

Anhang zu § 49

Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV

idF der Bek. v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603; BStBl. I 2014, 1378),
zuletzt geändert durch die 4. VO zur Änderung stl. VO v. 12.7.2017
(BGBl. I 2017, 2360; BStBl. I 2017, 892)

§ 1¹

Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte

(1) ¹Für 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. ²Aufbauend 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.

§ 2²

Begriffsbestimmungen

(1) Für die Zwecke dieser Verordnung ist ein Unternehmen inländisch, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet.

1 Anwendung des § 1 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 2 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

(2) Für die Zwecke dieser Verordnung ist ein Unternehmen ausländisch, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet.

(3) ¹Eine Personalfunktion ist eine Geschäftstätigkeit, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird. ²Personalfunktionen 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 und
9. die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen.

(4) ¹Eigenes Personal ist jede natürliche Person, die auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen oder arbeitsvertraglichen Vereinbarung mit dem Unternehmen für das Unternehmen tätig wird. ²Eine 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. ³Eine 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) ¹Die 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. ²Nicht maßgeblich sind insbesondere Personalfunktionen, die bezogen auf den Zuordnungsgegenstand

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

(6) ¹Vermögenswerte im Sinne dieser Verordnung sind Wirtschaftsgüter und Vorteile. ²Zu den Vermögenswerten gehören insbesondere

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

§ 3¹

Hilfs- und Nebenrechnung

(1) ¹Für eine Betriebsstätte ist zum Beginn eines Wirtschaftsjahres eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen, während des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und zum Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen. ²Der Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet das Ergebnis der Betriebsstätte. ³Die Hilfs- und Neben-

1 Anwendung des § 3 Abs. 1, 2, 4 und 5 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV). Anwendung des § 3 Abs. 3 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen (§ 40 Satz 2 BsGaV).

rechnung 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) ¹Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet alle Bestandteile, die der Betriebsstätte auf Grund ihrer Personalfunktionen (§ 4) zuzuordnen sind. ²Dazu 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.

³Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet auch fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben, die auf Grund anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen entstehen (§§ 16 und 17).

¹(3) In den Aufzeichnungen, die nach § 90 Absatz 3 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) ¹Wird eine Betriebsstätte begründet, so ist zu diesem Zeitpunkt die erste Hilfs- und Nebenrechnung für die Betriebsstätte zu erstellen. ²Wird eine Betriebsstätte beendet, so ist zu diesem Zeitpunkt die Hilfs- und Nebenrechnung abzuschließen.

³Der 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) ¹Die 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. ²Zum Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsstätte ist eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen, die eine Aufstellung der Vermögenswerte enthält.

§ 4²

Zuordnung von Personalfunktionen

(1) ¹Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird. ²Eine 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.

¹ Anwendung des § 3 Abs. 3 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen (§ 40 Satz 2 BsGaV).

² Anwendung des § 4 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

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

§ 5¹

Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern

(1) ¹Für die Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte ist dessen Nutzung die maßgebliche Personalfunktion. ²Wird dasselbe materielle Wirtschaftsgut später auf Dauer in einer anderen Betriebsstätte genutzt, so ist es ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung der anderen Betriebsstätte zuzuordnen. ³Ändert sich die Nutzung häufig, so ist ein materielles Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit es überwiegend genutzt wird.

(2) ¹Abweichend 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. ²Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Verwaltung oder Veräußerung des betreffenden materiellen Wirtschaftsguts stehen. ³Unbewegliches 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.

§ 6²

Zuordnung von immateriellen Werten

(1) ¹Für die Zuordnung eines immateriellen Werts zu einer Betriebsstätte ist dessen Schaffung oder dessen Erwerb die maßgebliche Personalfunktion. ²Werden 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) ¹Abweichend 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. ²Andere 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) ¹Kann ein immaterieller Wert nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 bis 3 nicht widerspricht. ²In diesen Fällen kann ein immaterieller Wert den Betriebsstätten, in denen auf Dauer die

1 Anwendung des § 5 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 6 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

Personalfunktionen mit der größten Bedeutung ausgeübt werden, auch anteilig zugeordnet werden.

§ 7¹

Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten

(1) ¹Für 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. ²Die Nutzung ergibt sich aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte. ³Besteht der funktionale Zusammenhang gleichzeitig zur Geschäftstätigkeit verschiedener Betriebsstätten, so ist der Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der der überwiegende funktionale Zusammenhang besteht.

(2) ¹Abweichend 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. ²Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Verwaltung, Risikosteuerung 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.

§ 8²

Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten

(1) ¹Für 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. ²Werden Personalfunktionen, durch deren Ausübung ein sonstiger Vermögenswert geschaffen oder erworben wird, gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt, so ist der sonstige Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für diesen sonstigen Vermögenswert zukommt.

(2) ¹Abweichend 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. ²Andere 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

1 Anwendung des § 7 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 8 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

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.

§ 9¹

Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens

(1) ¹Für 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. ²Üben 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) ¹Abweichend 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. ²Andere 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.

§ 10²

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) ¹Beruhend 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. ²Wird 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) ¹Abweichend 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. ²Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang stehen mit der Verwaltung, der Risi-

1 Anwendung des § 9 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 10 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

kostenerung 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.

§ 11¹

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) ¹Schließt 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 sind, 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. ²In 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. ³Der 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.

§ 12²

Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen

(1) Einer inländischen Betriebsstätte eines nach ausländischem Recht buchführungspflichtigen oder tatsächlich Bücher führenden, ausländischen Unternehmens

1 Anwendung des § 11 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 12 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

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) ¹Für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode ist die Höhe des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen. ²Aus Vereinfachungsgründen kann für die Zuordnung das eingezahlte Kapital zuzüglich der Rücklagen und Gewinnvorräte und abzüglich der Verlustvorräte 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) ¹Für 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. ²Aus 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.

§ 13¹Dotationskapital 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 (Mindestkapitalausstattungs-
methode).
- (2) ¹Einer 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. ²Das Dotationskapital darf jedoch den Betrag nicht übersteigen, der sich entsprechend § 12 Absatz 1 bis 3 nach der Kapitalaufteilungsmethode ergibt. ³Für 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.

§ 14²

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) ¹Übersteigt 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. ²Der 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

1 Anwendung des § 13 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 14 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

Fehlbetrag mit übrigen Passivposten des Unternehmens aufzufüllen (indirekte Zuordnung).

§ 15¹

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) ¹Soweit 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. ²In 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. ³Der 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) ¹Der 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. ²Eine Zuordnung nach Satz 1 setzt voraus, dass der Betriebsstätte ein Ergebnis aus ihrer Geschäftstätigkeit verbleibt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

(5) ¹Der 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. ²Der ausländischen Betriebsstätte ist mindestens der Anteil des Finanzierungsaufwands zuzuordnen, der ihrem Anteil an den Außenumsätzen des inländischen Unternehmens entspricht. ³Absatz 3 Satz 3 gilt sinngemäß.

§ 16²

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,

1 Anwendung des § 15 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 16 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

- a) durch schuldrechtliche Vereinbarungen geregelt würden oder
 - b) zur Geltendmachung von Rechtspositionen führen würden.
- (2) ¹Für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen sind Verrechnungspreise anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. ²Diese Verrechnungspreise führen zu fiktiven Betriebseinnahmen und fiktiven Betriebsausgaben.
- (3) ¹Nutzt eine Betriebsstätte finanzielle Mittel des übrigen Unternehmens, so liegt keine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung vor. ²Dies 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.
- ³Eine 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.

§ 17¹

Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens

- (1) ¹Eine Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens umfasst die Liquiditätssteuerung durch eine Betriebsstätte (Finanzierungsbetriebsstätte) für eine oder mehrere andere Betriebsstätten desselben Unternehmens. ²Zur Liquiditätssteuerung gehören insbesondere die Mittelbeschaffung, die Mittelzuweisung und die externe Anlage von Liquiditätsüberhängen.
- (2) ¹Die 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. ²Für eine solche Dienstleistung ist der nach § 16 Absatz 2 Satz 1 anzusetzende Verrechnungspreis nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. ³Finanzierungsaufwendungen 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) ¹Vermögenswerte, 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. ²Ist 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. ³Für die Aufteilung ist die Herkunft der Liquiditätsüberhänge entscheidend.
- (5) ¹Passivposten, die auf Grund der Finanzierungsfunktion für das Unternehmen entstehen, sind nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern gemäß § 15 Ab-

1 Anwendung des § 17 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

satz 1 den anderen Betriebsstätten zuzuordnen. ²Für die Zuordnung der entsprechenden Finanzierungsaufwendungen gilt § 15 Absatz 3.

(6) ¹Positive 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. ²Sie 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.

§ 18¹

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.

§ 19²

Besondere Zuordnungsregelungen

(1) ¹Ein 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. ²Unternehmerische Risikoübernahmefunktion bei Kreditinstituten ist die Personalfunktion, deren Ausübung dazu führt, dass die mit dem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken des Unternehmens entstehen.

(2) ¹Üben 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. ²Diese Personalfunktion gilt als unternehmerische Risikoübernahmefunktion. ³Die Zuordnung bestimmt sich nach den Personalfunktionen, die bis zum Zeitpunkt der Entstehung des jeweiligen Vermögenswerts ausgeübt werden. ⁴Der 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) ¹Kann ein Vermögenswert nach Absatz 2 nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist er der Bankbetriebsstätte zuzuordnen, der die Kundenbeziehung, zu der der

1 Anwendung des § 18 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 19 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

Vermögenswert gehört, zuzuordnen ist. ²Eine 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) ¹Ist 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 2 Satz 1 für die Erbringung dieser Personalfunktion ein Verrechnungspreis anzusetzen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. ²Solche unterstützenden Personalfunktionen können

1. dazu dienen, die eigentliche unternehmerische Risikübernahmefunktion 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.

§ 20¹

Dotationskapital inländischer Bankbetriebsstätten ausländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht

(1) ¹Einer 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). ²Für die Ermittlung des jeweiligen Anteils sind die kreditinstitutsinternen risikogewichteten Positionsbeträge unberücksichtigt zu lassen.

(2) ¹Ein 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. ²Die 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).

1 Anwendung des § 20 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

³Wird 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) ¹Für 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.

²Wendet 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 Kreditinstitutsgruppe maßgebend ist, die, wenn sie eine inländische Institutsgruppe 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. Juni 2013 über Aufsichts­anforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (ABl. L 176 vom 27.6.2013, S. 1, L 208 vom 2.8.2013, S. 68, L 321 vom 30.11.2013, S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen würde, und
2. für die Ermittlung des Anteils der inländischen Bankbetriebs­stätte am Kernkapital der ausländischen Kreditinstitutsgruppe die Summe der risikogewichteten Positions­beträge der Bankbetriebs­stätte zur Summe der risikogewichteten Positions­beträge der Kreditinstitutsgruppe, ohne Berücksichtigung der gruppeninternen risikogewichteten Positions­beträge, ins Verhältnis zu setzen ist.

(5) ¹§ 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. ²Im Übrigen gilt § 12 sinngemäß.

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

§ 21¹

**Dotationskapital ausländischer Bankbetriebsstätten
inländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht**

(1) ¹Der 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 (Mindestkapitalausstattungsverfahren für Bankbetriebsstätten). ²Das inländische Kreditinstitut hat die Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 13 Absatz 1 nachzuweisen.

(2) ¹Ein 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. ²Liegen 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) ¹Ein 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. ²Satz 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 Aufsichtsbedingungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (ABl. L 176 vom 27.6.2013, 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) ¹§ 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. ²Im Übrigen gilt § 13 sinngemäß.

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

¹ Anwendung des § 21 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

§ 22¹**Globaler Handel mit Finanzinstrumenten**

(1) ¹Finanzinstrumente 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. ²Der 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 § 36 Absatz 5 des Wertpapierhandelsgesetzes für physische Wertpapiere,
3. die Tätigkeit an den Aktien- und Rohstoffbörsen,
4. die Entwicklung neuer Finanzinstrumente.

(2) ¹Wird 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. ²Werden 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.

§ 23²**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.

§ 24³**Besondere Zuordnungsregelungen**

(1) ¹Ein Vermögenswert, der durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entsteht, ist einer Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen, wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in dieser Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt

1 Anwendung des § 22 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 23 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

3 Anwendung des § 24 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

wird.²Unternehmerische 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.³Der 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)¹Werden 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.²Diese Personalfunktion gilt als unternehmerische Risikoübernahmefunktion.³Die 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)¹Hat 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.²Die 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)¹Ein 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.²Werden 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.

§ 25¹

Dotationskapital inländischer Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht

(1) ¹Zur 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. ²Der 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) ¹In 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. ²Das Ergebnis ist das der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital (modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten).

(3) ¹Ein 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. ²Die 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.

¹ Anwendung des § 25 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

(5) ¹§ 12 Absatz 6 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Höhe des zuzuordnenden Dotationskapitals auch anzupassen ist, soweit dies das inländische Versicherungsaufsichtsrecht erfordert. ²Im Übrigen gilt § 12 sinngemäß.

§ 26¹

Dotationskapital ausländischer Versicherungsbetriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht

(1) ¹Der 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 (Mindestkapitalausstattungs-methode für Versicherungsbetriebsstätten). ²Das inländische Versicherungsunternehmen hat die Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 13 Absatz 1 nachzuweisen.

(2) ¹Ein 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. ²Das Dotationskapital darf den Betrag nicht übersteigen, der sich aus der Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten nach § 25 Absatz 1 und 2 ergibt.

(3) ¹Ein 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. ²Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit dem übrigen Unternehmen rechnerisch mindestens so viel Kapital verbleibt, wie nach inländischem Versicherungsaufsichtsrecht erforderlich wäre.

(4) ¹§ 13 Absatz 5 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Höhe des zuzuordnenden Dotationskapitals auch anzupassen ist, soweit dies das ausländische Versicherungsaufsichtsrecht erfordert. ²Im Übrigen gilt § 13 sinngemäß.

§ 27²

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

¹ Anwendung des § 26 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

² Anwendung des § 27 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

durchschnittlichen Kapitalanlagerendite des Versicherungsunternehmens zuzuordnen.

§ 28¹

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.

§ 29²

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.

§ 30³

Allgemeines

¹Für 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. ²Ein Unternehmen, zu dem eine Bau- und Montagebetriebsstätte gehört, ist ein Bau- und Montageunternehmen.

§ 31⁴

Besondere Zuordnungsregelungen

(1) ¹Ein 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. ²Die 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.

1 Anwendung des § 28 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

2 Anwendung des § 29 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

3 Anwendung des § 30 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 BsGaV).

4 Anwendung des § 31 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 BsGaV).

(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 beigegeben.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten sinngemäß für die Zuordnung von Vermögenswerten nach den §§ 6 bis 8.

(4) ¹Der Bau- oder Montagevertrag mit dem Auftraggeber ist ein Geschäftsvorfall im Sinne des § 9, der dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist. ²Diese 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.

§ 32¹

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die als Dienstleistung anzusehen sind

(1) ¹Die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom Bau- und Montageunternehmens abgeschlossenen Bau- und Montagevertrags gilt widerlegbar als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist. ²Der Verrechnungspreis für die Dienstleistung ist im Regelfall nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. ³Zu 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) ¹Die 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. ²Eine 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.

¹ Anwendung des § 32 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 BsGaV).

§ 33¹**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) ¹Der 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. ²Der 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. ³Zu 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.

⁴Ein anderer Aufteilungsschlüssel ist anzuwenden, wenn dieser im Einzelfall zu einem Ergebnis der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

§ 34²**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.

1 Anwendung des § 33 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 BsGaV).

2 Anwendung des § 34 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

§ 35¹**Allgemeines**

(1) ¹Für 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. ²Ein 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.

§ 36²**Besondere Zuordnungsregelungen**

(1) ¹Ein 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.

²Die 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) ¹Abweichend 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. ²Die Zuordnung ist beizubehalten, solange der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, von der entsprechenden Zuordnung des Explorationsrechts ausgeht.

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

§ 37³**Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen**

(1) ¹Die 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 an-

1 Anwendung des § 35 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Förderbetriebsstätten (§ 38 BsGaV).

2 Anwendung des § 36 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Förderbetriebsstätten (§ 38 BsGaV).

3 Anwendung des § 37 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV), mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2015 begründete Förderbetriebsstätten (§ 38 BsGaV).

zusehen ist. ²Der Verrechnungspreis für die Dienstleistung ist nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. ³Zu 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) ¹Führt 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 Nummer 1 zwischen dem übrigen Unternehmen und der Förderbetriebsstätte vor, die einer Veräußerung entspricht. ²Dafür ist ein Betrag anzusetzen, der § 16 Absatz 2 Satz 1 entspricht.

(3) ¹Ein 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. ²Voraussetzung hierfür ist, dass das Bergbauunternehmen oder das Erdöl- oder Erdgasunternehmen

1. nachweist, dass dadurch eine Doppelbesteuerung vermieden wird, und
 2. einen 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) ¹Im 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. ²Dies gilt, solange der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, von einer Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte ausgeht.

§ 38¹

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 Grundsätze ausgegangen ist, und
2. glaubhaft macht, dass die Regelungen dieser Verordnung seiner Kalkulation die Grundlage entziehen.

§ 39²

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

¹ Anwendung des § 38 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

² Anwendung des § 39 BsGaV für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 Satz 1 BsGaV).

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.

§ 40

Erstmalige Anwendung

¹Diese Verordnung ist für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. ²§ 3 Absatz 3 in der Fassung des Artikels 5 der Verordnung vom 12. Juli 2017 (BGBl. I S. 2360) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

§ 41

Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Sven-Eric **Bärsch**, Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Dipl.-Finw., Rechtsanwalt/Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zur BsGaV

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der §§ 1 bis 41 BsGaV		2. Vereinbarkeit der §§ 1 bis 41 BsGaV mit höherrangigem Recht	5
1. Rechtsentwicklung	2	IV. Geltungsbereich der §§ 1 bis 41 BsGaV	6
2. Zeitlicher Anwendungsbereich	3	V. Verhältnis der §§ 1 bis 41 BsGaV zu anderen Vorschriften	7
III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		VI. Ermittlung der Einkünfte	8
1. Bedeutung der §§ 1 bis 41 BsGaV	4	VII. Verfahrensfragen	9

B. Allgemeiner Teil (§§ 1 bis 17)

	Anm.		Anm.
I. Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte (§ 1)		1. Funktions- und Risikoanalyse sowie Vergleichbarkeitsanalyse (§ 1 Abs. 1)	

	Anm.		Anm.
a) Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse (§ 1 Abs. 1 Satz 1)	11	5. Hilfs- und Nebenrechnung einer Betriebsstätte eines nicht buchführenden Unternehmens (§ 3 Abs. 5)	54
b) Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse (§ 1 Abs. 1 Satz 2)	12	IV. Zuordnung von Personalfunktionen (§ 4)	
2. Zuordnungsgegenstände (§ 1 Abs. 2)	15	1. Grundsatz der Zuordnung einer Personalfunktion (§ 4 Abs. 1)	57
II. Begriffsbestimmungen (§ 2)		2. Besondere Fälle der Zuordnung einer Personalfunktion (§ 4 Abs. 2)	60
1. Definition des inländischen Unternehmens (§ 2 Abs. 1)	18	3. Zuordnung einer Personalfunktion in Zweifelsfällen (§ 4 Abs. 3)	63
2. Definition des ausländischen Unternehmens (§ 2 Abs. 2)	19	V. Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern (§ 5)	
3. Definition der Personalfunktion (§ 2 Abs. 3)	20	1. Grundsatz der Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts (§ 5 Abs. 1)	
4. Definition des eigenen Personals (§ 2 Abs. 4)	24	a) Nutzung als maßgebliche Personalfunktion (§ 5 Abs. 1 Satz 1)	66
5. Maßgeblichkeit von Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5)		b) Zuordnungsänderung durch dauerhafte Nutzungsänderung (§ 5 Abs. 1 Satz 2)	69
a) Maßgeblichkeit bedeutender Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5 Satz 1)	25	c) Zuordnung nach der überwiegenden, sich häufig ändernden Nutzung (§ 5 Abs. 1 Satz 3)	72
b) Keine Maßgeblichkeit von lediglich unterstützenden oder die allgemeine Geschäftspolitik betreffenden Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5 Satz 2)	26	2. Abweichende Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts (§ 5 Abs. 2)	
6. Definition des Vermögenswerts (§ 2 Abs. 6)		a) Abweichende Zuordnung bei eindeutig überwiegender Bedeutung einer anderen Personalfunktion (§ 5 Abs. 2 Sätze 1 und 2)	75
a) Wirtschaftsgüter und Vorteile (§ 2 Abs. 6 Satz 1)	27	b) Zuordnung von unbeweglichem Vermögen (§ 5 Abs. 2 Satz 3)	79
b) Aufzählung von Vermögenswerten (§ 2 Abs. 6 Satz 2)	28	3. Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 5 Abs. 3)	82
III. Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3)		4. Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts in Zweifelsfällen (§ 5 Abs. 4)	85
1. Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 1)	32		
2. Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2)	37		
3. Aufzeichnungspflicht (§ 3 Abs. 3)	45		
4. Folgen der Begründung oder Beendigung einer Betriebsstätte (§ 3 Abs. 4)	49		

	Anm.		Anm.
VI. Zuordnung von immateriellen Werten (§ 6)		Abs. 1 Satz 1 in Zweifelsfällen (§ 7 Abs. 4)	119
1. Grundsatz der Zuordnung eines immateriellen Werts (§ 6 Abs. 1)		VIII. Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten (§ 8)	
a) Schaffung oder Erwerb als maßgebliche Personalfunktion (§ 6 Abs. 1 Satz 1)	88	1. Grundsatz der Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts (§ 8 Abs. 1)	
b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 6 Abs. 1 Satz 2)	92	a) Schaffung oder Erwerb als maßgebliche Personalfunktion (§ 8 Abs. 1 Satz 1)	123
2. Abweichende Zuordnung eines immateriellen Werts (§ 6 Abs. 2)	95	b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 8 Abs. 1 Satz 2)	126
3. Zuordnung eines immateriellen Werts zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 6 Abs. 3)	99	2. Abweichende Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts (§ 8 Abs. 2)	129
4. Zuordnung eines immateriellen Werts in Zweifelsfällen (§ 6 Abs. 4)	102	3. Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 8 Abs. 3)	133
VII. Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten (§ 7)		4. Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts in Zweifelsfällen (§ 8 Abs. 4)	136
1. Grundsatz der Zuordnung einer Beteiligung, einer Finanzanlage oder eines ähnlichen Vermögenswerts (§ 7 Abs. 1)		IX. Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens (§ 9)	
a) Nutzung als maßgebliche Personalfunktion (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2)	105	1. Grundsatz der Zuordnung eines Geschäftsvorfalles (§ 9 Abs. 1)	
b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit dem überwiegenden funktionalen Zusammenhang (§ 7 Abs. 1 Satz 3)	109	a) Zustandekommen eines Geschäftsvorfalles als maßgebliche Personalfunktion (§ 9 Abs. 1 Satz 1)	139
2. Abweichende Zuordnung eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 (§ 7 Abs. 2)	112	b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 9 Abs. 1 Satz 2)	142
3. Zuordnung eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 7 Abs. 3)	116	2. Abweichende Zuordnung eines Geschäftsvorfalles (§ 9 Abs. 2)	145
4. Zuordnung eines Vermögenswerts iSv. § 7		3. Zuordnung eines Geschäftsvorfalles zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 9 Abs. 3)	147

	Anm.		Anm.
4. Zuordnung eines Geschäftsvorfalles in Zweifelsfällen (§ 9 Abs. 4)	148		
X. Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10)			
1. Zuordnung von Chancen und Risiken eines Vermögenswerts oder Geschäftsvorfalles (§ 10 Abs. 1)	150		
2. Zuordnung von Chancen und Risiken aus der unternehmerischen Geschäftstätigkeit (§ 10 Abs. 2)			
a) Ursächliche Personalfunktion als maßgebliche Personalfunktion (§ 10 Abs. 2 Satz 1)	154		
b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 10 Abs. 2 Satz 2)	156		
3. Abweichende Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10 Abs. 3)	158		
4. Zuordnung von Chancen und Risiken zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 10 Abs. 4)	160		
5. Zuordnung von Chancen und Risiken in Zweifelsfällen (§ 10 Abs. 5)	162		
XI. Zuordnung von Sicherungsgeschäften (§ 11)			
1. Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts bei unmittelbarem Sicherungszusammenhang (§ 11 Abs. 1)	164		
2. Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts bei mittelbarem Sicherungszusammenhang (§ 11 Abs. 2)	165		
3. Abweichende Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts aufgrund besserer Entsprechung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 11 Abs. 3)	167		
4. Zuordnung eines absichernden Vermögenswerts ohne Sicherungszweck (§ 11 Abs. 4)	168		
		XII. Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (§ 12)	
		1. Anwendung der funktions- und risikobezogenen Kapitalaufteilungsmethode (§ 12 Abs. 1)	170
		2. Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals eines ausländischen Unternehmens (§ 12 Abs. 2)	
		a) Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals nach deutschem Steuerrecht (§ 12 Abs. 2 Satz 1)	172
		b) Vereinfachte Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals (§ 12 Abs. 2 Satz 2)	173
		3. Bestimmung der Kapitalquote einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 3)	
		a) Ansatz von Fremdvergleichswerten für die Bestimmung der Kapitalquote (§ 12 Abs. 3 Satz 1)	175
		b) Vereinfachter Wertansatz (§ 12 Abs. 3 Satz 2)	176
		4. Unterkapitalisierung eines ausländischen Unternehmens (§ 12 Abs. 4)	177
		5. Handelsbilanziell ausgewiesenes Kapital einer inländischen Betriebsstätte als Untergrenze (§ 12 Abs. 5)	179
		6. Unterjährige Anpassung des Dotationskapitals einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 6)	181
		XIII. Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen (§ 13)	
		1. Anwendung der Mindestkapitalausstattungsmethode (§ 13 Abs. 1)	183
		2. Höheres Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode (§ 13 Abs. 2)	186
		3. Höheres Dotationskapital bei Erfordernis nichtsteuerlicher Vorschriften (§ 13 Abs. 3)	189

	Anm.
4. Handelsbilanziell ausgewiesenes Kapital einer ausländischen Betriebsstätte als Obergrenze (§ 13 Abs. 4) ...	190
5. Unterjährige Anpassung des Dotationskapitals einer ausländischen Betriebsstätte (§ 13 Abs. 5)	192
XIV. Zuordnung übriger Passivposten (§ 14)	
1. Direkte Zuordnung der übrigen Passivposten (§ 14 Abs. 1)	194
2. Kürzung eines Überhangs an direkt zuordnungsfähigen übrigen Passivposten (§ 14 Abs. 2)	197
3. Indirekte Zuordnung der übrigen Passivposten (§ 14 Abs. 3)	200
XV. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15)	
1. Direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15 Abs. 1)	202
2. Anteilige Kürzung von Finanzierungsaufwendungen bei Passivüberhang (§ 15 Abs. 2)	205
3. Indirekte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15 Abs. 3)	207
4. Zuordnung von Finanzierungsaufwand zu inländischen Betriebsstätten nicht buchführender ausländischer Unternehmen (§ 15 Abs. 4) ..	210
5. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen zu ausländischen Betriebsstätten nicht buchführender inländischer Unternehmen (§ 15 Abs. 5) ..	213

XVI. Grundsätze anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen (§ 16)

	Anm.
1. Vorliegen anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen durch wirtschaftliche Vorgänge (§ 16 Abs. 1)	216
2. Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 16 Abs. 2) ..	220
3. Nutzung von finanziellen Mitteln (§ 16 Abs. 3)	224

XVII. Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (§ 17)

1. Definition der Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (§ 17 Abs. 1) ...	227
2. Ausübung einer Finanzierungsfunktion als Dienstleistung (§ 17 Abs. 2)	229
3. Verursachungsgerechte Aufteilung der Kosten zuzüglich eines angemessenen Aufschlags (§ 17 Abs. 3)	233
4. Zuordnung von Vermögenswerten und Erträgen einer externen Anlage von Liquiditätsüberhängen (§ 17 Abs. 4) ..	236
5. Zuordnung von aufgrund der Finanzierungsfunktion entstandenen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen (§ 17 Abs. 5)	239
6. Positive Salden auf Verrechnungskonten (§ 17 Abs. 6) ..	242
7. Abweichende Zuordnung von Vermögenswerten und Passivposten (§ 17 Abs. 7) ..	244

C. Besonderheiten für Bankbetriebsstätten (§§ 18 bis 22)

	Anm.
I. Definition der Bankbetriebsstätte und geltende Regelungen der BsGaV (§ 18)	248

II. Besondere Zuordnungsregelungen bei Bankbetriebsstätten (§ 19)

	Anm.		Anm.
1. Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten durch Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion (§ 19 Abs. 1)	251	a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des inländischen Bankenaufsichtsrechts (§ 20 Abs. 5 Satz 1)	293
2. Konkurrierende Ausübung von unternehmerischen Risikoübernahmefunktionen (§ 19 Abs. 2)	255	b) Entsprechende Anwendung von § 12 (§ 20 Abs. 5 Satz 2)	295
3. Zuordnung zu einer Bankbetriebsstätte aufgrund der Kundenbeziehung (§ 19 Abs. 3)	258	6. Ausschluss von inländischen Betriebsstätten ausländischer Finanzdienstleistungsinstitute, die keinen bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen unterliegen (§ 20 Abs. 6)	297
4. Zuordnung zu einer anderen Bankbetriebsstätte (§ 19 Abs. 4)	261	IV. Dotationskapital ausländischer Bankbetriebsstätten inländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht (§ 21)	
5. Verrechnungspreise für unterstützende Personalfunktionen (§ 19 Abs. 5)	266	1. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten (§ 21 Abs. 1)	301
6. Zurverfügungstellung finanzieller Mittel bei Bankbetriebsstätten (§ 19 Abs. 6)	270	2. Höheres Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten (§ 21 Abs. 2)	305
III. Dotationskapital inländischer Bankbetriebsstätten ausländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht (§ 20)		3. Höheres Dotationskapital bei Erfordernis des ausländischen Bankenaufsichtsrechts (§ 21 Abs. 3)	309
1. Anwendung der funktions- und risikogewichteten Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten (§ 20 Abs. 1)	274	4. Unterkapitalisierung des inländischen Kreditinstituts (§ 21 Abs. 4)	313
2. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten (§ 20 Abs. 2)		5. Anwendung von § 13 (§ 21 Abs. 5)	
a) Zuordnung eines geringeren Dotationskapitals (§ 20 Abs. 2 Satz 1)	278	a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des ausländischen Bankenaufsichtsrechts (§ 21 Abs. 5 Satz 1)	317
b) Mindestausweis eines fiktiven, erhöhten Kernkapitals nach bankenaufsichtsrechtlichen Grundsätzen (§ 20 Abs. 2 Sätze 2 und 3)	282	b) Entsprechende Anwendung von § 13 (§ 21 Abs. 5 Satz 2)	319
3. Vereinfachungsregelung für inländische Bankbetriebsstätten (§ 20 Abs. 3)	286	6. Ausschluss von ausländischen Betriebsstätten inländischer Finanzdienstleistungsinstitute, die keinen bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen unterliegen (§ 21 Abs. 6)	321
4. Unterkapitalisierung des ausländischen Kreditinstituts (§ 20 Abs. 4)	289		
5. Anwendung von § 12 (§ 20 Abs. 5)			

	Anm.		Anm.
V. Globaler Handel mit Finanzinstrumenten (§ 22)			
1. Zuordnung global gehandelter Finanzinstrumente (§ 22 Abs. 1)	325		
2. Aufteilung der Ergebnisse aus global gehandelten Finanzinstrumenten und deren abweichende Zuordnung (§ 22 Abs. 2)			
a) Aufteilung der Ergebnisse bei in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübter unternehmerischer Risikoübernahmefunktion (§ 22 Abs. 2 Satz 1)		329	
b) Abweichende Zuordnung von Finanzinstrumenten (§ 22 Abs. 2 Satz 2)		333	
3. Verrechnungspreise für zunehmende schuldrechtliche Beziehungen beim globalen Handel mit Finanzinstrumenten (§ 22 Abs. 3)			337

D. Besonderheiten für Versicherungsbetriebsstätten (§§ 23 bis 29)

	Anm.		Anm.
I. Definition der Versicherungsbetriebsstätte und geltende Regelungen der BsGaV (§ 23)	341		
II. Besondere Zuordnungsregelungen bei Versicherungsbetriebsstätten (§ 24)			
1. Zuordnung von Vermögenswerten im Versicherungsbereich (§ 24 Abs. 1)			
a) Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion für die Zuordnung von durch Versicherungsvertragsabschlüsse entstandenen Vermögenswerten (§ 24 Abs. 1 Satz 1)	345		
b) Personalfunktion des Zeichnungsprozesses als unternehmerische Risikoübernahmefunktion (§ 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3)	349		
2. Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion für Vermögenswerte, Betriebs-einnahmen und Betriebsausgaben sowie Chancen und Risiken (§ 24 Abs. 2)	353		
		3. Funktionsaufteilung bei Versicherungsbetriebsstätten (§ 24 Abs. 3)	356
		4. Unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Rückversicherungsgeschäft (§ 24 Abs. 4)	360
		5. Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in einer inländischen Versicherungsbetriebsstätte (§ 24 Abs. 5)	
		a) Vermutung der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion durch den für eine Niederlassung bestellten Hauptbevollmächtigten (§ 24 Abs. 5 Satz 1)	364
		b) Widerlegung der Vermutung durch nicht in der inländischen Versicherungsbetriebsstätte tatsächlich ausgeübte unternehmerische Risikoübernahmefunktion (§ 24 Abs. 5 Satz 2)	368
		6. Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte (§ 24 Abs. 6)	

