelungen zu erfüllen, auch wenn der „Waiver“ dort nicht eingeführt wäre. In beiden Fällen ist davon auszugehen, dass das ausländische Kreditinstitut über genügend Eigenkapital verfügt, um der inländischen Bankbetriebsstätte, wäre sie ein selbständiges Kreditinstitut, einen ausreichenden Anteil zuzuordnen, so dass die Anwendung der besonderen Regelungen des Absatzes 4 nicht erforderlich ist.

Satz 2

Satz 2 regelt die Rechtsfolgen, wenn weder die erste noch die zweite Alternative des Satzes 1 gegeben ist. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass das ausländische Kreditinstitut, zu dem die inländische Bankbetriebsstätte gehört, ein zu geringes Eigenkapital ausweist. Dementsprechend wird auch die inländische Bankbetriebsstätte zu wenig Kapital ausweisen, jedenfalls weniger, als sie bankenaufsichtsrechtlich als selbständiges Kreditinstitut – ohne „Waiver“-Regelung – ausweisen müsste. In derartigen Fällen ist für das Eigenkapital, das nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten aufzuteilen ist, nicht auf das Kernkapital des ausländischen Kreditinstituts abzustellen, sondern auf das konsolidierte Kernkapital der ausländischen Kreditinstitutsgruppe, zu der das ausländische Kreditinstitut gehört. Für die Bestimmung des Anteils der inländischen Bankbetriebsstätte an diesem Kapital ist die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Bankbetriebsstätte zur Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der ausländischen Kreditinstitutsgruppe ins Verhältnis zu setzen. Da es sich insgesamt um eine konsolidierte Betrachtung handelt, regelt Satz 2, dass die gruppeninternen Risiken außer Ansatz bleiben.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass § 12 Absatz 6 entsprechend anzuwenden ist, allerdings unter Hinweis auf das inländische Bankenaufsichtsrecht. Denn im Rahmen der Faktoren, die steuerlich Grund für eine Änderung des Dotationskapitals inländischer Bankbetriebsstätten während des laufenden Geschäftsjahres sein können, ist ggf. auch das inländische Bankenaufsichtsrecht für inländische Kreditinstitute von Bedeutung, das nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für inländische Bankbetriebsstätten zu berücksichtigen ist. Auf die Beschränkung der

Änderungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung nach § 1 Absatz 1 AStG wird hingewiesen.

Satz 2

Satz 2 regelt die sinngemäße Anwendung von § 12 auf inländische Bankbetriebsstätten, da § 20 nur ergänzend besondere Regelungen vor allem im Hinblick auf das Bankenaufsichtsrecht enthält. Hinzuweisen ist insbesondere auf die Vereinfachungsregelungen des § 12 Absatz 2 Satz 2 (Berechnung des Eigenkapitals des Unternehmens) und § 12 Absatz 3 Satz 2 (Berechnung der Quote der Betriebsstätte), die auch für die Berechnung des Dotationskapitals inländischer Bankbetriebsstätten entsprechend anzuwenden sind, um die Berechnungen nach Möglichkeit zu vereinfachen (siehe auch Begründung zu Absatz 1 Satz 1).

Zu Absatz 6

Nach Absatz 6 gelten die Absätze 1 bis 5, die ausdrücklich auf das Bankenaufsichtsrecht abstellen, nicht für ausländische Finanzdienstleistungsinstitute und ihre inländischen Betriebsstätten, wenn keine bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen zu erfüllen sind.

Zu § 21

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 bestimmt (ähnlich wie § 13 für ausländische Betriebsstätten allgemein), dass für ausländische Bankbetriebsstätten die Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten anzuwenden ist, die als Untergrenze für die Kapitalausstattung inländischer Bankbetriebsstätten schon in § 20 Absatz 2 Satz 2 genannt worden ist (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 112 ff. – „Quasi Thin Capitalisation Approach“). Durch die Anwendung dieser Methode wird vermieden, dass die ausländische Bankbetriebsstätte eines inländischen Kreditinstituts zu Lasten der deutschen Besteuerung ein – gemessen an der Gesamtausstattung des inländischen Kreditinstituts – zu hohes Dotationskapital ausweist. Satz 1 nimmt Bezug auf Besonderheiten, die die Sonderregelung für Bankbetriebsstätten

erforderlich machen. Denn meist bestehen im Ausland bankenaufsichtsrechtliche Vorschriften, die eine Mindestkapitalausstattung vorsehen. Diese Vorschriften sind für die Besteuerung aus Gründen des Fremdvergleichsgrundsatzes und zur Vermeidung von internationalen Besteuerungskonflikten sowie aus Vereinfachungs- und Gleichbehandlungsgründen so weit wie möglich zu berücksichtigen. Denn diese Mindestanforderungen gelten für alle im ausländischen Staat tätigen Kreditinstitute. Das gilt, auch wenn die Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten international nicht als eigenständige, dem Fremdvergleichsgrundsatz vollumfänglich entsprechende Methode anerkannt ist (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 113). Eine Mindestdotationskapital der ausländischen Bankbetriebsstätte, die den Kapitalanforderungen des ausländischen Aufsichtsrechts für selbständige Kreditinstitute entspricht, ist in den Grenzen der Absätze 2 Satz 2 und 3 Satz 2 anzuerkennen.

Satz 2

Satz 2 verpflichtet das inländische Kreditinstitut, den Nachweis für das Dotationskapital, das für die ausländische Bankbetriebsstätte angesetzt wird, und für die Notwendigkeit des entsprechenden Ansatzes zu erbringen. Denn dies sind Nachweise, auf die das inländische Kreditinstitut – anders als die Finanzverwaltung – Zugriff hat.

Zu Absatz 2

Satz 1

Um flexible Lösungen zu ermöglichen und um gleichzeitig zu vermeiden, dass für die ausländische Bankbetriebsstätte im Einzelfall ein unangemessen niedriges Dotationskapital angesetzt wird, das für den Staat, in dem die Bankbetriebsstätte liegt, nicht akzeptabel wäre, enthält Satz 1 eine Öffnungsklausel. Dies ist sachgerecht, weil die Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten nicht als eigenständige, dem Fremdvergleichsgrundsatz vollumfänglich entsprechende Methode anerkannt ist (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Tz. 113). Für eine Abweichung von § 21 Absatz 1 ist es erforderlich, jeden höheren Ansatz von Dotationskapital zu begründen, um ein zu hohes Dotationskapital für die ausländische Bankbetriebsstätte zu vermeiden. Das höhere Dotationskapital muss zu einem Ergebnis der Bankbetriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall betriebswirtschaftlich besser entspricht.

Satz 2

Satz 2 regelt, dass, soweit für eine ausländische Bankbetriebsstätte ein höheres Dotationskapital angesetzt werden soll, als es nach der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten vorgesehen ist, Dotationskapital höchstens in der Höhe angesetzt werden darf, wie es der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten nach § 20 Absatz 1 Satz 1 entspricht. Durch diese Regelung wird verhindert, dass für die ausländische Bankbetriebsstätte ein unangemessen hohes Dotationskapital berücksichtigt wird. Insofern wird die Öffnungsklausel nach Satz 1 sachgerecht begrenzt.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 geht auf einen im Einzelfall denkbaren Konflikt ein, der entstehen kann, wenn das ausländische Bankenaufsichtsrecht zwingend eine höhere Dotation verlangt, als dies die Öffnungsklausel des Absatzes 2 höchstens zulässt. Bestehen solche bankenaufsichtsrechtlichen Vorschriften im Ausland, so ist ein Dotationskapital, das die Obergrenze des Absatzes 2 Satz 2 überschreitet, eine der generellen Voraussetzungen dafür, dass die ausländische Bankbetriebsstätte auf dem ausländischen Markt tätig wird. Diese Voraussetzung ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. In diesem Fall kann sogar ein Betrag angesetzt werden, der den Betrag, der sich nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten nach Absatz 2 Satz 2 ergibt, überschreitet, wenn dadurch ein internationaler Steuerkonflikt vermieden wird.

Satz 2

Nach Satz 2 muss dem übrigen Unternehmen allerdings rechnerisch nach Abzug des Kapitals der ausländischen Bankbetriebsstätte mindestens ein Eigenkapital verbleiben, das nach den Kriterien des inländischen Bankenaufsichtsrechts für das übrige Unternehmen, wäre es ein selbständiges Kreditinstitut, ausreichen würde. Ist das nicht der Fall, so ist eine Erhöhung des Dotationskapitals der ausländischen Bankbetriebsstätte nur bis zu dieser Grenze möglich. Denn sonst entspräche die Kapitalausstattung für das übrige Unternehmen, wäre es ein selbständiges Kreditinstitut, nicht den bankenaufsichtsrechtlichen Vorgaben.

Zu Absatz 4

Absatz 4 regelt zwei Fallgruppen, die im Zusammenhang mit der Anwendung von „Waiver“-Regelungen auftreten können:

- Die erste Fallgruppe betrifft Fälle, in denen ein inländisches Kreditinstitut, zu dem eine ausländische Bankbetriebsstätte gehört, Teil einer inländischen Kreditinstitutsguppe ist, auf die § 2a KWG angewendet wird.
- Die zweite Fallgruppe betrifft Fälle, in denen auf ein inländisches Kreditinstitut, zu dem eine ausländische Bankbetriebsstätte gehört, eine Regelung angewendet wird, die Artikel 7 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 entspricht, weil das inländische Kreditinstitut Teil einer ausländischen Kreditinstitutsguppe eines Staates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ist.

In beiden Fallgruppen kann Folge sein, dass das inländische Kreditinstitut – isoliert betrachtet – über ein geringeres Kernkapital verfügt, als es nach bankenaufsichtsrechtlichen Grundsätzen für die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge erforderlich wäre (Unterkapitalisierung), wenn die Bestimmungen einer Regelung eines anderen Staates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums („Waiver“), die Artikel 7 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 entspricht, nicht anwendbar wären. Verfügt das inländische Kreditinstitut wegen einer „Waiver“-Regelung nur über ein geringes Kernkapital und macht das inländische Kreditinstitut (oder eine ausländische Finanzverwaltung) geltend, dass für die ausländische Bankbetriebsstätte dieses Kreditinstituts ein Mindestdotationskapital für Bankbetriebsstätten entsprechend Absatz 1 Satz 1 zu berücksichtigen ist, ergeben sich Besteuerungskonflikte, wenn nach Zuordnung dieses Mindestkapitals bankenaufsichtsrechtlich kein ausreichendes Kernkapital für das übrige Unternehmen, wäre es selbständig, verbleibt. Denn Kernkapital muss nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für das übrige Unternehmen mindestens in Höhe des Betrages zur Verfügung stehen, den das übrige Unternehmen, wäre es ein selbständiges Kreditinstitut, bankenaufsichtsrechtlich nachweisen müsste, um in Deutschland Bankgeschäfte tätigen zu können. Eine Unterkapitalisierung des inländischen Kreditinstituts, die auf Grund der Entscheidung der Gesellschafter, die „Waiver“-Regelung anzuwenden, eintreten kann, kann zu schwer lösbaren internationalen Besteuerungskonflikten führen.

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass § 13 Absatz 5 entsprechend anzuwenden ist, allerdings unter Hinweis auf das ausländische Bankenaufsichtsrecht. Im Rahmen der Faktoren, die steuerlich Grund für eine Änderung des Dotationskapitals ausländischer Bankbetriebsstätten während des laufenden Geschäftsjahres sein können, ist ggf. auch das ausländische Bankenaufsichtsrecht für ausländische Kreditinstitute von Bedeutung, das nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für ausländische Bankbetriebsstätten zu berücksichtigen ist. Auf die Beschränkung der Änderungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung nach § 1 Absatz 1 AStG wird hingewiesen.