	Anm.		Anm.
a) Erfordernis der tatsächlichen Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion (§ 24 Abs. 6 Satz 1)	372		
b) Erfordernis der Ausübung von mehreren bedeutungsvollsten Personalfunktionen in der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte (§ 24 Abs. 6 Satz 2)	376		
7. Verrechnungspreise für unterstützende Personalfunktionen (§ 24 Abs. 7)	380		
III. Dotationskapital inländischer Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht (§ 25)			
1. Zuordnung von Vermögenswerten zu inländischen Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 Abs. 1)	384		
2. Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 Abs. 2)	388		
3. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 Abs. 3)	392		
4. Anpassung der zuzuordnenden Vermögenswerte an eine abweichende Zuordnung von Dotationskapital (§ 25 Abs. 4)	396		
5. Anwendung von § 12 (§ 25 Abs. 5)			
a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des inländischen Versicherungsaufsichtsrechts (§ 25 Abs. 5 Satz 1)	400		
b) Entsprechende Anwendung von § 12 (§ 25 Abs. 5 Satz 2)	402		
		IV. Dotationskapital ausländischer Versicherungsbetriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht (§ 26)	
		1. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Versicherungsbetriebsstätten (§ 26 Abs. 1)	404
		2. Höheres Dotationskapital nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten (§ 26 Abs. 2)	407
		3. Höheres Dotationskapital bei Erfordernis des ausländischen Versicherungsaufsichtsrechts (§ 26 Abs. 3)	411
		4. Anwendung von § 13 (§ 26 Abs. 4)	
		a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des ausländischen Versicherungsaufsichtsrechts (§ 26 Abs. 4 Satz 1)	415
		b) Entsprechende Anwendung von § 13 (§ 26 Abs. 4 Satz 2)	416
		V. Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten (§ 27)	
		1. Direkte Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten (§ 27 Abs. 1)	420
		2. Indirekte Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten (§ 27 Abs. 2)	424
		VI. Rückversicherung innerhalb eines Unternehmens (§ 28)	428
		VII. Pensionsfonds und Versicherungs-Zweckgesellschaften (§ 29)	432

E. Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten (§§ 30 bis 34)

	Anm.		Anm.
I. Definition der Bau- und Montagebetriebsstätte und geltende Regelungen der BsGaV (§ 30)	436		
II. Besondere Zuordnungsregelungen (§ 31)			
1. Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter zu Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 31 Abs. 1)	441	2. Verrechnung von verschiedenen Leistungsbündeln (§ 32 Abs. 2)	461
2. Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter zum übrigen Unternehmen und Fiktion unentgeltlicher Beistellung (§ 31 Abs. 2)	445	3. Abrechnung der Dienstleistungen von Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 32 Abs. 3)	465
3. Entsprechende Anwendung auf andere Vermögenswerte (§ 31 Abs. 3)	449	4. Erbringung von Dienstleistungen im übrigen Unternehmen (§ 32 Abs. 4)	469
4. Zuordnung des Bau- oder Montagevertrags (§ 31 Abs. 4)	452	IV. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen in besonderen Fällen (§ 33)	
III. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die als Dienstleistung anzusehen sind (§ 32)		1. Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden (§ 33 Abs. 1)	473
1. Anwendung von kostenorientierten Verrechnungsmethoden bei Dienstleistungen von Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 32 Abs. 1)	456	2. Aufteilungsschlüssel nach den geleisteten Beiträgen (§ 33 Abs. 2)	477
		V. Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34)	
		1. Einkünfteermittlung von vor dem 1.1.2013 begründeten Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 Abs. 1)	482
		2. Einkünfteermittlung von in 2013 und 2014 begründeten Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 Abs. 2)	485

F. Besonderheiten für Förderbetriebsstätten (§§ 35 bis 38)

	Anm.		Anm.
I. Begriffsbestimmungen und geltende Regelungen der BsGaV (§ 35)		II. Besondere Zuordnungsregelungen (§ 36)	
1. Definition der Förderbetriebsstätte und geltende Regelungen (§ 35 Abs. 1)	488	1. Zuordnung von Explorationsrechten zu Förderbetriebsstätten (§ 36 Abs. 1)	496
2. Definition des Explorationsrechts (§ 35 Abs. 2)	493	2. Zuordnung von Explorationsrechten zum übrigen Unternehmen und Fiktion unentgeltlicher Beistellung (§ 36 Abs. 2)	500

	Anm.		Anm.
3. Verknüpfung der Zuordnung von Explorationsrechten mit deren Zuordnung durch den Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte (§ 36 Abs. 3) . . .	504	3. Niedrigere Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 37 Abs. 3)	521
4. Zuordnung von Vermögenswerten zu Förderbetriebsstätten (§ 36 Abs. 4)	508	4. Folgewirkung der Verknüpfung der Zuordnung von Explorationsrechten (§ 37 Abs. 4)	525
III. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 37)		IV. Übergangsregelung für Förderbetriebsstätten (§ 38)	
1. Anwendung von kostenorientierten Verrechnungspreismethoden bei Dienstleistungen von Förderbetriebsstätten (§ 37 Abs. 1)	512	1. Einkünfteermittlung von vor dem 1.1.2013 begründeten Förderbetriebsstätten (§ 38 Abs. 1)	529
2. Änderung der Zuordnung von Förderrechten als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung (§ 37 Abs. 2)	517	2. Einkünfteermittlung von in 2013 und 2014 begründeten Förderbetriebsstätten (§ 38 Abs. 2)	532

G. Ständige Vertreter (§ 39)

	Anm.		Anm.
I. Sinngemäße Anwendung der BsGaV auf ständige Vertreter (§ 39 Abs. 1)	534	II. Besonderheiten bei ständigen Vertretern als rechtlich eigenständige Unternehmen (§ 39 Abs. 2)	539

H. Erstmalige Anwendung und Inkrafttreten (§§ 40 und 41)

	Anm.		Anm.
I. Erstmalige Anwendung der BsGaV (§ 40)	543	II. Inkrafttreten der BsGaV (§ 41)	544

A. Allgemeine Erläuterungen zur BsGaV

Schrifttum: BAUMHOFF/DITZ/GREINER, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, DStR 2008, 1945; BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung, DStR 2009, 1285; U. PRINZ, Finanzierungsfreiheit im Steuerrecht – Plädoyer für einen wichtigen Systemgrundsatz, FR 2009, 593; KROPPEL, Der „Authorized OECD Approach“ zur Gewinn-

aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 1071; NIEHAVES, Die Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, IStR 2011, 373; GREIER/PERSCH, Auswirkungen der Änderung des Art. 7 OECD-MA auf die Gewinnabgrenzung bei Bankbetriebsstätten, BB 2012, 1318; SCHNITGER, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; WASSERMAYER, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; ANDRESEN, Missglückter Verordnungsentwurf zur Einkünfteabgrenzung bei inländischen Versicherungsbetriebsstätten, BB 2013, 2911; DITZ, Der „Authorised OECD Approach“ wird Wirklichkeit – Kritische Analyse des § 1 Abs. 5 AStG idF des AmtshilfeRLUMsG, ISR 2013, 261; DITZ/BÄRSCH, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten nach dem AOA – ein Plädoyer für die Nullsummentheorie, IStR 2013, 411; HEMMELRATH/KEPPER, Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 37; SCHAUMBURG, Grenzüberschreitende Einkünftekorrektur bei Betriebsstätten – Verfassungs- und europarechtliche Aspekte, ISR 2013, 197; SEELEITNER/KRINNINGER/GRIMM, Verschärfung der steuerlichen Herausforderungen durch den Authorised OECD Approach (AOA) bei Bau- und Montagebetriebsstätten?, IStR 2013, 220; STROTHENKE/HOLTRICHTER, Zuordnungsregeln im Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) – Anmerkungen zum Entwurfsschreiben des BMF vom 5.8.2013, StuB 2013, 730; WILMANN/VAN DER HAM, Änderung der Gewinnzuordnung bei Bankbetriebsstätten – Anwendung des Authorized OECD Approach, RdF 2013, 152; BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten – Risikoorientierte Gewinnabgrenzung nach Art. 7 OECD-MA 2010, Heidelberg 2014; BUSCH, Die Bestimmung des Dotationskapitals bei Versicherungsbetriebsstätten gemäß BsGaV, IStR 2014, 757; KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung-Entwurf – Ein allgemeiner Überblick, IStR 2014, 466; KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung-Entwurf – Tief gebohrt, IStR 2014, 573; NEUMANN-TOMM, Die unentgeltliche Beistellung in der BsGaV, IStR 2014, 806; RASCH/MÜLLER, BsGaV: Der ständige Vertreter und die „Nullsummentheorie“, ISR 2014, 418; SCHNORBERGER/SASSMANN/SHEKHOVTSOVA, Betriebsstättengewinnermittlung nach dem OECD-Ansatz: Der Grundfall der Vertriebsbetriebsstätte, IStR 2014, 81; ANDRESEN, Steuerrechtliche Anforderungen an einen Risikotransfer als Dealing zwischen Betriebsstätten unter dem Authorised OECD Approach (AOA), RdF 2015, 303; DITZ/LUCKHAUPT, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – Neues Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten, ISR 2015, 1; HÄCK, Abkommensrechtliche Zuordnung von Beteiligungen zu Betriebsstätten nach BFH, OECD und Finanzverwaltung, ISR 2015, 113; KAHLE/KINDICH, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten nach den Sonderregelungen der BsGaV, Ubg 2015, 595; MELHEM/DOBROWSKI, Die unbestimmte Grenzen der Selbständigkeitsfiktion des AOA, IStR 2015, 912; NEUMANN-TOMM, Der Gewinn von Bau- und Montagebetriebsstätten nach der BsGaV – Eine erste Analyse der Sonderregelungen und ihrer Auswirkungen für die Praxis, IWB 2015, 166; NEUMANN-TOMM, Die bloße Einkünftekorrekturfunktion des § 1 Abs. 5 AStG, IStR 2015, 907; ROEDER/FRIEDRICH, Regelungsmängel der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, BB 2015, 1053; RASCH/WENZEL, Die Entstrickungsbesteuerung in der BsGaV und ihre europarechtliche Würdigung, ISR 2015, 128; WASSERMAYER, Die BFH-Rechtsprechung zur Betriebsstättenbesteuerung vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV, IStR 2015, 37; WEITBRECHT, Steuerliche Gewinnaufteilung internationaler Bankbetriebsstätten aus der Sicht der Kreditwirtschaft unter Berücksichtigung des Authorised OECD Approach, in BLUMENBERG/CREZELIUS/GOSCH/SCHÜPPEN (Hrsg.), FS Wilhelm Haarmann, Düsseldorf 2015, 993; BEINERT/HRUSCHKA, Die deutschen Entstrickungsregeln im Lichte der Rechtsprechung, StBj. 2015/2016, 171; BÖHMER, Die Neuregelung des Verhältnisses der nationalen Einkünftekorrektur zu Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensbestimmungen durch § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-Entwurf, FR 2016, 877; DITZ, Besonderheiten bei Förder- und Explorationsbetriebsstätten, ISR 2016, 341; DITZ/BÄRSCH/ENGELN, Die neuen Pflichten zur Dokumentation von Verrechnungspreisen nach dem Regierungsentwurf des Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes v. 13.7.2016, IStR 2016, 789; DOBROWSKI/SOMMER/DAHLE, Die Pflicht zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung für Betriebsstätten, IStR 2016, 109; FECHNER, Die Bilanzierung von Versicherungsverträgen nach IFRS 4 und Finanzinstrumenten nach IFRS 9 aus Sicht deutscher Lebensversicherungs-

unternehmen unter besonderer Beachtung des betrieblichen Asset-Liability Managements 2016, Hamburg 2016; FREUDENBERG/STEIN/TROST, Gewinnabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten – Umsetzung aus Sicht der Beratungspraxis, ISR 2016, 159; GREIER/FRIEDRICH, Die Hilfs- und Nebenrechnung i.S.d. Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, DB 2016, 1773; GREIL/WARGOWSKA, „Rückhalt im Konzern“ – Ein Kurzüberblick und Versuch einer Definition, IStR 2016, 272; HAGEMANN, Die Zuordnung vor- oder nachgelagerter Einkünfte zu Betriebsstätten im Abkommensrecht, DB 2016, 1217; VAN DER HAM/RETZER, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749; HENTSCHEL/KRAFT/MOSER, Klassifizierung und Systematisierung von Abkommenstypen als Anwendungshilfe der Escape-Klausel des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG, Ubg 2016, 144; HILLER, Teilwert, gemeiner Wert, beizulegender Zeitwert und Fremdvergleichswert, Ubg 2016, 341; HRUSCHKA, Die Zuordnung von Beteiligungen zu Betriebsstätten von Personengesellschaften, IStR 2016, 437; KAESER, Verfassungs- und Gemeinschaftsrechtliche Probleme der Umsetzung des „Authorized OECD Approaches“ (AOA) ins deutsche Recht, in LÜDICKE/SCHNITGER/SPENGLER (Hrsg.), Besteuerung internationaler Unternehmen, FS Dieter Endres, München 2016, 179; KAHLE/EICHHOLZ/KINDICH, Das Verhältnis der allgemeinen Entstrickungstatbestände zu der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 AStG, Ubg 2016, 132; KAHLE/KINDICH, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung, in LÜBBEHÜSEN/KAHLE (Hrsg.), Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, Herne 2016, 213; KAHLE/NAST, Branchenspezifische Besonderheiten bei Bankbetriebsstätten, in LÜBBEHÜSEN/KAHLE (Hrsg.), Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, Herne 2016, 387; KAHLE/NAST, Branchenspezifische Besonderheiten bei Versicherungsbetriebsstätten, in LÜBBEHÜSEN/KAHLE (Hrsg.), Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, Herne 2016, 429; KAHLE/NAST, Branchenspezifische Besonderheiten bei Vertreterbetriebsstätten, in LÜBBEHÜSEN/KAHLE (Hrsg.), Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, Herne 2016, 512; KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Die Besonderheiten der Besteuerung von Bankbetriebsstätten mit Einführung der BsGaV – eine praxisorientierte Fallstudienanalyse, Ubg 2016, 469; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – Eine Analyse des AOA und seiner Umsetzung in nationales deutsches Steuerrecht, Lohmar 2016; NIENTIMP/SCHWARZ/STEIN, Einkünftermittlung nach dem AOA – Plädoyer für eine einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, IStR 2016, 487; OESTREICHER, Rechnungspreisplanung im Betriebsstättenkontext, in LÜDICKE/SCHNITGER/SPENGLER (Hrsg.), Besteuerung internationaler Unternehmen, FS Dieter Endres, München 2016, 275; SCHOPPE/REICHEL, Vertreterbetriebsstätten ab 2017, BB 2016, 1245; ARBEITSKREIS VERRECHNUNGSPREISE SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT, Immaterielle Vermögenswerte – ausgewählte Fragestellungen aus Sicht der unternehmerischen Praxis und der Wissenschaft, Ubg 2017, 537; BENZ/BÖHMER, Der RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen (Lizenzschranke), DB 2017, 206; DITZ/QUILITZSCH, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – die Einführung einer Lizenzschranke in § 4j EStG, DStR 2017, 1561; GIRLICH/MÜLLER, Erste Praxiserfahrungen mit dem Authorized OECD Approach, ISR 2017, 229; GIRLICH/MÜLLER/MACHO, Die neuen Regelungen zur Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten, TPI 2017, 174; GREINERT/KARNATH, Praktische Fragen bei der Bestimmung des Dotationskapitals von Versicherungsbetriebsstätten, DStR 2017, 1196; HAVERKAMP, Zur finalen Fassung der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, ISR 2017, 33; HEINSEN, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) – Zehn wichtige Neuerungen, DB 2017, 85; SCHREIBER/GREIL, Das „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz“ – Erläuterungen zu ausgewählten verrechnungspreisspezifischen Neuregelungen im „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“, DB 2017, 10; TENBERGE, Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – Die deutsche Auslegung des Authorized OECD Approach, IWB 2017, 99; TRACANA, The Impact of BEPS Actions 8–10 on Comparability Analysis in the Context of Attribution of Profits to Permanent Establishments, Intertax 2017, 411; TREIDLER/GROTJE/ZEPUNKE, Der Standardfall einer risikoarmen Bau- und Montagebetriebsstätte – Die (un)widerlegbare Vermutung der BsGaV, BB 2017, 1436.

I. Grundinformation

1

Mit den im Rahmen der BsGaV v. 13.10.2014 eingeführten §§ 1 bis 41 verfolgt der Verordnungsgeber das Ziel, noch konkreter als in § 1 Abs. 5 AStG sicherzustellen, dass die Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle von BS nach gleichen, international anerkannten Grundsätzen geregelt wird wie entsprechende Geschäftsvorfälle nahestehender Personen sowie die ermittelten bzw. aufgeteilten Einkünfte grenzüberschreitender Investitionsalternativen (KapGes., PersGes., BS) in vergleichbarer, wettbewerbsneutraler Weise besteuert werden. Die BsGaV konkretisiert daher auf Basis der Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 6 AStG die stl. Zurechnung von BS-Einkünften eines Unternehmens unter Beachtung einer Selbständigkeitsfiktion der BS und des Fremdvergleichsgrundsatzes, die insbes. in §§ 1 bis 17 BsGaV für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle von BS sowie zusätzlich in §§ 18 bis 38 BsGaV für BS in bestimmten Branchen und in § 39 BsGaV für stV im Einzelnen geregelt wird.

§§ 1 bis 3 BsGaV bestimmen die Durchführung von Funktions- und Risiko- sowie von Vergleichbarkeitsanalysen der Geschäftstätigkeiten einer BS, in der BsGaV verwendete Begrifflichkeiten, die Erstellung und den Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung einer BS sowie gewisse Aufzeichnungspflichten.

§§ 4 bis 11 BsGaV regeln die Zuordnung von Personalfunktionen, Vermögenswerten, Geschäftsvorfällen und Sicherungsgeschäften sowie Chancen und Risiken innerhalb eines Unternehmens.

§§ 12 bis 15 BsGaV beinhalten Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals einer BS sowie die Zuordnung von übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen eines Unternehmens zu einer BS.

§§ 16 und 17 BsGaV bestimmen das Vorliegen anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen, den Ansatz von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen für diese sowie die besondere Behandlung für die Nutzung von finanziellen Mitteln.

§§ 18 bis 22 BsGaV sehen überwiegend besondere Regelungen für die Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten anhand der maßgeblichen unternehmerischen Risikoübernahmefunktion sowie Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals für BS vor, die Teil eines Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts sind, dh. für Bankbetriebsstätten.

§§ 23 bis 29 BsGaV beinhalten vor allem besondere Regelungen für die Zuordnung ua. von Vermögenswerten für die Bedeckung versicherungstechnischer Rückstellungen anhand der maßgeblichen unternehmerischen Risikoübernahmefunktion sowie Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals für BS, die Teil eines VU sind, dh. für Versicherungsbetriebsstätten.

§§ 30 bis 34 BsGaV legen vornehmlich besondere Regelungen für die Zuordnung von (materiellen) Vermögenswerten sowie Regelungen zu anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen für BS fest, die Bau- oder Montagearbeiten durchführen und nach deren Abschluss enden, dh. für Bau- und Montagebetriebsstätten.

§§ 35 bis 38 BsGaV regeln insbes. die Zuordnung von Explorationsrechten und übrigen Vermögenswerten sowie anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen für BS, die zur Förderung von Bodenschätzen entstehen und nach deren Abschluss enden, dh. für Förderbetriebsstätten.

§ 39 BsGaV schreibt die entsprechende Anwendung der Regelungen der BsGaV auf stV iSv. § 13 AO vor.

§§ 40 und 41 BsGaV regeln die erstmalige Anwendung und das Inkrafttreten der BsGaV.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der §§ 1 bis 41 BsGaV

2 1. Rechtsentwicklung

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): § 1 Abs. 5 und 6 AStG wurde nach dem Scheitern des Entwurfs eines JStG 2013 der BReg. v. 25.10.2012 (BTDruks. 17/11190) am 13.12.2012 (BTDruks. 17/11844) durch das AmtshilfeRLUmsG eingeführt.

BsGaV v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603; BStBl. I 2014, 1378): Die Regelungen der §§ 1 bis 41 wurden in Zusammenhang mit der Neuregelung der Einkünfteaufteilung bzw. Einkünfteermittlung in grenzüberschreitenden BS-Fällen in die BsGaV eingeführt, für deren Erlass grds. eine Ermächtigung nach § 1 Abs. 6 AStG idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) besteht (s. Anm. 5).

Entwurf des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): § 1 Abs. 1 AStG sollte um einen neuen Satz 5 ergänzt werden, um das deutsche Abkommensverständnis zum Inhalt des in den jeweiligen DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG und auf § 1 Abs. 6 AStG beruhende RechtsVO (zB BsGaV) abschließend zu definieren (vgl. BRDruks. 406/16, 61 f.). Dazu sollte – als Reaktion auf BFH (BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258), in denen der BFH entschied, dass der einem DBA enthaltene Fremdvergleichsgrundsatz eine „inhaltliche“ Sperrwirkung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG entfaltet – der abkommensrechtl. Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes mit dem neuen Satz 5 nach den Regelungen des AStG bestimmt werden. Dadurch wären zukünftig die Regelungen des AStG und insbes. des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. BsGaV auch für die abkommensrechtl. Gewinnaufteilung bei BS maßgebend geworden und die Ausnahmeregelung des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG (s. Anm. 7) wäre leergelaufen (s. auch BÖHMER, FR 2016, 880). Die einer BS nach § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. BsGaV stl. zuzurechnenden Einkünfte sind im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen, und zwar bislang unter Anwendung der international anerkannten Verrechnungspreisregeln (vgl. BRDruks. 401/14, 42). Unklar ist, ob diese Regelungen zukünftig noch anhand des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 v. 22.7.2010 und der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen hätten ausgelegt werden können (verneinend s. BÖHMER, FR 2016, 880). Die Ergänzung des § 1 Abs. 1 AStG um einen Satz 5 ist auf Empfehlung des FinAussch. des BTags jedoch gestrichen worden (vgl. BTDruks. 18/10506, 88).

2. FiMaNoG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1693): In § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BsGaV wurde die Angabe „§ 23 Absatz 4“ durch „§ 36 Absatz 5“ WpHG ersetzt (Art. 24 Abs. 23 des 2. FiMaNoG). Die Änderung trat gem. Art. 26 Abs. 5 des 2. FiMaNoG am 3.1.2018 in Kraft.

4. VO zur Änderung stl. VO v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2360; BStBl. I 2017, 892): In § 3 Abs. 3 BsGaV wurde die Angabe „§ 90 Absatz 3 Satz 4“ durch „§ 90 Absatz 3“ AO ersetzt und in § 40 BsGaV wurde Satz 2 angefügt (Art. 5 der 4. VO zur Änderung stl. VO), um für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen, den

geänderten Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO idF des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) zu genügen.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

3

Nach § 40 ist die BsGaV v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Entspricht das Wj. dem Kj., gelangt die Vorschrift erstmals im VZ 2015 zur Anwendung. Zu beachten ist, dass die Regelung des § 1 Abs. 5 AStG erstmals bereits für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2012 beginnen, dh. bei kalenderjahrgleichem Wj. im VZ 2013 (gem. § 21 Abs. 20 Satz 3 AStG). Für vor dem Jahr 2015 begründete Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 BsGaV; s. Anm. 482) und Förderbetriebsstätten (§ 38 BsGaV; s. Anm. 529) bestehen Übergangsregelungen.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung der §§ 1 bis 41 BsGaV

4

Gründe für die Einführung der §§ 1 bis 41 BsGaV: BS sind rechtl. unselbständige Teile eines einheitlichen Unternehmens. Sie können gegenüber dem übrigen Unternehmen einen hohen Grad an organisatorischer Selbständigkeit aufweisen und damit eine wirtschaftlich verselbständigte Einheit bilden oder aber auch organisatorisch wenig verselbständigt und wirtschaftlich in die Geschäftstätigkeit des übrigen Unternehmens integriert sein. Dennoch kann nur das gesamte Unternehmen Gewinne durch einen Umsatzakt am Markt realisieren. Eine Gewinnrealisierung nach dem Realisationsprinzip, das auch für die stl. Gewinnermittlung gilt, kann es bei Lieferungen und Leistungen zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen mangels rechtl. Beziehungen nicht geben. Eine Besteuerung unrealisierter Gewinne scheidet ohne Ersatzrealisationstatbestände aus (s. ausführl. § 5 EStG Anm. 395 ff.). Damit bestehen Unterschiede bei der internationalen Abgrenzung von Gewinnen bei BS gegenüber rechtl. selbständigen Unternehmen, obwohl deren Organisation und Geschäftstätigkeiten in wirtschaftlicher Hinsicht vergleichbar sein können. Die Einführung der BsGaV stand daher in Zusammenhang mit den durch den OECD-Betriebsstättenbericht 2010 v. 22.7.2010 und Art. 7 OECD-MA 2010 geschaffenen Grundsätzen zur uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Einkünfteaufteilung bzw. -ermittlung in grenzüberschreitenden BS-Fällen (*Authorised OECD Approach* – AOA) zwecks Gleichstellung von BS mit rechtl. selbständigen Unternehmen. Die damit einhergehende Anwendung der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (sog. *functionally separate entity approach*) wurde durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 mit dem neuen § 1 Abs. 5 AStG in innerstaatliches Recht umgesetzt. Dies war erforderlich, da Art. 7 OECD-MA im BS-Staat nicht unmittelbar wirken konnte (dh. ggf. keine *self executing* Wirkung; vgl. KAESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 379 und Rn. 690 [10/2013]; s. ausführl. zum Meinungsstand MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 207 ff.). Folge ist, dass die BS-Gewinnabgrenzung in zwei Stufen vorzunehmen ist: Im Rahmen der ersten Stufe ist eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeiten der BS als fiktiv selbständiges und unabhängiges Unternehmen durchzuführen. Den Maßstab für die Zuord-

nung von Vermögenswerten und Risiken bilden dabei die wesentlichen bzw. maßgeblichen Personalfunktionen eines Unternehmens. Auf der zweiten Stufe erkennt der AOA sog. *Innentransaktionen* bzw. *dealings* zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen an, die fremdüblich zu bepreisen sind. Die technische Umsetzung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist aufgrund der Fiktionen eines selbständigen und unabhängigen Unternehmens und von *Innentransaktionen* kompliziert. Die Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. den §§ 1 bis 41 BsGaV stellen ein Sondergewinnermittlungsrecht in grenzüberschreitenden BS-Fällen dar, dessen Positionierung im AStG in steuersystematischer Hinsicht als falsch erachtet wird und zu einer Verkomplizierung bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt (s. Anm. 8). Probleme bei der Rechtsanwendung ergeben sich zudem durch eine Vielzahl an unbestimmten Begriffen in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV. Dies gilt zB für die Begriffe der Personalfunktion und Geschäftstätigkeit sowie des Vermögenswerts. Hinzu kommt, dass die Anwendung des AOA international nicht unumstritten ist und eine Vielzahl an (OECD-)Staaten diesen nicht umsetzen, sodass es sich nur eingeschränkt um international anerkannte Grundsätze zur BS-Gewinnabgrenzung handelt. Hieraus ergibt sich das Problem, dass nicht sämtliche deutsche DBA den Art. 7 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010 und damit den AOA beinhalten (werden). Diese Uneinheitlichkeit stellt die Praktikabilität des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV für Stpfl. und FinVerw. in Frage und birgt das Risiko von internationalen Doppelbesteuerungen. Schließlich führt die internationale Tendenz der „Aufweichung“ des BS-Begriffs und der Fiktion von BS, die in ihrer organisatorischen Ausgestaltung und Geschäftstätigkeit ein wenig verselbständigt Unternehmen darstellen könnten, zu erheblichen praktischen Anwendungsproblemen. Auch stellen §§ 1 bis 41 BsGaV die FinVerw. vor Beweisschwierigkeiten, wenngleich diese durch eine Mehrzahl an widerlegbaren Vermutungen vermieden werden sollen. Sie nehmen jedoch auf branchenspezifische Besonderheiten Rücksicht, indem besondere bank- und versicherungsaufsichtsrechtl. Anforderungen an die Kapitalausstattung von BS beachtet werden.

Wirtschaftliche Bedeutung: Die Vorschriften des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV sollen eine konsistente Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und damit eine Vermeidung von internationalen Besteuerungskonflikten sicherstellen, sind aber wesentlich durch das fiskalische Interesse geprägt, international eingeräumte Besteuerungsrechte durch innerstaatliches Recht „auszufüllen“ und die Besteuerung stiller Reserven im Inland zu sichern (vgl. BTDrucks. 17/13033, 165; BRDrucks. 401/14, 1). Es ist insbes. problematisch, dass die Verordnung im Wege von Veräußerungsfiktionen eine Realisation stiller Reserven anordnet, ohne dass dem Unternehmen des Stpfl. tatsächlich entsprechende Mittel zur Verfügung stehen oder dieses insgesamt einen Gewinn am Markt erzielt (s. auch BTDrucks. 17/13033, 165). Außerdem führt die zeitliche Vorverlegung der Gewinnrealisierung zB in den Fällen, in denen ein WG nach dessen fiktiver Veräußerung untergeht, zum Ausweis eines auch tatsächlich nicht realisierten Gewinnes. Dies kann zu erheblichen negativen wirtschaftlichen Wirkungen führen. In konjunkturellen Schwächephasen mit einem entsprechenden Liquiditätsbedarf bewirken die §§ 1 bis 41 BsGaV eine Sofortbesteuerung unrealisierter Gewinne und tragen insoweit dazu bei, wirtschaftliche Probleme noch zu verschärfen. Der Vorschrift des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV kommt daher strukturbedingt eine krisenverschärfende Wirkung zu. Zumindest wird die negative wirtschaftliche Wirkung der sofortigen Versteuerung eines fiktiven, tatsächlich nicht realisierten Gewinns durch die Vorschrift des § 4g EStG

(iVm. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG) in einigen Fällen aufgedeckter stillen Reserven abgemildert (s. auch BTDrucks. 17/13033, 165). Allerdings hat § 4g EStG nur eine eingeschränkte Reichweite, da er nicht für beschränkt Stpfl. mit inländ. BS-Einkünften, nicht für WG des UV und nicht für Entstrickungen außerhalb der EU gilt (s. auch FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 513); die FinVerw. lässt in diesen Fällen Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zu, sofern stille Reserven wegen des Inkrafttretens der BsGaV bzw. ihrer erstmaligen Anwendung aufzudecken sind (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 455 ff.). Mit der BsGaV erfolgt zudem ein Eingriff in den Grundsatz der unternehmerischen Dispositions- und Finanzierungsfreiheit (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 167; zum Gebot der Finanzierungsfreiheit vgl. U. PRINZ, FR 2009, 593 [594]). Dem Unternehmer wird vorgeschrieben, wie das EK und übrige Passivposten eines Unternehmens auf BS aufzuteilen sind (vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 495). Die BsGaV bewirkt auch eine Wettbewerbsverzerrung und einen Standortnachteil, wenn sie inländ. BS ausländ. Unternehmen eine höhere Kapitalausstattung und damit einhergehend weniger stl. abzugsfähige Zinsaufwendungen zuweist als ausländ. BS inländ. Unternehmen in vergleichbaren Situationen. Diese unterschiedliche Behandlung von inländ. und ausländ. BS führt tendenziell zu einem erhöhten Doppelbesteuerungsrisiko (s. auch BRÜNINGHAUS in VÖGELE/BORSTELL/ENGLER, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, 1178). Entspricht eine BS in ihrer organisatorischen Ausgestaltung und Geschäftstätigkeit keinem selbständigen Unternehmen, spiegelt die Anwendung der Selbständigkeitsfiktion der BS nicht den wirtschaftlichen Gehalt der BS wider und ist daher nicht sachgerecht (vgl. MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 202 f.).

2. Vereinbarkeit der §§ 1 bis 41 BsGaV mit höherrangigem Recht

5

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die §§ 1 bis 41 BsGaV müssen formell und materiell verfassungsgemäß sowie auf einer Ermächtigungsgrundlage (§ 1 Abs. 6 iVm. Abs. 5 AStG) beruhen, die ihrerseits verfassungsgemäß ist. Deren Ausgestaltung muss dem Art. 3 Abs. 1 GG genügen, der auch für beschränkt Stpfl. gilt (s. BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190), sowie an den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet sein.