Satz 2

Satz 2 regelt die sinngemäße Anwendung von § 13 auf ausländische Bankbetriebsstätten, da § 21 nur ergänzend besondere Regelungen vor allem im Hinblick auf das Bankenaufsichtsrecht enthält.

Zu Absatz 6

Nach Absatz 6 gelten die Absätze 1 bis 5, die ausdrücklich auf das Bankenaufsichtsrecht abstellen, nicht für ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut und seine ausländischen Betriebsstätten, wenn das inländische Finanzdienstleistungsinstitut keine bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen erfüllen muss.

Zu § 22

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 verweist für die Zuordnung von Finanzinstrumenten auf die Vorschrift für Vermögenswerte von Kreditinstituten in § 19, die grundsätzlich auch im Bereich des globalen Handels mit Finanzinstrumenten anzuwenden ist. Ergänzend kommt über die Regelung des § 18 auch die Anwendung der allgemeinen Vorschriften des Abschnitts 1 Unterabschnitt 2 in

Betracht. § 22 ist insofern eine Spezialvorschrift zu § 19, so wie § 19 eine Spezialvorschrift für Abschnitt 1 Unterabschnitt 2 ist. Satz 1 enthält die allgemeine Definition für den „globalen Handel mit Finanzinstrumenten“ (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Tz. 7 – „Global Trading“).

Satz 2

Satz 2 enthält zur Illustration eine beispielhafte, nichtabschließende Aufzählung von Geschäftsaktivitäten, die unter den Begriff „globaler Handel mit Finanzinstrumenten“ fallen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Tz. 7). Zur weiteren Klarstellung wird auch auf innerstaatliche Rechtsgrundlagen Bezug genommen.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 lässt für den globalen Handel mit Finanzinstrumenten eine anteilige Aufteilung der steuerlich realisierten und nichtrealisierten Ergebnisse nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel zu, wenn die unternehmerischen Risikoübernahmefunktionen bezogen auf verschiedene Finanzinstrumente über ein „globales Buch“ in mehreren Bankbetriebsstätten ausgeübt werden. Denn Finanzinstrumente im globalen Handel, die über ein globales Buch gehandelt werden, auf das häufig mehrere Bankbetriebsstätten in verschiedenen Ländern abwechselnd oder gleichzeitig Zugriff haben, lassen sich meist nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand einzeln bestimmten Bankbetriebsstätten zuordnen, da in diesem Bereich häufig Funktionsaufteilungen vorkommen, die oft komplex ausgestaltet sind (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Tz. 206). Da es im Bereich des globalen Handels meist unmöglich ist, präzise zwischen steuerlich realisierten und nichtrealisierten Ergebnissen zu unterscheiden, muss sich die anteilige Aufteilung auf beides beziehen.

Satz 2

Satz 2 lässt zur Erleichterung der Handhabung eine Buchung der Finanzinstrumente (Vermögenswerte) zu, die von der anteiligen Aufteilung der Einkünfte abweicht, wenn die anteilige Zuordnung der Chancen und Risiken für die Zuordnung des jeweiligen Dotationskapitals berücksichtigt und das Ergebnis der betreffenden Bankbetriebsstätten nicht beeinflusst wird. Denn häufig ist in einem Kreditinstitut eine Bankbetriebsstätte bestimmt, in

der aus Vereinfachungsgründen zentral die Buchungen für den globalen Handel durchgeführt werden („Booking Location“, siehe z. B. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Tz. 201 und Tz. 215). Durch Satz 2 werden die Anforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes ausreichend zur Geltung gebracht. Die Erleichterungen stehen unter dem Vorbehalt, dass die Handhabung transparent und konsistent in den Hilfs- und Nebenrechnungen der betreffenden Bankbetriebsstätte dargestellt wird.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält eine widerlegbare Vermutung, dass in Fällen des globalen Handels mit Finanzinstrumenten vorrangig die Restgewinnaufteilungsmethode (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.121 ff. – „Residual Profit Split“) anzuwenden ist, weil diese Methode am besten geeignet ist, den funktionalen Verhältnissen im globalen Handel gerecht zu werden. Andere Methoden sind anwendbar, wenn sie zu einem Ergebnis der beteiligten Bankbetriebsstätten führen, das im Einzelfall dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Zu § 23

§ 23 definiert den Begriff „Versicherungsbetriebsstätte“. Abschnitt 3 ist speziell auf Betriebsstätten anzuwenden, die das Versicherungsgeschäft betreiben. Der Begriff „Versicherungsgeschäft“ ist gesetzlich nicht definiert. Man versteht darunter üblicherweise Geschäfte, bei denen gegen Prämienzahlung für den Fall eines ungewissen Ereignisses bestimmte Leistungen versprochen werden, wobei das übernommene Risiko auf eine Vielzahl von Personen verteilt wird. Der Risikoübernahme liegt eine auf dem Gesetz der großen Zahlen beruhende Kalkulation zugrunde (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 5). Abschnitt 3 ist speziell auf Betriebsstätten von Versicherungsunternehmen anzuwenden, die das Versicherungsgeschäft betreiben (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 1). Werden von einer Versicherungsbetriebsstätte auch andere Geschäftstätigkeiten ausgeübt oder sind für Versicherungsbetriebsstätten im Abschnitt 3 (§§ 23 bis 29) keine besonderen Regelungen getroffen worden, sind die allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 17 anzuwenden.

Zu § 24

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 regelt speziell für Versicherungsbetriebsstätten die Grundsätze für die Zuordnung von Vermögenswerten, die durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entstehen. Die für die Zuordnung entscheidenden Personalfunktionen werden im Zusammenhang mit Versicherungsbetriebsstätten (ebenso wie bei den Bankbetriebsstätten) als „unternehmerische Risikoübernahmefunktionen“ (OECD: „Key Entrepreneurial Risk Taking Functions“ oder „KERT Functions“) bezeichnet. Insofern weicht die Terminologie international für Versicherungsbetriebsstätten (ebenso wie für Bankbetriebsstätten) von der allgemeinen Terminologie in § 2 Absatz 4 („maßgebliche Personalfunktionen“ – OECD: „Significant People Functions“) ab. Nach Auffassung der OECD erfordert die Zuordnung eines Vermögenswerts im Versicherungsbereich (ebenso wie für Kreditinstitute) in jedem Fall – anders als für andere Betriebsstätten (siehe § 10 Absatz 1 und 2) – die Zuordnung sämtlicher mit dem Vermögenswert zusammenhängender Chancen und Risiken, d. h. sowohl der Chancen und Risiken des Vermögenswerts selbst als auch der Chancen und Risiken der unternehmerischen Verwendung des Vermögenswerts.

Satz 2

Satz 2 definiert die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für Versicherungsunternehmen. Versicherungsunternehmen haben im Regelfall eine einzige unternehmerische Risikoübernahmefunktion, nämlich die Übernahme des Versicherungsrisikos (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 69). Für die Übernahme des Versicherungsrisikos ist in erster Linie die Personalfunktion des Zeichnungsprozesses (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 94) entscheidend. Dementsprechend bestimmt Satz 2, dass die Personalfunktion des Zeichnungsprozesses, durch die die mit den Vermögenswerten verbundenen Chancen und Risiken für das Versicherungsunternehmen entstehen, die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für Versicherungsunternehmen ist. Zu Inhalt und Umfang der Personalfunktion des Zeichnungsprozesses („Underwriting“) siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 34. Die mit einem Versicherungsvertrag verbundenen Chancen und Risiken beinhalten insbesondere die versicherungstechnischen Risiken. Die Übernahme des versicherungstechnischen Risikos erfordert

Kapital, das in Vermögenswerten angelegt wird. Insoweit ist es sachgerecht, diese Vermögenswerte auf Grundlage der abgeschlossenen Versicherungsverträge zuzuordnen.

Satz 3

Satz 3 benennt, welche Personalfunktionen Bestandteil des Zeichnungsprozesses sind (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 34 und 35). Die in Satz 3 genannten Bestandteile des Zeichnungsprozesses werden in ihrer Bedeutung, zusammen mit Fragen der Abgrenzung der genannten Personalfunktionen, in einem BMF-Schreiben näher erläutert.

Zu Absatz 2

Absatz 2 stellt klar, dass die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in einer Versicherungsbetriebsstätte nicht nur über die Zuordnung der Vermögenswerte, sondern auch die Zuordnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie die Zuordnung der Chancen und Risiken entscheidet, die mit dem Versicherungsvertrag im Zusammenhang stehen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 73). Dies stellt sicher, dass eine Trennung von Versicherungsvertrag einerseits, von den Vermögenswerten, den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie den Chancen und Risiken andererseits, vermieden wird.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 regelt die Fälle, in denen Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses hinsichtlich eines Versicherungsvertrags auf Grund einer Funktionsaufteilung in zwei oder mehr Versicherungsbetriebsstätten ausgeübt werden. Für die Zuordnung ist entscheidend, welcher Personalfunktion des Zeichnungsprozesses (bis zum Abschluss des Versicherungsvertrags), die in einer Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird, die größte Bedeutung zukommt. Hierzu ist es von besonderer Bedeutung, die Personalfunktionen zu identifizieren, die eine aktive unternehmerische Entscheidung für die Übernahme des Versicherungsrisikos erfordern (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 94). Eine solche aktive unternehmerische Entscheidung kann auch in der Entscheidung bestehen, bestimmte Funktionen auszugliedern und anschließend zu kontrollieren. Diese Regelung vermeidet willkürliche oder zufällige Entscheidungen. Die jeweilige Bedeutung der einzelnen

Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses kann nach den Umständen des Einzelfalls unterschiedlich sein (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 48 ff. und 69).

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass – in den Fällen von Satz 1 – bei Versicherungsunternehmen nur die im Hinblick auf einen Versicherungsvertrag in einer Versicherungsbetriebsstätte ausgeübte Personalfunktion des Zeichnungsprozesses mit der größten Bedeutung die unternehmerische Risikoübernahmefunktion ist.

Satz 3

Satz 3 stellt für die Zuordnung darauf ab, in welcher Versicherungsbetriebsstätte bis zum Abschluss des Versicherungsvertrags die unternehmerische Risikoübernahmefunktion ausgeübt wurde, da dies der sachgerechte Anknüpfungspunkt für die Zuordnung ist. Personalfunktionen, die nach Abschluss des Versicherungsvertrags ausgeübt werden, haben dagegen im Regelfall keinen Einfluss auf die Zuordnung.

Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält eine widerlegbare Vermutung, dass im Rückversicherungsgeschäft die Personalfunktion der Risikoklassifizierung und Risikoauswahl maßgeblich und deshalb potentiell als unternehmerische Risikoübernahmefunktion anzusehen ist, weil dieser Personalfunktion im Allgemeinen die größte Bedeutung zukommt. Wie der Begriff „Versicherungsgeschäft“ ist auch der Begriff „Rückversicherungsgeschäft“ im deutschen Recht nicht definiert. Unter „Rückversicherungsgeschäft“ wird üblicherweise die Versicherung der von einem Versicherungsunternehmen übernommenen Gefahren verstanden, d. h. Rückversicherungsgeschäfte sind Versicherungsgeschäfte, mit denen versicherte Risiken von einem Versicherungsunternehmen auf ein anderes Versicherungsunternehmen übertragen werden (zu den Arten des Rückversicherungsgeschäfts siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 21).

Zu Absatz 5

Satz 1

Satz 1 regelt für den Fall, dass das ausländische Versicherungsunternehmen im Inland eine Niederlassung gemäß den versicherungsaufsichtsrechtlichen Regelungen in den §§ 106, 110a, 121h bzw. 121i VAG begründet hat, die Vermutung, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Sinne der Absätze 1 bis 4 hinsichtlich derjenigen Versicherungsverträge, die durch die Niederlassung abgeschlossen wurden, in der Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Versicherungsaufsichtsrechtlich gilt:

- Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums können im Inland das Versicherungsgeschäft im Dienstleistungsverkehr oder durch eine Niederlassung ausüben (§ 110a Absatz 1 VAG bzw. für Rückversicherungsunternehmen § 121h Absatz 1 VAG);
- Erstversicherungsunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat können das Versicherungsgeschäft nur durch eine Niederlassung ausüben (§ 106 Absatz 2 Satz 1 VAG);
- Rückversicherungsunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat dürfen das Versicherungsgeschäft im Inland durch eine Niederlassung oder unter bestimmten Voraussetzungen auch von ihrem Sitz aus betreiben (§ 121i Absatz 1 Satz 3 VAG).

Nach § 106 Absatz 3 Satz 3 VAG gilt ein inländischer Hauptbevollmächtigter insbesondere als ermächtigt, für die Niederlassung (Versicherungsbetriebsstätte) eines ausländischen Versicherungsunternehmens Versicherungsverträge mit Versicherungsnehmern im Geltungsbereich des VAG abzuschließen. Für Niederlassungen ausländischer Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums folgt dies aus Artikel 145 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II). Demnach ist der Hauptbevollmächtigte der Niederlassung mit ausreichender Vollmacht zu versehen, um das Versicherungsunternehmen Verpflichtungen gegenüber Dritten gegenüber einzugehen und um es bei Verwaltungsbehörden und vor den Gerichten des Mitgliedstaats der Zweigniederlassung zu vertreten. Eine Niederlassung ist ein Mittelpunkt geschäftlicher Tätigkeit des Versicherungsunternehmens, d. h., eine Niederlassung

- tritt auf Dauer als Außenstelle des Versicherungsunternehmens hervor,
- hat eine Geschäftsführung und
- ist sachlich so ausgestattet, dass sie in der genannten Weise Versicherungsgeschäfte mit Dritten betreiben kann.

Die Unterschiede zwischen der Ausübung des Versicherungsgeschäfts im freien Dienstleistungsverkehr einerseits und der Ausübung des Versicherungsgeschäfts mittels einer Niederlassung andererseits (siehe auch Mitteilung der Kommission 2000/C 43/03 vom 16. Februar 2000 zu Abgrenzungsfragen zwischen Dienstleistungsfreiheit und Niederlassungsrecht in den Versicherungsrichtlinien) begründen die Vermutung, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in den Fällen, in denen eine Niederlassung besteht, in dieser Niederlassung durch den Hauptbevollmächtigten eigenverantwortlich ausgeübt wird.

Satz 2

Satz 2 regelt die Voraussetzungen, unter denen die Vermutung des Satzes 1 widerlegt werden kann. Dazu hat das ausländische Versicherungsunternehmen nachzuweisen, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für den Abschluss eines Versicherungsvertrags, der unter Beteiligung der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zu Stande kam, trotzdem tatsächlich nicht in der inländischen Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Vor dem Hintergrund, dass die Ausübung des Versicherungsgeschäfts mittels einer Niederlassung das Vorhandensein eines Mittelpunkts der geschäftlichen Tätigkeit erfordert, bedeutet dies, dass das ausländische Versicherungsunternehmen nachweist, welche Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses mit Bezug zum Versicherungsvertrag einerseits in der inländischen Versicherungsbetriebsstätte und welche andererseits im übrigen Versicherungsunternehmen ausgeübt werden. Weiterhin hat das ausländische Versicherungsunternehmen nachzuweisen,

1. dass den in der Versicherungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses – entsprechend Absatz 2 – nicht die größte Bedeutung für den Abschluss des Versicherungsvertrags zukommt,
2. dass die Ausgliederung der Ausübung einer Personalfunktion des Zeichnungsprozesses aus der Versicherungsbetriebsstätte nicht auf Grund einer aktiven unternehmerischen Entscheidung des Hauptbevollmächtigten erfolgt ist und im Folgenden auch nicht vom Hauptbevollmächtigten kontrolliert wurde und
3. wo stattdessen von wem die entsprechende unternehmerische Risikoübernahmefunktion ausgeübt wurde.

Außerdem hat das ausländische Versicherungsunternehmen nachzuweisen, dass es den Sachverhalt, der der Finanzbehörde vorgetragen wird, übereinstimmend sowohl der Deutschen Versicherungsaufsichtsbehörde als auch der ausländischen Versicherungsaufsichtsbehörde mitgeteilt hat. Dieses Verlangen ist sachgerecht, um – unabhängig von den

jeweiligen Rechtsfolgen – einen übereinstimmenden Sachverhalt für die steuerrechtliche und die versicherungsaufsichtsrechtliche Behandlung sicherzustellen.

Zu Absatz 6

Satz 1

Satz 1 regelt, dass es für die Zuordnung eines Versicherungsvertrags zu einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte eines inländischen Versicherungsunternehmens nicht vorrangig auf die Bestellung eines ausländischen Hauptbevollmächtigten oder eines sonstigen ausländischen Bevollmächtigten, der einem Hauptbevollmächtigten im Sinne des § 106 Absatz 3 VAG vergleichbar ist, ankommt. In diesen Fällen ist vielmehr entscheidend, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion tatsächlich und nachweislich in der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Es ist also nicht entscheidend, dass

- ein inländisches Versicherungsunternehmen, das in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums das Versicherungsgeschäft durch eine Niederlassung (Versicherungsbetriebsstätte) betreibt, nach § 13b VAG für die ausländische Niederlassung einen Hauptbevollmächtigten zu bestellen hat, und
- es auch für eine Niederlassung in einem Drittstaat auf Grund dortiger versicherungsaufsichtlicher Vorgaben notwendig sein kann, einen Bevollmächtigten zu bestellen, der einem Hauptbevollmächtigten im Sinne des § 106 Absatz 3 VAG vergleichbar ist.

Satz 2

Nach Satz 2 reicht es für die Zuordnung eines Versicherungsvertrags nicht aus, dass in einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte eines inländischen Versicherungsunternehmens lediglich die Personalfunktionen ausgeübt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos im Sinne von Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 stehen, da dies eine bloß formale Aktivität sein kann, z. B. lediglich eine rechtsförmliche Unterschrift. Werden über eine bloß formale Aktivität hinaus keine weiteren Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses, d. h. keine Personalfunktionen im Sinne von Absatz 1 Satz 3 Nummer 1 bis 4, in der Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt, muss für eine Zuordnung des Versicherungsvertrages zur ausländischen Versicherungsbetriebsstätte dort zusätzlich eine der folgenden Personalfunktionen, die nicht zum Zeichnungsprozess gehören, ausgeübt werden:

1. „Produktmanagement und Produktentwicklung“ (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 26 bis 28),
2. „Verkauf und Marketing“ (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 29 bis 33) oder
3. „Risikomanagement und Rückversicherung“ (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 38 bis 41).

Kommt der Ausübung der Personalfunktion in einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos im Sinne von Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 steht, ggf. mit anderen Personalfunktionen die überwiegende Bedeutung zu, folgt daraus, dass dieser ausländischen Versicherungsbetriebsstätte insgesamt die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für den Versicherungsvertrag zuzuerkennen ist.

Zu Absatz 7

Absatz 7 bestimmt, dass § 19 Absatz 5 für Versicherungsbetriebsstätten sinngemäß anzuwenden ist mit der Folge, dass entsprechend § 16 Absatz 2 für unterstützende Personalfunktionen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden und nicht in der Versicherungsbetriebsstätte, der der Versicherungsvertrag nach den Absätzen 1 bis 6 zuzuordnen ist, ein Verrechnungspreis anzusetzen ist, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 219). Zu den Personalfunktionen, die vergütungspflichtig sein können, gehören

- Personalfunktionen, die der Sache nach zur unternehmerischen Risikoübernahmefunktion gehören können, aber in einer Betriebsstätte des Versicherungsunternehmens ausgeübt werden, der die unternehmerische Risikoübernahmefunktion nicht zuzuordnen ist,
- Personalfunktionen, die der Verwaltung des Versicherungsvertrags nach dessen Abschluss dienen, sowie
- andere unterstützende Personalfunktionen, insbesondere die Vertragsverwaltung und die Schadensbearbeitung

(siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 42 und 43).

Zu § 25

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 setzt zur Bestimmung des Dotationskapitals, das einer inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen ist, bei den Vermögenswerten (Kapitalanlagen) an, die insgesamt der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals des ausländischen Versicherungsunternehmens dienen. Eine unmittelbare Zuordnung des erforderlichen Dotationskapitals zur inländischen Versicherungsbetriebsstätte eines ausländischen Versicherungsunternehmens ist nicht praktikabel, da international erhebliche Unterschiede bezüglich der Zulässigkeit von versicherungstechnischen Rückstellungen einerseits und der Notwendigkeit eines versicherungsaufsichtsrechtlichen Mindestkapitals andererseits bestehen. Die Summe aus versicherungstechnischen Rückstellungen und Mindesteigenkapital ist dagegen international vergleichbar, auch wenn sie sich je nach Staat unterschiedlich zusammensetzt (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 75). Vor diesem Hintergrund regelt Satz 1, dass der inländischen Versicherungsbetriebsstätte ein Anteil an den Vermögenswerten (Kapitalanlagen) des ausländischen Versicherungsunternehmens zuzuordnen ist, die der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals des ausländischen Versicherungsunternehmens dienen. Für die Berechnung sind Werte zugrunde zu legen, wie sie in der Handelsbilanz des ausländischen Versicherungsunternehmens enthalten sind.

Satz 2

Als Aufteilungsschlüssel für die Vermögenswerte (Kapitalanlagen) auf die Versicherungsbetriebsstätte und das übrige Unternehmen bestimmt Satz 2 das Verhältnis der versicherungstechnischen Rückstellungen für Versicherungsverträge, die der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind, zu den in der Bilanz des ausländischen Versicherungsunternehmens insgesamt ausgewiesenen versicherungstechnischen Rückstellungen (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 147). Dies ist einerseits ein objektiver Maßstab für die zuzuordnenden Risiken und entspricht andererseits dem international üblichen Vorgehen. Der Umfang der zuzuordnenden Risiken ist ausschlaggebend für den anzuerkennenden verhältnismäßigen Kapitalbedarf der Versicherungsbetriebsstätte. Es ist notwendig, für die Aufteilung auf die Bilanz des ausländischen Versicherungsunternehmens abzustellen, weil nur dort einheitlich für alle

Versicherungsverträge des Unternehmens Rückstellungen gebildet werden, die das versicherungstechnische Risiko aus den Versicherungsverträgen substantiell abbilden.