► *Die Verfassungsmäßigkeit des § 1 Abs. 5 AStG* ist fraglich. Verfassungsrechtl. Bedenken bestehen gegen die Verwendung einer Mehrzahl an unbestimmten Begriffen, wie zB „Funktionen“ und „Vermögenswerte“, vor allem bis zum Zeitpunkt des Erlasses der BsGaV (vgl. KAESER, FS Endres, 2016, 179 [184 f.]). Darüber hinaus verstößt die Besteuerung nicht realisierter Gewinne möglicherweise gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Übermaßverbot, insbes. wenn es sich um eine sofortige Besteuerung handelt oder wenn sie mit fiktiven Dienstleistungen als anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen zusammenhängen (vgl. KAESER, FS Endres, 2016, 179 [183]; HEMMELRATH/KEPPER, IStR 2013, 37 [41 f.]; SCHAUMBURG, ISR 2013, 197 [199 f.]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 289 ff.). Außerdem ist die sog. „unechte Rückwirkung“ des § 1 Abs. 5 AStG im VZ 2013 bei kalenderjahrgleichem Wj. (§ 21 Abs. 20 Satz 3 AStG) verfassungsrechtl. zweifelhaft (vgl. KAESER, FS Endres, 2016, 179 [185 f.]).

► Die *Ermächtigungsgrundlage für den Erlass der BsGaV* ist die Vorschrift des § 1 Abs. 6 AStG. Sie ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des BRat zum Erlass einer RechtsVO, in der die Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes ua. iSd. § 1 Abs. 5 AStG und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung geregelt sowie Grundsätze zur Bestimmung des einer BS zuzuordnenden angemessenen Eigenkapitals (sog. Dotationskapital) festgelegt werden. Diese Ermächtigung hat das Bundesministerium der Finanzen durch die §§ 1 bis 41 BsGaV ausgefüllt. Die Anforderungen an die ermächtigende Vorschrift des § 1 Abs. 6 AStG ergeben sich aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, wonach Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden müssen (sog. Bestimmtheitsgebot). Der Bestimmtheit ist dann nicht Genüge getan, wenn § 1 Abs. 6 AStG so unbestimmt ist, dass nicht mehr vorausgesehen werden kann, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von ihr Gebrauch gemacht wird und welchen Inhalt die aufgrund der Ermächtigung erlassenen Verordnungen haben können (stRspr.; vgl. nur BVerfG v. 13.10.1970 – 2 BvR 618/68, BVerfGE 29, 198 [210]; BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 und 3/86, BVerfGE 78, 249 [272]; s. auch BVerfG v. 25.11.1980 – 2 BvL 7-9/76, BVerfGE 55, 207 [226]; BVerfG v. 3.11.1982 – 2 BvL 28/81, BVerfGE 62, 203 [210]). Die Ermächtigung von Durchführungsvorschriften für ein ganzes Gesetz genügt idR nicht dem Bestimmtheitsgebot (vgl. BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, Rn. 152). Inhalt, Zweck und Ausmaß der durch § 1 Abs. 6 AStG erteilten Ermächtigung bilden uE jedoch ein recht einheitliches Erfordernis in Gestalt eines aus dieser Ermächtigung erkennbaren, den Verordnungsgeber bindenden Programms, denn § 1 Abs. 6 AStG nimmt eine Begrenzung auf die technische Umsetzung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes iSd. § 1 Abs. 5 AStG vor (eine isolierte Betrachtung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung ist nicht notwendig; vgl. BVerfG v. 4.2.1975 – 2 BvL 5/74, BVerfGE 38, 348 [357]). Die erforderliche Genauigkeit der Ermächtigung sollte unter Berücksichtigung des betroffenen Sachgebiets somit hinreichend bestimmt werden (im Erg. s. auch KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 715 [10/2013]; aA MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 261 ff.). Dagegen erachtet FROTSCHER den Inhalt zur Bestimmung des Dotationskapitals einer BS für nicht hinreichend umrissen (vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 502; s. auch SCHNITGER, IStR 2012, 633 [634]).

► Die *formelle Verfassungsmäßigkeit der BsGaV* ist gegeben, da der erforderlichen Angabe der Rechtsgrundlage in der Verordnung (sog. Zitiergebot; Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG) dadurch Genüge getan wird, dass eingangs der BsGaV die in Bezug genommene Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 6 AStG genannt wird, sich die einzelnen Regelungen der §§ 1 bis 41 BsGaV darauf zurückführen lassen und der Zusammenhang zwischen Ermächtigungsgrundlage und BsGaV hinreichend deutlich und nachvollziehbar ist (zu diesem Erfordernis s. BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129; KIRCHHOF in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 51 EStG Rn. 17). Außerdem wurde die BsGaV durch einen in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG genannten Normgeber (Bundesministerium der Finanzen) erlassen (s. auch BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129). Im Übrigen ist die BsGaV nach § 40 erstmalig für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Hierdurch wird die Problematik der verfassungsrechtl. Zulässigkeit einer rückwirkenden Anwendung für die bereits am 18.10.2014 in Kraft getretene BsGaV vermieden (s. auch BRDrucks. 401/14, 142; ROEDER/FRIEDRICH, BB 2015, 1053 [1054]).

► *Die materielle Verfassungsmäßigkeit der BsGaV* ist fraglich. Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass die §§ 1 bis 41 BsGaV den durch ihre formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 6 BsGaV gezogenen Rahmen zumindest insoweit überschreiten, wie eine Hilfs- und Nebenrechnung iSd. § 3 für eine BS zu erstellen ist (vgl. KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 466 [473]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 261 ff.), die §§ 18 bis 38 BsGaV branchenspezifische Regelungen enthalten (vgl. KAHLE/KINDICH in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 4.153; SCHNITGER, IStR 2012, 633 [634]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 261 ff.) sowie § 12 Abs. 4, § 20 Abs. 4 und § 21 Abs. 4 BsGaV vor allem inländ. BS in bestimmten Fällen einen Anteil am konsolidierten EK der Unternehmensgruppe zuzuordnen (vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 500). Zu beachten ist jedoch, dass die Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung sowie branchenspezifische Regelungen in der BsGaV nach der Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 6 AStG vom Ermächtigungsrahmen gedeckt ist (vgl. BTDrucks. 17/13033, 169). Außerdem überschreitet die Kürzung der direkt zuordnungsfähigen Passivposten nach § 14 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 197) und der Finanzierungsaufwendungen nach § 15 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 205) den durch die Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 6 BsGaV gezogenen Rahmen. Fraglich ist zudem, ob die Zuordnung von Geschäftsvorfällen eines Unternehmens im Sinne von Außentransaktionen zu einer BS nach § 10 BsGaV mangels einer ausdrücklichen Regelung in § 1 Abs. 5 AStG vom Ermächtigungsrahmen gedeckt ist. Darüber hinaus werden verfassungsrechtl. Bedenken dahingehend geäußert, dass die unterschiedlichen Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals einer inländ. BS eines ausländ. Unternehmens (§§ 12, 20 und 25 BsGaV) und einer ausländ. BS eines inländ. Unternehmens (§§ 13, 21 und 26 BsGaV) den Ermächtigungsrahmen überschreiten (vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 497; GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1198]) sowie gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen könnten (vgl. KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 466 [473]; KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.302). Letzteres soll auch für die unterschiedlichen Regelungen zur Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion bei in- und ausländ. Versicherungsbetriebsstätten gelten (vgl. KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.239 f.). Außerdem wahrte die BsGaV möglicherweise nicht die Anforderungen des im Rechtsstaatsprinzip und im Demokratiegebot wurzelnden Parlamentsvorbehalts (vgl. BVerfG v. 6.7.1999 – 2 BvF 3/90, BVerfGE 101, 1), worunter im StRecht jedenfalls die Festlegung grundlegender Merkmale wie Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage fällt (vgl. SEILER in KSM, § 51 EStG Rn. B 31 [9/2017]), denn die BsGaV führt eine neue Form der Gewinnermittlung bzw. -aufteilung zumindest insoweit ein (zur Abgrenzung s. Anm. 8), als fremdübliche Verrechnungspreise, die für Innentransaktionen bzw. anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen anzusetzen sind, zu steuerwirksamen fiktiven BE und fiktiven BA bei einer BS bzw. im übrigen Unternehmen führen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV). Hierdurch werden die Anforderungen des Parlamentsvorbehalts nicht gewahrt, da sich diese neue Form von BE und BA nicht unmittelbar aus der Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG ergibt und die anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen iSd. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 BsGaV (insoweit) konturlos sind.

Europarechtliche Bedenken: Für Sachverhalte innerhalb der EU müssen die Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV dem AEUV genügen. Dies trifft für das Erfordernis der Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu, wie vom EuGH festgestellt (vgl. EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg. 2010, I-487; s. auch BRDrucks. 401/14, 42). Gegen § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV wurden im Schrifttum europarechl. Bedenken geäußert. Dies rührt daher, dass sie in grenzüberschreitenden BS-Fällen eine Besteuerung ohne Vorliegen eines klassischen Realisationstatbestands vorsieht, während vergleichbare Vorgänge im reinen Inlandskontext nicht besteuert werden (vgl. SCHAUMBURG, ISR 2013, 197 [201 f.]; KAESER, FS Endres, 2016, 179 [186]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 327 ff.). Die für EU-Fälle in § 4g EStG (iVm. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG) vorgesehene Stundungsmöglichkeit wurde zunächst als nicht ausreichend erachtet, um die europarechl. Bedenken auszuräumen. Mittlerweile hat der EuGH allerdings die Bedenken überwiegend ausgeräumt (s. statt vieler HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9, Rn. 477; § 4 EStG Anm. 225 f. mwN). Außerdem hat der EuGH in seinem Urteil in der Rs. Timac Agro (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro Deutschland, BStBl. II 2016, 362; s. auch BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, BStBl. II 2017, 709) die Unvergleichbarkeit der grenzüberschreitenden mit rein inländ. BS-Konstellationen festgestellt, wenn die BS-Einkünfte im Sitzstaat des Stpfl. (abkommensrechtl.) freigestellt werden. Gleichwohl bestehen die europarechl. Bedenken fort, soweit die BS-Einkünfte im anderen Staat nicht freigestellt werden, sondern bspw. die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt, und die Vorschrift des § 4g EStG keine Anwendung findet, dh. es zu einer Sofortbesteuerung kommt, wie zB bei beschränkt Stpfl. mit inländ. BS-Einkünften sowie bei fiktiven Dienstleistungen zwischen BS und dem übrigen Unternehmen (vgl. SCHAUMBURG, ISR 2013, 197 [201 f.]; KAESER, FS Endres, 2016, 179 [186]; s. auch DITZ, ISR 2013, 261 [265 f.]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 328 ff.).

6

IV. Geltungsbereich der §§ 1 bis 41 BsGaV

Persönlicher Geltungsbereich und Anwendung auf Auslandsbeziehungen: §§ 1 bis 41 BsGaV bilden mittelbar über die Einkünftekorrekturnorm des § 1 Abs. 5 AStG einen Bestandteil der Gewinnermittlung bzw. -aufteilung (s. Anm. 8).

▶ *§§ 1 bis 41 BsGaV sind nach § 1 Abs. 6 iVm. Abs. 5 AStG auf alle natürlichen Personen und Körperschaftsteuersubjekte* (dh. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 KStG) anwendbar, die entweder mit den ihrer inländ. BS (§ 12 AO) oder ihrem inländ. stV (§ 13 AO) zuzurechnenden Einkünften beschränkt stpfl. sind (§ 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Abs. 1 und § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; s. ausführl. § 49 EStG Anm. 170 ff.) oder mit den ihrer ausländ. BS oder ihrem ausländ. stV zuzurechnenden Einkünften unbeschränkt stpfl. sind (§ 1 Abs. 1 bis 3 EStG bzw. § 1 Abs. 1 KStG iVm. § 34d Nr. 2 Buchst. a Halbs. 1 BsGaV; s. ausführl. § 34d EStG Anm. 27 ff.).

▶ *Mitunternehmerisch tätige Personengesellschaften und Gemeinschaften* können zwar keine ESt- und KStSubjekte sein, sie sind jedoch hinsichtlich Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung partielle StSubjekte (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617) sowie ab dem VZ 2013 Stpfl. iSd. § 1

Abs. 1 Satz 1 AStG und ggf. selbst nahestehende Person (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 und 2 AStG idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 [BGBl. I 2013, 1809]). Dies bedeutet, dass auch zwischen Mitunternehmenschaften einerseits und ihren BS und stV in einem anderen Staat andererseits Einkünfte nach § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV zu ermitteln bzw. aufzuteilen sind (s. auch BRDrucks. 401/14, 44). Für die grenzüberschreitende Zurechnung von Einkünften zwischen einem Gesellschafter und seiner PersGes. oder zwischen einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmenschaft gelten hingegen nicht § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV, sondern unmittelbar die Vorschrift des § 1 Abs. 1 AStG aufgrund der Möglichkeit des Bestehens rechtl. Beziehungen; dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung unmittelbar oder nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG mittelbar besteht (§ 1 Abs. 5 Satz 7 Halbs. 1 und 2 AStG; s. auch BRDrucks. 401/14, 41 und 44 f.).

Sachlicher Geltungsbereich: Der sachliche Geltungsbereich der §§ 1 bis 41 BsGaV entspricht dem des § 1 Abs. 5 AStG. Von diesem sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16 EStG) und aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) des Unternehmens eines Stpfl. betroffen (vgl. BTDrucks. 17/13033, 166; s. Anm. 11).

V. Verhältnis der §§ 1 bis 41 BsGaV zu anderen Vorschriften

7

Verhältnis zum AStG: Die Regelungen des § 1 Abs. 1, 3 und 4 AStG sind entsprechend anzuwenden, wenn der Einkünfteermittlung bzw. -aufteilung zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen fremdunübliche Verrechnungspreise zugrunde gelegt werden (§ 1 Abs. 5 Satz 1 AStG). Es handelt sich hierbei um einen Rechtsfolgenverweis auf § 1 Abs. 1 AStG. Demnach ist für die uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in BS-Fällen in Ermangelung einer Rechtsgrundverweisung nicht davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten entsprechend § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehungen kennen, denn dies widerspricht einem echten Fremdvergleich. Die Regelungen zur vorrangigen Anwendung der Standardmethoden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 iVm. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG), zur Einengung von Bandbreiten (§ 1 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG), zur Verwendung des Medians bei Werten außerhalb der Bandbreite (§ 1 Abs. 3 Satz 4 iVm. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG) und zur Anwendung des hypothetischen Fremdvergleiches (§ 1 Abs. 3 Sätze 5 bis 8 iVm. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG) sind auf Innentransaktionen bzw. anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen entsprechend anzuwenden. Unklar ist, ob auch die Regelung zur Funktionsverlagerungsbesteuerung iSd. § 1 Abs. 3 Sätze 9 bis 12 AStG iVm. der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1680) nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG entsprechend anzuwenden ist, da § 1 Abs. 2 FVerlV eine Übertragung ua. von WG zwischen verschiedenen Unternehmen voraussetzt, woran es im BS-Kontext jedoch mangelt (vgl. KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 700 [10/2013]; deren Anwendung bejahend vgl. KAHLE/EICHHOLZ/KINDICH, Ubg 2016, 132 [142 f.] mwN; LEONHARDT/TCHERVENIACHKI in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 2818 [7/2017]). Der Verweis auf § 1 Abs. 4 AStG läuft leer (vgl. KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 700 [10/2013]). Die Vorschrift des § 1 Abs. 6 AStG enthält die Ermächtigungsgrundlage der BsGaV (s. auch Anm. 5).

Verhältnis zu allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbeständen: Der Gesetzgeber hat mit dem SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) mehrere allgemeine Entstrickungs- und Verstrickungstat-

bestände geschaffen. Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich, insbes. wenn ein WG, das bisher einer inländ. BS des Stpfl. funktional zuzuordnen war, einer ausländ. BS funktional zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG; s. ausführl. § 4 EStG Anm. 220; DITZ in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 6.35 ff.; zum Prinzip der funktionalen Zugehörigkeit s. BFH v. 21.1.1972 – III R 57/71, BStBl. II 1972, 374; BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888, Tz. 2.4). Grundsätzlich spiegelbildlich zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG einer Einlage gleich, jedoch nicht dessen Erstarkung (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 EStG; s. § 4 EStG Anm. 321 ff.). Auf der Rechtsfolgenseite sind die angenommene fiktive Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG; s. § 6 EStG Anm. 1197 ff.) und fiktive Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG; s. § 6 EStG Anm. 890 ff.) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Korrespondierend zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wurde in § 12 Abs. 1 KStG ein nahezu wortgleicher Entstrickungstatbestand eingeführt, der eine Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert fingiert (s. ausführl. § 12 KStG Anm. 28 ff.; DITZ in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 6.35 ff.); zudem gilt der Verstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 EStG über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften (vgl. RENIGERS in BLÜMICH, § 8 KStG Rn. 46 [8/2017]). § 4g EStG ermöglicht in bestimmten Fällen dieser Entstrickungstatbestände eine aufgeschobene Besteuerung durch die Bildung eines grds. gleichmäßig über fünf Jahre erfolgswirksam aufzulösenden Ausgleichspostens (s. ausführl. § 4g EStG Anm. 15 ff.). Außerdem fingiert der mit dem JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) eingeführte § 16 Abs. 3a EStG eine Betriebsaufgabe unter Aufdeckung aller stillen Reserven, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher WG des Betriebs oder eines Teilbetriebs ausgeschlossen oder beschränkt wird (s. § 16 EStG Anm. 620 ff.). Der Anwendungsbereich dieser allgemeinen Entstrickungstatbestände überschneidet sich mit § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV, wenngleich Letztere kein spezieller Ersatzrealisationsstatbestand sind, sondern eine Einkünftekorrekturnorm (vgl. BTDDrucks. 17/13033, 168; BEINERT/HRUSCHKA, StbJb. 2015/2016, 188; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 769). So führt nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 5 AStG iVm. § 16 Abs. 1 BsGaV insbes. eine Änderung der Zuordnung eines Vermögenswerts zu einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung in Gestalt einer fiktiven Veräußerung, für die nach § 16 Abs. 2 BsGaV ein fremdüblicher Verrechnungspreis anzusetzen ist. Die allgemeinen Entstrickungstatbestände gehen § 1 Abs. 5 und 6 iVm. der BsGaV jedoch vor, sodass nur erstere anzuwenden sind, soweit sich die Rechtsfolgen decken („unbeschadet anderer Vorschriften“; s. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG; s. auch DITZ, ISR 2013, 261 [264]; BEINERT/HRUSCHKA, StbJb. 2015/2016, 188; NEUMANN-TOMM, IStR 2015, 907 [911]; KAHLE/EICHHOLZ/KINDICH, Ubg 2016, 132 [141] mwN; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 271; aA FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 505). Entstrickungen iSd. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 5 AStG iVm. der BsGaV sind insoweit nicht zusätzlich anwendbar und schränken auch nicht die Möglichkeit ein, einen Aus-

gleichsposten iSd. § 4g EStG zu bilden (§ 1 Abs. 5 Satz 6 AStG; s. auch BTDrucks. 17/13033, 168; BRDrucks. 401/14, 42). Die Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung iSd. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) unter Berücksichtigung von Zuordnungsänderungen führt hierbei zu keinem anderen Erg. (s. BTDrucks. 17/13033, 51). Nach § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG sind gleichwohl weitergehende Berichtigungen bzw. außerbilanzielle Einkünftekorrekturen entsprechend § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV neben den Rechtsfolgen der allgemeinen Entstrickungstatbestände durchzuführen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 20; DITZ, ISR 2013, 261 [264]; BEINERT/HRUSCHKA, StbJb. 2015/2016, 188; RASCH/WENZEL, ISR 2015, 128 [131]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 271 ff.), so zB bei Funktionsverlagerungen iSd. § 1 Abs. 3 Sätze 9 ff. AStG iVm. der FVerlV, sofern die Regelungen zur Funktionsverlagerungsbesteuerung entsprechend anzuwenden sind, bei Abweichungen zwischen gemeinen Werten iSd. § 9 BewG und Fremdvergleichspreisen iSd. § 1 AStG (s. krit. MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 271 f.) sowie bei Abweichungen zwischen Zuordnungen nach den §§ 5 ff. BsGaV und Zuordnungen nach den allgemeinen Entstrickungstatbeständen. Umgekehrt stehen die Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV der Anwendung der allgemeinen Entstrickungstatbestände – ihre Anwendbarkeit vorausgesetzt (zB keine nicht nur vorübergehende Nutzungsüberlassung von WG; s. § 4 EStG Anm. 232) – nicht entgegen, wengleich zwischen ihnen oftmals ein Gleichlauf bestehen wird (s. auch NEUMANN-TOMM, IStR 2014, 806 [807]; KAHLE/EICHHOLZ/KINDICH, Ubg 2016, 132 [141 f.]). Zwingend ist eine Kongruenz bei der Zuordnung nach den Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV und den allgemeinen Entstrickungstatbeständen jedoch nicht (vgl. DITZ, ISR 2013, 261 [264]; LEONHARDT/TCHERVENIACHKI in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 2816 [7/2017]). So soll es nach der Verordnungsbegründung bei einer unentgeltlichen Beistellung von Vermögenswerten (zB nach § 31 Abs. 2 und § 36 Abs. 2 und 4 BsGaV) wohl per se zu keiner Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG kommen (vgl. BTDrucks. 17/13033, 126 und 134; s. auch RASCH/WENZEL, ISR 2015, 128 [132]).

Verhältnis zum EStG: § 4 Abs. 2 EStG ist mangels Vorliegen einer Vermögensübersicht bzw. Bilanz nicht unmittelbar anzuwenden (s. Anm. 9 und 32). Finanzierungsaufwendungen iSd. § 15, die einer BS zuzuordnen sind, beinhalten Zinsaufwendungen iSd. § 4h EStG (s. ausführl. § 4h EStG Anm. 75 ff.). Fiktive Zinsaufwendungen und fiktive Zinserträge iSd. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 220) für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen in Gestalt fiktiver Darlehensbeziehungen sind mangels einer rechtl. vereinbarten Geldkapitalüberlassung und Aufwendungen iSv. § 4 Abs. 4 EStG, die als ein Wertabfluss iSv. tatsächlichen Ausgaben zu verstehen sind, dagegen keine Zinsaufwendungen und -erträge iSd. § 4h und § 4i EStG; aus demselben Grund sind fiktive Lizenzaufwendungen iSd. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV keine Aufwendungen für Rechteüberlassungen iSd. § 4j EStG (s. BENZ/BÖHMER, DB 2017, 206 [207]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 1561 [1563]). Dagegen gelten BS gem. § 4j Abs. 1 Satz 3 EStG als Schuldner und Gläubiger von tatsächlichen Aufwendungen für Rechteüberlassungen iSd. § 4j EStG, wenn sie ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter bzw. -verpflichteter der betreffenden Rechte behandelt werden mit der Folge, dass die Abzugsbeschränkung des § 4j EStG auch in Bezug auf eine inländ. BS wirken kann, wenn dieser BS der Geschäftsvorfall „Rechteüberlas-

sungen“ mit einer dem Unternehmen nahestehenden Person und die damit zusammenhängenden Aufwendungen für Rechteüberlassungen iSd. § 4j EStG zuzuordnen sind (§ 9 BsGaV; s. Anm. 139 ff.). Bei der Ermittlung ausländ. BS-Einkünfte für Zwecke der Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG sind die §§ 1 bis 41 BsGaV zu berücksichtigen; in Nicht-DBA-Fällen soll dies nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur dann gelten, wenn die Regelungen der BsGaV zu niedrigeren ausländ. Einkünften und damit zu einer Minderung des Anrechnungshöchstbetrags führen, was rein fiskalisch motiviert ist (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 22 f.).

Verhältnis zur Gewerbesteuer: Die fiktiven Zins-, Miet- und Pacht- sowie Lizenzaufwendungen iSd. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 220) für entsprechende anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen sind mangels rechtl. Beziehungen keine Entgelte für Schulden iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG (s. hierzu KÖSTER in LENSKI/STEINBERG, § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Rn. 50 ff. [10/2016]), keine Miet- und Pachtzinsen iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG (s. hierzu SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rn. 22 ff. [10/2016]) bzw. keine Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Immaterialgüterrechten iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (s. hierzu KEB in LENSKI/STEINBERG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rn. 16 ff. [10/2016]). Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wird nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags eines inländ. Unternehmens gekürzt, der auf eine nicht im Inland belegene BS iSd. § 12 AO (s. BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15, BStBl. II 2017, 230) entfällt. Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass die §§ 1 bis 41 BsGaV sich hierauf auswirken (vgl. DITZ/LUCKHAUPT, ISR 2015, 1 [2]; LEONHARDT/TCHERVENIACHKI in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 2831 [7/2017]). Dies ist auch die Ansicht der FinVerw.; in Nicht-DBA-Fällen soll dies jedoch nur dann gelten, wenn die Regelungen der BsGaV zu niedrigeren ausländ. Einkünften und damit zu einer Minderung des Kürzungsbetrags führen, was rein fiskalisch motiviert ist (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 25 iVm. Rn. 22 f.).

Verhältnis zur AO: Die Regelungen der BsGaV sind auf BS iSd. § 12 AO anzuwenden (s. Anm. 11 und auf stV iSd. § 13 AO entsprechend anzuwenden (s. Anm. 534 f.). Ist ein DBA anwendbar, liegt nach der Verordnungsbegründung und der Ansicht der FinVerw. eine BS iSd. BsGaV jedoch nur dann vor, wenn auch eine BS im Sinne einer Art. 5 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA besteht (vgl. BRDrucks. 401/14, 43; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 9; s. zum abkommensrechtl. Begriff der BS nur JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 308 ff. mwN). Dies überzeugt jedoch insofern nicht, als der Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags eines inländ. Unternehmens zu kürzen ist, der auf eine ausländ. BS iSd. § 12 AO entfällt. Eine betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung hat somit auch dann zu erfolgen, wenn keine abkommensrechtl. BS vorliegt.

Verhältnis zu DBA: Die Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV sind in allen DBA- und Nicht-DBA-Fällen anzuwenden (s. auch KAESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 692 [10/2013]; zur DBA-Schrankenwirkung s. § 49 EStG Anm. 41; zum abkommensrechtl. BS-Prinzip s. § 49 EStG Anm. 170). Ist ein DBA anwendbar, liegt eine BS iSd. BsGaV nur dann vor, wenn auch eine BS im Sinne einer Art. 5 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA besteht (s. Anm. 11).

► *Art. 7 Abs. 2 OECD-MA* ab der Fassung v. 22.7.2010 nachgebildete Regelungen sind in einigen deutschen DBA enthalten (s. OFD Frankfurt v. 18.4.2017 – S 1300 A - 123 - St 517, IStR 2017, 548), bei deren Anwendung nach Ansicht der FinVerw. die Grundsätze der BsGaV zu beachten sind (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 11). In diesem Fall ist zwar davon auszugehen, dass der andere Vertragsstaat den Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV im Grundsatz folgt. Es besteht jedoch ein Doppelbesteuerungsrisiko, soweit die §§ 1 bis 41 BsGaV von den Grundsätzen des OECD-Betriebsstättenbericht 2010 abweichen. Darüber hinaus ist § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV mit Ausnahme von fiktiven Nutzungsüberlassungen immaterieller Werte nach Ansicht der FinVerw. auch in solchen Fällen anzuwenden (Regelfall), in denen deutsche DBA mit OECD-Mitgliedstaaten lediglich eine Art. 7 OECD-MA bis zur Fassung v. 17.7.2008 nachgebildete Regelung enthalten (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 11 iVm. Rn. 427 ff.; OFD Frankfurt v. 18.4.2017 – S 1300 A - 123 - St 517, IStR 2017, 548; zur diesbezüglichen Systematisierung deutscher DBA s. HENTSCHEL/KRAFT/MOSER, Ubg 2016, 144). Hierdurch besteht ein erhöhtes Doppelbesteuerungsrisiko, da der andere Vertragsstaat die Selbstständigkeitsfiktion der BS idR nicht bzw. nur eingeschränkt anwendet (aA BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 427). Die Regelungen in deutschen DBA gehen den Vorschriften des nationalen StRechts zwar vor (§ 2 AO; s. auch Anm. 41). Diese Selbstverständlichkeit wird in Bezug auf § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV auch in § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG zum Ausdruck gebracht. Allerdings wird der Vorrang des Abkommensrechts an den Nachweis geknüpft, dass der andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem DBA auch tatsächlich ausübt und deshalb die Anwendung des § 1 Abs. 5 Sätze 1 bis 7 AStG zu einer Doppelbesteuerung führen würde (s. auch KAESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 709 ff. [10/2013]; dies ist ein sog. *treaty override*; zu dessen verfassungsrechtl. und europarechtl. Zulässigkeit s. ausführl. § 50d EStG Anm. 6 f.). Indem die FinVerw. die abkommensrechtl. Aufteilung von BS-Gewinnen nach den Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. BsGaV bestimmt, verkehrt sie deren Konkurrenzverhältnis. Diese Durchbrechung der DBA-Schrankenwirkung ist abzulehnen (s. auch HAVERKAMP, ISR 2017, 33 [40]), denn der in einem DBA enthaltene Fremdvergleichsgrundsatz entfaltet eine „inhaltliche“ Sperrwirkung gegenüber § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. BsGaV, und nicht umgekehrt (so in Bezug auf § 1 Abs. 1 AStG vgl. BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258; s. auch § 49 EStG Anm. 41).

► *Nach dem Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot iSd. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA* darf eine BS, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat unterhält, nicht ungünstiger besteuert werden als ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats, dh., es soll zu keiner höheren Besteuerung kommen, wenn die Geschäftstätigkeit der BS statt von einem unbeschränkt Stpfl. von einem beschränkt Stpfl. ausgeübt wird. Die in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV sowie in Art. 7 OECD-MA geregelte Gewinnzurechnung bei BS verstößt nicht gegen dieses BS-Diskriminierungsverbot (vgl. Rn. 34 des OECD-MK zu Art. 24 OECD-MA; s. auch BRUNS in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 24 OECD-MA Rn. 107).

VI. Ermittlung der Einkünfte

Die Ermittlung der Einkünfte einer BS erfolgt nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. EStG und bei beschränkt Stpfl. unter Berücksichtigung von § 50 EStG. Bei einem unbeschränkt Stpfl. mit einer ausl. BS ist der Gesamtgewinn zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen aufzuteilen, wohingegen bei einem beschränkt Stpfl. mit einer inl. BS die Einkünfte der BS zunächst originär zu ermitteln sind, sodass Einkünfteermittlung und Einkünfteaufteilung praktisch zusammenfallen. Der Stpfl. kann die Einkünfte der BS nach der direkten Methode oder ausnahmsweise nach der indirekten Methode ermitteln (s. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG; § 4 EStG Anm. 8; § 49 EStG Anm. 240 ff.; BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140). Die Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG verweist auf die entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG (s. Anm. 7) und wirkt als Korrekturatbestand der ermittelten Einkünfte, die im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung erst auf der zweiten Stufe erfolgt. Innerhalb dieser Einkünftekorrektur haben sich § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV zu einer ausfüllenden Gewinnermittlungsvorschrift entwickelt, die in Zusammenhang mit Innentransaktionen als Einkünfefiktion wirkt (vgl. SCHNITGER, IStR 2012, 633 [638]; KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 700 [10/2013]; SCHAUMBURG, ISR 2013, 197 [198 f.]; DITZ/LUCKHAUPT, ISR 2015, 1; KAESER, FS Endres, 2016, 179 [183]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 232 ff.). Die Positionierung der Vorschrift des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV im AStG (statt im EStG und in der AO) wird im Schrifttum daher als in steuersystematischer Hinsicht falsch erachtet (vgl. WASSERMEYER, IStR 2012, 277; DITZ, ISR 2013, 261 [262 f.]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 263 ff.; aA KAESER, FS Endres, 2016, 179 [183]). Hierbei handelt es sich um eine Entsch. des Gesetzgebers, die grds. möglich und auch zu beachten, aber auch rechtsstaatlich bedenklich ist; sie führt zu einer Verkomplizierung bei der uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen. Problematischer ist hingegen, dass § 1 Abs. 5 AStG eine Minderung der inl. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. bzw. eine Erhöhung der (ggf. freizustellenden) ausl. Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. voraussetzt und eine Einkünftekorrektur daher nur zu Ungunsten des Stpfl. wirkt (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 20 f.). Dies ist bei inl. BS-Einkünften im DBA-Fall sowie generell bei BS-Einkünften im Nicht-DBA-Fall besonders kritisch, da Regelungen eines anwendbaren DBA, die Art. 7 iVm. 23 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010 nachgebildet sind, nur im Ansässigkeitsstaat des unbeschränkt Stpfl. mit ausl. BS-Einkünften unmittelbar wirken (vgl. SCHNITGER, IStR 2012, 633; KAESER, FS Endres, 2016, 179 [183]). Wird hingegen ein ausl. BS-Gewinn zunächst zugunsten eines inl. BS-Gewinn zu niedrig angesetzt (spiegelbildlicher Fall) und sollte die Anwendung des AOA im Erg. zu einer Minderung der inl. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. bzw. einer Erhöhung der (ggf. freizustellenden) ausl. Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. führen, findet § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV keine Anwendung (vgl. WASSERMEYER, IStR 2012, 282). Eine Korrektur zulasten der im Inland stpfl. Einkünfte erfordert daher eine anwendbare DBA-Regelung, die Art. 7 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010 nachgebildet ist. Eine solche einseitig wirkende Einkünftekorrekturvorschrift kann zu internationalen Doppelbesteuerungen führen und ist daher zu kritisieren (s. auch MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 263 ff.).