Zu Absatz 2

Satz 1

Ausgehend von den der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerten (Kapitalanlagen) regelt Satz 1, in welcher Höhe der Versicherungsbetriebsstätte Dotationskapital zuzuordnen ist. Für die Berechnung sind für die Versicherungsverträge, die der Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind, die versicherungstechnischen Rückstellungen und die aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten wie für ein selbständiges Versicherungsunternehmens nach deutschem Handelsrecht zu bestimmen. Satz 1 verweist insoweit auf die Bestimmungen des HGB und der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung. Das der Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital errechnet sich dadurch, dass von den nach Absatz 1 zugeordneten Vermögenswerten die versicherungstechnischen Rückstellungen und die aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten abgezogen werden („modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten“). Dieses Verfahren entspricht im Grundsatz der funktions- und risikogewichteten Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten (§ 20) und für Betriebsstätten allgemein (§ 12), die in der Verordnung generell als „Kapitalaufteilungsmethode“ bezeichnet wird. Allerdings ist das Berechnungsverfahren für Versicherungsbetriebsstätten anders strukturiert, weshalb die Methode als „modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten“ bezeichnet wird. Durch die Anwendung dieser Methode wird vermieden, dass eine inländische Versicherungsbetriebsstätte eines ausländischen Versicherungsunternehmens zu Lasten der deutschen Besteuerung ein – gemessen an der Gesamtausstattung des Unternehmens – zu geringes Dotationskapital ausweist.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass das Ergebnis der Berechnung nach Satz 1 das Dotationskapital ist, das der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen ist, und definiert die Berechnung nach den Absätzen 1 und 2 als modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel, wenn auf Grund der Funktions- und Risikostruktur der inländischen Versicherungsbetriebsstätte ein geringeres Dotationskapital zu einem Ergebnis der inländischen Versicherungsbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einzelfall besser entspricht. Die Voraussetzungen sind nachzuweisen. Die Öffnungsklausel ist erforderlich, weil international neben der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten grundsätzlich auch die Mindestkapitalausstattungs- methode für Versicherungsbetriebsstätten (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 153 ff.: „Thin Capitalisation / Adjusted Regulatory Minimum Approach“) für die Zuordnung von Dotationskapital von Bedeutung sein kann. Ob ein entsprechender Fall vorliegt, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Andere Aufteilungsschlüssel sind nicht anzuwenden, zumal dagegen auch international Bedenken bestehen (siehe OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 149, 150).

Satz 2

Satz 2 regelt eine Untergrenze für die Anwendung der Öffnungsklausel. Demnach darf das Mindesteigenkapital, das ein selbständiges Versicherungsunternehmen in der Situation der Versicherungsbetriebsstätte im Inland versicherungsaufsichtsrechtlich ausweisen müsste, durch die inländische Versicherungsbetriebsstätte nicht unterschritten werden. Ein unabhängiges Versicherungsunternehmen könnte ohne ein solches Mindestkapital in Deutschland kein Versicherungsgeschäft betreiben. Satz 2 sichert insoweit die Gleichbehandlung von Versicherungsbetriebsstätten und selbständigen Versicherungsunternehmen im Inland.

Zu Absatz 4

Entsprechend der Systematik für die Bestimmung des Dotationskapitals für inländische Versicherungsbetriebsstätten (siehe Absatz 1 und 2) regelt Absatz 4, dass jede abweichende Zuordnung von Dotationskapital auch eine Anpassung der nach Absatz 1 zuzuordnenden Vermögenswerte erfordert.

Zu Absatz 5Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass § 12 Absatz 6 entsprechend anzuwenden ist. Allerdings gilt die Besonderheit, dass im Rahmen der Faktoren, die als Grund für eine Änderung des Dotationskapitals während des laufenden Geschäftsjahres in Betracht zu ziehen sind, steuerlich ggf. auch das inländische Versicherungsaufsichtsrecht von Bedeutung ist, das nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für die inländische Versicherungsbetriebsstätte zu berücksichtigen ist. Auf die Beschränkung der Änderungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung nach § 1 Absatz 1 AStG wird hingewiesen.

Satz 2

Satz 2 regelt die sinngemäße Anwendung von § 12 auf inländische Versicherungsbetriebsstätten, soweit die Absätze 1 bis 4 keine besondere Regelung enthalten. Dies gilt insbesondere für die Regelung des § 12 Absatz 5.

Zu § 26**Zu Absatz 1**Satz 1

Um eine Überdotierung ausländischer Versicherungsbetriebsstätten eines inländischen Versicherungsunternehmens zu vermeiden, regelt Satz 1, dass ausländischen Versicherungsbetriebsstätten nur Dotationskapital zuzuordnen ist, soweit dies nach § 13 Absatz 1 Satz 1 notwendig ist. Allerdings führen zwingende Regelungen zur Mindestkapitalausstattung nach ausländischem Versicherungsaufsichtsrecht, die für die ausländische Versicherungsbetriebsstätte anzuwenden wären, wenn sie ein selbständiges Versicherungsunternehmen wäre, und die auch eingehalten werden, dazu, dass ein höheres Dotationskapital als nach § 13 Absatz 1 Satz 1 anzusetzen ist. Die Zuordnung dieses höheren Dotationskapitals ist anzuerkennen, denn eine den Mindestanforderungen entsprechende Dotation ist – dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend – eine notwendige Voraussetzung dafür, in dem betreffenden Staat Versicherungsgeschäfte zu tätigen, und gilt für alle im ausländischen Staat tätige Versicherungsunternehmen.

Satz 2

Satz 2 verpflichtet das inländische Versicherungsunternehmen, die erforderlichen Nachweise für die Anwendung der in Satz 1 genannten höheren Zuordnung von Dotationskapital zu erbringen, damit die Voraussetzungen leicht durch die Finanzverwaltung überprüft werden können.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 enthält eine Öffnungsklausel, die den Ansatz eines Dotationskapitals für eine ausländische Versicherungsbetriebsstätte erlaubt, das über die aufsichtsrechtliche Mindestkapitalausstattung nach Absatz 1 hinausgeht. Dies ist sachgerecht, soweit das höhere Dotationskapital zu einem Ergebnis der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte führt, das den von ihr ausgeübten Personalfunktionen, den ihr zugeordneten Vermögenswerten sowie den ihr zugeordneten Chancen und Risiken im Verhältnis zum übrigen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Satz 2

Satz 2 regelt eine Obergrenze für die Anwendung der Öffnungsklausel des Satzes 1. Demnach darf das Dotationskapital den Betrag nicht übersteigen, der sich bei Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten im Sinne des § 25 Absatz 1 und 2 ergibt, um eine Überdotierung der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte im Verhältnis zum übrigen Unternehmen zu vermeiden.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 regelt Sonderfälle, in denen einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte über die Obergrenze des Absatzes 2 Satz 2 hinaus berechtigterweise Dotationskapital zugeordnet werden darf. Dies ist der Fall, wenn die Überschreitung nachweislich darauf beruht, dass das inländische Versicherungsunternehmen den Regelungen des ausländischen Versicherungsaufsichtsrechts zur Mindestkapitalausstattung folgt. In diesen Fällen ist die entsprechende

Dotierung eine der Bedingungen dafür, dass ein unabhängiges Versicherungsunternehmen überhaupt in dem betreffenden Land Versicherungsgeschäfte tätigen kann. Daher ist eine solche Dotierung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anzuerkennen und keine Berichtigung des Dotationskapitals vorzunehmen.

Satz 2

Nach Satz 2 gilt die in Satz 1 geregelte Ausnahme jedoch nicht, soweit dem übrigen Unternehmen nach Abzug der Dotierung für die ausländische Versicherungsbetriebsstätte weniger Kapital verbleibt, als erforderlich wäre, um die Kapitalerfordernisse für das übrige Unternehmen nach den Grundsätzen des inländischen Versicherungsaufsichtsrechts zu erfüllen. Diese Regelung ist erforderlich, um sicherzustellen, dass es auf Grund der Dotierung der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte rechnerisch zu keiner Unterkapitalisierung des übrigen Unternehmens kommt.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass § 13 Absatz 5 entsprechend anzuwenden ist. Allerdings gilt die Besonderheit, dass im Rahmen der Faktoren, die als Grund für eine Änderung des Dotationskapitals während des laufenden Geschäftsjahres in Betracht zu ziehen sind, steuerlich ggf. auch das ausländische Versicherungsaufsichtsrecht von Bedeutung ist, das nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für die ausländische Versicherungsbetriebsstätte zu berücksichtigen ist. Auf die Beschränkung der Änderungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung nach § 1 Absatz 1 AStG wird hingewiesen.

Satz 2

Satz 2 regelt die sinngemäße Anwendung von § 13 auf ausländische Versicherungsbetriebsstätten, soweit die Absätze 1 bis 3 keine besondere Regelung enthalten. Dies gilt insbesondere für die Regelung des § 13 Absatz 4.

Zu § 27

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt, dass Einkünfte (Einnahmen abzüglich der im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben) aus identifizierbaren Vermögenswerten (Kapitalanlagen), die einer Versicherungsbetriebsstätte direkt zugeordnet werden können, weil sie der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen, der aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten oder des Dotationskapitals dienen, dieser Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind. Dies ist insbesondere dann möglich, wenn die Vermögenswerte (Kapitalanlagen) in einer aus handelsrechtlichen oder aufsichtsrechtlichen Gründen für die Versicherungsbetriebsstätte erstellten Bilanz ausgewiesen sind. Insofern besteht ein unmittelbarer Bezug der Einkünfte zur Geschäftstätigkeit der Versicherungsbetriebsstätte. Für die direkte Zuordnung kommt es nicht darauf an, ob ein Vermögenswert der Bedeckung eines oder mehrerer der in den Nummern 1 bis 3 genannten Zwecke dient.

Zu Absatz 2

Ist eine direkte Zuordnung von Vermögenswerten und von entsprechenden Kapitalerträgen zu einer Versicherungsbetriebsstätte nicht möglich, z. B. weil von der Versicherungsbetriebsstätte direkt gar keine bzw. keine ausreichenden Vermögenswerte gehalten wurden, regelt Absatz 2, dass – ggf. ergänzend zur direkten Zuordnung nach Absatz 1 – eine indirekte Zuordnung von Kapitaleinkünften durchzuführen ist, um zu einem konsistenten Ergebnis zu kommen, das dem Ergebnis eines selbständigen Versicherungsunternehmens entspricht. Absatz 2 regelt auch, dass für die indirekte Zuordnung von Kapitaleinkünften auf die durchschnittliche Kapitalanlagerendite des Versicherungsunternehmens abzustellen ist. Die durchschnittliche Kapitalanlagerendite ist ein Prozentwert, der im Rechnungsabschluss jedes Versicherungsunternehmens ausgewiesen wird. Der Wert ist ein Nettowert, der die Erträge und Aufwendungen aus Kapitalanlagen berücksichtigt, einschließlich der direkten und indirekten Kosten der Kapitalanlageverwaltung. Die durchschnittliche Kapitalanlagerendite führt zu einer sachgerechten, pauschalen Zuordnung der Einkünfte aus Vermögenswerten zur Versicherungsbetriebsstätte, ohne dass es einer aufwendigen Untergliederung (z. B. in Zinsen, Dividenden, Mieten) bedarf.

Zu § 28

§ 28 regelt, dass eine „Rückversicherung innerhalb eines Unternehmens“ („Internal Reinsurance“), d. h. zwischen einer Versicherungsbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen, nicht als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung („Dealing“) anzuerkennen ist. Hintergrund ist, dass die Ausübung einer Personalfunktion, die darüber entscheidet, ob ein Versicherungsvertrag innerhalb eines Unternehmens rückversichert werden soll, keine unternehmerische Risikoübernahmefunktion („Key Entrepreneurial Risk Taking Function“ oder „KERT Function“) ist, die es rechtfertigt, einen Versicherungsvertrag dem Teil des Unternehmens zuzuordnen, der diese Personalfunktion ausübt (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Tz. 179). Grund ist, dass eine „Rückversicherung innerhalb des Unternehmens“ insgesamt nicht zu einer Veränderung der Risikostruktur des Versicherungsunternehmens führt. Eine Anerkennung derartiger „Rückversicherungen innerhalb des Unternehmens“ in Deutschland entgegen dem OECD-Konsens würde international zu Besteuerungskonflikten mit anderen Staaten führen. In diesen Konflikten könnte eine deutsche Position für die Anerkennung solcher anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen kaum erfolgreich verteidigt werden, da sie im Widerspruch zur OECD-Position steht, der Deutschland offiziell nicht widersprochen hat.

Zu § 29

Da Pensionsfonds im Sinne des § 112 VAG sowie Versicherungs-Zweckgesellschaften im Sinne des § 121g VAG Geschäfte betreiben, die wirtschaftlich mit dem Versicherungsgeschäft vergleichbar sind, regelt § 29, dass die Vorschriften für Versicherungsbetriebsstätten (§§ 23 bis 28) sinngemäß auch auf entsprechende Geschäfte der Betriebsstätten von Pensionsfonds und Versicherungs-Zweckgesellschaften anzuwenden sind.

Zu § 30**Satz 1**

Satz 1 definiert den Begriff „Bau- und Montagebetriebsstätte“. Darunter fallen Betriebsstätten,

- die zur Durchführung eines einzelnen Bau- und Montagevertrags entstehen und
- die nach Abschluss dieses Vertrages enden.

Ob eine Betriebsstätte entsteht, richtet sich nach § 12 Satz 2 Nummer 8 AO und dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (siehe Artikel 5 Absatz 3 OECD-Musterabkommen). Bau- und Montagebetriebsstätten im Sinne dieser Definition weisen vor allem die Besonderheit auf, dass sie von vornherein zeitlich begrenzt sind und ihnen im Regelfall keine bzw. nur wenige Geschäftsbeziehungen zuzuordnen sind, außer der Geschäftsbeziehung zum übrigen Unternehmen (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, §§ 16, 32 und 33). Diese Besonderheit rechtfertigt eine besondere Regelung für Bau- und Montagebetriebsstätten, obwohl die OECD im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 keinen eigenen Teil für Bau- und Montagebetriebsstätten vorgesehen hat. Satz 1 regelt, dass die allgemeinen Vorschriften des Abschnitts 1 auf Bau- und Montagebetriebsstätten anzuwenden sind, es sei denn, Abschnitt 4 enthält besondere Regelungen. Übt eine Bau- und Montagebetriebsstätte auch eine andere Geschäftstätigkeit aus, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Erledigung des Bau- und Montagevertrags steht, sind ihre Einkünfte aus der anderen Geschäftstätigkeit nach den allgemeinen Regeln der §§ 1 bis 17 zu ermitteln.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass jedes Unternehmen, zu dem eine Bau- und Montagebetriebsstätte gehört, ein Bau- und Montageunternehmen ist, unabhängig davon, ob die Bau- und Montagebetriebsstätte einen wesentlichen Teil oder den Hauptteil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens ausmacht. Dadurch wird für die folgenden Regelungen terminologisch Klarheit geschaffen.

Zu § 31

Zu Absatz 1

Satz 1

Nach Satz 1 gilt die Nutzung durch eine Bau- und Montagebetriebsstätte abweichend von § 5 Absatz 1 Satz 1 nur dann als maßgebliche Personalfunktion, wenn zusätzlich zur Nutzung des materiellen Wirtschaftsguts auch eine der in Satz 1 genannten Personalfunktionen durch die Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt wird. Die von § 5 Absatz 1 Satz 1 abweichende Regelung beruht auf der Besonderheit von Bau- und Montagebetriebsstätten im Sinne des § 30, der nur Einzelprojektbetriebsstätten erfasst. In diesen

Fällen kommt es – anders als sonst üblich – häufig nicht zu einer Anschaffung von materiellen Wirtschaftsgütern auf Grund von Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte und zu keiner dauerhaften Nutzung (ggf. bis zum Verbrauch) durch die Bau- und Montagebetriebsstätte. Beschränken sich deshalb die Aktivitäten einer Bau- und Montagebetriebsstätte darauf, ein materielles Wirtschaftsgut lediglich zu nutzen, so ist dieses im Regelfall vom übrigen Unternehmen angeschafft oder hergestellt worden, der Einsatz auf der Baustelle oder Montage erfolgt auf Grund von Entscheidungen, die durch Personalfunktionen des übrigen Unternehmens getroffen werden. Deshalb ist die Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts zur Bau- und Montagebetriebsstätte nur sachgerecht, wenn sie die in Satz 1 genannten Personalfunktionen ausübt.

Satz 2

Satz 2 sieht eine Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zur Bau- und Montagebetriebsstätte nur dann vor, wenn die Bedeutung der in Satz 1 genannten Personalfunktionen, die in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt werden, gegenüber der Bedeutung der Personalfunktionen, die im Hinblick auf das materielle Wirtschaftsgut im übrigen Unternehmen ausgeübt werden, eindeutig überwiegt. Da die Nutzung des materiellen Wirtschaftsguts durch die Bau- und Montagebetriebsstätte nur zur Erfüllung ihrer „Dienstleistung“ gegenüber dem übrigen Unternehmen dient, kommt der bloßen Nutzung für die Zuordnung im Regelfall keine entscheidende Bedeutung zu.

Zu Absatz 2

Ist ein materielles Wirtschaftsgut nach Absatz 1 der Bau- und Montagebetriebsstätte, die es nutzt, nicht zuzuordnen, so ist das Wirtschaftsgut nach Absatz 2 dem übrigen Unternehmen zuzuordnen, da dort die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird. Das materielle Wirtschaftsgut gilt als vom übrigen Unternehmen für die Bau- und Montagetätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich „beigestellt“, da das übrige Unternehmen ein eigenes Interesse an der Beistellung hat, um die Erledigung des ihm zuzuordnenden Bau- und Montagevertrags zu ermöglichen oder zu fördern. Da in den Fällen der Beistellung die ursprüngliche Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts im Regelfall nicht geändert wird, findet keine „Entstrickung“ im Sinne des § 4 Absatz 3 Satz 3 und 4 EStG statt, obwohl die Bau- und Montagebetriebsstätte das Wirtschaftsgut im Ausland nutzt.

Absatz 3

Nach Absatz 3 gelten in Bau- und Montagefällen die Grundsätze des Absatzes 1 für die Zuordnung von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken entsprechend, da sich insofern vergleichbare Situationen ergeben.

Absatz 4

Satz 1

Satz 1 enthält für die Zuordnung des Bau- und Montagevertrags (z. B. Werkvertrag oder Projektvertrag mit verschiedenen Leistungselementen wie Planung, Konstruktion, Materiallieferung, Montage, Bau- bzw. Montageüberwachung, Schulung) die Grundregelung, dass der Bau- und Montagevertrag dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist, schon weil die Bau- und Montagebetriebsstätte zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses im Regelfall des § 30 noch nicht bestand. Der Vertrag muss demnach auf Personalfunktionen des übrigen Unternehmens beruhen.

Satz 2

Satz 2 enthält zwei Ausnahmen, in denen ein Bau- und Montagevertrag abweichend von Satz 1 der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen ist mit der Folge, dass dann im Hinblick auf das betreffende Projekt die Bau- und Montagebetriebsstätte als das eigentliche Bau- und Montageunternehmen gilt und das übrige Unternehmen ggf. als Dienstleister:

- Nummer 1 sieht eine abweichende Zuordnung vor, wenn die bedeutsamsten Beiträge zur Wertschöpfung, die für die Erfüllung des Bau- und Montagevertrages notwendig sind, durch Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte erbracht werden. Dies rechtfertigt eine Zuordnung des Vertrages zur Bau- und Montagebetriebsstätte.
- Nummer 2 sieht die Zuordnung zur Bau- und Montagebetriebsstätte vor, wenn auf Grundlage des verwirklichten Sachverhalts aus funktionalen Gründen davon auszugehen ist, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte den Vertrag vom übrigen Unternehmen übernommen hätte, wenn sie ein selbständiges Bau- und Montageunternehmen wäre.

In beiden Fällen ist davon auszugehen, dass das Bau- und Montageunternehmen den von ihm abgeschlossenen Bau- und Montagevertrag an die Bau- und Montagebetriebsstätte im Sinne des § 16 „veräußert“, wofür nach § 16 Absatz 2 ein angemessener Verrechnungspreis anzusetzen ist.

Zu § 32

Absatz 1

Satz 1

Satz 1 stellt die widerlegbare Vermutung auf, dass die Funktionalität einer Bau- und Montagebetriebsstätte dazu führt, dass diese Betriebsstätte lediglich eine unterstützende Personalfunktion für das übrige Unternehmen erbringt, damit die Verpflichtungen des Bau- und Montageunternehmens aus dem Bau- und Montagevertrag gegenüber dem Auftraggeber erfüllt werden. Deshalb liegt eine „Dienstleistung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung) der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem Bau- und Montageunternehmen vor. Dies legt im Regelfall bereits die Definition des § 30 nahe.

Satz 2

Satz 2 bestimmt, dass der Verrechnungspreis für die anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die die Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen erbringt („Dienstleistung“), im Regelfall durch eine kostenorientierte Verrechnungsmethode zu bestimmen ist, wenn die erbrachte Dienstleistung eine Routinetätigkeit ist. Zu den kostenorientierten Verrechnungsmethoden gehören insbesondere die Kostenaufschlagsmethode (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.39 ff.) und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, wenn ihre Anwendung sich an den Kosten orientiert (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.92 ff.). Von einer Routinetätigkeit ist auszugehen, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte lediglich die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbringt, auch wenn dies technisch schwierig und anspruchsvoll ist. Satz 2 ist im Regelfall anzuwenden, wenn die Auftragsakquisition und die Planung vom übrigen Unternehmen durchgeführt wird, das auch über die immateriellen Werte verfügt, die zur Erledigung des Auftrags erforderlich sind.

Satz 3

Satz 3 regelt, dass für die Anwendung einer kostenorientierten Verrechnungsmethode auf die Bau- und Montagebetriebsstätte zur Kostenbasis vor allem auch die Personalkosten gehören, die unmittelbar durch die eigenen Personalfunktionen der Bau- und Montage-

betriebsstätte verursacht werden (z. B. eigene Montage­­tätigkeit, Bauüberwachung, Integration von Subunternehmern usw.). Denn diese Kosten sind als „originäre“ Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte anzusehen. Als unmittelbare Kosten gelten die Vollkosten für die Personalfunktionen, die der Bau- und Montagebetriebsstätte nach § 4 zuzuordnen sind. Soweit darüber hinaus durch die Ausübung von Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte selbst unmittelbar weitere Kosten verursacht werden (z. B. eigene Materialbeschaffung im Staat, in dem die Bau- und Montagebetriebsstätte liegt, eigenständige Einschaltung von Subunternehmern usw.), gehören auch diese Kosten zur maßgeblichen Kostenbasis. Nicht zur Kostenbasis der Bau- und Montagebetriebsstätte gehören dagegen Kosten, die dadurch entstehen, dass es auf Grund von eigenen Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte zu Fehlmaßnahmen kommt oder dass die Bau- und Montagebetriebsstätte eigene Fehler beseitigt, da diese Kosten nicht erforderlich sind. In solchen Fällen kann eine Bau- und Montagebetriebsstätte, die Routine­­tätigkeiten ausübt, auch Verluste erzielen. Nicht zu berücksichtigen sind ferner Kosten, die (nur mittelbar im Hinblick auf den Bau- und Montagevertrag) durch Personalfunktionen entstehen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden.