VII. Verfahrensfragen

9

Hilfs- und Nebenrechnung: Die Hilfs- und Nebenrechnung muss spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe einer StErklärung erstellt sein (§ 3 Abs. 1 Satz 3 BsGaV; s. Anm. 32). Der Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung ist – anders als bei der Bilanz und GuV einer BS – nicht durch Datenfernübertragung iSd. § 5b EStG zu übermitteln (vgl. DOMBROWSKI/SOMMER/DAHLE, IStR 2016, 109 [113 f.]). Wird der Pflicht zu Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachgekommen, kann insbes. kein Verzögerungsgeld iSv. § 146 Abs. 2b AO, kein Verspätungszuschlag iSv. § 152 AO und kein Strafzuschlag iSv. 162 Abs. 4 AO festgesetzt werden (vgl. GREIER/FRIEDRICH, DB 2016, 1773). Die Vorschrift des § 4 Abs. 2 EStG ist mangels Vorliegen einer Vermögensübersicht bzw. Bilanz nicht unmittelbar anzuwenden; ihre entsprechende Anwendung erlaubt jedoch die spätere Änderung einer Hilfs- und Nebenrechnung (vgl. BRDrucks. 401/14, 52 und Anm. 32).

Beweislast und Mitwirkungspflichten bei Auslandsvorgängen: Die FinVerw. trägt im Grundsatz die objektive Beweislast für alle steuerbegründenden Sachverhalte im Allgemeinen und für die Ermittlung angemessener Fremdvergleichspreise im Besonderen (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Die Regelungen der BsGaV führen jedoch häufig zu einer Umkehr der Beweislast. So ist zB die Vorschrift des § 13 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 183) so formuliert, dass einer ausländ. BS im Grundsatz kein Dotationskapital zuzuordnen ist (§ 13 Abs. 1 BsGaV; s. Anm. 183). Der Stpfl. trägt die Beweislast dafür, dass ein Dotationskapital der ausländ. BS in bestimmter Höhe aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist; für diese Umkehr der Beweislast gibt es keine sachgerechten Gründe. Der Stpfl. ist – trotz der allgemeinen Beweispflicht der FinVerw. – nach den §§ 90 Abs. 1 und 200 AO zur Mitwirkung bzw. bei Vorgängen mit Auslandsbezug nach § 90 Abs. 2 AO zur erhöhten Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Verletzt er seine Mitwirkungspflichten, gehen die Folgen der Nichterweislichkeit zu seinen Lasten und es kommt zu einer Umkehr der Beweislast.

Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten bei Auslandsvorgängen: Bei Vorgängen mit Auslandsbezug zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG bestehen nach § 90 Abs. 3 AO iVm. der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) v. 28.10.2003 (BStBl. I 2003, 739, zuletzt geändert durch AmtshilferLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809) für Wj., die nach dem 21.12.2002 beginnen, bzw. der neu gefassten GAufzV v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2367) für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen, bestimmte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten ua. zur Fremdüblichkeit der angesetzten Verrechnungspreise. Diese Pflichten gelten auch für die Einkünfteermittlung bzw. -aufteilung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle von BS (s. hierzu DITZ/BÄRSCH/ENGELN, IStR 2016, 789 [789 ff.]; SCHREIBER/GREIL, DB 2017, 10 [11 ff.]). Nach § 3 Abs. 3 BsGaV umfassen sie die Gründe für die Entscheidung des Unternehmens betr. die Zuordnung zB von Vermögenswerten und das Vorliegen anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen (s. Anm. 45). Werden diese Pflichten verletzt, stehen der FinBeh. die Sanktionsbefugnisse des § 162 Abs. 3 AO (zur Schätzung der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) und des § 162 Abs. 4 AO zu (s. ausführl. SÖHN in HHSP., § 90 AO Rn. 188 ff. [11/2012]).

Einstweilen frei.

10

B. Allgemeiner Teil (§§ 1 bis 17)**I. Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte (§ 1)****1. Funktions- und Risikoanalyse sowie Vergleichbarkeitsanalyse (§ 1 Abs. 1)****11 a) Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse (§ 1 Abs. 1 Satz 1)**

Betriebsstätte eines Unternehmens: Der Begriff „Betriebsstätte“ wird unter Bezugnahme auf § 12 AO definiert (s. auch BRDrucks. 401/14, 43). Betriebsstätte ist demnach jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (zu Einzelheiten s. § 49 EStG Anm. 190 ff. mwN). Ist ein DBA anwendbar, liegt eine BS iSd. BsGaV jedoch nur dann vor, wenn auch eine BS im Sinne einer Art. 5 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA besteht (vgl. BRDrucks. 401/14, 43; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 9; s. zum abkommensrechtl. Begriff der BS nur Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 308 ff. mwN). Erfasst werden sowohl ausländ. BS inländ. Unternehmen (s. Anm. 18 und 183) als auch inländ. BS ausländ. Unternehmen (s. Anm. 19 und 170). Der Begriff des Unternehmens ist einengend iSv. Gewerbebetrieb eines Stpfl. und selbständig Tätigen auszulegen, unabhängig von der Rechtsform (vgl. BTDrucks. 17/13033, 166). Unternehmen ist somit jedes selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigwerden, das mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird (s. ausführl. § 15 EStG Anm. 1030 ff.). Ein Stpfl. kann mehrere eigenständige Unternehmen betreiben (s. § 15 EStG Anm. 185). Die BS muss einem Teil der unternehmerischen Tätigkeit dienen.

Steuerliche Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte: Die stl. Zurechnung von Einkünften im Verhältnis zu einer BS nach § 1 Abs. 5 AStG ist die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländ. Unternehmen und seiner ausländ. BS sowie die Ermittlung der Einkünfte der inländ. BS eines ausländ. Unternehmens (§ 1 Abs. 5 Satz 1 AStG; zur Einkünfteermittlung inländ. BS s. § 49 EStG Anm. 240 f.). Aufgrund der Bezugnahme auf § 1 Abs. 5 AStG sind die Regelungen der BsGaV nur in den Fällen anzuwenden, in denen eine Berichtigung nach § 1 AStG dem Grunde nach in Betracht kommt (s. Anm. 7). Die stl. Zurechnung von Einkünften zu einem Mitunternehmer, dessen Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft abkommensrechtl. so behandelt wird, als habe er dort, wo die Mitunternehmerschaft über eine BS verfügt, selbst eine BS (sog. Mitunternehmerbetriebsstätte; vgl. BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rn. 39 mwN), ist nicht Gegenstand der Regelungen der BsGaV (vgl. § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG; s. auch BRDrucks. 401/14, 43 f.).

Funktions- und Risikoanalyse: Auf der Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der BS als Teil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens werden die BS und das übrige Unternehmen so behandelt, als wären sie eigenständige und unabhängige Unternehmen, die Funktionen ausüben, über Vermögenswerte verfügen, Risiken übernehmen sowie miteinander und mit anderen verbundenen und fremden Unternehmen Geschäfte tätigen (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 26; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 10 und 13 bis 38; Rn. 21 des OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010; zum Begriff der Geschäfts-

tätigkeit s. Anm. 20). Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGv ist lediglich eine Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der BS, nicht aber eine solche der Geschäftstätigkeit des übrigen Unternehmens zu erstellen. Da eine solche einseitige Funktions- und Risikoanalyse für die stl. Zurechnung von Einkünften zu einer BS nicht ausreicht, muss die Vorschrift so verstanden werden, dass auch eine Funktions- und Risikoanalyse für die Geschäftstätigkeit des übrigen Unternehmens vorzunehmen ist. Ziel dieser ersten Stufe der stl. Einkünftezurechnung ist eine gewissenhafte und detaillierte Analyse der durch die BS und das übrige Unternehmen ausgeübten Funktionen und im Rahmen dessen insbes. die Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt werden. Dabei ist auch die entsprechende Funktionsausprägung der BS und des übrigen Unternehmens (Routineunternehmen versus Mittelunternehmen versus Strategieträger; vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.2) zu untersuchen. Die Risikoverteilung zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen ist ebenfalls ein wesentlicher Bestandteil der Funktions- und Risikoanalyse (zu Einzelheiten s. BAUMHOFF/LIEBCHEN in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 202 ff. [4/2017]; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 OECD-MA (2010) Rn. 23 ff.). Umfang und Inhalt der Funktions- und Risikoanalyse sollte sich – ergänzt um die Feststellung von Personalfunktionen – an § 4 Abs. 1 Nr. 3 GAufzV v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2367) orientieren.

b) Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse (§ 1 Abs. 1 Satz 2)

12

Überblick: Aufbauend auf der Funktions- und Risikoanalyse iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGv ist eine Vergleichbarkeitsanalyse der Geschäftstätigkeiten der BS durchzuführen, um für die anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG iVm. § 16 Abs. 1 BsGv (s. Anm. 216) zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen fremdübliche Verrechnungspreise zu bestimmen.

Funktions- und Risikoanalyse nach § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGv: Siehe Anm. 11.

Vergleichbarkeitsanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte: Neben der Unabhängigkeit von Unternehmen ist die Vergleichbarkeit der Verhältnisse wesentliches Merkmal des Fremdvergleichs. Sie ist Gegenstand der Vergleichbarkeitsanalyse, wovon die Wahl der Methodik zur Bestimmung von Vergleichstatbeständen bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen abhängt. Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Verhältnisse kommen insbes. die folgenden Vergleichbarkeitsfaktoren in Betracht: die Produkteigenschaften von WG und Dienstleistungen, die Funktionen und Risiken (dh. die Funktions- und Risikoanalyse), die wirtschaftlichen Verhältnisse, die Geschäftsstrategien sowie die Vertragsbedingungen (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 1.33 ff.). Da jedoch rechtl. Beziehungen zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen nicht möglich sind, sind Vertragsbedingungen analog auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 190), was im Kern den neuen Vorgaben der OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen entspricht (vgl. TRACANA, Intertax 2017, 411 [411 ff.]). Umfang und Inhalt der Vergleichbarkeitsanalyse sollten sich an § 4 Abs. 1 GAufzV v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2367) orientieren.

Geschäftsbeziehungen der Betriebsstätte: Geschäftsbeziehungen der BS iSd. § 1 Abs. 4 AStG iVm. § 1 Abs. 1 Satz 2 BsGaV sind Geschäftsvorfälle der BS zum übrigen Unternehmen, also anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG iVm. § 16 Abs. 1 BsGaV (§ 1 Abs. 5 Satz 4 AStG; s. auch BRDrucks. 401/14, 44; Anm. 216; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 39–43). Die Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse iSv. § 1 Abs. 1 Satz 2 BsGaV dient nicht dazu, um auf dieser Basis für die einzelnen Geschäftsvorfälle des Unternehmens zu nahestehenden Personen iSv. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG fremdübliche Verrechnungspreise zu bestimmen; dies richtet sich nach § 1 Abs. 1 und 3 AStG iVm. einer Art. 9 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA.

Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise: Für die Geschäftsbeziehungen der BS sind nach § 1 Abs. 1 Satz 2 BsGaV Bedingungen, insbes. Preise (sog. Verrechnungspreise) als deren Gegenleistung zugrunde zu legen, die an den übrigen Bedingungen der betreffenden Geschäftsbeziehung zu messen sind. Die Verrechnungspreise müssen überdies dem Fremdvergleichsgrundsatz iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG entsprechen.

► *Der Fremdvergleichsgrundsatz* wird in § 1 AStG, in den dazu ergangenen Rechtsverordnungen (vgl. GAufzV v. 12.7.2017, BGBl. I 2017, 2367; FVerIV v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1680) sowie in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017 iVm. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 183 ff.) konkretisiert. Darüber hinaus legen die Rspr. (vgl. nur BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; BFH v. 21.1.2016 – I R 22/14, BStBl. II 2017, 336) und die deutsche FinVerw. (vgl. nur BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570; BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 - S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774; BMF v. 7.4.2017 – IV B 5 - S 1341/16/10003, BStBl. I 2017, 701) den Fremdvergleichsgrundsatz fortwährend aus, der in § 1 AStG und in einer Art. 7 oder 9 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA kodifiziert ist. Der Fremdvergleich fordert eine Verrechnung von Geschäftsbeziehungen zu Preisen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart haben oder vereinbart hätten (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG). Es besteht kein grundsätzlicher Bedeutungsunterschied bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Verhältnisse von nahestehenden, rechtl. selbständigen Unternehmen (§ 1 Abs. 1 AStG, Art. 9 OECD-MA) und auf Verhältnisse von BS zum übrigen Unternehmen (§ 1 Abs. 5 AStG, Art. 7 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010), wenngleich Unterschiede verbleiben, die darauf beruhen, dass eine BS zivilrechtl. untrennbarer Bestandteil des Unternehmens ist, zu dem sie gehört (zB im Grundsatz keine fiktiven Darlehens- und Garantiebeziehungen; Anm. 224 ff.). Durch das Zugrundelegen von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen wird die Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen von BS im Grundsatz mit einem rechtl. selbständigen nahestehenden Unternehmen gleichgestellt, wie es vom Gesetz- und Ordnungsgeber durch § 1 Abs. 5 AStG iVm. der BsGaV bezweckt wird (vgl. BTDrucks. 17/13033, 160; BRDrucks. 401/14, 1 und 88).

► *Die wesentlichen Merkmale des Fremdvergleichs* sind die Unabhängigkeit von Unternehmen und die Vergleichbarkeit der Verhältnisse. Die Auswahl einer geeig-

neten Verrechnungspreismethode bezweckt die Identifizierung derjenigen Methode, mit der Vergleichswerte im konkreten Einzelfall mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit bestimmt werden können (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; s. auch BAUMHOFF/LIEBCHEN in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 3.1 und Rn. 3.24). Zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen sind grds. alle Verrechnungspreismethoden zulässig, die in § 1 Abs. 3 AStG und den OECD-Verrechnungspreisleitlinien genannt werden, dh. insbes. die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode ebenso wie Verrechnungspreissysteme, die auf vergleichbaren Grundsätzen beruhen, wie zB Kostenumlagen, die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode sowie die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (vgl. BRDrucks. 401/14, 44; s. auch OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.1 ff.). Dagegen kommt die globale Gewinnvergleichsmethode nicht in Betracht, da sie nicht zu (irgend-) einem fremdvergleichskonformen Erg. führt (s. auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.3 Buchst. d). Zu beachten ist, dass im Fremdvergleich nur der Verrechnungspreis als Gegenleistung für Geschäftsvorfälle zu ermitteln ist, welcher an den übrigen Bedingungen des entsprechenden Geschäftsvorfalles zu messen ist; diese übrigen Bedingungen sind im Fremdvergleich hingegen nicht zu ermitteln, denn nach Maßgabe des Fremdvergleichs unterliegt es der unternehmerischen Dispositionsfreiheit der beteiligten (auch einander nahestehenden) Unternehmen bzw. Unternehmensteile, jede Art von Liefer- und Leistungsaustausch zu vereinbaren (vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 1.25; GOSCH, StbJb. 2015/2016, 20; BAUMHOFF/LIEBCHEN in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 3.51).

Einstweilen frei.

13–14

2. Zuordnungsgegenstände (§ 1 Abs. 2)

15

Funktions- und Risikoanalyse: Die Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der BS und des übrigen Unternehmens (s. Anm. 11) bildet die Grundlage für die Feststellung von Personalfunktionen, die Zuordnung von Vermögenswerten, Chancen und Risiken, Dotationskapital, Passivposten und Geschäftsvorfällen des Unternehmens mit unabhängigen Dritten und nahestehenden Personen sowie die Bestimmung von anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen der BS. Sie ist somit die Basis dafür, dass der BS ausgehend von den ihr oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnenden Personalfunktionen insbes. alle Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) zuzuordnen sind, die für die stl. Behandlung der BS als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen erforderlich sind (s. auch OECD- Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 15).

Feststellung von Personalfunktionen: Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse sind gem. § 1 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV die Personalfunktionen iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 20) festzustellen, die der BS oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind. Eine Personalfunktion ist der BS zuzuordnen, wenn sie in dieser ausgeübt wird (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG iVm. § 4 Abs. 1

BsGaV; s. Anm. 57), sie zu dieser den sachlich engsten Bezug aufweist (§ 4 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 60) oder dies nicht dem § 4 Abs. 1 oder 2 BsGaV widerspricht (§ 4 Abs. 3 BsGaV; s. Anm. 63). Entsprechendes gilt für die Zuordnung von Personalfunktionen zum übrigen Unternehmen, dh. zu allen anderen BS des gleichen Unternehmens; diese Personalfunktionen sind allerdings nicht einer konkreten anderen BS zuzuordnen, denn hierfür ist eine Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit des gesamten übrigen Unternehmens nicht ausreichend. Vielmehr hätte es auch eine Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeiten einer einzelnen anderen BS bedurft, die jedoch nicht von § 1 BsGaV gefordert wird. Es sind sämtliche zuordenbare Personalfunktionen des Unternehmens festzustellen. Dies betrifft gem. § 1 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV insbes. die maßgeblichen Personalfunktionen iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Durch die Verwendung der Formulierung „insbesondere“ wird zum Ausdruck gebracht, dass auch alle übrigen, nicht maßgeblichen Personalfunktionen festzustellen sind.

Zuordnung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken: Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse sind gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2 BsGaV der BS, ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.), Vermögenswerte, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt, entsprechend § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG iVm. insbes. §§ 5 bis 8 BsGaV (zu Einzelheiten s. Anm. 66 ff.) zuzuordnen. Außerdem sind der BS die Chancen und Risiken, die sie aufgrund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt, entsprechend § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AStG iVm. insbes. § 10 BsGaV (zu Einzelheiten s. Anm. 150 ff.) zuzuordnen.

Zuordnung eines Dotationskapitals: Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse ist gem. § 1 Abs. 2 Nr. 3 BsGaV der BS, ausgehend von den ihr zugeordneten Vermögenswerten sowie von den ihr zugeordneten Chancen und Risiken, ein Dotationskapital entsprechend § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG iVm. insbes. §§ 12 und 13 BsGaV (zu Einzelheiten s. Anm. 170 ff.) zuzuordnen, das den Anteil der BS am EK des gesamten Unternehmens darstellt. Dies deswegen, weil ein selbständiges Unternehmen zur Finanzierung seiner Geschäftstätigkeiten eine Kapitalausstattung benötigt, eine BS als rechtl. unselbständiger Teil eines einheitlichen Unternehmens jedoch über kein eigenes EK verfügt. Die Höhe des einer BS zugeordneten Dotationskapitals bestimmt, ob und inwieweit die ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie Chancen und Risiken eigen- oder fremdfinanziert sind und ihr damit übrige Passivposten des Unternehmens zugeordnet werden.

Zuordnung von Passivposten: Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse sind gem. § 1 Abs. 2 Nr. 4 BsGaV der BS übrige Passivposten entsprechend § 14 BsGaV (zu Einzelheiten s. Anm. 194 ff.) zuzuordnen, soweit dies aufgrund der Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken sowie von Dotationskapital erforderlich ist. Die Höhe der einer BS zugeordneten übrigen Passivposten bestimmt darüber, ob und inwieweit ihr der Zinsaufwand des Unternehmens zugeordnet wird.

Zuordnung von Geschäftsvorfällen: Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse sind gem. § 1 Abs. 2 Nr. 5 BsGaV der BS Geschäftsvorfälle des Unternehmens mit unabhängigen Dritten und mit nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG entsprechend § 9 BsGaV (zu Einzelheiten s. Anm. 139 ff.) zuzuordnen.

Bestimmung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen: Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse sind gem. § 1 Abs. 2 Nr. 6 BsGaV die anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen iSd. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 5 Satz 4 AStG iVm. § 16 Abs. 1 BsGaV zu identifizieren, die die BS zum übrigen Unternehmen unterhält (zu Einzelheiten s. Anm. 216; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 17). Die Bestimmung bzw. Fiktion anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen ist erforderlich, da zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen keine rechtl. Beziehungen bestehen, die Grundlage für eine eindeutige Zuordnung eines Zuordnungsgegenstands oder für die Vergütung einer fiktiven Lieferung oder Leistung wären.

Einstweilen frei.

16–17

II. Begriffsbestimmungen (§ 2)

1. Definition des inländischen Unternehmens (§ 2 Abs. 1)

18

Unternehmen: Siehe Anm. 11.

Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung: Die Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dieser befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Dabei kommt es darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden, dh. wo die Geschäftsführung die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornimmt, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (s. ausführlich § 1 KStG Anm. 20). Der Geschäftsleitungsbegriff gilt unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten (sog. Tagesgeschäfte; vgl. BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411, Rn. 16 mwN). Die terminologische Unterscheidung zwischen der „Geschäftsleitung“ iSd. § 10 AO und der „tatsächlichen Geschäftsleitung“ iSd. § 2 Abs. 1 drückt lediglich aus, dass der Ort der Geschäftsleitung iSd. § 2 Abs. 1 nach tatsächlichen Verhältnissen zu bestimmen ist. Nach der Verordnungsgründung gilt die Definition des inländ. Unternehmens unabhängig von den Regelungen eines anwendbaren DBA (vgl. BRDrucks. 401/14, 45), obwohl sich ein Vergleich mit dem Begriff der tatsächlichen Geschäftsleitung in der sog. *tie-breaker*-Regelung eines anwendbaren DBA aufdrängt (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) und dieser mit der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO sowie § 2 Abs. 1 grds. deckungsgleich ist (vgl. WASSERMAYER/KAESENER in WASSERMAYER, DBA, Art. 4 OECD-MA Rn. 103 [7/2017]).

Inländisches Unternehmen: Ein Unternehmen ist nach § 2 Abs. 1 BsGaV für Zwecke der BsGaV inländ., wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet. Allein der Sitz im Inland genügt nicht. Der Begriff „Inland“ wird zB in § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 1 Abs. 1 KStG verwendet; dessen Bedeutung gilt auch für Zwecke des § 1 AStG (vgl. KAMINSKI in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 1 AStG Rn. 89 [10/2011]). Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen (vgl. BFH v. 3.3.1978 – VI R 195/75, BStBl. II 1979, 372; BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614; § 1 EStG Anm. 57). Es sind somit die hoheitlichen Grenzen maßgebend, nicht die Zollgrenzen.

19 2. Definition des ausländischen Unternehmens (§ 2 Abs. 2)

Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung: Die Geschäftsleitung iSd. § 2 Abs. 2 BsGaV ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO), die nach tatsächlichen Verhältnissen zu bestimmen ist (s. Anm. 18 und § 1 KStG Anm. 20).

Ausländisches Unternehmen: Ein Unternehmen ist nach § 2 Abs. 2 BsGaV für Zwecke der BsGaV ausländ., wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet. Allein der Sitz in einem ausländ. Staat genügt nicht. Der Begriff „Ausland“ ist stl. nicht definiert. Er ist entsprechend der Zwecksetzung des § 1 AStG auszulegen. Da Gewinnverlagerungen aus der deutschen in eine ausländ. Besteuerungshoheit verhindert werden sollen, ist auf den Inlandsbegriff iSv. § 2 Abs. 1 BsGaV und damit auf die hoheitlichen Grenzen abzustellen (s. Anm. 18). Ausland ist das Hoheitsgebiet, das nicht zum hoheitlichen Gebiet der Bundesrepublik Deutschland gehört und das nicht hoheitsfrei ist (vgl. BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926).

20 3. Definition der Personalfunktion (§ 2 Abs. 3)

Überblick: Personalfunktionen und deren Zuordnung zu einer BS nach § 4 BsGaV (s. Anm. 57 ff.) sind zentraler Bestandteil der ersten Stufe der stl. Einkünftezurechnung, dh. der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der BS und des übrigen Unternehmens. Können einer BS keine Personalfunktionen zugeordnet werden, können dieser BS nach der BsGaV stl. auch keine Einkünfte zugerechnet werden. Der Begriff der Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV entspricht dem Begriff der Personalfunktion iSv. § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG. Eine Personalfunktion ist nach § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV eine Geschäftstätigkeit, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird. Diese Definition der Personalfunktion ist insoweit unscharf, als sie den unbestimmten Rechtsbegriff „Personalfunktion“ durch den nicht trennscharf bestimmten Begriff „Geschäftstätigkeit“ erläutert. Die stl. Zurechnung von Einkünften zu einer BS ist unter Berücksichtigung aller ihr nach § 4 BsGaV (s. Anm. 57 ff.) zuzuordnenden Personalfunktionen zu bestimmen. Die Personalfunktionen (und nicht das eigene Personal des Unternehmens) liegen den Zuordnungsregelungen der §§ 4 ff. BsGaV zugrunde.

Geschäftstätigkeit: Das Vorhandensein einer Personalfunktion setzt nach § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV eine Geschäftstätigkeit voraus. Aufgrund der Verwendung des Singulars ist jede Geschäftstätigkeit einzeln eine Personalfunktion. Eine Geschäftstätigkeit kann aus zahlreichen, verschiedenen Aktivitäten bzw. Tätigkeiten bestehen, die von natürlichen Personen, aber auch vollautomatisiert ausgeübt werden. Während nach § 1 Abs. 1 Satz 1 FVerlV eine Funktion eine Geschäftstätigkeit ist, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht und von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden (s. hierzu und zum Verständnis des Funktionsbegriffs in der betriebswirtschaftlichen Organisationstheorie DITZ/GREINERT in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 7.18 ff.), handelt es sich bei einer Geschäftstätigkeit iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV nicht zwangsläufig um eine Zusammenfassung gleichartiger Aufgaben. Die Geschäftstätigkeit ist personen-, tätigkeits- und objektbezogen zu definieren. Sie ist nach MARGERIE als eine Teilmenge betrieblicher Aufgaben zu verstehen, die in Abhängigkeit vom jeweiligen Zuordnungsgegenstand aus der Ge-

samtmenge aller betrieblichen Aufgaben gebildet und von denjenigen natürlichen Personen ausgeführt werden, „die Verantwortung dafür übernehmen, die entsprechenden Kompetenzen haben und auch autorisiert sind, entsprechende Entscheidungen zu treffen“ (vgl. MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 108 ff.). Es können einzelne betriebliche Aufgaben und Aktivitäten eine Geschäftstätigkeit und damit eine Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV darstellen. Unklar ist, welchen Konkretisierungs- bzw. Aggregationsgrad Geschäftstätigkeiten aufweisen müssen und in welchem Umfang einzelne betriebliche Aufgaben und Aktivitäten zu einer Geschäftstätigkeit iSd. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV zusammenzufassen sind. Es muss sich bei einer Geschäftstätigkeit nicht um eine erwerbsmäßige Tätigkeit handeln, aus der Gewinne erwirtschaftet werden, sodass auch untergeordnete Hilfstätigkeiten eine Geschäftstätigkeit iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV darstellen. Die Vorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 2 BsGaV enthält eine exemplarische, nicht abschließende Aufzählung von Geschäftstätigkeiten („insbesondere“; s. auch BRDrucks. 401/14, 46). Die Aufzählung umfasst zwar praktisch bedeutsame Geschäftstätigkeiten. Weitere, bedeutsame Geschäftstätigkeiten, zB die Schaffung und der Erwerb iSd. § 6 BsGaV, fehlen hingegen.

► *Der Nutzung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV kann ein enges oder weites Begriffsverständnis zugrunde liegen. Die Nutzung eines Vermögenswerts iSv. erfolgt durch dessen bestimmungsgemäße tatsächliche Verwendung (vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 22/12, BStBl. II 2013, 728, Rn. 13; s. auch § 49 EStG Anm. 1101). Unter dieser tatsächlichen Nutzung eines materiellen WG ist dessen unmittelbarer physischer Ge- oder Verbrauch zu verstehen, also die Ausübung von Handlungen an dem, durch den oder mit dem materiellen WG (vgl. BRDrucks. 401/14, 57; s. auch HRUSCHKA, IStR 2016, 437 [441]; KAHLE/EICHHOLZ/KINDICH, Ubg 2016, 132 [137]), was auch dessen Vermietung an eine andere Person umfasst (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 76). Die Nutzung iW. ist als eine wirtschaftliche, fiktive Nutzung zu verstehen, die auch die Nutzungsüberlassung eines Vermögenswerts, zB dessen fiktive Vermietung, umfasst (vgl. BRDrucks. 401/14, 57; s. auch ROEDER/FRIEDRICH, BB 2015, 1053 [1056]).

► *Die Anschaffung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV ist die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen bestehenden Vermögenswert bzw. dessen Erwerb von einer anderen Person durch einen Übertragungsakt, sie umfasst also insbes. Erwerbsvorgänge im Sinne eines Kaufs (vgl. nur BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690; BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901, mwN; BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; s. ausführl. § 6 EStG Anm. 163 mwN).

► *Die Herstellung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 BsGaV ist die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden Vermögenswerts sowie die Erweiterung oder wesentliche Verbesserung und die Wesensänderung oder Neuherstellung eines bereits bestehenden Vermögenswerts (zu weiteren Einzelheiten s. § 6 EStG Anm. 165 mwN).

► *Die Verwaltung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 BsGaV bezieht sich auf das Halten eines Vermögenswerts und das Geltendmachen der aus einem Vermögenswert fließenden Rechte und ist von der Nutzung iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV abzugrenzen.

► *Die Veräußerung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 BsGaV liegt bei jeder Übertragung des zivilrechtl., zumindest aber wirtschaftlichen Eigentums an einem Vermögenswert gegen Entgelt auf eine andere Person vor (s. § 16 EStG Anm. 60).

► *Die Weiterentwicklung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 BsGaV ist die (technische) Veränderung oder Erweiterung eines bereits bestehenden Vermögenswerts. Unklar ist, ab wann bspw. ein immaterieller Wert entstanden ist und ab wann dessen Weiterentwicklung beginnt (s. Anm. 95). Unklar ist außerdem, ab wann die Weiterentwicklung eines Vermögenswerts durch eine als Herstellung zu qualifizierende Veränderung oder Erweiterung dieses Vermögenswerts überlagert wird. Immaterielle Vermögenswerte können durch ihre Weiterentwicklung grds. nicht untergehen, da die ursprüngliche Idee stets erhalten bleibt (zu weiteren Einzelheiten s. § 5 EStG Anm. 1834).

► *Der Schutz* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 7 BsGaV sollte sowohl den Schutz im physischen Sinne als auch den im rechtl. Sinne umfassen. Es kann sich bspw. bei materiellen WG um die Vermeidung fremdeinwirkungsbedingter Beschädigungen und bei immateriellen Werten um die Durchsetzung und rechtl. Verteidigung von Schutzrechten (zB Patente, Markenrechte) handeln.

► *Die Risikosteuerung* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 8 BsGaV ist die Reaktion auf erkannte Risiken, indem festgelegt wird, welche Risiken von einem Unternehmen eingegangen werden sollen und welchen Umfang diese Risiken letztlich haben dürfen. Die Risikosteuerung ist zwar von der Identifikation und Messung verschiedener Risiken zu unterscheiden, die jedoch ebenfalls Geschäftstätigkeiten iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV darstellen.

► *Die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen* iSv. § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 9 BsGaV, betrifft die Entsch., erkannte Chancen (nicht mehr) wahrzunehmen und erkannte Risiken (nicht mehr) einzugehen sowie die Verteilung dieser Chancen und Risiken innerhalb des Unternehmens zu ändern.

Eigenes Personal des Unternehmens: Der Begriff des eigenen Personals des Unternehmens ist in § 2 Abs. 4 BsGaV definiert (s. Anm. 154).

Ausübung der Geschäftstätigkeit vom eigenen Personal: Die Geschäftstätigkeit muss von einer oder mehreren natürlichen Personen, die zum eigenen Personal des Unternehmens zählen, für das Unternehmen ausgeübt werden (und nicht für ein anderes Unternehmen), damit es sich bei der Geschäftstätigkeit um eine Personalfunktion handelt. Eine solche Person kann (nacheinander) mehrere Geschäftstätigkeiten und damit mehrere Personalfunktionen ausüben, die nach § 4 BsGaV der gleichen BS oder ggf. verschiedenen BS des Unternehmens zuzuordnen sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 46). Mehrere Personen können gleichzeitig oder nacheinander eine einzelne Geschäftstätigkeit, also Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sich diese zusammensetzt, in verschiedenen BS ausüben (sog. Funktionsaufteilung im Unternehmen; vgl. BRDrucks. 401/14, 48). Wird die Geschäftstätigkeit nicht vom eigenen Personal des Unternehmens, sondern vom Personal eines anderen Unternehmens oder vollautomatisiert für das Unternehmen ausgeübt, liegt keine Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 3 BsGaV vor (so bei personallosen BS bspw. in Gestalt eines Servers, einer Pipeline oder einer Windkraftanlage; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 66).

4. Definition des eigenen Personals (§ 2 Abs. 4)

24

Natürliche Person: Nach § 2 Abs. 4 BsGaV können nur natürliche Personen eigenes Personal eines Unternehmens sein. Natürliche Personen sind alle Menschen von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (s. § 1 EStG Anm. 52f.). Jede natürliche Person ist einzeln eigenes Personal. Juristische Personen und PersGes. können hingegen kein eigenes Personal sein, was der Auffassung der OECD entspricht („*functions ... performed by people*“; vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 15).

Tätigwerden für ein Unternehmen: Die natürliche Person muss für ein Unternehmen (s. Anm. 11) tätig werden, dh., sie muss auf Weisung des Unternehmens Arbeit leisten. Die Arbeitsleistung muss höchstpersönlich erbracht werden. Tätigkeiten einer natürlichen Person für ein Unternehmen sind Tätigkeiten jeder Art. Unerheblich ist, ob es sich bei der Tätigkeit der natürlichen Person für das Unternehmen um eine leitende Tätigkeit oder eine untergeordnete Hilfstätigkeit handelt (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 62).

Tätigwerden aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung: Eine natürliche Person muss aufgrund einer gesellschafts- oder arbeitsvertraglichen Vereinbarung mit einem Unternehmen für dasselbe Unternehmen tätig werden, um sich als eigenes Personal dieses Unternehmens zu qualifizieren (§ 2 Abs. 4 Satz 1 BsGaV). Dies sollte dem Verständnis der OECD entsprechen („*personnel of the enterprise*“; vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 62). Natürliche Personen, die für ein Unternehmen Leistungen jeder Art erbringen, aber bspw. einen Arbeitsvertrag nur mit einem anderen Unternehmen abgeschlossen haben, sind kein eigenes Personal des erstgenannten Unternehmens. Dies gilt auch, wenn das Tätigwerden der natürlichen Person auf einem Dienstleistungs- oder Werkvertrag zwischen dem Unternehmen und dem anderen Unternehmen beruht. Zu beachten ist, dass die Dienst- oder Werkleistung idR von eigenem Personal des leistungsempfangenden Unternehmens in Auftrag gegeben und abgenommen wird.

Personalüberlassungsvertrag mit einem anderen Unternehmen: Eine natürliche Person, die ohne vertragliche Vereinbarung mit einem Unternehmen für das Unternehmen tätig wird, ist ausnahmsweise auch dann eigenes Personal dieses Unternehmens, wenn sie auf Weisung eines anderen Unternehmens für das erstgenannte Unternehmen tätig wird und ein Personalüberlassungsvertrag zwischen beiden Unternehmen abgeschlossen wurde (§ 2 Abs. 4 Satz 2 BsGaV). Ein maßgeblicher Personalüberlassungsvertrag setzt voraus, dass keine darüber hinausgehenden (Haupt-)Leistungsverpflichtungen des anderen Unternehmens vereinbart wurden. Hierdurch wird die Beschaffung der Arbeitskraft der natürlichen Person durch Einschaltung eines anderen Unternehmens dem arbeitsvertraglichen Tätigwerden einer natürlichen Person gleichgestellt, jedoch nicht das Erbringen von Leistungen jeder Art für das erstgenannte Unternehmen auf Weisung des anderen Unternehmens.

Tätigwerden ohne jede vertragliche Vereinbarung: Eine natürliche Person, die ohne irgendeine vertragliche Vereinbarung für ein Unternehmen tätig wird, ist dann eigenes Personal dieses Unternehmens, wenn sie entweder (Einzel-)Unternehmer oder Gesellschafter der das Unternehmen betreibenden Gesellschaft ist (§ 2 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BsGaV) oder dem Unternehmen oder den Gesellschaftern nahesteht iSd. § 1 Abs. 2 AStG (§ 2 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 BsGaV). Obwohl § 2 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 BsGaV den Plural verwendet und von den Gesellschaftern spricht, ist uE ein Nahestehen zu demjenigen Gesellschafter, der

wiederum der das Unternehmen betreibenden Gesellschaft nahestehend ist. § 1 Abs. 2 AStG, ausreichend. Damit sind insbes. solche natürlichen Personen, die für ein Unternehmen tätig werden und mindestens zu einem Viertel an der dieses Unternehmen betreibenden Gesellschaft beteiligt sind oder auf eine solche Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausüben können, ebenfalls eigenes Personal dieses Unternehmens. Die in § 2 Abs. 4 Satz 3 BsGaV genannten Personen gehören jedoch dann nicht zum eigenen Personal eines (von ihnen beherrschten) Unternehmens, wenn sie für dieses Unternehmen bspw. aufgrund eines Arbeits-, Dienstleistungs- oder Werkvertrags mit einem anderen Unternehmen tätig werden.

5. Maßgeblichkeit von Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5)

25 a) Maßgeblichkeit bedeutender Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5 Satz 1)

Personalfunktion einer Betriebsstätte: Der Begriff „Personalfunktion“ ist in § 2 Abs. 3 BsGaV definiert (s. Anm. 20 f.). Es handelt sich um die Personalfunktion einer BS eines Unternehmens, wenn sie dieser nach § 4 BsGaV (s. Anm. 57 ff.) zuzuordnen ist.

Zuordnungsgegenstand: Zuordnungsgegenstand sind Vermögenswerte, Chancen und Risiken sowie Geschäftsvorfälle einschließlich Sicherungsgeschäfte, die einer BS nach den §§ 5 ff. BsGaV auf Grundlage ausgeübter Personalfunktionen zugeordnet werden können. Verschiedene Personalfunktionen können sich auf einen einzelnen Zuordnungsgegenstand beziehen. Sie können gleichzeitig von eigenem Personal des Unternehmens in verschiedenen BS bzw. für verschiedene BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz).

Ausübung der bedeutungsvollsten Personalfunktion: Der Ausübung einer Personalfunktion einer BS muss nach § 2 Abs. 5 Satz 1 BsGaV im Verhältnis zu den Personalfunktionen anderer BS des Unternehmens die größte Bedeutung zukommen. Dabei bedarf es eines konkreten Bezuges der Personalfunktion auf den jeweiligen einzelnen Zuordnungsgegenstand. Es kommt weder darauf an, auf welcher Hierarchiestufe formal eine Entsch. getroffen wird, noch auf Tätigkeiten mit lediglich strategischem Charakter (vgl. BRDrucks. 401/14, 48 f.; s. auch § 2 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BsGaV). Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung einer Personalfunktion im Hinblick auf den jeweiligen Zuordnungsgegenstand ist auf den üblichen Geschäftsbetrieb abzustellen. Es sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB Kosten) ausschlaggebend. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden; die Entsch. des Unternehmens kann zur besseren Nachvollziehbarkeit mithilfe eines Scoring-Modells veranschaulicht werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 42 iVm. Rn. 294 f.).

Maßgeblichkeit der Personalfunktion: Kommt der Ausübung einer Personalfunktion einer BS die größte Bedeutung für einen Zuordnungsgegenstand im Unternehmen zu, ist diese Personalfunktion nach § 2 Abs. 5 Satz 1 BsGaV maßgeblich für dessen Zuordnung. Die maßgebliche Personalfunktion ist für die BsGaV von zentraler Bedeutung, da sie grundlegend für die „Konstruktion“ einer BS als fiktiv selbständiges Unternehmen ist, denn die Zuordnung von Zuordnungsgegenständen wird auf der Grundlage der maßgeblichen Personalfunktionen vorgenommen.

Widerlegbare Vermutungen: Die allgemeinen Zuordnungsregelungen der § 5 Abs. 1 (s. Anm. 66 ff.), § 6 Abs. 1 (s. Anm. 88 f.), § 7 Abs. 1 (s. Anm. 105 ff.), § 8 Abs. 1 (s. Anm. 123 ff.), § 9 Abs. 1 (s. Anm. 139 f.), § 10 Abs. 1 und 2 (s. Anm. 150 ff.) sowie § 11 Abs. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 164 f.) enthalten Vermutungen, welche Personalfunktion jeweils als maßgeblich anzusehen ist. Diese Vermutungen können anhand der Regelungen der § 5 Abs. 2 und 3 (s. Anm. 75 ff.), § 6 Abs. 2 und 3 (s. Anm. 95 ff.), § 7 Abs. 2 und 3 (s. Anm. 112 ff.), § 8 Abs. 2 und 3 (s. Anm. 129 ff.), § 9 Abs. 2 und 3 (s. Anm. 145 ff.) sowie § 10 Abs. 3 und 4 BsGaV (s. Anm. 158 ff.) widerlegt werden. In verbleibenden Zweifelsfällen hat das Unternehmen nach den § 5 Abs. 4 (s. Anm. 85), § 6 Abs. 4 (s. Anm. 102 f.), § 7 Abs. 4 (s. Anm. 119), § 8 Abs. 4 (s. Anm. 136), § 9 Abs. 4 (s. Anm. 148), § 10 Abs. 5 (s. Anm. 162) sowie § 11 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 167) einen Beurteilungsspielraum bei der Bestimmung der maßgeblichen Personalfunktion im Hinblick auf den jeweiligen Zuordnungsgegenstand. Weitere Vermutungen werden in den besonderen Regelungen der §§ 18 ff. BsGaV getroffen.

b) Keine Maßgeblichkeit von lediglich unterstützenden oder die allgemeine Geschäftspolitik betreffenden Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5 Satz 2)

26

Personalfunktionen mit unterstützendem Charakter: Personalfunktionen, die einen lediglich unterstützenden Charakter in Bezug auf einen Zuordnungsgegenstand haben (§ 2 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BsGaV), sind Geschäftstätigkeiten, die nicht maßgeblich für die Zuordnung eines Zuordnungsgegenstands sind, aber im Hinblick auf diesen ausgeübt werden (s. Anm. 25; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 62).

Personalfunktionen mit allgemein geschäftspolitischem Charakter: Personalfunktionen, die ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik eines Unternehmens betreffen (§ 2 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BsGaV), sind Tätigkeiten mit lediglich strategischem Charakter, die das Regelwerk und Handlungsrichtlinien ableiten, nach denen das Unternehmen im Geschäftsbetrieb nach innen und außen zu agieren hat, dh. übergeordnete Leitungstätigkeiten. Dabei ist der Begriff der allgemeinen Geschäftspolitik weit gefasst und umfasst zB die Einflussnahme auf die Absatz- und Produktpolitik des Unternehmens; eine trennscharfe Abgrenzung solcher Personalfunktionen von operativen Leitungstätigkeiten wird in der Praxis jedoch nicht immer gelingen. Die allgemeine Geschäftspolitik obliegt regelmäßig der Unternehmensleitung, wenngleich es nicht darauf ankommt, auf welcher Hierarchiestufe formal eine Entsch. betreffend die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens getroffen wird. Gleichwohl üben Gruppen- und Abteilungsleiter idR keine übergeordneten Leitungstätigkeiten aus. Die betreffenden Personalfunktionen müssen zwar in Bezug auf einen Zuordnungsgegenstand einen lediglich strategischen Charakter haben. Allerdings mangelt es bei Personalfunktionen, die ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik betreffen, im üblichen Geschäftsbetrieb generell an konkreten Bezügen zu Zuordnungsgegenständen. Insoweit bleibt die in § 2 Abs. 5 Satz 2 Einleitungssatz BsGaV vorgesehene Bezugnahme auf einen Zuordnungsgegenstand bedeutungslos.

Keine Maßgeblichkeit der Personalfunktion mit unterstützendem oder strategischem Charakter: Personalfunktionen mit lediglich unterstützendem oder strategischem Charakter sind für die Zuordnung eines Zuordnungsgegenstands nicht maßgeblich. Die Vorschrift des § 2 Abs. 5 Satz 2 BsGaV stellt dies klar, da diesen Personalfunktionen im Verhältnis zu anderen Personalfunktionen

und im Hinblick auf einen Zuordnungsgegenstand nicht die größte Bedeutung zukommen kann (s. § 2 Abs. 5 Satz 1 BsGaV und Anm. 25). Zwischen einer BS, deren Personalfunktion maßgeblich iSv. § 2 Abs. 5 Satz 1 BsGaV für die Zuordnung eines Zuordnungsgegenstands ist, und der BS, deren Personalfunktion hierfür nicht maßgeblich ist, aber im Hinblick auf diesen Zuordnungsgegenstands ausgeübt wird (dh. für die Ausübung unterstützender Personalfunktionen), liegt eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind. Wie hierbei der Bedeutung der Ausübung der ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik eines Unternehmens betreffende Personalfunktion, also der Unternehmensleitung für den Erfolg des gesamten Unternehmens angemessen berücksichtigt werden soll, bleibt jedoch unklar (s. hierzu auch Anm. 216). Fraglich ist damit auch, ob einer Stätte der Geschäftsleitung im Sinne einer Regelung, die Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA nachgebildet ist, überhaupt ein Gewinn zuzurechnen ist (vgl. HEINSEN, DB 2017, 85 [88]).

6. Definition des Vermögenswerts (§ 2 Abs. 6)

27 a) Wirtschaftsgüter und Vorteile (§ 2 Abs. 6 Satz 1)

Überblick: Vermögenswerte iSd. BsGaV sind gem. § 2 Abs. 6 Satz 1 BsGaV sowohl WG als auch Vorteile. Dieser Begriff entspricht dem Begriff des Vermögenswerts iSv. § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG. Für die Definition des Vermögenswerts soll es nach der Verordnungsbegründung weder auf die Definitionen der nationalen und internationalen Bilanzierungsstandards noch auf die tatsächliche Bilanzierung und die Bilanzierbarkeit von WG ankommen (vgl. BRDrucks. 401/14, 49 f.). Damit dürfte gemeint sein, dass Vermögenswerte iSd. BsGaV alle WG und Vorteile sind, unabhängig von ihrer Bilanzierbarkeit und ihrer bilanziellen Behandlung. Damit liegen auch dann Vermögenswerte vor, wenn Bilanzierungsverbote und -wahlrechte nach inländ. und ausländ. Bilanzregeln bzw. HBil- und StBil-Grundsätzen für WG deren Bilanzausweis entgegenstehen. Somit sind insbes. auch selbst geschaffene immaterielle WG bzw. Vermögensgegenstände des AV Vermögenswerte iSd. BsGaV, obwohl sie nach § 5 Abs. 2 EStG (s. § 5 EStG Anm. 1750 ff.) und § 248 Abs. 2 HGB nicht als Aktivposten angesetzt werden dürfen bzw. in die Bilanz aufgenommen werden müssen (vgl. BRDrucks. 401/14, 50). Ebenso wenig kommt es für das Vorhandensein eines Vermögenswerts auf dessen Erfassung in der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 einer BS an (s. auch Anm. 37).

Begriff des Wirtschaftsguts: Der Begriff „Wirtschaftsgut“ ist stl. nicht definiert. Nach stRspr. und hM im Schrifttum sind WG Sachen und Rechte sowie tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten und Vorteile für das Unternehmen, die dergestalt einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, dass sie als Einzelheit greifbar sind, die einen mehrjährigen Nutzen für das Unternehmen bedeuten und deren Erlangung der Stpfl. bzw. dessen Unternehmen sich etwas hat kosten lassen (zB BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696; s. ausführl. Vor §§ 4–7 EStG Anm. 100 ff.). Es muss sich denklogisch um ein WG des Stpfl. handeln, dass seinem Unternehmen zuzurechnen ist. Maßgeblich ist insoweit das wirtschaftliche Eigentum iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO und da-

mit die dauerhafte tatsächliche Herrschaft bzw. Verfügungsmacht in Bezug auf das WG (s. ausführl. FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 71 ff. [3/2013]). Die WG lassen sich im Hinblick auf ihre (Un-)Körperlichkeit und (Nicht-)Monetarität in materielle, immaterielle und finanzielle WG dreiteilen (s. auch Anm. 28 und § 5 EStG Anm. 586). Dies und das Erfordernis einer tatsächlichen Verfügungsmacht des Unternehmens entspricht auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 6.6).

Begriff des Vorteils: Der Begriff „Vorteil“ wird stl. nicht definiert, sondern ist auslegungsbedürftig. Für eine trennscharfe Bestimmung der vielschichtigen Terminologie des Vorteils fehlen gesetzlich vorgezeichnete Konturen. Vorteile sind von Chancen und Risiken iSv. § 10 BsGaV zu unterscheiden, denn nur Vorteile sollen nach der Verordnungsbegründung geeignet sein, Gegenstand einer Geschäftsbeziehung zu sein, dh., ihnen muss ein „eigener Wert“ zugeordnet werden können und sie müssen von anderen WG oder Vorteilen abgrenzbar sein, während Chancen und Risiken unmittelbarer Ausfluss der unternehmerischen Tätigkeit sind, die unmittelbar oder mittelbar mit Vermögenswerten und Geschäftsbeziehungen verbunden sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 50). Vorteile sind hingegen noch keine WG, da sie (noch) keiner selbständigen Bewertung zugänglich und nicht in der Einzelheit greifbar sind. Sie entsprechen dem Verständnis von Vorteilen iSd. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (vgl. BRDrucks. 401/14, 50), worunter Geschäftschancen zu verstehen sind, dh. die konkrete Möglichkeit, aus einzelnen bereits konkretisierten Geschäften Gewinne zu erzielen (vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINER, DStR 2008, 1945 [1946]; BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR 2009, 1285 [1288]). Unklar ist, welchen Konkretisierungsgrad Vorteile aufweisen bzw. inwieweit sie greifbar und (einzeln) veräußerbar und bewertbar sein müssen. Entscheidend muss sein, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, für die Erlangung des Vorteils ein Entgelt zu entrichten, weil er es im Rahmen seiner Kaufpreisbemessung für das gesamte Unternehmen als werterhöhende Einzelheit berücksichtigen würde. Nach Ansicht der OECD müssen immaterielle Werte kontrollierbar sein (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 6.6); dieses Kriterium sollte uE auch bei der Auslegung des Begriffs „Vorteil“ berücksichtigt werden. Ist die Definition des Vermögenswerts nicht erfüllt, liegen idR wertbildende Faktoren vor, die als Vergleichbarkeitsfaktoren (s. Anm. 12) die Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise entsprechend § 16 Abs. 2 beeinflussen.

b) Aufzählung von Vermögenswerten (§ 2 Abs. 6 Satz 2)

28

Keine abschließende Aufzählung: Die Regelung des § 2 Abs. 6 Satz 2 enthält eine exemplarische, nicht abschließende Aufzählung von Vermögenswerten („insbesondere“; s. auch BRDrucks. 401/14, 50). Die Aufzählung umfasst jedoch die praktisch bedeutsamsten Vermögenswerte. Unklar ist, welche weiteren Vermögenswerte neben den Vorteilen iSv. § 2 Abs. 6 Satz 1 in Betracht kommen.

Materielle Wirtschaftsgüter: Materielle WG iSd. § 2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 sind körperliche Gegenstände, also Sachen iSd. § 90 BGB sowie grundstücksgleiche Rechte. Sie umfassen bspw. Grundstücke, Gebäude, maschinelle Anlagen, Kraftfahrzeuge, Geschäftsausstattungen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (vgl. nur BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 68 mwN; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, Rn. 15; s. zu weiteren Einzelhei-

ten § 5 EStG Anm. 585). Materielle WG unterscheiden sich von immateriellen WG durch ihre „Körperlichkeit“ (zu Ausnahmen s. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634). Gegenstände, die aus materiellen (körperlichen) und immateriellen Elementen bestehen, sind daraufhin zu überprüfen, ob diese als gemischt materiell-immaterielles WG zu qualifizieren sind oder sich aus selbständigen materiellen und immateriellen WG zusammensetzen (s. § 5 EStG Anm. 600 ff. und 1808 f.). Finanzwerte, zB Finanzanlagen iSv. § 2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 4, Beteiligungen iSv. § 2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3, Forderungen und Wertpapiere, sind monetäre bzw. finanzielle WG und zählen für die BsGaV uE nicht zu materiellen WG, obgleich sie als solche für das EStG angesehen werden (s. § 5 EStG Anm. 586; für materielle WG s. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; KRUMM in BLÜMICH, § 5 EStG Rn. 531 [3/2016]).

Immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter: Immaterielle Werte iSd. § 2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 BsGaV umfassen immaterielle WG. Eine Unterscheidung zwischen immateriellen WG und sonstigen immateriellen Werten („einschließlich“) ist unverständlich. Vielmehr sind beide Begriffe insoweit deckungsgleich (s. auch § 5 EStG Anm. 1782), als es sich um keine Vorteile iSv. § 2 Abs. 6 Satz 1 (s. Anm. 27) handelt. Immaterielle WG sind unkörperliche Güter. Es handelt sich um „geistige Werte“ (zB Ideen) und Rechte (Berechtigungen), die sich von materiellen WG durch ihre „Unkörperlichkeit“ unterscheiden. Immaterielle WG sind bspw. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenz- bzw. Nutzungsrechte, Know-how, Software, Rechte aus vertraglichen Wettbewerbsverboten, Kauf- und Verkaufsoptionen sowie der Geschäfts- oder Firmenwert (vgl. nur BRDrucks. 401/14, 60; BFH v. 25.11.1981 – I R 54/77, BStBl. I 1982, 189; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 68 mwN; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, Rn. 15; s. zu weiteren Einzelheiten § 5 EStG Anm. 586 und Anm. 1594 ff.). Nicht zu den immateriellen WG, obgleich auch unkörperlich, zählen uE Finanzwerte, wie zB Finanzanlagen (Abs. 6 Satz 2 Nr. 4 BsGaV), Beteiligungen (Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 BsGaV), Forderungen und Wertpapiere (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 EStG Rn. 113, 171; § 5 EStG Anm. 586; für immaterielle WG MEURER in LADEMANN, § 6 EStG Rn. 563 [5/2015]). Dies entspricht auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 6.6).

Beteiligungen: Der Begriff „Beteiligungen“ iSd. § 2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 BsGaV ist stl. nicht definiert, sondern muss handelsrechtl. abgeleitet werden (vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; BFH v. 20.12.1995 – VIII B 83/95, BFH/NV 1996, 468, mwN; § 6 EStG Anm. 515). Beteiligungen gehören nach § 266 Abs. 2 HGB zu den Finanzanlagen und setzen nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB Anteile an anderen Unternehmen voraus, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen (zB aufgrund von Liefer- und Leistungsbeziehungen), und die keine Anteile an verbundenen Unternehmen darstellen. Anteile an KapGes., die insgesamt den fünften Teil ihres Nennkapitals überschreiten, gelten nach § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB im Zweifel als Beteiligung. Die Rechtsform (zB KapGes. und PersGes.) jenes Unternehmens ist handelsrechtl. zwar unerheblich (vgl. § 6 EStG Anm. 515; MARX/DALLMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 64 [9/2015]; s. § 6 EStG Anm. 515 ff.). Steuerbilanziell findet indessen auf Beteiligungen an PersGes. das Transparenzprinzip Anwendung, weswegen sie kein WG ist (vgl. nur BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; BFH v. 26.7.2011 – X B 208/10, BFH/NV 2011, 1868; § 6 EStG Anm. 518

mwN zur BFH-Rspr.). Ein Anteil an einer PersGes. ist für Zwecke der BsGaV ein ähnlicher Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 105).

Finanzanlagen: Der Begriff „Finanzanlagen“ iSd. § 2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 4 BsGaV ist stl. nicht definiert, sondern muss handelsrechtl. abgeleitet werden. Nach der Gliederung der HBil. setzen sich Finanzanlagen aus Anteilen an verbundenen Unternehmen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, Wertpapieren des AV und sonstigen Ausleihungen zusammen (§ 266 Abs. 2 A III HGB). Handelsrechtliche Finanzanlagen sind stl. finanzielle WG (s. § 5 EStG Anm. 586; § 6 EStG Anm. 515 mwN; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 EStG Rn. 171; für materielle WG s. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 531 [3/2016]; für immaterielle WG s. MEURER in LADEMANN, § 6 EStG Rn. 563 [5/2015]). Anteile an verbundenen Unternehmen umfassen nach §§ 290 iVm. 271 Abs. 2 HGB alle gesellschaftsrechtl. Anteile an Gesellschaften, auf die unmittelbar oder mittelbar ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann und die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einzubeziehen sind (vgl. VON KEITZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 271 HGB Rn. 52 ff. [4/2011]; § 6 EStG Anm. 515). Wertpapiere des AV sind übertragbare und verwertbare verbriefte Anteile an anderen Unternehmen, die dauernd oder langfristig dem Geschäftsbetrieb als Kapitalanlage dienen und gleichzeitig weder Anteile an verbundenen Unternehmen noch eine Beteiligung sind (vgl. MARX/DALLMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 66 ff. [9/2015]). Ausleihungen zB an verbundene Unternehmen liegen schuldrechtl. Vereinbarungen zugrunde und sind bei langfristiger Anlageabsicht grds. Forderungen, die durch Hingabe von Kapital entstanden sind und eine Pflicht bedingen, den überlassenen Kapitalbetrag nach Ablauf der vereinbarten Zeit zurückzuzahlen. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zählen nicht zu den Ausleihungen (vgl. MARX/DALLMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 63 ff. [9/2015]).

Einstweilen frei.

29–31

III. Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3)

1. Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 1)

32

Betriebsstätte: Zur BS eines Unternehmens s. Anm. 11. Dies sind sowohl inländ. BS ausländ. Unternehmen (s. Anm. 170) als auch ausländ. BS inländ. Unternehmen (s. Anm. 183).

Wirtschaftsjahr: Für inländ. BS eines ausländ. Unternehmens und für ausländ. BS eines inländ. Unternehmens sind Beginn, Dauer und Ende des inländ. Wj. maßgebend, selbst wenn der Gewinn der BS nach ausländ. Handelsrecht anders ermittelt wird (vgl. BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; § 4a EStG Anm. 10). Das Wj. ist der Gewinnermittlungszeitraum und umfasst grds. einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 4a Abs. 1 Satz 1 EStG, § 8b Abs. 1 Satz 1 EStDV). Es entspricht bei Gewerbetreibenden nach § 4a Abs. 1 Satz 2 EStG dem handelsrechtl. Geschäftsjahr iSv. § 240 Abs. 2 HGB im Fall der Eintragung in das Handelsregister (Nr. 2) und andernfalls dem Kalenderjahr (Nr. 3).

Aufstellung, Fortschreibung und Abschluss einer Hilfs- und Nebenrechnung für eine Betriebsstätte: Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist zum Beginn

eines Wj. eine Hilfs- und Nebenrechnung für eine BS aufzustellen, während des Wj. laufend fortzuschreiben und zum Ende des Wj. abzuschließen (zur erst- und letztmaligen Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung s. § 3 Abs. 4 Sätze 1 und 2 BsGaV und Anm. 49). Fraglich ist, ob auch für das übrige Unternehmen bzw. die Stätte der Geschäftsleitung eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen ist. Der Wortlaut von § 3 Abs. 1 Satz 1 BsGaV und die fortwährende Unterscheidung der BsGaV zwischen BS und übrigen Unternehmen sprechen uE dagegen. Die Hilfs- und Nebenrechnung für eine BS ist entsprechend inländ. Bilanzregeln bzw. HBil- und StBil-Grundsätzen und letztendlich nach den inländ. Regeln, die für die stl. Gewinnermittlung gelten, zu erstellen; ggf. ist sie unter analoger Anwendung der stl. Gewinnermittlungsregeln zu erstellen (vgl. BRDrucks. 401/14, 50f.), denn diese haben auch rechtl. selbständige (inländ.) Unternehmen zu beachten (s. auch § 3 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 sowie § 146 Abs. 2 Satz 4 AO; zu Form und Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung s. Anm. 37). Die Hilfs- und Nebenrechnung ist weder eine Vermögens- und Erfolgsübersicht noch eine Bilanz und GuV im strechtl. Sinne, sondern die Aufzeichnung der Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich einer BS und somit eine besteuereungsrelevante Unterlage iSv. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, die der Bilanz und GuV rechtl. selbständiger Unternehmen entspricht (vgl. BTDrucks. 17/13033, 166; s. auch GREIER/FRIEDRICH, DB 2016, 1773 [1776]). Zu beachten ist, dass die BsGaV für die Bestimmung von Dotationskapital (s. insbes. §§ 12 und 13 BsGaV) und die Zuordnung von übrigen Passivposten (s. § 14 BsGaV) von Regeln zur stl. Gewinnermittlung abweichende Regelungen beinhaltet, die einen „Bilanzzusammenhang“ entsprechender Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB für die Hilfs- und Nebenrechnung ausschließen (vgl. GREIER/FRIEDRICH, DB 2016, 1773 [1776]; s. krit. MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 235). Der Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet das Erg. der BS (§ 3 Abs. 1 Satz 2 BsGaV). Die Hilfs- und Nebenrechnung ist damit – ähnlich wie die Bilanz und GuV für rechtl. selbständige Unternehmen – die Grundlage für die Berechnung des stl. Erg. der BS. Hat ein inländ. Unternehmen mehrere ausländ. BS bzw. ein ausländ. Unternehmen mehrere inländ. BS, ist im Grundsatz für jede einzelne dieser BS eine gesonderte Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen. Soweit die Beachtung stl. Regeln (zB § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; s. § 2a EStG Anm. 30) keine getrennte Berechnung des stl. Erg. der jeweiligen BS erfordert, sollte uE die Erstellung einer einzigen Hilfs- und Nebenrechnung den Anforderungen des § 3 Abs. 1 BsGaV genügen. Zu beachten ist, dass § 22 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 333) einen Ausweis einer abweichenden Zuordnung von Finanzinstrumenten in der Hilfs- und Nebenrechnung tatbestandlich voraussetzt und bei § 14 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 194f.) in der Hilfs- und Nebenrechnung ausgewiesene Risiken zu berücksichtigen sind. Außerdem stellen die Regelungen des § 20 Abs. 3 Nr. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 286) auf die Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung ab.

Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung spätestens bei Abgabe einer Steuererklärung: Die Hilfs- und Nebenrechnung muss nach § 3 Abs. 1 Satz 3 BsGaV spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe einer StErklärung erstellt sein. Dies deswegen, weil sie Grundlage für die wahrheitsgemäßen Angaben zu den BS-Einkünften in der StErklärung ist. Es ist auf diejenige StErklärung abzustellen, zu der der Stpfl. des Unternehmens nach § 149 AO verpflichtet ist (Nr. 1) und in der die Einkünfte der BS zu berücksichtigen sind (Nr. 2), die auf Grundlage der betreffenden Hilfs- und Nebenrechnung berechnet wurden, dh. die ESt-Erklärung, KStErklärung oder Erklärung zur einheitlichen und gesonderten

Feststellung. Für den Erstellungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Abgabe einer solchen StErklärung entscheidend, nicht die gesetzlichen oder von den Finanzbehörden bestimmten Fristen zur Abgabe der StErklärung. Die Hilfs- und Nebenrechnung ist jedoch weder nach § 3 Abs. 1 Satz 3 BsGaV noch nach § 150 Abs. 4 AO iVm. § 60 EStDV mit der StErklärung einzureichen. Sie dürfte auf Anforderung durch die Finanzbehörden idR im Rahmen einer Außenprüfung vorzulegen sein (s. auch GREIER/FRIEDRICH, DB 2016, 1773 [1775]; DOMBROWSKI/SOMMER/DAHLE, IStR 2016, 109 [114]). Der Stpfl. darf die Hilfs- und Nebenrechnung uE auch nach ihrer Erstellung und Einreichung bei den Finanzbehörden entsprechend § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ändern, soweit sie den Regeln der stl. Gewinnermittlung unter Befolgung der Vorschriften der BsGaV nicht entspricht und die in ihr aufgezeichneten Besteuerungsgrundlagen einer StFestsetzung zugrunde liegen, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden können. Durch die Berücksichtigung eines erst nach der Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung entstehenden fiktiven Ausgleichsanspruchs in Gestalt einer Forderung bzw. Verbindlichkeit könnten bspw. Anpassungen von zunächst auf Plankosten-Basis bestimmte Verrechnungspreise (sog. Jahresendanpassungen) abgebildet werden (vgl. NIENTIMP/SCHWARZ/STEIN, IStR 2016, 487 [492 f.]).

Einstweilen frei.

33–36

2. Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2)

37

Bestandteile der Betriebsstätte: Die Bestandteile, die der BS aufgrund ihrer Personalfunktionen iSv. § 4 BsGaV (s. Anm. 57 ff.) zuzuordnen sind, werden in § 3 Abs. 2 Satz 2 BsGaV aufgezählt. Die Aufzählung dürfte jedoch nicht abschließend sein, da auch Chancen und Risiken iSv. § 10 BsGaV (s. Anm. 150 ff.) einer BS aufgrund ihrer Personalfunktionen zugeordnet werden können (Chancen und Risiken iSv. § 10 Abs. 1 BsGaV sind einer BS aufgrund eines ihr zuzuordnenden Vermögenswerts oder Geschäftsvorfalles und damit nur mittelbar aufgrund ihrer Personalfunktionen zuzuordnen). Schließlich sind einer BS nach § 14 Abs. 1 die übrigen Passivposten des Unternehmens erst „nach der Zuordnung der in der Hilfs- und Nebenrechnung auszuweisenden Risiken und des Dotationskapitals“ zuzuordnen. Es ist jedoch unklar, wie deren Aufzeichnung in der Hilfs- und Nebenrechnung zu erfolgen hat. Entsprechend § 3 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 BsGaV sollten uE nur solche Chancen und Risiken in der Hilfs- und Nebenrechnung zu erfassen sein, die von einem selbständigen Unternehmen in der stl. Gewinnermittlung erfasst werden müssten. Erst hierdurch würde eine weitgehende Parallelität mit rechtl. selbständigen und voneinander unabhängigen Unternehmen hergestellt werden. Dagegen sind Personalfunktionen iSv. § 4 BsGaV (s. Anm. 57 ff.) keine Bestandteile iSv. § 3 Abs. 2 Satz 1 BsGaV, da sie der BS nicht aufgrund ihrer Personalfunktionen zuzuordnen sind, sondern aufgrund eines örtlichen (§ 4 Abs. 1 und 3 BsGaV; s. Anm. 57 und 63) oder sachlichen Bezugs (§ 4 Abs. 2 und 3 BsGaV; s. Anm. 60 f.) zu der BS.

Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung: Die Hilfs- und Nebenrechnung hat nach § 3 Abs. 2 Satz 1 BsGaV alle Bestandteile zu beinhalten, die der BS aufgrund ihrer Personalfunktionen iSv. § 4 BsGaV (s. Anm. 57 ff.) zuzuordnen sind. Sie hat inhaltlich der Bilanz und GuV rechtl. selbständiger Unternehmen zu entsprechen (vgl. BTDrucks. 17/13033, 167). Eine solche Aufzeichnung entspricht auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 171 und 224). Übt die BS entsprechend ihrem Funktions- und Risiko-

profil lediglich Routinetätigkeiten aus, kann die Hilfs- und Nebenrechnung einer Kosten- und Leistungsrechnung entsprechen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 369); denn daraus ergibt sich die Kostenbasis, die für die Bestimmung von Verrechnungspreisen nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode erforderlich ist. Darüber hinaus enthält § 3 Abs. 2 BsGaV keine weiteren inhaltlichen und formalen Anforderungen an die Hilfs- und Nebenrechnung. Weitere Aufzeichnungen, zB die Gründe für die jeweiligen Zuordnungsentscheidungen und das Vorliegen anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 (s. Anm. 216) oder die Beschreibung von Wertschöpfungsbeiträgen, gehören daher nicht zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung, sondern zu den Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO iVm. § 3 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 45).

► *Die Zugangs- und Folgebewertungen* insbes. der auszuweisenden Vermögenswerte müssen die inländ. Regeln, die für die stl. Gewinnermittlung gelten, beachten (s. Anm. 32); sie müssen aber uE nicht gesondert erläutert werden. Wird das Erg. einer ausländ. BS-Buchführung in ausländ. Währung ermittelt, so ist das Erg. in Euro umzurechnen, wobei nur ein solches Umrechnungsverfahren gewählt werden darf, das im Einzelfall nicht gegen die deutschen GoB verstößt (vgl. zB BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.8.1; s. auch § 4 EStG Anm. 8). Das Erg. einer ausländ. BS darf aus Sicht der FinVerw. unter Berücksichtigung des zum Bilanzstichtag bzw. zum Beginn/Ende eines Wj. geltenden Wechselkurses umgerechnet wird (sog. Stichtagskursmethode), also ohne Berücksichtigung der jeweiligen tagesgenauen Wechselkurse einzelner Geschäftsvorfälle und der historischen AHK der Vermögenswerte (sog. Zeitbezugsmethode); die FinVerw. setzt für die Anwendung der Stichtagskursmethode nicht (mehr) voraus, dass keine wesentlichen Kursschwankungen zwischen den Stichtagen bestehen (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 55; ausdrücklich noch aA BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.8.1). Es handelt sich um eine sachgerechte Vereinfachungsregelung für die Währungsumrechnung. Unklar ist, ob sie auch für inländ. BS gelten soll, wenn das Erg. einer inländ. BS zunächst aus einer ausländ. Buchführung des Unternehmens in ausländ. Währung ermittelt und erst anschließend unter Berücksichtigung des zum Bilanzstichtag bzw. zum Beginn/Ende eines Wj. geltenden Wechselkurses umgerechnet wird (vgl. HEINSEN, DB 2017, 85 [86]). Auf Basis des AOA und damit der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der BS und unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes sind umrechnungsbedingte Währungserfolge nicht der ausländ. BS zuzuordnen. Denn die BS als fiktiv selbständiges Unternehmen hätte sie nicht erwirtschaftet, wodurch es zu einer Gleichbehandlung grenzüberschreitender Investitionsalternativen (KapGes., BS) kommt (s. auch DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 OECD-MA [2008] Rn. 183; BRÜNINGHAUS in VÖGELE/BORSTELL/ENGLER, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, 1180; im Hinblick auf die eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der BS aA BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.8.1). Umrechnungsbedingte Währungserfolge gehören damit nicht zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung iSd. § 3 für eine ausländ. BS.

► *Die Form und Detailtiefe* der auszuweisenden Bestandteile bleiben unklar. Nach der Verordnungsbegründung hat die Hilfs- und Nebenrechnung eine Aktiv- und Passivseite (vgl. BRDrucks. 401/14, 43, 53 und 83 f.) und dementsprechend Ak-

tiv- und Passivposten (vgl. §§ 14 ff. und 20 Abs. 3; BRDrucks. 401/14, 79 und 90). Zu beachten sind außerdem der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit iSv. § 243 Abs. 2 HGB und der Einzelbewertungsgrundsatz iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Ist für eine BS eine HBil. oder StBil. zu erstellen oder wird eine solche freiwillig erstellt (s. Anm. 54, 170 und 183), so kann die HBil. in Verbindung mit einer Überleitungsrechnung bzw. die StBil. Ausgangspunkt für die Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 51; FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 532); sie wird ihr allerdings nur ausnahmsweise entsprechen, da sie keine fiktiven BE und fiktiven BA, die aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen entstehen, beinhalten; hierfür sind weitere Überleitungsrechnungen denkbar (s. auch GREIER/FRIEDRICH, DB 2016, 1773 [1777]). Sind einer BS keine Vermögenswerte, kein Dotationskapital und keine übrigen Passivposten zuzuordnen, so zB einer Bau- und Montagebetriebsstätte im Fall von § 31 Abs. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 441 f.), sollte die Hilfs- und Nebenrechnung einer Einnahmenüberschussrechnung iSv. § 4 Abs. 3 EStG entsprechen (s. auch § 3 Abs. 5 BsGaV; Anm. 54). In diesem Fall kann auch die Kosten- und Leistungsrechnung des (Bau- und Montage-)Unternehmens Ausgangspunkt für die Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung sein.

Vermögenswerte: Die der BS zuzuordnenden Vermögenswerte iSd. §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66 ff.) gehören zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1; s. auch BTDrucks. 17/13033, 169). Dies gilt jedoch nur für solche Vermögenswerte, die von einem selbständigen Unternehmen in der Situation der betreffenden BS in der stl. Gewinnermittlung erfasst werden müssten (s. auch BTDrucks. 17/13033, 167). Damit sind nur bilanzierungsfähige Vermögenswerte in der Hilfs- und Nebenrechnung zu erfassen. So sind bspw. nicht bilanzierungsfähige Vorteile iSv. § 2 Abs. 6 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 27) oder in einer BS selbst geschaffene immaterielle WG des AV entsprechend § 5 Abs. 2 EStG (s. § 5 EStG Anm. 1750 ff.) nicht darin zu erfassen. Anders hingegen immaterielle Werte, die im übrigen Unternehmen selbst geschaffen wurden und nach ihrer Schaffung der BS zuzuordnen sind, wenn in diesem Fall von einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) in Gestalt einer fiktiven Veräußerung bzw. eines fiktiven entgeltlichen Erwerbs auszugehen ist (vgl. BRDrucks. 401/14, 52; DRTZ/LUCKHAUPT, ISR 2015, 1 [2 f.]).

Dotationskapital: Der BS zuzuordnendes Dotationskapital iSv. § 12 BsGaV (s. Anm. 170 ff.) bei inländ. BS und iSv. § 13 BsGaV (s. Anm. 183 ff.) bei ausländ. BS gehören zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 BsGaV; s. auch BTDrucks. 17/13033, 169).

Übrige Passivposten: Der BS zuzuordnende übrige Passivposten iSv. § 14 BsGaV (s. Anm. 194 ff.) gehören zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 BsGaV; s. auch BTDrucks. 17/13033, 169).

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben iSv. § 4 Abs. 4 EStG gehören zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 BsGaV), wenn sie mit den Bestandteilen der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 Abs. 2 Satz 1 BsGaV zusammenhängen, die der BS aufgrund ihrer Personalfunktionen zuzuordnen sind (zum Begriff der BE und BA s. § 4 EStG Anm. 31, 558 ff. und 750 ff.). Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen ein solcher Zusammenhang besteht und ob hierfür jeder wirtschaftlicher Zusammenhang ausreicht, also weder ein rechtl. noch ein unmittelbarer Zusammenhang erforderlich ist. Diese Rechtsunsicherheit ist besonders krit. zu sehen, da die BsGaV kein internationales Korrespondenzprinzip bei der Zuordnung von BE und BA zwischen verschiedenen

Unternehmensteilen kennt, dh., es droht eine internationale Doppelbesteuerung durch die inkonsistente Zuordnung von BE und BA, wenn bspw. die gleichen BE (zB Lizenzträge, Zinserträge) sowohl der BS (Sicht des BS-Staats) als auch dem übrigen Unternehmen (Sicht des Sitzstaats) zuzuordnen sind. Umgekehrt droht eine Nichtbesteuerung durch die inkonsistente Zuordnung von BE und BA, wenn bspw. die gleichen BE (zB Lizenzträge, Zinserträge) weder der BS (Sicht des BS-Staats) noch dem übrigen Unternehmen (Sicht des Sitzstaats) zuzuordnen sind; in einem solchen Fall einer Nichtbesteuerung durch eine inkonsistente Zuordnung von BE empfiehlt die OECD ein Abzugsverbot für zugehörige BA der anderen Person, sofern sie dem Unternehmen nahesteht (vgl. OECD, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS v. 27.7.2017, Rn. 44 ff.).

Fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben, die aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen entstehen (§§ 16 und 17 BsGaV; zu Einzelheiten s. Anm. 216 ff. und 220), gehören zum Inhalt der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2 Satz 3 BsGaV).

38–44 Einstweilen frei.

45 3. Aufzeichnungspflicht (§ 3 Abs. 3)

Aufzeichnungen iSv. § 90 Abs. 3 AO: Aufzeichnungen, die nach § 90 Abs. 3 Satz 4 AO idF des StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660), zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809), iVm. der GAufzV auf Anforderung durch die FinBeh. idR im Rahmen einer Außenprüfung zu erstellen und vorzulegen sind, umfassen Art, Inhalt und Umfang von Geschäftsbeziehungen zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen sowie die wirtschaftlichen und ggf. rechtl. Grundlagen einschließlich der Funktions- und Risikoanalyse iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 11) für die Darlegung fremdüblicher Verrechnungspreise für solche Geschäftsbeziehungen. Entsprechende Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO idF des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) iVm. der GAufzV bestehen für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen (s. hierzu DITZ/BÄRSCH/ENGELN, ISR 2016, 789 [789 ff.]; SCHREIBER/GREIL, DB 2017, 10 [11 ff.]).

Darlegung der Gründe für die Zuordnungsentscheidungen: In den Aufzeichnungen iSv. § 90 Abs. 3 AO iVm. der GAufzV sind gem. § 3 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BsGaV die Gründe für die Zuordnung der Bestandteile wohl iSv. § 3 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 37), also bspw. von bilanzierungsfähigen Vermögenswerten darzulegen. Diese Gründe umfassen auch Gründe für die Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens iSv. § 9 BsGaV (s. Anm. 139 ff.), Chancen und Risiken iSv. § 10 BsGaV (s. Anm. 150 ff.) und Sicherungsgeschäften iSv. § 11 BsGaV (s. Anm. 164 ff.). Dagegen sind Gründe für die Zuordnung von Personalfunktionen nicht in den Aufzeichnungen darzulegen, da Personalfunktionen keine Bestandteile iSv. § 3 Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 37) sind. Die FinVerw. geht zu Unrecht davon aus, dass auch Unterlagen vorzulegen sind, aus denen sich ergibt, wie die betreffenden Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung im Ausland stl. zugeordnet werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 63), denn es handelt sich hierbei nicht um die Gründe für die Entsch. des Unternehmens betr. die Zuordnung zB von Vermögenswerten nach den Regelungen der BsGaV; außerdem setzt weder

die Vorschrift des § 3 Abs. 3 BsGaV noch die Verordnungsbegründung die Vorlage entsprechender Unterlagen voraus.

Darlegung der Gründe für das Vorliegen anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen: In den Aufzeichnungen iSv. § 90 Abs. 3 AO iVm. der GAufzV sind gem. § 3 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 auch die Gründe für das Vorliegen anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSd. §§ 16 und 17 BsGaV (s. Anm. 37) darzulegen. Die Gründe können sich bspw. aus Protokollen, internen Dienstanweisungen, Buchungsbelegen oder Zeichnungsberechtigungen ergeben (s. auch BTDrucks. 17/13033, 165). Deren Aufzeichnung entspricht der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 225 f.). Die FinVerw. geht jedoch zu Unrecht davon aus, dass auch Unterlagen vorzulegen sind, aus denen sich ergibt, wie anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen im Ausland stl. behandelt werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 63), denn es handelt sich hierbei nicht um die Gründe für das Vorliegen anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen; außerdem setzt weder die Vorschrift des § 3 Abs. 3 BsGaV noch die Verordnungsbegründung die Vorlage entsprechender Unterlagen voraus.

Einstweilen frei.

46–48

4. Folgen der Begründung oder Beendigung einer Betriebsstätte (§ 3 Abs. 4)

49

Zeitpunkt der Begründung einer Betriebsstätte: Eine BS wird begründet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer BS vorliegen (s. § 49 EStG Anm. 220). Ist ein DBA anwendbar, wird eine BS iSd. BsGaV erst begründet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer abkommensrechtl. BS erfüllt sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 43; Anm. 11).

Erstellung der ersten Hilfs- und Nebenrechnung: Zum Zeitpunkt der Begründung einer BS ist gem. § 3 Abs. 4 Satz 1 BsGaV die erste Hilfs- und Nebenrechnung für die BS zu erstellen, die entsprechend § 3 Abs. 1 Satz 3 BsGaV (s. Anm. 32) bis spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung erstellt sein muss (zu Inhalt und Form der Hilfs- und Nebenrechnung s. Anm. 37). Stellt sich erst nachträglich heraus, dass eine BS begründet wurde, zB bei einer unbeabsichtigten und unerkannten Begründung einer BS, sind die erste und ggf. weitere Hilfs- und Nebenrechnungen für die BS nachträglich zu erstellen.

Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsstätte: Eine BS wird beendet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer BS überhaupt nicht mehr vorliegen (zB Einstellung der Tätigkeit) oder die feste Geschäftseinrichtung dem Unternehmen nicht mehr zuzuordnen ist (zB Verkauf; s. § 49 EStG Anm. 220). Ist ein DBA anwendbar, wird eine BS iSd. BsGaV bereits beendet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer abkommensrechtl. BS nicht mehr erfüllt sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 43; Anm. 11).

Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung: Zum Zeitpunkt der Beendigung einer BS ist gem. § 3 Abs. 4 Satz 2 BsGaV die Hilfs- und Nebenrechnung für die BS abzuschließen (zu Inhalt und Form der Hilfs- und Nebenrechnung s. Anm. 37). Die Hilfs- und Nebenrechnung ist letztmalig für die BS zu erstellen.

Übergang von Vermögenswerten, Passivposten sowie Chancen und Risiken begründet anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen: Im Zeitpunkt der Begründung oder der Beendigung einer BS müssen dieser BS bzw.

dem übrigen Unternehmen Vermögenswerte iSd. §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66 ff.) und Passivposten iSd. §§ 12 bis 14 BsGaV (s. Anm. 170 ff.) sowie Chancen und Risiken iSv. § 10 BsGaV (s. Anm. 150 ff.) zugeordnet werden, die bislang dem übrigen Unternehmen bzw. der BS zuzuordnen waren. Der Übergang von Geschäftsvorfällen zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen bei Begründung oder Beendigung der BS wird nicht in § 3 Abs. 4 Satz 3 BsGaV geregelt, sondern richtet sich nach den allgemeinen Zuordnungsregelungen und insbes. nach § 9 Abs. 2 bis 4 BsGaV (s. Anm. 145 ff.). Die betreffenden Zuordnungsänderungen stellen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen iSd. §§ 3 Abs. 4 Satz 3 iVm. 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen dar, wofür nach § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) ein fremdüblicher Verrechnungspreis anzusetzen ist. Betriebsausgaben, die mit der Begründung der BS zusammenhängen, aber zeitlich davor entstehen, sind dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Es können aber anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV in Gestalt fiktiver Gründungsleistungen vorliegen (vgl. WASSERMEYER, IStR 2015, 37 [38 f.]; HAGEMANN, DB 2016, 1217 [1223]). Bei der Beendigung der BS betrifft dies alle der BS noch zugeordneten Vermögenswerte, Passivposten, Chancen und Risiken, deren fiktive Veräußerungserlöse in der Hilfs- und Nebenrechnung zu erfassen sind. Dies wirkt sich vor allem auf die Ermittlung des Schlussergebnisses der BS aus. Die BE und BA, die erst nach der Beendigung der BS anfallen, sind dem übrigen Unternehmen zuzuordnen (vgl. WASSERMEYER, IStR 2015, 37 [39]; HAGEMANN, DB 2016, 1217 [1223 f.]). Die OECD hat die Problematik erkannt, sich hierzu aber noch keine Meinung gebildet (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 221 bis 223). Eine entsprechende Anwendung von § 11 KStG (s. § 11 KStG Anm. 1 ff.) scheidet jedoch aus, weil die Beendigung einer BS nicht mit der Liquidation einer Körperschaft zu vergleichen ist.

50–53 Einstweilen frei.

54 5. Hilfs- und Nebenrechnung einer Betriebsstätte eines nicht buchführenden Unternehmens (§ 3 Abs. 5)

Kein buchführendes Unternehmen: Das Unternehmen der BS darf weder nach inländ. noch nach ausländ. Recht buchführungspflichtig sein. Für das Unternehmen darf keine Buchführungspflicht vor allem nach Steuer- (zB § 141 AO), Handels- (zB §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB) und Gesellschaftsrecht (zB § 13 Abs. 3 GmbHG) bestehen; transnationale Rechnungslegungsstandards begründen dagegen keine gesetzlichen Buchführungspflichten. Außerdem darf es auch tatsächlich keine Bücher führen (s. Anm. 170, 183 und § 4 EStG Anm. 544 f.).

Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung entsprechend einer Einnahmenüberschussrechnung: Die Hilfs- und Nebenrechnung der BS hat gem. § 3 Abs. 5 Satz 1 BsGaV einer Einnahmenüberschussrechnung iSv. § 4 Abs. 3 EStG (zu Einzelheiten s. § 4 EStG Anm. 530 ff.) zu entsprechen. Damit ist das stl. Erg. der BS der Überschuss der (fiktiven) BE über die (fiktiven) BA. Dabei sind die BE und BA anzusetzen, die mit den Bestandteilen iSv. § 3 Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 37) zusammenhängen; es ist jedoch unklar, in welchen Fällen ein solcher Zusammenhang besteht (s. Anm. 37). Außerdem sind fiktive BE und fiktive BA zu berücksichtigen, die aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen entstehen. Die Hilfs- und

Nebenrechnung iSv. § 3 Abs. 5 BsGaV beinhaltet keine Vermögenswerte, kein Dotationskapital und keine übrigen Passivposten, aber bspw. Abschreibungen und (fiktive) Veräußerungserlöse. Die Regelung des § 6 Abs. 7 EStG (zu Einzelheiten s. § 6 EStG Anm. 1800) ist entsprechend anzuwenden, dh., Abschreibungen sind ausgehend von fiktiven AHK zu bemessen. Im Übrigen gelten die Regelung des § 3 Abs. 1 bis 4 BsGaV, sodass zum Zeitpunkt der Begründung der BS die erste Hilfs- und Nebenrechnung im Sinne einer Einnahmenüberschussrechnung für die BS zu erstellen ist (§ 3 Abs. 4 BsGaV; s. Anm. 49).

Aufstellung der Vermögenswerte: Zum Zeitpunkt der Beendigung der BS (s. Anm. 49) ist gem. § 3 Abs. 5 Satz 2 BsGaV die Hilfs- und Nebenrechnung, die nach § 3 Abs. 5 Satz 1 BsGaV einer Einnahmenüberschussrechnung zu entsprechen hat, abzuschließen. Die letztmalig zu erstellende Hilfs- und Nebenrechnung hat eine Aufstellung der Vermögenswerte iSv. §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66) zu enthalten.

Einstweilen frei.

55–56

IV. Zuordnung von Personalfunktionen (§ 4)

1. Grundsatz der Zuordnung einer Personalfunktion (§ 4 Abs. 1)

57

Personalfunktion: Die Personalfunktion ist in § 2 Abs. 3 BsGaV definiert (s. Anm. 20 f.).

Zuordnung einer Personalfunktion nach dem Ort ihrer Ausübung: Die Personalfunktion (und nicht das eigene Personal des Unternehmens) ist nach § 4 Abs. 1 Satz 1 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, in welcher sie physisch ausgeübt wird. Der örtliche Bezug einer Personalfunktion ist damit das vorrangige Kriterium für ihre Zuordnung (s. krit. KROPPEL, FS Herzig, 2010, 1071 [1089]). Eine Geschäftstätigkeit bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sie sich zusammensetzt, können gleichzeitig oder nacheinander in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20); die Personalfunktion kann aber nicht gleichzeitig mehreren BS zugeordnet werden. Die Vorschrift des § 4 BsGaV regelt damit die in § 1 Abs. 5 AStG offene Frage nach dem maßgeblichen Kriterium für die Zuordnung von Personalfunktionen, deren Zuordnung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 BsGaV unabhängig von der Dauer der Ausübung und vom Ausmaß ihres sachlichen Bezugs zur Geschäftstätigkeit einer BS ist (zu den Grenzen dieses Zuordnungskriteriums s. SCHNORBERGER/SASSMANN/SHEKHOVTSOVA, IStR 2014, 81 [82 ff.]). Die Zuordnung von Personalfunktionen zu einer BS nach § 4 BsGaV ist von zentraler Bedeutung für die stl. Zurechnung von Einkünften zu einer BS eines Unternehmens, da sie insbes. maßgebend für die Zuordnung von Vermögenswerten iSd. §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66 ff.) und Geschäftsvorfällen iSv. § 9 BsGaV (s. Anm. 139 ff.) sowie mittelbar für die Zuordnung von Chancen und Risiken iSv. § 10 BsGaV (s. Anm. 150 ff.), Dotationskapital iSd. §§ 12 und 13 BsGaV (s. Anm. 170 ff.) und übrige Passivposten iSv. § 14 BsGaV (s. Anm. 194) ist. Außerdem hat die Zuordnung einer Personalfunktion zur Folge, dass der der Personalfunktion zugehörige Personalaufwand derjenigen BS zuzuordnen ist, in der sie ausgeübt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 73). Dennoch enthält der OECD-Betriebsstättenbericht keine Hinweise, welchem Teil eines Unternehmens Personalfunktionen zuzuordnen sind. Können einer BS keine Per-

sonalfunktionen zugeordnet werden, können dieser BS nach der BsGaV stl. auch keine Einkünfte zugerechnet werden.

Keine Zuordnung kurzzeitig ausgeübter Personalfunktionen ohne sachlichen Bezug zur Betriebsstätte (§ 4 Abs. 1 Satz 2): Eine Personalfunktion soll dann keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der BS iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BsGaV haben, wenn sie nicht für die BS ausgeübt wird und nicht die Geschäftstätigkeit der BS betrifft. Allerdings hat jede einzelne Geschäftstätigkeit bzw. Personalfunktion, die in einer BS ausgeübt wird, stets einen gewissen sachlichen Bezug zur gesamten Geschäftstätigkeit der BS (vgl. ROEDER/FRIEDRICH, BB 2015, 1053 [1056]). Zusätzlich („und“) darf diese Personalfunktion, damit sie einer BS nicht nach § 4 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zuzuordnen ist, nur an weniger als 30 Tagen (dh. kurzzeitig) innerhalb eines Wj. in der betreffenden BS ausgeübt werden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BsGaV). Die 30-Tage-Grenze und das Abstellen auf ein Wj. sind willkürlich gesetzt. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die mindestens 30 (Werk-)Tage aufeinanderfolgen; vielmehr wird eine Personalfunktion bereits dann nicht mehr lediglich kurzzeitig in einer BS ausgeübt, wenn sich die Ausübungstage zB gleichmäßig über das Wj. verteilen (zum Begriff des Wj. s. Anm. 32 und § 4a EStG Anm. 20 ff.; krit. zur Maßgeblichkeit des Wj. s. DITZ/LUCKHAUPT, ISR 2015, 1 [4]). Eine Personalfunktion, die keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der BS aufweist und dort nur kurzzeitig ausgeübt wird, ist dieser BS nicht zuzuordnen. Deren Zuordnung richtet sich nach § 4 Abs. 2 und ggf. Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 60 und 63). Sobald eine Personalfunktion nicht mehr nur kurzzeitig in der BS ausgeübt wird oder einen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der BS aufweist, ist die Personalfunktion dieser BS aufgrund ihres örtlichen Bezugs nach § 4 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zuzuordnen. Dies gilt selbst dann, wenn sie einen engen sachlichen Bezug zu einer anderen BS aufweist.

58–59 Einstweilen frei.

60 2. Besondere Fälle der Zuordnung einer Personalfunktion (§ 4 Abs. 2)

Personalfunktion ohne örtlichen Bezug zur Betriebsstätte: Eine Personalfunktion darf weder in der BS noch im gesamten übrigen Unternehmen ausgeübt werden (§ 4 Abs. 2 Alt. 1 BsGaV). Dies ist der Fall, wenn die betreffende Geschäftstätigkeit in örtlicher Hinsicht nur außerhalb des Unternehmens ausgeübt wird, weil das eigene Personal bspw. ausschließlich vor Ort bei Kunden des Unternehmens tätig wird oder eine sonstige ausschließliche Reisetätigkeit vorliegt. Alternativ muss gem. § 4 Abs. 2 Alt. 2 BsGaV ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 2 BsGaV vorliegen, dh., es liegt eine Personalfunktion vor, die keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der BS aufweist und dort nur kurzzeitig ausgeübt wird (s. Anm. 57).

Zuordnung einer Personalfunktion nach dem engsten Sachbezug: Für die Zuordnung der Personalfunktion kommt es nach § 4 Abs. 2 darauf an, zu welcher BS die Personalfunktion sachlich den engsten Bezug aufweist. Eine Zuordnung der Personalfunktion kommt daher nur in Betracht, wenn (irgend-)ein sachlicher Bezug zur BS besteht, ohne dass sie gleichzeitig mehreren BS zugeordnet werden kann. Für die Frage, zu welcher BS der engste Sachbezug besteht, sollte auf objektive und nach außen hin erkennbare Anzeichen abgestellt werden. Dieses Ausmaß des sachlichen Bezugs zur BS (und nicht zu deren Geschäftstätigkeit) ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu be-

urteilen. Liegt ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 2 BsGaV vor, kommt es uE auf die Dauer der lediglich kurzzeitig in einer BS ausgeübten Personalfunktion an, da sie tatbestandlich keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der BS aufweist.

Einstweilen frei.

61–62

3. Zuordnung einer Personalfunktion in Zweifelsfällen (§ 4 Abs. 3)

63

Keine eindeutige Zuordnung einer Personalfunktion: Die Personalfunktion darf einer BS oder dem übrigen Unternehmen nicht eindeutig nach § 4 Abs. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 57 f.) zugeordnet werden können, dh., es ist insbes. kein örtlicher Bezug zu einer bestimmten BS ersichtlich. Dies wird häufig dann der Fall sein, wenn eine Personalfunktion sowohl in einer BS als auch im übrigen Unternehmen ausgeübt wird. Denkbar ist ein tage- oder wochenweiser Wechsel zwischen diesen Tätigkeitsorten, aber auch die nur kurzzeitige Ausübung einer Personalfunktion, sofern sie einen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der betreffenden BS aufweist.

Widerspruchsfreie Zuordnung der Personalfunktion: Bei der Zuordnung der nicht eindeutig zuordenbare Personalfunktion steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Sie darf gem. § 4 Abs. 3 BsGaV jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 4 Abs. 1 und 2 BsGaV nicht widersprechen, dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daraus folgt, dass die Personalfunktion zumindest einer solchen BS zuzuordnen ist, in der (örtlicher Bezug nach § 4 Abs. 1 BsGaV) oder für die (sachlicher Bezug nach § 4 Abs. 2 BsGaV) sie ausgeübt wird, sie aber nicht gleichzeitig mehreren BS zugeordnet werden kann. Dabei steht es uE im Ermessen des Unternehmens, welcher BS die Personalfunktion zugeordnet wird. Dies hat zur Folge, dass ein faktisches Wahlrecht zur Zuordnung von „mobilen“ Personalfunktionen für das Unternehmen besteht (s. auch KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 466 [470]; STROTHENKE/HOLTRICHTER, StuB 2013, 730 [731]). Sie dürfen nur nicht einer BS zugeordnet werden, zu der weder ein örtlicher noch ein sachlicher Bezug besteht (vgl. BRDrucks. 401/14, 56).

Einstweilen frei.

64–65

V. Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern (§ 5)

1. Grundsatz der Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts (§ 5 Abs. 1)

a) Nutzung als maßgebliche Personalfunktion (§ 5 Abs. 1 Satz 1)

66

Materielles Wirtschaftsgut: Siehe Anm. 28.

Nutzung eines materiellen Wirtschaftsguts: Unter der Nutzung eines materiellen WG iSd. § 5 BsGaV ist dessen unmittelbarer Ge- oder Verbrauch zu verstehen. Diese physikalische Nutzung ieS erfolgt an einem einzigen Ort, sodass sie nicht gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden kann, dh., es kann keine Funktionsaufteilung bestehen (s. auch Anm. 20 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 76). Etwas anderes kann je-

doch gelten, wenn die Nutzung eines materiellen WG häufig zwischen verschiedenen BS wechselt (s. § 5 Abs. 1 Satz 3 BsGaV und Anm. 72).

Nutzung als maßgebliche Personalfunktion: Die Nutzung eines materiellen WG ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 BsGaV die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Es wird somit vermutet, dass ihr die größte wirtschaftliche Bedeutung für das materielle WG im Unternehmen zukommt (zur Widerlegung dieser Vermutung nach § 5 Abs. 2 und 3 BsGaV s. Anm. 75 ff.). Das materielle WG ist demnach der BS zuzuordnen, in der es genutzt wird (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 75).

67–68 Einstweilen frei.

69 **b) Zuordnungsänderung durch dauerhafte Nutzungsänderung (§ 5 Abs. 1 Satz 2)**

Dauerhafte Nutzungsänderung: Die Nutzung eines materiellen WG muss später, dh. nach der Zuordnung iSv. § 5 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 66), auf Dauer von einer BS zu einer anderen BS wechseln. Das Zeitelement „auf Dauer“ ist nicht als absoluter Zeitbegriff im Sinne von „immer“ oder „für alle Zeiten“ zu verstehen (zur Auslegung dieses Zeitelements für die Abgrenzung von AV s. BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448; § 6 EStG Anm. 520 mwN), sondern es besagt, dass das materielle WG in der anderen BS als bald nicht mehr genutzt werden wird. Wird die Nutzung des materiellen WG zur alsbaldigen erneuten Änderung bestimmt, so fehlt es an der Absicht, es nachhaltig in der anderen BS zu nutzen, sodass jenes WG dann nicht der anderen BS zuzuordnen ist. Für die Beurteilung des Zeitelements „auf Dauer“ ist eine auf die Zukunft gerichtete Prognose (ex-ante-Betrachtung) maßgebend. Hierbei ist uE eine typisierende Betrachtung im Interesse der Praktikabilität und der Rechtssicherheit vertretbar, nach der dann von einer dauerhaften Nutzungsänderung auszugehen ist, wenn die prognostizierte Nutzung des materiellen WG in der anderen BS mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen RestND des WG ausmacht (so wohl auch STROTHENKE/HOLTRICHTER, StuB 2013, 730 [732], mit Verweis auf die Leasing-Erlasse der FinVerw.).

Zuordnungsänderung: Die dauerhafte Nutzungsänderung führt nach § 5 Abs. 1 Satz 2 BsGaV ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung zu einer geänderten Zuordnung des materiellen WG. Infolgedessen liegt hierdurch idR eine fiktive Veräußerung aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. Anm. 216) vor, weil die maßgebliche Personalfunktion nunmehr in einer anderen BS ausgeübt wird. Wird das materielle WG hingegen nicht auf Dauer, sondern nur vorübergehend in einer anderen BS genutzt, führt das zu einer eher kurzfristigen Nutzungsüberlassung im Sinne einer fiktiven Vermietung des materiellen WG aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216), aber nicht zu einer Zuordnungsänderung (s. auch WASSERMAYER, IStR 2012, 277 [278 f.]). Dies setzt voraus, dass die bisher nutzende BS weiterhin Personalfunktionen hinsichtlich des materiellen WG ausübt und es absehbar ist, dass sie das WG zukünftig wieder nutzen wird (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 78).