Absatz 2

Absatz 2 regelt Fälle, in denen mehrere Leistungsbündel (z. B. unterschiedliche Gewerke, Bauüberwachung usw.) Gegenstand der Tätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte sind. In diesen Fällen ist eine einheitliche Verrechnung durchzuführen, es sei denn, dass die entsprechenden Einzelvergütungen oder Vergütungsteile sich hinsichtlich ihrer Bemessung erheblich voneinander unterscheiden und gesondert zu berechnen sind, um ein Ergebnis zu erzielen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Absatz 3

Satz 1

Satz 1 regelt, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte in den Fällen des § 32 hinsichtlich der Abrechnung und Verrechnung ihrer Leistungen wie ein unabhängiger Subunternehmer zu behandeln ist, d. h., dass im Regelfall nach Erbringung der Leistung oder Teilleistung ein entsprechender fiktiver Anspruch auf die angemessene Vergütung zu berücksichtigen ist. Das gilt auch dann, wenn das Bau- und Montageunternehmen seinerseits seinen Gewinn aus der erbrachten Leistung gegenüber dem Auftraggeber erst mit der Abnahme oder Teilabnahme realisiert.

Satz 2

Satz 2 enthält eine Öffnungsklausel, um zu einer Verrechnung zu kommen, wie sie im konkreten Fall zwischen voneinander unabhängigen Bau- und Montageunternehmen erfolgt wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).

Absatz 4

Absatz 4 regelt, dass Leistungen, die im übrigen Unternehmen zur Erledigung des Bau- und Montagevertrags erbracht werden, als eigenständige Leistungsbeiträge gelten, deren Empfänger nicht die Bau- und Montagebetriebsstätte ist. Dies ist sachgerecht, da derartige Dienstleistungen im Regelfall im eigenen Interesse des übrigen Unternehmens, dem der Bau- und Montagevertrag mit dem Auftraggeber zuzuordnen ist, erbracht werden. Solche Dienstleistungen gelten allenfalls als beigestellt, wenn sie durch Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte veranlasst sind.

Zu § 33

Zu Absatz 1

Absatz 1 eröffnet die Möglichkeit, unter den dort alternativ genannten Voraussetzungen abweichend von § 32 die Verrechnungspreise im Verhältnis der Bau- und Montagebetriebsstätte zum übrigen Unternehmen nicht nach einer einseitigen kostenorientierten Methode zu bestimmen, sondern nach einer zweiseitigen Gewinnaufteilungsmethode. Die allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.108 ff.) müssen vorliegen. Insbesondere müssen der Bau- und Montagebetriebsstätte einerseits und dem übrigen Unternehmen andererseits auf Grund der jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen in vergleichbarem Umfang Chancen und Risiken zuzuordnen sein, sonst ist die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden in diesen Fällen nicht gerechtfertigt.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 regelt, dass sich in den Fällen des Absatzes 1 der Aufteilungsschlüssel für die Gewinnaufteilungsmethode nach den jeweils für das Gesamtprojekt geleisteten Beiträgen richtet. Dies ist die einfachste Art, einen Aufteilungsschlüssel zu ermitteln, da zumindest die laufenden Kosten häufig projektbezogen in den Kostenrechnungen des Bau- und Montageunternehmens erfasst sind.

Satz 2

Satz 2 bestimmt, dass sich der Umfang der geleisteten Beiträge im Regelfall anhand der Kosten ergibt, die jeweils in der Bau- und Montagebetriebsstätte und im übrigen Unternehmen durch die dort jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen verursacht worden sind. Die Erbringung von Routinefunktionen vermittelt demnach keine Beteiligung am Ergebnis aus dem Bau- und Montagevertrag, da diese Personalfunktionen im Regelfall keinen vergleichbaren Wertschöpfungsbeitrag erbringen.

Satz 3

Da für die Erfüllung des Bauauftrags auch die teilweise zeitlich weit zurückliegenden Kosten für die erforderliche Forschung und Entwicklung von großer Bedeutung sein können, sind nach Satz 3 auch diese Forschungs- und Entwicklungskosten in angemessenem Umfang für die Bestimmung des Aufteilungsschlüssels heranzuziehen. Dies gilt auch für einen angemessenen Anteil an den vergeblichen Akquisitionskosten für andere Bau- und Montageverträge, die sonst – entgegen dem Fremdvergleichsgrundsatz – einseitig allein vom übrigen Unternehmen zu tragen wären.

Satz 4

Satz 4 enthält eine Öffnungsklausel für eine abweichende Aufteilung des Ergebnisses aus dem Bau- und Montagevertrag (z. B. die Restgewinnaufteilungsmethode oder die Anwendung eines von Absatz 2 abweichenden Aufteilungsschlüssels), wenn die andere Aufteilung zu einem Ergebnis der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das im Einzelfall dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Zu § 34**Zu Absatz 1**

Absatz 1 erlaubt es den betroffenen Bau- und Montageunternehmen, das Ergebnis einer Bau- und Montagebetriebsstätte im Sinne des § 30 bis zu ihrer Beendigung nach den bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätzen zu ermitteln, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte schon vor dem 1. Januar 2013 bestand. Durch diese Übergangsregelung wird es den Bau- und Montageunternehmen ermöglicht, eine ggf. kostspielige Umstellung zu vermeiden, die die Kalkulation in Frage stellen kann.

Zu Absatz 2

Unter bestimmten Voraussetzungen können die bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätze, ungeachtet § 1 Absatz 5 AStG, auch auf Bau- und Montagebetriebsstätten angewendet werden, die erst in den Jahren 2013 und 2014 begründet werden. Absatz 2 nennt dafür zwei Voraussetzungen, die beide nebeneinander vorliegen müssen:

1. Das Bau- und Montageunternehmen muss nachweisen, dass es für die Kalkulation des Bau- und Montagevertrags von den steuerlichen Grundsätzen ausgegangen ist, die die Finanzverwaltung bisher anerkannt hat.
2. Das Bau- und Montageunternehmen muss glaubhaft machen, dass die neuen Regelungen seiner bisherigen Kalkulation die Grundlage entziehen.

Liegen beide Voraussetzungen vor, so kann es bei der bisherigen Handhabung durch das Bau- und Montageunternehmen bleiben, um zu vermeiden, den ursprünglichen wirtschaftlichen Planungen steuerlich in späteren Jahren die Basis zu entziehen, und um Umstellungsprobleme so gering wie möglich zu halten.

Zu § 35**Satz 1**

Satz 1 definiert den Begriff „Förderbetriebsstätte“. Darunter fallen Betriebsstätten, die zur Förderung von Bodenschätzen entstehen und nach Abschluss der Fördertätigkeit enden. Die Entstehung oder Beendigung einer Förderbetriebsstätte richtet sich nach § 12 AO bzw. den

anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen. Satz 1 regelt weiterhin, dass die allgemeinen Vorschriften des Abschnitts 1 auf Förderbetriebsstätten anzuwenden sind, es sei denn Abschnitt 5 enthält besondere Vorschriften. Übt eine Förderbetriebsstätte auch eine andere Geschäftstätigkeit aus, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer Förderfähigkeit steht, so sind ihre Einkünfte aus der anderen Geschäftstätigkeit nach den allgemeinen Regeln der §§ 1 bis 17 zu ermitteln. Für Förderbetriebsstätten gelten aber international Besonderheiten, da die Staaten, in denen solche Betriebsstätten liegen, häufig besondere Besteuerungsregelungen geschaffen haben. Um internationale Besteuerungskonflikte nach Möglichkeit zu vermeiden, ist ein eigener Abschnitt für Förderbetriebsstätten erforderlich, obwohl die OECD nichts Entsprechendes in ihrem Betriebsstättenbericht 2010 vorgesehen hat.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass jedes Unternehmen, zu dem eine Förderbetriebsstätte gehört, ein Bergbauunternehmen bzw. ein Erdöl- oder Erdgasunternehmen im Sinne dieser Verordnung ist, unabhängig davon, ob die Explorationstätigkeit einen wesentlichen Teil oder den Hauptteil der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens ausmacht. Dadurch wird für die folgenden Regelungen terminologisch Klarheit geschaffen.

Absatz 2

Absatz 2 definiert, was unter dem Begriff „Explorationsrecht“ zu verstehen ist. Der Begriff umfasst sowohl Rechte, die zur Suche von Bodenschätzen berechtigen, als auch Rechte, die die Förderung von Bodenschätzen erlauben.

Zu § 36

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 geht davon aus, dass im Regelfall ein Explorationsrecht, das Gegenstand der Geschäftstätigkeit der Förderbetriebsstätte ist, zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung nicht der Förderbetriebsstätte zugeordnet werden kann, da dieses Explorationsrecht vom Bergbauunternehmen oder vom Erdöl- oder Erdgasunternehmen zu einem

Zeitpunkt angeschafft wird, zu dem die Förderbetriebsstätte noch nicht besteht. Beschränken sich die späteren Aktivitäten der Förderbetriebsstätte darauf, das Explorationsrecht lediglich zur Förderung zu nutzen, ohne den Vertrieb der gewonnenen Bodenschätze und deren Verwertung durch eine eigene maßgebliche Personalfunktion der Förderbetriebsstätte durchzuführen, stellt die Nutzung des Explorationsrechts allein nicht die maßgebliche Personalfunktion für dessen Zuordnung dar. Deshalb ist Voraussetzung dafür, der Förderbetriebsstätte das Explorationsrecht zuzuordnen, dass sie die in Satz 1 genannten Personalfunktionen ausübt.

Satz 2

Satz 2 sieht nur dann eine Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte vor, wenn die Bedeutung der in Satz 1 genannten Personalfunktionen, die in der Förderbetriebsstätte ausgeübt werden, gegenüber der Bedeutung der betreffenden Personalfunktionen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden, eindeutig überwiegt. Da die Nutzung des Explorationsrechts durch die Förderbetriebsstätte nur der Erfüllung ihrer „Dienstleistung“ gegenüber dem übrigen Unternehmen dient, kommt der Nutzung für die Zuordnung letztlich keine entscheidende Bedeutung zu.

Zu Absatz 2

Nach Absatz 2 ist das Explorationsrecht dem übrigen Unternehmen zuzuordnen, wenn es der Förderbetriebsstätte nicht nach Absatz 1 zugeordnet werden kann. Das Explorationsrecht gilt als vom übrigen Unternehmen für die Dienstleistung der Förderbetriebsstätte unentgeltlich „beigestellt“, denn das übrige Unternehmen hat ein eigenes Interesse an der Beistellung, um aus der Ausbeutung des ihm zuzuordnenden Explorationsrechts selbst Nutzen zu ziehen. Da in den Fällen der Beistellung die ursprüngliche Zuordnung des Explorationsrechts zum Bergbauunternehmen oder zum Erdöl- oder Erdgasunternehmen, in dem die maßgebliche Personalfunktion für den Erwerb ausgeübt wurde, nicht geändert wird, findet keine „Entstrickung“ im Sinne des § 4 Absatz 3 Sätze 3 und 4 EStG statt.