70–71 Einstweilen frei.

c) **Zuordnung nach der überwiegenden, sich häufig ändernden Nutzung** 72
 (§ 5 Abs. 1 Satz 3)

Häufige Nutzungsänderung: Die Nutzung eines materiellen WG muss sich häufig ändern, dh., dessen Nutzung muss häufig zwischen verschiedenen BS wechseln (so zB bei Fahrzeugen von Transportunternehmen, die von mehreren BS gemeinsam genutzt werden, oder bei Vorführeinrichtungen, die in verschiedenen BS vorgestellt werden). Lediglich einmalige Nutzungswechsel sind nicht von § 5 Abs. 1 Satz 3 BsGaV erfasst, da eine häufige Nutzungsänderung begrifflich einen mehrfachen (dh. mindestens zweimaligen) Wechsel des Nutzungsorts zwischen verschiedenen BS voraussetzt. Bei der Bestimmung der Häufigkeit der Nutzungsänderung ist es uE sachgerecht, auf die erwarteten Nutzungsänderungen während der prognostizierten betriebsgewöhnlichen ND des materiellen WG abzustellen (s. auch Anm. 69).

Zuordnung entsprechend der überwiegenden Nutzung: Das materielle WG ist nach § 5 Abs. 1 Satz 3 BsGaV der BS zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit es überwiegend genutzt wird. Bei der Bestimmung derjenigen BS, in der das materielle WG überwiegend genutzt wird, ist es uE sachgerecht, auf die prognostizierte betriebsgewöhnliche ND des materiellen WG abzustellen. Durch diese Regelung werden häufige fiktive Veräußerungen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV vermieden, was aus Praktikabilitätsgesichtspunkten sachgerecht ist. Im Verhältnis der BS, der das materielle WG zuzuordnen ist, zu den anderen BS, die das materielle WG ebenfalls nutzen, liegt regelmäßig eine Nutzungsüberlassung im Sinne einer fiktiven Vermietung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV vor (s. Anm. 216), für die nach § 16 Abs. 2 BsGaV fremdübliche Verrechnungspreise anzusetzen sind.

Einstweilen frei.

73–74

2. **Abweichende Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts** (§ 5 Abs. 2)

a) **Abweichende Zuordnung bei eindeutig überwiegender Bedeutung einer anderen Personalfunktion** (§ 5 Abs. 2 Sätze 1 und 2) 75

Andere Personalfunktion: Andere Personalfunktionen sind all diejenigen Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen im Hinblick auf das materielle WG ausgeübt werden und nicht in Zusammenhang mit der Nutzung des materiellen WG stehen. Diese in § 5 Abs. 2 Satz 2 BsGaV nicht abschließend aufgezählten („insbesondere“) anderen Personalfunktionen sind Geschäftstätigkeiten, die in Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Verwaltung oder Veräußerung des betreffenden materiellen WG stehen (zu den Begrifflichkeiten s. Anm. 28). Sie müssen in einer anderen BS ausgeübt werden als in derjenigen BS, in der das materielle WG genutzt wird, wohingegen sie im Fall von § 5 Abs. 3 BsGaV auch in der letztgenannten BS ausgeübt werden können (s. Anm. 82). Ein angeschafftes oder selbst hergestelltes materielles WG ist zB vor seiner Nutzung regelmäßig der BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die maßgebliche Personalfunktion im Hinblick auf die Anschaffung bzw. Herstellung des WG ausgeübt wird. Die Verwaltung des materiellen WG, zB dessen Wartung, kann dagegen im Regelfall allein keine maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) sein. Sie

kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer BS ein materielles WG zuzuordnen ist. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen ausnahmsweise an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffende andere Personalfunktion den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit einer anderen BS hat (s. Anm. 60 f.).

Eindeutig überwiegende Bedeutung einer anderen Personalfunktion: Die wirtschaftliche Bedeutung einer anderen Personalfunktion in Bezug auf das materielle WG muss eindeutig gegenüber dessen Nutzung iSv. § 5 Abs. 1 BsGaV überwiegen. Bei der Beurteilung der jeweiligen Bedeutung sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten, ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend.

Abweichende Zuordnung: Im Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion und insbes. der Anschaffung, Herstellung oder Veräußerung des materiellen WG ist diese Personalfunktion für die Zuordnung des materiellen WG zu einer BS maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Die Vermutung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 66), dass der Nutzung die größte wirtschaftliche Bedeutung für das materielle WG im Unternehmen zukommt, ist damit widerlegt. Das materielle WG ist derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die betreffende andere Personalfunktion ausgeübt wird. Eine solche Zuordnung kann zu einer Nutzungsüberlassung im Sinne einer fiktiven Vermietung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS, in der das materielle WG genutzt wird, und dem übrigen Unternehmen, in dem (bzw. für das) die maßgebliche andere Personalfunktion ausgeübt wird, führen. Mit einer solchen Zuordnung kann aber auch einhergehen, dass im Verhältnis des übrigen Unternehmens, dem das materielle WG zuzuordnen ist, zu der BS, die das materielle WG nutzt, eine fiktive Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV erbracht wird. So sind bspw. die von der BS als fiktiver Lohnfertiger ausgeübten Personalfunktionen (dh. die Nutzungen) nicht für die Zuordnung der Produktionsmaschinen und -materialien sowie der hergestellten Fertigerzeugnisse maßgeblich, wenn in der BS Fertigerzeugnisse hergestellt, aber ausschließlich im übrigen Unternehmen darüber entschieden wird, welche Produktionsmaschinen angeschafft, wann und wie sie von wem gewartet, wie sie weiterverwertet, welche Produktionsmaterialien von der BS verwendet sowie wie die Fertigerzeugnisse vermarktet werden (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 80). Produktionsmaschinen und -materialien sowie hergestellte Fertigerzeugnisse sind nach § 5 Abs. 2 somit dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und die das WG nutzende BS erbringt als fiktiver Lohnfertiger eine fiktive Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV. Liegt hingegen kein Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion gegenüber der Bedeutung der Nutzung des materiellen WG iSv. § 5 Abs. 1 BsGaV vor, führt bspw. die Verwaltung des materiellen WG idR zu einer fiktiven Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zwischen der BS, die das materielle WG nutzt und der es zuzuordnen ist, und der BS, in der (bzw. für die) das materielle WG verwaltet wird.

76–78 Einstweilen frei.

b) Zuordnung von unbeweglichem Vermögen (§ 5 Abs. 2 Satz 3)

79

Unbewegliches Vermögen: Der Begriff des unbeweglichen Vermögens ist stl. nicht abschließend definiert. Er umfasst nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG insbes. Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile und grundstücksgleiche Rechte (s. § 49 EStG Anm. 929).

Ausübung der Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte im unbeweglichen Vermögen: Es muss außerdem die Geschäftstätigkeit einer BS im unbeweglichen Vermögen des Unternehmens ausgeübt werden. Dies ist nicht der Fall, wenn bspw. ein Gebäude an ein anderes Unternehmen vermietet wird oder dieses leer steht.

Abweichende Zuordnung: Unbewegliches Vermögen, in dem die Geschäftstätigkeit einer BS ausgeübt wird, ist nach § 5 Abs. 2 Satz 3 BsGaV stets dieser BS zuzuordnen. Diese zwingende Zuordnung von unbeweglichen Vermögen gilt selbst dann, wenn eine andere Personalfunktion iSv. § 5 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (zB Anschaffung, Verwaltung und Veräußerung) mit der größten Bedeutung für das unbewegliche Vermögen in einer anderen BS ausgeübt wird. Diese Abkehr von einer funktions- und risikobezogenen Zuordnung führt zu einem Systembruch. Nach der Verordnungsbegründung soll hierdurch vermieden werden, dass fiktiver Mietaufwand aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) bei einer inländ. BS abzugsfähig ist, ohne dass der entsprechende fiktive Mietertrag des übrigen Unternehmens in Deutschland besteuert werden könnte (vgl. BRDrucks. 401/14, 59). Dies deswegen, weil das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung bzw. VuV unbeweglichen Vermögens idR dem Staat zusteht, in dem eine BS belegen ist (s. Art. 6 OECD-MA und entsprechender Regelungen anwendbarer DBA; § 49 EStG Anm. 599). Diese rein fiskalisch motivierte Vermengung von Art. 6 und 7 OECD-MA ist abzulehnen. Die Nichtanerkennung eines fiktiven Mietaufwands kann zu internationalen Doppelbesteuerungen führen.

Einstweilen frei.

80–81

3. Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 5 Abs. 3)

82

Personalfunktionenkonkurrenz: Andere Personalfunktionen (dh. nicht die Nutzung iSv. § 5 Abs. 1 BsGaV) müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz). Im Gegensatz zu § 5 Abs. 2 BsGaV kann dies nach dem Wortlaut der Vorschrift auch diejenige BS umfassen, in der das materielle WG genutzt wird. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffenden anderen Personalfunktionen den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit von verschiedenen BS haben (s. Anm. 60f.). Diese Personalfunktionen müssen eindeutig von größerer Bedeutung für das materielle WG sein als dessen Nutzung, was zB bei kurzfristig abwechselnden Nutzungen durch verschiedene BS der Fall sein kann.

Abweichende Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts: Das materielle WG ist nach § 5 Abs. 3 BsGaV einheitlich derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für das materielle WG ausgeübt wird. Die betreffende andere Personalfunktion ist damit

für das materielle WG maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Zwischen der BS, deren andere Personalfunktion maßgeblich für die Zuordnung des materiellen WG ist, und dem übrigen Unternehmen, dessen Personalfunktionen im Hinblick auf das materielle WG nicht maßgeblich sind, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

83–84 Einstweilen frei.

85 4. Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts in Zweifelsfällen (§ 5 Abs. 4)

Keine eindeutige Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts: Ein materielles WG kann insbes. in solchen Fällen nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden, in denen verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich des materiellen WG gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden. Kann bei einer solchen Personalfunktionenkonkurrenz nicht eindeutig anhand der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge der verschiedenen Personalfunktionen bestimmt werden, welcher Personalfunktion in Bezug auf ein materielles WG die größte Bedeutung zukommt, kann dieser nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden.

Widerspruchsfreie Zuordnung: Bei der Zuordnung eines nicht eindeutig zuordenbaren materiellen WG steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Die Zuordnung darf jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 5 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widersprechen (§ 5 Abs. 4 BsGaV), dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daraus folgt, dass das materielle WG zumindest einer solchen BS zuzuordnen ist, in der bzw. für die (irgend-)eine Personalfunktion in Bezug auf das materielle WG ausgeübt wird (s. auch BRDrucks. 401/14, 59). Jedenfalls ist das materielle WG einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen BS (vgl. BRDrucks. 401/14, 60), obwohl die OECD möglicherweise auch von dessen anteiliger Zuordnung ausgeht (vgl. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 147 f.; KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 466 [470]; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 72). Eine widerspruchsfreie Zuordnung iSv. § 5 Abs. 4 BsGaV soll nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur anerkannt werden, wenn die Zuordnungsentsch. auch im Ausland der Besteuerung zugrunde gelegt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 84). Eine solche korrespondierende Zuordnung von materiellen WG bezweckt zwar die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von BS-Gewinnen eines Unternehmens. Die Auffassung der FinVerw. ist aber abzulehnen, da weder die Vorschrift des § 5 Abs. 4 BsGaV noch die Verordnungsbegründung eine korrespondierende Zuordnung voraussetzen.

86–87 Einstweilen frei.

VI. Zuordnung von immateriellen Werten (§ 6)

1. Grundsatz der Zuordnung eines immateriellen Werts (§ 6 Abs. 1)

a) Schaffung oder Erwerb als maßgebliche Personalfunktion (§ 6 Abs. 1 Satz 1) 88

Immaterielle Werte: Siehe Anm. 28.

Schaffung von immateriellen Werten: Unter der Schaffung bzw. der Herstellung eines immateriellen Werts ist die Ausübung von Personalfunktionen zu verstehen, die für die Entstehung des immateriellen Werts entscheidend ist (s. Anm. 20). Hierzu gehören insbes. die Entsch., die mit der Schaffung eines immateriellen Werts verbundenen (finanziellen) Risiken zu übernehmen, die eigentlichen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, das Management dieser Tätigkeiten einschließlich der Gestaltung von Prüfanforderungen und -verfahren, die den Rahmen für die konkreten Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten bilden, die Analyse der aus diesen Prüfungen stammenden Daten, die Bestimmung von Entwicklungsphasen (sog. Meilensteine) sowie die Entsch., ob das konkrete Forschungs- oder Entwicklungsprojekt nach Abschluss von Entwicklungsphasen weiterverfolgt und -finanziert oder stattdessen aufgegeben wird (vgl. BRDrucks. 401/14, 60 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 86; OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 84 und 87 f.).

Erwerb von immateriellen Werten: Unter dem Erwerb bzw. der Anschaffung eines immateriellen Werts ist die Ausübung einer Personalfunktion zu verstehen, die für die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen bereits bestehenden immateriellen Wert und insbes. für dessen Kauf entscheidend ist. Hierzu gehören insbes. die Prüfung des Bedarfs an einem entsprechenden immateriellen Wert, der Entscheidungsprozess, den immateriellen Wert zu erwerben und nicht selbst zu entwickeln, die Prüfung des zu erwerbenden immateriellen Werts, die Durchführung des eigentlichen Erwerbsvorgangs, die Wahrnehmung einer ggf. erforderlichen Weiterentwicklung sowie die Entsch. über die Verwendung des immateriellen Werts (vgl. BRDrucks. 401/14, 61; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 87; OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 93 f.).

Schaffung oder Erwerb als maßgebliche Personalfunktion: Die Schaffung oder der Erwerb von immateriellen Werten ist nach § 6 Abs. 1 Satz 1 BsGaV die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) für deren Zuordnung zu einer BS (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 83 bis 97). Es wird somit vermutet, dass ihnen die größte wirtschaftliche Bedeutung für den immateriellen Wert im Unternehmen zukommen (zur Widerlegung dieser Vermutung nach § 6 Abs. 2 und 3 BsGaV s. Anm. 95 ff.). Von besonderer Bedeutung ist hierfür die Ausübung derjenigen Personalfunktionen, die eine aktive unternehmerische Entsch. darüber erfordern, die (finanziellen) Risiken einzugehen sowie im Weiteren zu tragen und zu steuern, wenn sie mit der Schaffung bzw. dem Erwerb des immateriellen Werts verbunden sind. Entscheidend ist dabei oftmals das Risiko, dass die Schaffung bzw. der Erwerb des immateriellen Werts fehlschlägt und hierdurch ein Verlust bspw. aufgrund vergeblicher Entwicklungskosten entsteht. Der Grad der Zentralisierung von solchen Entscheidungsprozessen im Unternehmen ist entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03,

BStBl. I 2017, 182, Rn. 88; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 84 bis 97), ist aber bei internationalen Konzernen mit zahlreichen verbundenen Unternehmen tendenziell relativ hoch (vgl. ARBEITSKREIS VERRECHNUNGSPREISE DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT, Ubg 2017, 537 [537 ff.]). Nicht entscheidend ist hingegen, wer lediglich formal die Entsch. hinsichtlich der Risikoübernahme und des Risikomanagements trifft, zB durch Vorstandsbeschlüsse (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 89). Obwohl die Schaffung bzw. der Erwerb eines immateriellen Werts gleichzeitig an mehreren Orten erfolgen kann, diese Personalfunktionen also gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden können (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20 und 92), ist der immaterielle Wert einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen BS (s. § 6 Abs. 1 Satz 2 BsGaV und Anm. 92; zur anteiligen Zuordnung nach § 6 Abs. 4 Satz 2 BsGaV s. Anm. 102).

► *Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen* nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216), bspw. in Form von fiktiven Nutzungsüberlassungen, können im Verhältnis der BS, in der (bzw. für die) die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, zum übrigen Unternehmen, das den betreffenden immateriellen Wert nutzt, vorliegen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 207 bis 210; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 785 f.). Außerdem liegen zwischen der BS, in der (bzw. für die) die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, und dem übrigen Unternehmen, in dem (bzw. für das) andere Personalfunktionen iSv. § 6 Abs. 2 BsGaV im Hinblick auf den immateriellen Wert ausgeübt werden, anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen bezüglich der Verwaltung oder des Schutzes des immateriellen Werts – vor. Für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen sind gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen.

► *Keine anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen* nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV liegen grds. in Zusammenhang mit der Schaffung und Nutzung eines Geschäftswerts (als Differenz zwischen der Summe der materiellen und immateriellen WG abzüglich der Schulden einerseits und dem Gesamtwert eines Unternehmens andererseits; s. § 5 EStG Anm. 577 und 1800) vor. Zwar kann der Geschäftswert nicht nur dem gesamten Unternehmen, sondern auch einem selbständig lebensfähigen Betriebsteil, also ggf. einer organisatorisch geschlossenen BS innewohnen (vgl. BFH v. 7.10.1970 – I R 1/68, BStBl. II 1971, 70; BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595; BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160; § 8 KStG Anm. 313). Doch sind es die geschäftswertbildenden Faktoren eben dieses gesamten Unternehmens bzw. dieser BS, dh. deren Organisationsstrukturen, Mitarbeiterqualifikationen, Standortvorteile etc., durch die der jeweilige Geschäftswert geschaffen wird und die diesen nutzt. Da die Bewertung einzelner geschäftswertbildender Faktoren im Hinblick auf die Isolierung und Zuordenbarkeit von BA und BE nicht möglich ist, bleibt unklar, wie dies auf Basis einzelner anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen erfolgen soll. Dies entspricht im Erg. auch der Auffassung der OECD, nach der weder die Kreditwürdigkeit eines Unternehmens (s. Anm. 224) noch dessen geschäftswertbildende Faktoren einzelnen BS zuzuweisen und infolgedessen auch keine anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen anzuerkennen sind (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 102 f.).

Einstweilen frei.

89–91

b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 6 Abs. 1 Satz 2) 92

Funktionsaufteilung: Die Schaffung bzw. der Erwerb iSd. § 6 Abs. 1 Satz 1 BsGaV des immateriellen Werts bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sich diese beiden Personalfunktionen zusammensetzen, müssen gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20).

Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten Personalfunktion: Der immaterielle Wert ist nach § 6 Abs. 1 Satz 2 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für diesen zukommt; sie ist für die Zuordnung des immateriellen Werts maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Die Beantwortung der Frage, welcher Personalfunktion in Bezug auf den immateriellen Wert bei einer Funktionsaufteilung die größte wirtschaftliche Bedeutung zukommt, kann herausfordernd sein. Obwohl maßgebende Entscheidungsprozesse in internationalen Konzernen häufig zentralisiert sind (vgl. ARBEITSKREIS VERRECHNUNGSPREISE DER SCHMALENBACH-GESSELLSCHAFT, Ubg 2017, 537 [537 ff.]), werden Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten aufgrund der zunehmenden Globalisierung, des Einsatzes von Informations- und Kommunikationstechnologien sowie komplexer, hochintegrierter Wertschöpfungsketten mit horizontal und vertikal integrierten Tätigkeiten immer häufiger dezentral und zeitzoneübergreifend vom eigenen Personal eines Unternehmens ausgeübt (zusammen mit dem eigenen Personal verbundener Unternehmen). Die in virtuellen Teams organisierten Forschungs- und Entwicklungsmitarbeiter sind auf der ganzen Welt rund um die Uhr tätig und tauschen ihre jeweiligen Arbeitsergebnisse fortlaufend elektronisch aus. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung der betreffenden Personalfunktionen sind vorrangig qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 90). Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden; die Entsch. des Unternehmens kann zur besseren Nachvollziehbarkeit mithilfe eines Scoring-Modells veranschaulicht werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 42 iVm. Rn. 294 f.). In qualitativer Hinsicht ist für die Zuordnung des immateriellen Werts nach § 6 Abs. 1 Satz 2 BsGaV entscheidend, in welcher BS die inhaltlichen Entsch. hinsichtlich der Risikoübernahme und des Risikomanagements, die mit der Schaffung bzw. dem Erwerb des immateriellen Werts verbunden sind, getroffen werden (s. Anm. 88). Im Verhältnis der BS, der der immaterielle Wert zuzuordnen ist, zum übrigen Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit bspw. auf die Ausübung von technischen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten beschränkt ist, können fiktive (Auftragsentwicklungs-)Dienstleistungen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) vorliegen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 94).

Einstweilen frei.

93–94

95 2. Abweichende Zuordnung eines immateriellen Werts (§ 6 Abs. 2)

Andere Personalfunktion: Andere Personalfunktionen sind all diejenigen Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen im Hinblick auf den immateriellen Wert ausgeübt werden und nicht in Zusammenhang mit der Schaffung und dem Erwerb des immateriellen Werts stehen. Diese in § 6 Abs. 2 Satz 2 BsGaV beispielhaft aufgezählten („insbesondere“) anderen Personalfunktionen sind Geschäftstätigkeiten, die in Zusammenhang mit der Nutzung, der Verwaltung, der Weiterentwicklung, dem Schutz oder der Veräußerung des immateriellen Werts stehen (zu den Begrifflichkeiten s. Anm. 20). Sie müssen in einer anderen BS ausgeübt werden als in derjenigen BS, in der der immaterielle Wert geschaffen bzw. erworben wurde, wohingegen sie im Fall von § 6 Abs. 3 BsGaV auch in der letztgenannten BS ausgeübt werden können (s. Anm. 99). Unklar ist, ab wann ein immaterieller Wert iSv. § 6 Abs. 1 BsGaV entstanden ist und ab wann dessen Weiterentwicklung beginnt. Problematisch wird deren Abgrenzung, wenn ein sequentieller Ablauf – erst Neuentwicklung, dann Weiterentwicklung – nicht eingehalten wird; denkbar ist bspw. auch, dass (technische) Neu- und Weiterentwicklungsprozesse alternierend verlaufen, denn ein geschaffener immaterieller Wert ist vor seiner Nutzung regelmäßig der BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die maßgebliche Personalfunktion im Hinblick auf dessen Entstehung ausgeübt wird. Außerdem ist die Abgrenzung zwischen der Neu- und der Weiterentwicklung absatzbezogener immaterieller Werte (zB Markenrecht, Kundenstamm) völlig unklar; fraglich ist, ob bspw. die Neuentwicklung eines Markenrechts bereits mit dessen markenrechtl. Registrierung abgeschlossen sein soll. Der Schutz des immateriellen Werts bezieht sich aufgrund dessen Unkörperlichkeit auf den Schutz im rechtl. Sinne (s. auch ROEDER/FRIEDRICH, BB 2015, 1053 [1055]; Anm. 20). Die Verwaltung des immateriellen Werts kann idR allein keine maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) sein. Sie kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer BS ein immaterieller Wert zuzuordnen ist. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen ausnahmsweise an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffende andere Personalfunktion den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit einer anderen BS hat (s. Anm. 60 f.).

Eindeutig überwiegende Bedeutung einer anderen Personalfunktion: Die wirtschaftliche Bedeutung einer anderen Personalfunktion in Bezug auf den geschaffenen bzw. erworbenen immateriellen Wert muss eindeutig gegenüber dessen Schaffung oder Erwerb iSv. § 6 Abs. 1 BsGaV überwiegen. Die wirtschaftliche Bedeutung von (anderen) Personalfunktionen in Zusammenhang mit immateriellen Werten ist jedoch heutzutage selten offensichtlich und schwer zu beurteilen (s. Anm. 92). Hierfür sind vorrangig qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 90). Die FinVerw. geht davon aus, dass anderen Personalfunktionen – insbes. bei der Schaffung von immateriellen Werten – im Regelfall keine eindeutig überwiegende Bedeutung zukommt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 93 f.). Ein eindeutiges Überwiegen der Bedeutung einer anderen Personalfunktion kommt aber vor allem dann in Betracht, wenn die BS, die den immateriellen Wert geschaffen

hat, ab einem bestimmten Zeitpunkt gar keine Personalfunktionen hinsichtlich des immateriellen Werts mehr ausübt oder lediglich dessen Verwaltung ausübt und ausschließlich eine andere BS eine andere Personalfunktion ausübt, wie zB dessen Nutzung. Dies ist insbes. der Fall, wenn in der anderen, nutzenden BS bereits bedeutende Personalfunktionen hinsichtlich der Weiterentwicklung oder des Schutzes des immateriellen Werts ausgeübt wurden (s. BRDrucks. 401/14, 62; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 91 und 94; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 90).

Abweichende Zuordnung des immateriellen Werts: Im Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion und insbes. der Nutzung, der Weiterentwicklung, des Schutzes oder der Veräußerung des immateriellen Werts ist diese Personalfunktion für die Zuordnung des immateriellen Werts maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Damit wird die Vermutung widerlegt, dass der Schaffung oder dem Erwerb (§ 6 Abs. 1 Satz 1 BsGaV; s. Anm. 88) die größte wirtschaftliche Bedeutung für den immateriellen Wert im Unternehmen zukommt. Der immaterielle Wert ist derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die betreffende andere Personalfunktion ausgeübt wird. Die abweichende Zuordnung des immateriellen Werts kann zu dessen fiktiver Veräußerung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS, die ihn geschaffen oder erworben hat, und dem übrigen Unternehmen, in dem die maßgebliche andere Personalfunktion ausgeübt und der immaterielle Wert bspw. genutzt wird, führen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 94; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 207 bis 210; krit. hierzu OESTREICHER, FS Endres, 2016, 275 [284]). Der Geschäftswert kann idR kein Gegenstand einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV sein. Dieser kann zwar organisatorisch geschlossenen BS innewohnen (vgl. Anm. 88 mwN). Allerdings folgt er den geschäftswertbildenden Faktoren (vgl. BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 577; BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 772; BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BFH/NV 2009, 1001; § 8 KStG Anm. 313), zB Synergieeffekte, Organisationsstruktur, Mitarbeiterqualifikation, Standortvorteilen, die ebenfalls Gegenstand einer entsprechenden anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV sein müssten, aber es idR nicht sind, denn diese werden selbst im Rahmen einer Funktionsverlagerung zwischen verschiedenen Unternehmen idR nicht übertragen (vgl. KROPPE in KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl Rn. 131 [6/2017]; DITZ/GREINERT in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 1215 f. [3/2016]). Liegt kein Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion gegenüber der Bedeutung der Schaffung oder des Erwerbs des immateriellen Werts iSv. § 6 Abs. 1 BsGaV vor, kann bspw. dessen Nutzung zu einer fiktiven Lizenzierung des immateriellen Werts aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zwischen der BS, die den immateriellen Wert geschaffen oder erworben hat, und dem übrigen Unternehmen, in dem andere Personalfunktionen ausgeübt werden, führen (vgl. BRDrucks. 401/14, 62; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 91 und 94; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 207 bis 210).

Einstweilen frei.

96–98

99 **3. Zuordnung eines immateriellen Werts zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 6 Abs. 3)**

Personalfunktionenkonkurrenz: Andere Personalfunktionen (dh. weder die Schaffung noch der Erwerb iSv. § 6 Abs. 1 BsGaV) müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz). Im Gegensatz zu § 6 Abs. 2 BsGaV kann dies nach dem Wortlaut der Vorschrift auch diejenige BS umfassen, in der der immaterielle Wert geschaffen bzw. erworben wurde. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffenden anderen Personalfunktionen den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit von verschiedenen BS haben (s. Anm. 60 f.). Diese Personalfunktionen müssen eindeutig von größerer Bedeutung für den immateriellen Wert sein als dessen Schaffung bzw. Erwerb.

Abweichende Zuordnung: Der immaterielle Wert ist nach § 6 Abs. 3 BsGaV einheitlich derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den immateriellen Wert ausgeübt wird. Die betreffende andere Personalfunktion ist für den immateriellen Wert maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Zwischen der BS, in der (bzw. für die) die maßgebliche andere Personalfunktion ausgeübt wird, und dem übrigen Unternehmen, das die übrigen Personalfunktionen im Hinblick auf den immateriellen Wert ausübt, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen oder fiktiven Lizenzierungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind. Dieser Fall kann für immaterielle Werte häufiger auftreten als für materielle WG, da immaterielle Werte gleichzeitig von verschiedenen BS genutzt, verwertet, verwaltet und weiterentwickelt werden können.

100–101 Einstweilen frei.

102 **4. Zuordnung eines immateriellen Werts in Zweifelsfällen (§ 6 Abs. 4)**

Keine eindeutige Zuordnung eines immateriellen Werts: Ein immaterieller Wert kann insbes. in solchen Fällen nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden, in denen verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich des immateriellen Wertes gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden. Kann bei einer solchen Personalfunktionenkonkurrenz nicht eindeutig anhand der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge der verschiedenen Personalfunktionen bestimmt werden, welcher Personalfunktion in Bezug auf einen immateriellen Wert die größte Bedeutung zukommt, kann dieser nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden.

Widerspruchsfreie Zuordnung: Bei der Zuordnung eines nicht eindeutig zuordenbaren immateriellen Werts steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Die Zuordnung darf jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 6 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widersprechen (§ 6 Abs. 4 Satz 1 BsGaV), dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daher ist der immaterielle Wert zumindest einer solchen BS zuzuordnen, in der bzw. für die (irgend-)eine Personalfunktion ausgeübt wird, und nicht einer BS, deren Personalfunktionen keinen örtlichen und sachlichen Bezug zu diesem immateriellen Wert haben (s. auch BRDrucks. 401/14, 63). Um die Rechtssicherheit unter

dem Gesichtspunkt erheblicher stl. Liquiditätsbelastungen durch die fiktive Veräußerung immaterieller Werte zu erhöhen, darf das Unternehmen nach Ansicht der FinVerw. in Zweifelsfällen eine Zuordnung eines immateriellen Werts vornehmen, die zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven führt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 99). Die Nutzung eines immateriellen Werts führt dann lediglich zu dessen fiktiven Lizenzierung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS, der der immaterielle Wert zugeordnet wird, und dem übrigen Unternehmen, das den immateriellen Wert nutzt. Eine solche widerspruchsfreie Zuordnung iSv. § 6 Abs. 4 BsGaV soll jedoch nur anerkannt werden, wenn die Zuordnungsentsch. auch im Ausland der Besteuerung zugrunde gelegt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 100), obwohl weder die Vorschrift des § 7 Abs. 4 BsGaV noch die Verordnungsbegründung eine solche korrespondierende Zuordnung voraussetzen.

Anteilige Zuordnung: Ein immaterieller Wert kann nach § 6 Abs. 4 Satz 2 BsGaV den BS, in denen (bzw. für die) auf Dauer die Personalfunktionen mit der größten Bedeutung im Hinblick auf den immateriellen Wert ausgeübt werden, auch anteilig zugeordnet werden, wenn der immaterielle Wert nicht eindeutig iSv. § 6 Abs. 4 Satz 1 BsGaV einer bestimmten BS und dem übrigen Unternehmen zugeordnet werden kann. Dabei ist das Zeitelement „auf Dauer“ nicht als absoluter Zeitbegriff im Sinne von „immer“ oder „für alle Zeiten“ zu verstehen, sondern es besagt, dass die betreffenden Personalfunktionen nachhaltig in den BS ausgeübt werden müssen. Für die Beurteilung dieses Zeitelements ist eine auf die Zukunft gerichtete Prognose (ex-ante-Betrachtung) maßgebend. Im Fall der dauerhaften Ausübung der bedeutungsvollsten Personalfunktionen in verschiedenen BS kann der betreffende immaterielle Wert einheitlich einer einzigen BS oder nach § 6 Abs. 4 Satz 2 BsGaV anteilig diesen verschiedenen BS zugeordnet werden. Für das Unternehmen besteht diesbezüglich ein Wahlrecht, solange die einheitliche oder anteilige Zuordnung des immateriellen Werts den Zuordnungsgrundsätzen des § 6 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widerspricht. Die anteilige Zuordnung von immateriellen Werten entspricht auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Rn. 83, 90 und 200 f.). Zu beachten ist, dass sich die Zusammensetzung der bedeutungsvollsten Personalfunktionen oder das Ausmaß ihrer Bedeutung im Hinblick auf den immateriellen Wert im Zeitablauf ändern kann und infolgedessen anteilige fiktive Veräußerungen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV angenommen werden können (s. auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 785 f.; DITZ/LUCKHAUPT, ISR 2015, 1 [6]). Entspricht die anteilige Zuordnung hingegen dauerhaft der Bedeutung der jeweiligen Personalfunktionen, können sowohl solche fiktiven Veräußerungen als auch ggf. die anteilige fiktive Lizenzierung des immateriellen Werts vermieden werden.

Einstweilen frei.

103–104

VII. Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten (§ 7)

1. Grundsatz der Zuordnung einer Beteiligung, einer Finanzanlage oder eines ähnlichen Vermögenswerts (§ 7 Abs. 1)

105 a) Nutzung als maßgebliche Personalfunktion (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2)

Beteiligung: Siehe Anm. 28.

Finanzanlage: Siehe Anm. 28.