Zu Absatz 3

Satz 1

Wegen der Besonderheiten der internationalen Besteuerung von Förderbetriebsstätten enthält Satz 1 eine Regelung, die es der deutschen Finanzverwaltung erlaubt, der Zuordnung durch den Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, zu folgen und von der grundsätzlich durchzuführenden Zuordnung nach Absatz 2 abzuweichen. Voraussetzung dafür ist, dass das Unternehmen die entsprechende Zuordnung durch den Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, nachweist, z. B. durch ein „Production Sharing Agreement“ zwischen dem Unternehmen und dem Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt. Auf dieser Grundlage ist es möglich, sonst oft kaum lösbare internationale Besteuerungskonflikte zu vermeiden und Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmen zu schaffen.

Satz 2

Satz 2 regelt, dass die Zuordnung nach Satz 1 in den Folgejahren unabhängig von den sonstigen Zuordnungsregeln beizubehalten ist, solange der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, bei der Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte bleibt. Dadurch können auch in den folgenden Jahren Besteuerungskonflikte vermieden werden. Diese entstehen sonst in dem Jahr, in dem die deutsche Finanzverwaltung die Zuordnung des Explorationsrechts entgegen der Zuordnung des Staates, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, ändert.

Zu Absatz 4

Satz 1

Nach Satz 1 ist im Regelfall des Absatzes 2 für die Zuordnung aller anderen Vermögenswerte § 31 Absatz 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden. Denn die Geschäftstätigkeit einer Förderbetriebsstätte ist als risikoarme Dienstleistung für das übrige Unternehmen anzusehen, vor allem wenn der Förderbetriebsstätte wegen der Beistellung des Explorationsrechts durch das übrige Unternehmen nach Absatz 2 keine besonders werthaltigen Vermögenswerte zuzuordnen sind. Die Geschäftstätigkeit der Förderbetriebsstätte ist insoweit als „Dienstleistung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, § 16) gegenüber dem übrigen Unternehmen mit dem Regelfall der Geschäftstätigkeit einer Bau- und Montagebetriebsstätte vergleichbar (siehe auch § 32 Absatz 1).

Satz 2

Satz 2 regelt abweichend von Satz 1, dass die allgemeinen Zuordnungsvorschriften (§§ 5 bis 8) anzuwenden sind, wenn die Förderbetriebsstätte nach Absatz 3 als Unternehmen mit werthaltigen Vermögenswerten (Explorationsrecht) und eigenen erheblichen Risiken (Förderrisiko) anzusehen ist.

Zu § 37

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 stellt die widerlegbare Vermutung auf, dass die anzunehmende schuldrechtliche Beziehung zwischen der Förderbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen als eine unterstützende Personalfunktion („Dienstleistung“) anzusehen ist. Dies ist auf Grund der Funktionalität der Förderbetriebsstätte im Bergbauunternehmen oder im Erdöl- oder Erdgasunternehmen sachgerecht, denn die Aktivitäten der Förderbetriebsstätte beschränken sich im Regelfall auf die Gewinnung der Bodenschätze, während alle übrigen Geschäftstätigkeiten im übrigen Unternehmen ausgeübt werden.

Satz 2

Nach Satz 2 ist der Verrechnungspreis für die „Dienstleistung“ der Förderbetriebsstätte im Regelfall nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen, wenn die Förderbetriebsstätte eine Routinetätigkeit ausübt. Zu den kostenorientierten Verrechnungspreismethoden gehören

1. die Kostenaufschlagsmethode (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.39 ff.) und
2. die kostenorientierte geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 2.92 ff.).

Von einer Routinetätigkeit ist auszugehen, wenn die Förderbetriebsstätte lediglich die eigentliche Fördertätigkeit und ggf. damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Tätigkeiten durchführt, auch wenn diese Tätigkeiten technisch schwierig und anspruchsvoll sind. Satz 2 ist im Regelfall anzuwenden, wenn der Erwerb des Explorationsrechts und die Planung der Exploration auf Grund von Personalfunktionen erfolgt, die im übrigen

Unternehmen durchgeführt werden und das übrige Unternehmen auch über die immateriellen Werte verfügt, die zur Durchführung der Exploration erforderlich sind.

Satz 3

Satz 3 regelt, dass für die Anwendung einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode auf die Förderbetriebsstätte vor allem auch die Personalkosten, die unmittelbar durch die eigenen Personalfunktionen der Förderbetriebsstätte verursacht werden, zur Kostenbasis gehören, da diese Kosten als „originäre“ Kosten der Förderbetriebsstätte anzusehen sind. Als unmittelbare Kosten gelten die Vollkosten für die Personalfunktionen, die der Förderbetriebsstätte nach § 4 zuzuordnen sind. Soweit durch die Ausübung von Personalfunktionen der Förderbetriebsstätte selbst weitere Kosten verursacht werden (z. B. eigene Materialbeschaffung, Einschaltung von Subunternehmern usw.), gehören auch diese Kosten zur maßgeblichen Kostenbasis. Nicht zur Kostenbasis der Förderbetriebsstätte gehören dagegen Kosten, die dadurch entstehen, dass es auf Grund von eigenen Personalfunktionen zu Fehlmaßnahmen kommt oder dass die Förderbetriebsstätte eigene Fehler beseitigt. In solchen Fällen kann eine Förderbetriebsstätte, die Routinetätigkeiten ausübt, auch Verluste erzielen. Nicht zu berücksichtigen sind ferner Kosten, die (nur mittelbar im Hinblick auf die Exploration) durch Personalfunktionen entstehen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden.

Zu Absatz 2

Satz 1

Satz 1 stellt unter Verweis auf die allgemein geltenden Regeln (insbesondere § 16 Absatz 1 Nummer 1) fest, dass immer dann, wenn sich auf Grund des § 36 Absatz 3 die Zuordnung des Explorationsrechts ändert, die Voraussetzungen für eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung („Veräußerung“) vorliegen. Dies ist vor allem der Fall, wenn das Explorationsrecht, das bisher dem Bergbauunternehmen oder dem Erdöl- oder Erdgasunternehmen zuzuordnen war, ab Aufnahme der Fördertätigkeit der Förderbetriebsstätte zuzuordnen ist (siehe § 36 Absatz 3 Satz 1).

Satz 2

Nach Satz 2 ist für die „Veräußerung“ der Verrechnungspreis („Kaufpreis“) so zu bestimmen, wie ihn unabhängige Unternehmen vereinbaren würden. Ist – wie im Regelfall – der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden (§ 1 Absatz 3 Satz 5 ff. AStG), sind die Ertragsaussichten aus der Ausbeutung des Explorationsrechts, jeweils aus Sicht der Förderbetriebsstätte und aus Sicht des übrigen Unternehmens entscheidend (fiktive Vertragspartner). Der Betrag, der sich nach Satz 2 ergibt, ist die Obergrenze, auch wenn der Betrag, der sich rechnerisch nach Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 ergibt, höher wäre.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 ist wegen der Besonderheiten der internationalen Besteuerung von Förderbetriebsstätten notwendig. Unter anderem führen diese Besonderheiten in vielen Fällen dazu, dass der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, nicht bereit ist, das Explorationsrecht nach der Aufnahme der Fördertätigkeit weiterhin dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Vielmehr geht er im Regelfall davon aus, dass das Explorationsrecht der Förderbetriebsstätte zuzuordnen ist (siehe § 36 Absatz 3), so dass eine „Veräußerung“ (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, § 16) vorliegt, für die ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis anzusetzen wäre. Der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, ist im Regelfall auch nicht bereit, die Gewinnaussichten, die hinsichtlich der fündigen Exploration bestehen, beim Übergang („Verkauf“) des Explorationsrechts angemessen zu berücksichtigen. Deshalb ermöglicht es Satz 1 dem Bergbauunternehmen oder dem Erdöl- oder Erdgasunternehmen, einen geringeren Verrechnungspreis für das Explorationsrecht anzusetzen.

Satz 2

Nach Satz 2 ist es Voraussetzung für den Ansatz eines niedrigeren Verrechnungspreises als nach § 16, dass das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen

- nachweist, dass durch den niedrigeren Ansatz nach Satz 1 internationale Besteuerungskonflikte vermieden werden, und
- den geminderten Verrechnungspreis so ansetzt, dass jedenfalls die Aufwendungen ersetzt werden, die im Hinblick auf das Explorationsrecht bis zur Aufnahme der

Fördertätigkeit entstanden sind, denn diese Aufwendungen werden vom Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, üblicherweise berücksichtigt.

Zum Nachweis ist die entsprechende Besteuerung bzw. die entsprechende Belastung im Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, zu belegen. Dies kann z. B. auch durch die Vorlage des „Production Sharing Agreement“ erfolgen, das zwischen dem Bergbauunternehmen oder dem Erdöl- oder dem Erdgasunternehmen und dem Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, abgeschlossen wurde. Satz 2 führt nicht dazu, dass die Obergrenze nach § 16 Absatz 2 Satz 1 überschritten wird.

Zu Absatz 4

Satz 1

Satz 1 regelt, dass in den Fällen des § 36 Absatz 3 die Verrechnungspreise und das Ergebnis der Geschäftstätigkeit der Förderbetriebsstätte weiter unter Berücksichtigung des Übergangs des Explorationsrechts zu bestimmen sind, um Besteuerungskonflikte auf Dauer zu vermeiden. Denn der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, geht im Regelfall davon aus, dass das Explorationsrecht auf Dauer der Förderbetriebsstätte zuzuordnen ist. Die Förderbetriebsstätte ist demnach entgegen Absatz 1 nicht als bloßer Dienstleistungserbringer für das übrige Unternehmen anzusehen, sondern übt als „Eigentümer“ des Explorationsrechts fiktiv wesentliche Unternehmensfunktionen aus, die bei der Bemessung der Verrechnungspreise zu berücksichtigen sind.

Satz 2

Satz 2 bestimmt, dass die Einkünfteermittlung für die Förderbetriebsstätte nach Satz 1 beizubehalten ist, solange der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, von der Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte ausgeht und dies bei der Ermittlung der Einkünfte der Förderbetriebsstätte berücksichtigt. Nur auf diese Weise kann dauerhaft eine grundsätzlich unterschiedliche Einkünfteermittlung für die Förderbetriebsstätte (einerseits in Deutschland und andererseits im Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt) vermieden werden. Sonst drohen erhebliche Doppelbesteuerungsrisiken und internationale Steuerstreitigkeiten sowohl für die Bergbauunternehmen und die Erdöl- oder Erdgasunternehmen als auch für die Finanzverwaltung. Für derartige Besteuerungskonflikte erscheinen andere Lösungen kaum durchsetzbar.

Zu § 38**Zu Absatz 1**

Absatz 1 erlaubt es den Bergbauunternehmen und den Erdöl- oder Erdgasunternehmen, die Einkünfte einer Förderbetriebsstätte im Sinne des § 34 bis zu Beendigung der Förderbetriebsstätte nach den bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätzen zu ermitteln, wenn die Förderbetriebsstätte schon vor dem 1. Januar 2013 bestand. Durch diese Übergangsregelung wird es den Unternehmen ermöglicht, die bisherige Besteuerung beizubehalten und Umstellungsschwierigkeiten zu vermeiden.

Zu Absatz 2

Unter bestimmten Voraussetzungen können die bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätze, ungeachtet § 1 Absatz 5 AStG, auch auf Förderbetriebsstätten angewendet werden, für die Explorationsrechte im Jahr 2013 und 2014 angeschafft wurden. Absatz 2 nennt dafür zwei Voraussetzungen, die nebeneinander vorliegen müssen:

1. Das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen muss nachweisen, dass es für seine Kalkulation von den Grundsätzen ausgegangen ist, die die Finanzverwaltung bisher anerkannt hat.
2. Das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen muss glaubhaft machen, dass die neuen Regelungen seiner bisherigen Kalkulation die Grundlage entziehen.

Liegen beide Voraussetzungen vor, kann es bei der bisherigen Handhabung durch das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen bleiben, um zu vermeiden, den ursprünglichen wirtschaftlichen Planungen steuerlich in späteren Jahren die Basis zu entziehen und um Umstellungsprobleme so gering wie möglich zu halten.

Zu § 39**Zu Absatz 1**

Absatz 1 regelt entsprechend § 1 Absatz 5 Satz 5 AStG, dass die vorliegende Rechtsverordnung auch für ständige Vertreter im Sinne des § 13 AO anzuwenden ist. Dies ist sachgerecht, da der ständige Vertreter zwar in § 13 AO gesondert geregelt wird, jedoch auch in den Anwendungsbereich des Artikels 7 des OECD-Musterabkommens fällt, da ein

ständiger Vertreter nach § 13 AO nicht selten als abhängiger Vertreter eine Betriebsstätte (Vertreterbetriebsstätte) entsprechend Artikel 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens begründet. Durch § 39 wird für den internationalen Bereich zu einer Vereinheitlichung beigetragen.

Zu Absatz 2

Handelt es sich beim ständigen Vertreter um ein rechtlich eigenständiges Unternehmen, so werden im Staat der Vertreterbetriebsstätte (entsprechend Artikel 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens) Personalfunktionen vom Personal des ständigen Vertreters für den Vertretenen ausgeübt. Das vertretene Unternehmen hat dort im Regelfall kein eigenes Personal. Deshalb muss nach Absatz 2 die Ausübung von Personalfunktionen durch das Personal des ständigen Vertreters dem vertretenen Unternehmen abweichend von § 2 Absatz 3 zugerechnet werden. Sonst könnten in diesen Fällen dem vertretenen Unternehmen mangels Ausübung von Personalfunktionen durch eigenes Personal im Ausland nach den §§ 5 ff. grundsätzlich weder Vermögenswerte noch Chancen und Risiken noch Geschäftsvorfälle zugeordnet werden, noch könnten für das vertretene Unternehmen Einkünfte entstehen, die durch einen ständigen Vertreter erzielt werden (§ 34d Nummer 2a EStG) oder für die ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 49 Absatz 1 Nummer 2a EStG). Denn in diesen Fällen wird im anderen Staat kein eigenes Personal des Vertretenen im Sinne des § 2 Absatz 3 in der Vertreterbetriebsstätte tätig, die auf Grund des ständigen Vertreters entsteht. In vielen Fällen wird die Zurechnung der Personalfunktionen des Vertreters trotz der Zurechnung der Personalfunktionen des Vertreters zum Vertretenen zu keinem Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte führen, das über das Ergebnis des ständigen Vertreters hinausgeht. Denn der für die Vertreterbetriebsstätte entstehende Ertrag muss im Regelfall vollständig an den Vertreter weitergegeben werden („Null-Summen-Theorie“). Etwas anderes gilt aber insbesondere dann, wenn der ständige Vertreter Risiken verwaltet, die rechtlich allein das vertretene Unternehmen zu tragen hat, d. h., die für die Risiken maßgeblichen Personalfunktionen werden vom ständigen Vertreter ausgeübt, nicht vom vertretenen Unternehmen, während der Vertretene allein das Risiko trägt. In diesen Fällen ist die entsprechende „Risikoprämie“ der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen. Diese Risikoprämie kann entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht dem ständigen Vertreter selbst, der das Risiko zivilrechtlich nicht trägt, zugutekommen. Dem ständigen Vertreter steht nur ein Dienstleistungsentgelt für die Verwaltung der Risiken zu. In diesen Fällen entsteht ein Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte, das von dem des ständigen Vertreters abweicht (siehe auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 230 ff.).

Zu § 40

§ 40 regelt, dass die Rechtsverordnung für alle Fälle der Betriebsstättengewinnaufteilung anzuwenden ist, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. Dadurch wird zuverlässig jede Rückwirkung vermieden. Welche Folgen es hat, dass § 1 Absatz 5 AStG demgegenüber bereits für Wirtschaftsjahre gilt, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen, wird in einem BMF-Schreiben geregelt, um Unsicherheiten zu vermeiden.

Zu § 41

§ 41 regelt das Inkrafttreten der Rechtsverordnung einen Tag nach ihrer Verkündung. Auf die besonderen Übergangsregelungen des § 34 für Bau- und Montagebetriebsstätten und des § 38 für Förderbetriebsstätten wird hingewiesen.

Anlage

Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR-Gesetz:**NKR-Nr. 2682: Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes - Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung**

Der Nationale Normenkontrollrat hat das oben genannte Regelungsvorhaben geprüft.

I. Zusammenfassung

Bürgerinnen und Bürger	Erfüllungsaufwand	Keine Auswirkungen
Wirtschaft	Erfüllungsaufwand	Laut Ressort kommt es tendenziell zu einer Verringerung des Aufwands.
Verwaltung	Erfüllungsaufwand	Keine Auswirkungen
Nach Auffassung des NKR entsteht für alle Branchen Umstellungsaufwand in nicht unerheblicher Höhe. Inwieweit jährlicher Aufwand entsteht, hängt von den jeweiligen Branchen ab und davon, ob es zu einem Anstieg von Doppelbesteuerungen kommt. Vor diesem Hintergrund fordert der NKR das Ressort auf, die Verordnung nach drei Jahren zu evaluieren.		

II. Im Einzelnen

1. Regelungsinhalt

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013 wurde im Bereich des Außensteuerrechts eine Regelung eingeführt, die den Inhalt des OECD Betriebsstättenberichts 2010 in innerstaatliches Recht umsetzt.

Es geht dabei um die steuerliche Gewinnermittlung sowohl von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in Deutschland als auch ausländischer Betriebsstätten deutscher Unternehmen.

Die eingeführte Regelung hat nach Aussage des Ressorts den Zweck, die Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge im Hinblick auf die Einkünfteabgrenzung bzw. Einkünfteaufteilung klar und für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Betriebsstätten) einheitlich zu regeln. Demnach folge Deutschland innerstaatlich den internationalen Bemühungen, die bisher weitgehend uneinheitliche Praxis der internationalen Betriebsstättenbesteuerung auf der Grundlage

eines international anerkannten Standards (Fremdvergleichsgrundsatz) zu vereinheitlichen. Ziel der Verordnung sei vor allem, mehr Transparenz durch eine Verfahrensvereinheitlichung zu erzielen.

Der Fremdvergleichsgrundsatz sei für Betriebsstätten in Art. 7 der OECD Grundsätze bisher nicht eindeutig geregelt. Dies verursache Doppelbesteuerungskonflikte (auch Entstehen sog. „weißer Einkünfte“, die in keinem der betroffenen Ländern versteuert werden). Diese Konflikte sollen künftig verhindert werden. Während ein Doppelbesteuerungsabkommen nur begrenzende Wirkung habe, könne die steuerschaffende Wirkung nur durch das nationale Recht erfolgen.

In der vorliegenden Verordnung soll die gesetzliche Regelung konkretisiert werden. Insbesondere werden geregelt:

- die Art und Weise der Berechnung der Betriebsstätteinkünfte (Hilfs- und Nebenrechnung); in dieser Hilfs- und Nebenrechnung werden vor allem die der Betriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte, ihr Dotationskapital und die übrigen, ihr zuzuordnenden Passiva sowie die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte erfasst;
- unter welchen Umständen anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen, zu dem sie gehört, vorliegen;
- welche Besonderheiten für bestimmte Branchen, insbesondere für Banken, Versicherungen, Bau- und Montageunternehmen zu beachten sind;
- in welchen Fällen zur Vermeidung von Beweisschwierigkeiten von widerlegbaren Vermutungen auszugehen ist; dies ist laut Ressort erforderlich, da eine rechtliche Abgrenzung auf der Basis des Zivil- oder Handelsrechts innerhalb eines Unternehmens nicht möglich ist.

Erfüllungsaufwand

Das Ressort hat dem NKR mitgeteilt, dass Unternehmen bereits bisher die Einkünfte ihrer Betriebsstätten ermittelt haben. Es geht davon aus, dass abhängig von dem Aufwand, mit dem Unternehmen bisher diese Einkünfte ermittelt haben, die neue Regelung im jeweiligen Einzelfall zu einer Reduzierung oder zu einer Erhöhung des Erfüllungsaufwands führen könne. Tendenziell geht das BMF jedoch von einer Reduzierung des Erfüllungsaufwands aus. Auch der Aufwand für die Betriebsprüfung könne für Verwaltung und Unternehmen sogar geringer werden, da künftig ein einheitliches Verfahren gelte.

Auf Nachfrage des NKR zur tendenziellen Einsparung hat das Ressort mitgeteilt, dass seiner Auffassung nach sich das Vorhaben für die betroffenen Branchen wie folgt auswirken könne:

- Für Banken und Versicherungen entstehe geringer Umstellungsaufwand gegenüber dem bereits derzeit praktizierten Verfahren;
- für gewerbliche Betriebe könne der Aufwand gänzlich unterschiedlich ausfallen;
- für Bau- und Montagebetriebe verringere sich tendenziell der Aufwand.

Der NKR hat die betroffenen Branchen zum Erfüllungsaufwand befragt. Die Branchen befürchten insgesamt erhöhten Erfüllungsaufwand durch zusätzlichen Dokumentations- und Nachweisaufwand. Darüber hinaus sehen sie die Gefahr einer Doppelbesteuerung, etwa weil der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, die Gewinnaufteilungsmethode der OECD ablehnt oder sie zwar anwendet, aber anders als Deutschland auslegt.

Die Verbände konnten – wie auch das Ressort – die zu erwartende Höhe des Erfüllungsaufwands nicht abschätzen.

Das BMF hat nach seiner Verbändeanhörung den Entwurf überarbeitet und Vorschläge der Verbände zum Teil aufgegriffen. So wurde zum Beispiel die Anforderung an eine Hilfs- und Nebenrechnung überarbeitet, insbesondere wurde sie für nicht bilanzierende Unternehmen vereinfacht.

Der NKR geht branchenübergreifend von einem einmaligen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft bei der Umstellung auf die neuen Regelungen aus. Er kann zudem nicht ausschließen, dass auch der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft ansteigen wird, da nach Mitteilung der Verbände viele Unternehmen bislang weniger dokumentiert haben als nach dem zukünftigen einheitlichen Standard erforderlich sein wird.

Die Praxis wird zudem zeigen, ob die Zahl der Doppelbesteuerungen ansteigen wird, deren Folgen ggf. im Wege langwieriger Verständigungsverfahren beseitigt werden müssten. Insbesondere vor diesem Hintergrund hält es der NKR für erforderlich, dass das Ressort das Regelungsvorhaben nach drei Jahren evaluiert und hierbei insbesondere untersucht, ob der jährliche Erfüllungsaufwand gestiegen ist.

Dr. Ludewig
Vorsitzender

Funke
Berichterstatter