Ähnlicher Vermögenswert: Der Begriff des ähnlichen Vermögenswerts ist ein Auffangbegriff. Es handelt sich um einen unbestimmten, auslegungsbedürftigen Rechtsbegriff. Es ist unklar, welche weiteren Vermögenswerte einer Beteiligung und Finanzanlage ähneln. Hierfür bedarf es eines finanziellen bzw. monetären Vermögenswerts und einer langfristigen Anlageabsicht als gemeinsamen Nenner der von den Begriffen der Beteiligung und Finanzanlage umfassten Vermögenswerte (s. Anm. 28). Daher sind bei langfristiger Anlageabsicht Anteile an Pers-Ges., die uE nicht als Beteiligung iSv. § 2 Abs. 6 Satz 2 BsGaV qualifizieren (s. Anm. 28), ähnliche Vermögenswerte iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV. Dagegen sind bspw. Wertpapiere des UV und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen uE keine ähnlichen Vermögenswerte iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV, sondern sonstige Vermögenswerte iSv. § 8 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 123). Maßgeblich für die Zuordnung von Wertpapieren zum AV oder UV ist die vom Stpfl. getroffene Zweckbestimmung (R 6.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; s. § 5 EStG Anm. 580 ff., § 6 EStG Anm. 520).

Nutzung eines finanziellen Vermögenswerts: Es wird gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV auf die Nutzung des Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV durch eine BS abgestellt. Die Nutzung ergibt sich jedoch nicht aus dem unmittelbaren Gebrauch des Vermögenswerts, sondern gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 BsGaV aus dessen mittelbarem Gebrauch. Es wird darauf abgestellt, ob der betreffende Vermögenswert für die Geschäftstätigkeit einer BS funktional von Nutzen ist. Mit anderen Worten muss die Beteiligung, die Finanzanlage oder der ähnliche Vermögenswert einen funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit einer BS haben, der betreffende Vermögenswert muss also für die Geschäftstätigkeit einer BS funktional von Nutzen sein, denn der unmittelbare Gebrauch eines solchen Vermögenswerts durch eine BS kann regelmäßig nicht festgestellt werden (vgl. BRDrucks. 401/14, 64; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 90), obwohl dieser in der feststellbaren Ausübung von Gesellschafterrechten und Aufsichtsratsaktivitäten bestehen könnte (vgl. HRUSCHKA, IStR 2016, 437 [441]; krit. zur Maßgeblichkeit der funktionalen Nutzung HÄCK, ISR 2015, 113 [119]), was uE jedoch der Verwaltung der Beteiligung iSv. § 7 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 112) entspricht. Einschränkend kann die funktionale Nutzung uE jedoch nur für diejenigen Geschäftstätigkeiten einer BS gelten, die entsprechend § 2 Abs. 3 von eigenem Personal iSv. § 2 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 24) des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt werden. Insofern liegt der Zuordnung von Vermögenswerten iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV – abweichend vom Nutzungsbegriff des § 5 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 66 ff.) – ein weiterer, personal-funktionaler Begriff der Nutzung zugrunde. Das Erfordernis eines funktionalen Zusammenhangs entspricht im Grundsatz der von der Rspr. entwickelten funktionalen Zuordnung von Beteiligungen, wengleich die Rspr. sich eher an einem „Dienen“ einer Beteiligung orientiert (vgl. nur BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94,

BStBl. II 1996, 563; BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414; zur Rspr. s. KAESER/WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 10 OECD-MA Rn. 162 ff. [8/2012]) und im Detail zwischen beiden Ansätzen Unterschiede bestehen (vgl. KAESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA (2010) Rn. 802 [10/2013]; HÄCK, ISR 2015, 113 [114 ff.]). Die FinVerw. stellt ebenfalls auf ein „Dienen“ einer Beteiligung ab (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 103). Dies dürfte aber nicht der Auffassung der OECD entsprechen (vgl. KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 466 [470 f.]). Die funktionale Nutzung durch eine BS sollte vor allem bei Beteiligungen festgestellt werden können; anderenfalls wird idR die Anschaffung der betreffenden Vermögenswerte die maßgebliche Personalfunktion sein (s. § 7 Abs. 2 BsGaV; Anm. 112; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 105; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 20).

► *Die Ausübung von Tätigkeiten einer geschäftsleitenden Holding* durch die BS führt dazu, dass die Beteiligung an der geleiteten Tochtergesellschaft für die Geschäftstätigkeit der BS funktional von Nutzen ist. Hierbei handelt es sich idR um eine Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 3 BsGaV. Die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding setzt voraus, dass ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäftsführung von Tochtergesellschaften des Unternehmens ausgeübt wird und entsprechende Führungsentscheidungen getroffen werden (zB durch das Aufstellen von Richtlinien oder Erteilen von Weisungen, um eine einheitliche Geschäftspolitik zu gewährleisten; s. auch § 50d EStG Anm. 55a). Nach Ansicht der OECD bedarf es hierfür des „*management*“ der Beteiligung (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 20). Die Tätigkeit der BS darf sich dagegen nicht auf die Verwaltung der Beteiligung iSv. § 7 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 112) und insbes. auf die Geltendmachung der aus der Beteiligung fließenden Rechte beschränken (s. auch § 14 KStG Anm. 59 mwN; HRUSCHKA, IStR 2016, 437 [441]).

► *Das Bestehen eines sachlichen Zusammenhangs zwischen Geschäftstätigkeiten* der BS, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt werden, und der Tochtergesellschaft dieses Unternehmens führt ebenso dazu, dass die Beteiligung an der Tochtergesellschaft für die Geschäftstätigkeit der BS funktional von Nutzen ist. So steht bspw. die Beteiligung eines Unternehmens an einer Vertriebstochtergesellschaft im funktionalen Zusammenhang mit der Produktions-BS des Unternehmens, wenn die Fertigprodukte der Produktions-BS überwiegend von dieser Vertriebstochtergesellschaft vermarktet und vertrieben werden und damit ein sachlicher Zusammenhang zwischen deren Geschäftstätigkeiten bestehen (so auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 103).

Nutzung als maßgebliche Personalfunktion: Die Nutzung einer Beteiligung, einer Finanzanlage oder eines ähnlichen Vermögenswerts ist nach § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Es wird somit vermutet, dass ihr die größte wirtschaftliche Bedeutung für den betreffenden Vermögenswert im Unternehmen zukommt (zur Widerlegung dieser Vermutung nach § 8 Abs. 2 und 3 BsGaV s. Anm. 112 ff.). Diese Vermögenswerte sind demnach der BS zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit sie funktional von Nutzen sind.

Einstweilen frei.

106–108

109 **b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit dem überwiegenden funktionalen Zusammenhang (§ 7 Abs. 1 Satz 3)**

Funktionsaufteilung: Der funktionale Zusammenhang einer Beteiligung, einer Finanzanlage oder eines ähnlichen Vermögenswerts muss gleichzeitig zur Geschäftstätigkeit verschiedener BS bestehen (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20). So können bspw. Tätigkeiten einer geschäftsleitenden Holding durch eine BS ausgeübt werden und ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftstätigkeit einer anderen BS und der – von der erstgenannten BS geleiteten – Tochtergesellschaft des Unternehmens bestehen. Außerdem kann die Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft eines Unternehmens im sachlichen Zusammenhang mit den Geschäftstätigkeiten verschiedener BS dieses Unternehmens stehen.

Zuordnung zur Betriebsstätte mit dem überwiegenden funktionalen Zusammenhang: Der Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 3 BsGaV (zB die Beteiligung an der geleiteten Tochtergesellschaft) ist der BS zuzuordnen, mit deren Geschäftstätigkeit der überwiegende funktionale Zusammenhang iSv. § 7 Abs. 1 Satz 2 BsGaV besteht (§ 7 Abs. 1 Satz 3 BsGaV). Der betreffende Vermögenswert ist einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen BS (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 107; Häck, ISR 2015, 113 [119]). Für die Frage, in welcher BS (bzw. für welche BS) die überwiegende funktionale Nutzung der betreffenden Vermögenswerte erfolgt, sind vorrangig qualitative Gesichtspunkte (zB Vermarktung und zusätzliche Weiterentwicklung von Produkten durch eine bestimmte Vertriebs-BS) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB quantitativer Anteil von verschiedenen Vertriebs-BS an der Vermarktung der Fertigprodukte einer Produktionstochtergesellschaft) ausschlaggebend (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 104). Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden; die Entsch. des Unternehmens kann zur besseren Nachvollziehbarkeit mithilfe eines Scoring-Modells veranschaulicht werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 42 iVm. Rn. 294 f.).

110–111 Einstweilen frei.

112 **2. Abweichende Zuordnung eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 (§ 7 Abs. 2)**

Andere Personalfunktion: Andere Personalfunktionen sind all diejenigen Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen im Hinblick auf den Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ausgeübt werden und nicht in Zusammenhang mit der funktionalen Nutzung des betreffenden Vermögenswerts stehen. Diese in § 7 Abs. 2 Satz 2 BsGaV nicht abschließend aufgezählten („insbesondere“) anderen Personalfunktionen sind Geschäftstätigkeiten, die in Zusammenhang mit der Anschaffung, Verwaltung, Risikosteuerung oder Veräußerung eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV stehen (zu den Begrifflichkeiten s. Anm. 20). Sie müssen in einer anderen BS ausgeübt werden als in derjenigen, mit deren Geschäftstätigkeit der (überwiegende) funktionale Zusammenhang iSv. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 3 BsGaV besteht, wohingegen sie im Fall von § 7 Abs. 3 BsGaV auch in der letztgenannten BS ausgeübt werden können (s. Anm. 116). Die Verwaltung eines solchen Vermögenswerts, zB durch das Geltendmachen der aus einer Beteiligung fließenden Rechte, kann dagegen im Re-

gelfall allein keine maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) sein (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 105; GIRLICH/MÜLLER, ISR 2017, 229 [235]). Sie kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer BS der betreffende Vermögenswert zuzuordnen ist. Im Hinblick auf die Bedeutung der Anschaffung einer Beteiligung, einer Finanzanlage oder eines ähnlichen Vermögenswerts ist insbes. zu berücksichtigen, aufgrund welcher Personalfunktionen die finanziellen Mittel zum Erwerb des betreffenden Vermögenswerts zur Verfügung stehen (vgl. BRDrucks. 401/14, 65; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 105 f.). Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen ausnahmsweise an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffende andere Personalfunktion den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit einer anderen BS hat (Anm. 60 f.).

Eindeutig überwiegende Bedeutung einer anderen Personalfunktion: Die wirtschaftliche Bedeutung einer anderen Personalfunktion in Bezug auf den Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV muss eindeutig gegenüber dessen funktionaler Nutzung iSv. § 7 Abs. 1 BsGaV überwiegen. Bei der Beurteilung der jeweiligen Bedeutung sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend. Ein eindeutiges Überwiegen der Bedeutung einer anderen Personalfunktion liegt insbes. vor, wenn ein funktionaler Zusammenhang eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zu einer konkreten Geschäftstätigkeit des Unternehmens insgesamt nicht oder nur schwer feststellbar ist, denn in diesen Fällen wird oftmals die Anschaffung des betreffenden Vermögenswerts die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 64 f.).

Abweichende Zuordnung: Im Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion und insbes. der Anschaffung, Risikosteuerung oder Veräußerung des Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist diese Personalfunktion iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV für die Zuordnung des Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zu einer BS maßgeblich (s. Anm. 25 f.). Die Vermutung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 105), dass der funktionalen Nutzung die größte wirtschaftliche Bedeutung für den betreffenden Vermögenswert im Unternehmen zukommt, ist damit widerlegt. Dieser Vermögenswert ist derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die betreffende andere Personalfunktion ausgeübt wird. Fraglich ist, ob die abw. Zuordnung des Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zu einer fiktiven Nutzungsüberlassung – zB im Sinne einer Wertpapierleihe – aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS, der der betreffende Vermögenswert zuzuordnen ist, und der BS, für deren Geschäftstätigkeit der betreffende Vermögenswert funktional von Nutzen ist, führt. Liegt hingegen kein Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion gegenüber der Bedeutung der Personalfunktion iSv. § 7 Abs. 1 BsGaV vor, führt die Verwaltung oder Risikosteuerung des betreffenden Vermögenswerts zu einer fiktiven Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zwischen der BS, der der betreffende Vermögenswert zuzuordnen ist, und der BS, in der (bzw. für die) andere Personalfunktionen ausgeübt werden (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 106).

Einstweilen frei.

113–115

116 **3. Zuordnung eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 7 Abs. 3)**

Personalfunktionenkonkurrenz: Andere Personalfunktionen (dh. nicht die funktionale Nutzung iSv. § 7 Abs. 1 BsGaV) müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz). Im Gegensatz zu § 7 Abs. 2 BsGaV kann dies nach dem Wortlaut der Vorschrift auch diejenige BS umfassen, für deren Geschäftstätigkeit der betreffende Vermögenswert funktional von Nutzen ist. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffenden anderen Personalfunktionen den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit von verschiedenen BS haben (s. Anm. 60 f.). Diese Personalfunktionen müssen eindeutig von größerer Bedeutung für den Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV sein als dessen funktionale Nutzung.

Abweichende Zuordnung: Der Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist nach § 7 Abs. 3 BsGaV einheitlich derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den betreffenden Vermögenswert ausgeübt wird. Die betreffende andere Personalfunktion ist für den Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Zwischen der BS, deren andere Personalfunktion maßgeblich für die Zuordnung des Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist, und dem übrigen Unternehmen, dessen Personalfunktionen im Hinblick auf den betreffenden Vermögenswert nicht maßgeblich sind, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die nach § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 106).

117–118 Einstweilen frei.

119 **4. Zuordnung eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 in Zweifelsfällen (§ 7 Abs. 4)**

Keine eindeutige Zuordnung eines finanziellen Vermögenswerts: Ein Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV kann insbes. in solchen Fällen nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden, in denen verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich des betreffenden Vermögenswerts gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden. Kann bei einer solchen Personalfunktionenkonkurrenz nicht eindeutig anhand der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge der verschiedenen Personalfunktionen im Rahmen einer mehrjährigen Betrachtung und unter Berücksichtigung von Zukunftsprognosen bestimmt werden, welcher Personalfunktion in Bezug auf den Vermögenswert iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV die größte Bedeutung zukommt, kann dieser nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden (§ 7 Abs. 4 Alt. 1 BsGaV; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 107).

Häufige Änderung des überwiegenden funktionalen Zusammenhangs: Ein überwiegender funktionaler Zusammenhang eines Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 BsGaV zur Geschäftstätigkeit einer BS setzt voraus, dass ein solcher Zu-

sammenhang gleichzeitig zur Geschäftstätigkeit verschiedener BS besteht, also eine Funktionsaufteilung vorliegt (s. auch Anm. 20 und 109). Lediglich einmalige Wechsel der funktionalen Nutzung sind nicht von § 7 Abs. 4 Alt. 2 BsGaV erfasst, da eine häufige Nutzungsänderung begrifflich einen mehrfachen (dh. mindestens zweimaligen) Wechsel der funktionalen Nutzung des betreffenden Vermögenswerts zwischen verschiedenen BS voraussetzt. Dies könnte zB der Fall sein, wenn sich der quantitative Anteil von verschiedenen Vertriebs-BS an der Vermarktung von Fertigprodukten einer Produktionstochtergesellschaft fortwährend ändert. Bei der Bestimmung der Häufigkeit des Wechsels der überwiegenden funktionalen Nutzung ist es uE sachgerecht, im Rahmen einer mehrjährigen Betrachtung auf eine Zukunftsprognose abzustellen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 107). Durch die Berücksichtigung von lediglich häufigen Nutzungswechseln wird vermieden, dass ständig fiktive Veräußerungen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV anzunehmen sind.

Widerspruchsfreie Zuordnung: Bei der Zuordnung eines nicht eindeutig zuordenbaren Vermögenswerts iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Die Zuordnung darf jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 7 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widersprechen (§ 7 Abs. 4 BsGaV), dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daraus folgt, dass der betreffende Vermögenswert zumindest einer solchen BS zuzuordnen ist, in der bzw. für die (irgend-)eine Personalfunktion ausgeübt wird, und nicht einer BS, deren Personalfunktionen keinen örtlichen und sachlichen Bezug zu diesem Vermögenswert haben (s. auch BRDrucks. 401/14, 66). Jedenfalls ist der betreffende Vermögenswert einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen BS (vgl. BRDrucks. 401/14, 66; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 107; Häck, ISR 2015, 113 [120]). Eine widerspruchsfreie Zuordnung iSv. § 7 Abs. 4 BsGaV soll nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur anerkannt werden, wenn die Zuordnungsentsch. auch im Ausland der Besteuerung zugrunde gelegt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 107). Eine solche korrespondierende Zuordnung von Vermögenswerten iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV bezweckt zwar die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von BS-Gewinnen eines Unternehmens. Die Auffassung der FinVerw. ist aber abzulehnen, da weder die Vorschrift des § 7 Abs. 4 BsGaV noch die Verordnungsbegründung eine korrespondierende Zuordnung voraussetzen.

Einstweilen frei.

120–122

VIII. Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten (§ 8)

1. Grundsatz der Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts (§ 8 Abs. 1)

a) Schaffung oder Erwerb als maßgebliche Personalfunktion (§ 8 Abs. 1 Satz 1) 123

Sonstige Vermögenswerte: Der Begriff der sonstigen Vermögenswerte ist ein Auffangbegriff (vgl. BRDrucks. 401/14, 66 f.). Zu den sonstigen Vermögenswerten gehören alle Vermögenswerte, die nicht zu einer in §§ 5 bis 7 BsGaV genannten Gruppe von Vermögenswerten gehören, dh. insbes. kein materielles

WG (s. Anm. 28 und 66), kein immaterieller Wert (s. Anm. 28 und 88) sowie keine Beteiligung und Finanzanlage (s. Anm. 28 und 105). Die Regelung des § 8 BsGaV ist damit eine Auffangregelung. Zu den sonstigen Vermögenswerten gehören vor allem finanzielle WG des UV (s. auch BRDrucks. 401/14, 66 f.), also zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Wertpapiere ohne langfristige Anlageabsicht und finanzielle Mittel, dh. Bargeld, Giralgeld und andere Zahlungsmittel.

Schaffung oder Erwerb von sonstigen Vermögenswerten: Unter der Schaffung bzw. der Herstellung eines sonstigen Vermögenswerts ist die Ausübung von Personalfunktionen zu verstehen, die für die Entstehung des sonstigen Vermögenswerts entscheidend sind; unter dem Erwerb bzw. der Anschaffung eines sonstigen Vermögenswerts ist die Ausübung einer Personalfunktion zu verstehen, die für die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen bereits bestehenden sonstigen Vermögenswert und insbes. für dessen Kauf entscheidend ist. Von besonderer Bedeutung ist hierfür die Ausübung derjenigen Personalfunktionen, die eine aktive unternehmerische Entsch. darüber erfordern, die (finanziellen) Risiken einzugehen sowie im Weiteren zu tragen und zu steuern, wenn sie mit der Schaffung bzw. dem Erwerb des sonstigen Vermögenswerts verbunden sind. Im Hinblick auf die Bedeutung des Erwerbs eines sonstigen Vermögenswerts ist nach der Verordnungsbegründung besonders zu berücksichtigen, aufgrund welcher Personalfunktionen die finanziellen Mittel zum Erwerb des betreffenden Vermögenswerts zur Verfügung stehen (vgl. BRDrucks. 401/14, 66 f.).

Schaffung oder Erwerb als maßgebliche Personalfunktion: Die Schaffung oder der Erwerb von sonstigen Vermögenswerten ist nach § 8 Abs. 1 Satz 1 BsGaV die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) für deren Zuordnung zu einer BS. Es wird somit vermutet, dass ihnen die größte wirtschaftliche Bedeutung für den sonstigen Vermögenswert im Unternehmen zukommen (zur Widerlegung dieser Vermutung nach § 8 Abs. 2 und 3 BsGaV s. Anm. 129 ff.).

124–125 Einstweilen frei.

126 **b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 8 Abs. 1 Satz 2)**

Funktionsaufteilung: Die Schaffung bzw. der Erwerb iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1 BsGaV des sonstigen Vermögenswerts bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sie sich die beiden Personalfunktionen zusammensetzen, müssen gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20).

Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten Personalfunktion: Der sonstige Vermögenswert ist nach § 8 Abs. 1 Satz 2 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für diesen zukommt. Diese Personalfunktion ist für die Zuordnung des sonstigen Vermögenswertes maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Für die Frage, welcher betreffenden Personalfunktion in Bezug auf den geschaffenen bzw. erworbenen sonstigen Vermögenswert die größte wirtschaftliche Bedeutung zukommt, sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und ferner quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden; die Entsch. des

Unternehmens kann zur besseren Nachvollziehbarkeit mithilfe eines Scoring-Modells veranschaulicht werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 42 iVm. Rn. 294 f.). In qualitativer Hinsicht ist für die Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts nach § 8 Abs. 1 Satz 2 BsGaV oftmals entscheidend, in welcher BS die inhaltlichen Entsch. hinsichtlich der Risikoübernahme und des Risikomanagements, die mit der Schaffung bzw. dem Erwerb des sonstigen Vermögenswerts verbunden sind, getroffen werden. Im Verhältnis der BS, der der sonstige Vermögenswert zuzuordnen ist, zum übrigen Unternehmen, deren Personalfunktionen nicht maßgeblich sind, liegen fiktive Dienstleistungen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) vor.

Einstweilen frei.

127–128

2. Abweichende Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts (§ 8 Abs. 2) 129

Andere Personalfunktion: Andere Personalfunktionen sind all diejenigen Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen im Hinblick auf den sonstigen Vermögenswert ausgeübt werden und nicht in Zusammenhang mit der Schaffung und dem Erwerb des immateriellen Werts stehen. Diese in § 8 Abs. 2 Satz 2 BsGaV nicht abschließend aufgezählten („insbesondere“) anderen Personalfunktionen sind Geschäftstätigkeiten, die in Zusammenhang mit Nutzung, Verwaltung, Risikosteuerung oder Veräußerung des betreffenden sonstigen Vermögenswerts stehen (zu den Begrifflichkeiten s. Anm. 20). Sie müssen in einer anderen BS ausgeübt werden als in derjenigen BS, in der der sonstige Vermögenswert geschaffen bzw. erworben wurde, wohingegen sie im Fall von § 8 Abs. 3 BsGaV auch in der letztgenannten BS ausgeübt werden können. Die Verwaltung des sonstigen Vermögenswerts kann idR allein keine maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) sein. Sie kann aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer BS ein sonstiger Vermögenswert zuzuordnen ist. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen ausnahmsweise an einem örtlichen Bezug zu einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffende andere Personalfunktion den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit einer anderen BS hat (s. Anm. 60 f.).

Eindeutig überwiegende Bedeutung einer anderen Personalfunktion: Die wirtschaftliche Bedeutung einer anderen Personalfunktion in Bezug auf den sonstigen Vermögenswert muss eindeutig gegenüber dessen Schaffung oder Erwerb iSv. § 8 Abs. 1 BsGaV überwiegen. Bei der Beurteilung der jeweiligen Bedeutung sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend. Ein eindeutiges Überwiegen der Bedeutung einer anderen Personalfunktion kommt insbes. dann in Betracht, wenn die BS, die den sonstigen Vermögenswert geschaffen oder erworben hat, ab einem bestimmten Zeitpunkt gar keine Personalfunktionen hinsichtlich dieses Vermögenswerts mehr ausübt und ausschließlich eine andere BS eine betreffende andere Personalfunktion ausübt, wie zB dessen Verwaltung.

Abweichende Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts: Im Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion und insbes. der Nutzung, Risikosteuerung oder Veräußerung des sonstigen Vermögenswerts ist diese Personalfunktion für die Zuordnung des immateriellen Werts maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Die Vermutung nach § 8

Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 123), dass der Schaffung und dem Erwerb die größte wirtschaftliche Bedeutung für den sonstigen Vermögenswert im Unternehmen zukommt, ist damit widerlegt. Der sonstige Vermögenswert ist derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die betreffende andere Personalfunktion ausgeübt wird. Dies muss nach der Verordnungsbegründung zu einem Erg. der BS führen. Die abweichende Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts führt zu dessen fiktiver Veräußerung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS, die ihn geschaffen oder erworben hat, und der BS, in der die maßgebliche andere Personalfunktion ausgeübt und der sonstige Vermögenswert bspw. genutzt wird. Liegt hingegen kein Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion gegenüber der Bedeutung der Schaffung oder des Erwerbs des sonstigen Vermögenswerts iSv. § 8 Abs. 1 BsGaV vor, führt bspw. dessen Verwaltung zu einer fiktiven Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zwischen der BS, die den sonstigen Vermögenswert geschaffen oder erworben hat, und der BS, in der (bzw. für die) andere Personalfunktionen ausgeübt werden.

130–132 Einstweilen frei.

133 3. Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 8 Abs. 3)

Personalfunktionenkonkurrenz: Andere Personalfunktionen (dh. weder die Schaffung noch der Erwerb iSv. § 8 Abs. 1 BsGaV) müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz). Im Gegensatz zu § 8 Abs. 2 BsGaV kann dies nach dem Wortlaut der Vorschrift auch diejenige BS umfassen, in der der sonstige Vermögenswert geschaffen bzw. erworben wurde. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffenden anderen Personalfunktionen den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit von verschiedenen BS haben (s. Anm. 60 f.). Diese Personalfunktionen müssen eindeutig von größerer Bedeutung für den sonstigen Vermögenswert sein als dessen Schaffung bzw. Erwerb.

Abweichende Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts: Der sonstige Vermögenswert ist nach § 8 Abs. 3 BsGaV einheitlich derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den sonstigen Vermögenswert ausgeübt wird. Die betreffende andere Personalfunktion ist für den sonstigen Vermögenswert maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Zwischen der BS, deren andere Personalfunktion maßgeblich für die Zuordnung des sonstigen Vermögenswerts ist, und dem übrigen Unternehmen, dessen Personalfunktionen im Hinblick auf den sonstigen Vermögenswert nicht maßgeblich sind, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

134–135 Einstweilen frei.

4. Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts in Zweifelsfällen (§ 8 Abs. 4) 136

Keine eindeutige Zuordnung eines sonstigen Vermögenswerts: Ein sonstiger Vermögenswert kann insbes. in solchen Fällen nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden, in denen verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich des sonstigen Vermögenswerts in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden. Kann bei einer solchen Personalfunktionenkonkurrenz nicht eindeutig anhand der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge der verschiedenen Personalfunktionen bestimmt werden, welcher Personalfunktion in Bezug auf einen sonstigen Vermögenswert die größte Bedeutung zukommt, kann dieser nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden.

Widerspruchsfreie Zuordnung: Bei der Zuordnung eines nicht eindeutig zuordenbaren sonstigen Vermögenswerts steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Die Zuordnung darf jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 8 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widersprechen (§ 8 Abs. 4 BsGaV), dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daher ist der sonstige Vermögenswert zumindest einer solchen BS zuzuordnen, in der bzw. für die (irgend-)eine Personalfunktion ausgeübt wird, und nicht einer BS, deren Personalfunktionen keinen örtlichen und sachlichen Bezug zu diesem Vermögenswert haben. Jedenfalls ist der betreffende sonstige Vermögenswert einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen BS (vgl. BRDrucks. 401/14, 68; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 111). Eine widerspruchsfreie Zuordnung iSv. § 8 Abs. 4 BsGaV soll nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur anerkannt werden, wenn die Zuordnungsentsch. auch im Ausland der Besteuerung zugrunde gelegt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 111). Eine solche korrespondierende Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten bezweckt zwar die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von BS-Gewinnen eines Unternehmens. Die Auffassung der FinVerw. ist aber abzulehnen, da weder die Vorschrift des § 8 Abs. 4 BsGaV noch die Verordnungsbegründung eine korrespondierende Zuordnung voraussetzen.

Einstweilen frei.

137–138

IX. Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens (§ 9)

1. Grundsatz der Zuordnung eines Geschäftsvorfalles (§ 9 Abs. 1)

a) Zustandekommen eines Geschäftsvorfalles als maßgebliche Personalfunktion (§ 9 Abs. 1 Satz 1) 139

Geschäftsvorfall mit einer anderen Person: Der Begriff des Geschäftsvorfalles ist nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG als ein wirtschaftlicher Vorgang definiert. Ein wirtschaftlicher Vorgang umfasst alle rechtl. Beziehungen, denen zB schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen zugrunde liegen, sowie alle tatsächlichen Handlungen (vgl. BTDrucks. 17/13033, 163f.). Liegen mehrere wirtschaftliche Vorgänge vor und besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesen, handelt es sich uE um einen einzigen Geschäftsvorfall, der nach § 9 BsGaV einheitlich einer BS zuzuordnen ist (dh. keine anteilige Zuordnung eines Geschäftsvorfalles; s. Anm. 148); andernfalls liegen mehrere Ge-

schäftsvorfälle vor, die verschiedenen BS zugeordnet werden können. Nach § 9 Abs. 1 sind solche Geschäftsvorfälle einer BS zuzuordnen, die das Unternehmen mit einem unabhängigen Dritten oder mit einer nahestehenden Person abgeschlossen hat; potentiell nahestehende Personen können natürliche oder juristische, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige, geschäftsfähige oder nicht geschäftsfähige Personen sein. Ein Nahestehen setzt nach § 1 Abs. 2 AStG insbes. eine wesentliche Beteiligung oder einen beherrschenden Einfluss zwischen zwei Personen voraus. Der Begriff des unabhängigen bzw. fremden Dritten und der Begriff der nahestehenden Person schließen sich gegenseitig aus, sodass im Umkehrschluss von der nahestehenden Person auf den fremden Dritten rückgeschlossen werden kann (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 2.107 ff.). Das Erfordernis des Abschlusses eines Geschäftsvorfalles legt eine Beschränkung auf solche Geschäftsvorfälle nahe, denen rechtl. Beziehungen zB in Form schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen zugrunde liegen.

Maßgeblichkeit der Personalfunktion, auf der das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht: Das Zustandekommen eines Geschäftsvorfalles beruht insbes. auf der Ausübung derjenigen Personalfunktionen, die dafür maßgeblich sind, dass das Unternehmen den betreffenden Geschäftsvorfall bzw. Vertrag abgeschlossen und die damit verbundenen Risiken übernommen hat. Die hierfür ursächlichen Tätigkeiten umfassen idR die Entsch. zur Vornahme des Geschäftsvorfalles, die Suche und Auswahl des Vertragspartners, die Verhandlungsführung und den Vertragsabschluss. Die betreffende Personalfunktion ist nach § 9 Abs. 1 Satz 1 BsGaV für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles zu der BS maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Die Rechnungsstellung oder die Nennung einer eingetragenen Zweigniederlassung in einem Vertrag indiziert nach Ansicht der FinVerw. die Ausübung der betr. Personalfunktion (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 112). Es wird somit vermutet, dass ihr die größte wirtschaftliche Bedeutung für den Geschäftsvorfall im Unternehmen zukommt (zur Widerlegung dieser Vermutung nach § 9 Abs. 2 und 3 BsGaV s. Anm. 145 ff.).

Korrespondierende Zuordnung von BE und BA: Außerdem sind der BS mit der maßgeblichen Personalfunktion für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles die BE und BA iSv. § 4 Abs. 4 EStG zuzuordnen (zum Begriff der BE s. Anm. 21 und 558 ff.; zum Begriff der BA s. § 4 EStG Anm. 750 ff.), die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall zusammenhängen (vgl. BRDrucks. 401/14, 69). Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen ein solcher Zusammenhang besteht und ob hierfür jeder wirtschaftlicher Zusammenhang ausreicht, also weder ein rechtl. noch ein unmittelbarer Zusammenhang erforderlich ist (s. krit. Anm. 37).

140–141 Einstweilen frei.

142 **b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 9 Abs. 1 Satz 2)**

Der Geschäftsvorfall ist nach § 9 Abs. 1 Satz 2 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für diesen zukommt, wenn die Personalfunktion iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 BsGaV bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sie sich zusammensetzt, gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt wird (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20). Diese Personalfunktion ist für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Entsprechendes gilt für die mit dem betr. Geschäftsvorfall zu-

sammenhängenden BE und BA. Für die Frage, welcher betreffenden Personalfunktion in Bezug auf den Geschäftsvorfall die größte wirtschaftliche Bedeutung zukommt, sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden; die Entsch. des Unternehmens kann zur besseren Nachvollziehbarkeit mithilfe eines Scoring-Modells veranschaulicht werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 42 iVm. Rn. 294f.). Der formale Abschluss eines Vertrags wird idR allein keine maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV sein.

Einstweilen frei.

143–144

2. Abweichende Zuordnung eines Geschäftsvorfalles (§ 9 Abs. 2)

145

Andere Personalfunktionen sind all diejenigen Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen im Hinblick auf den Geschäftsvorfall ausgeübt werden und auf denen nicht das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht. Diese in § 9 Abs. 2 Satz 2 BsGaV nicht abschließend aufgezählten („insbesondere“) anderen Personalfunktionen sind Geschäftstätigkeiten, die in Zusammenhang mit der Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Geschäftsvorfall oder mit der Verwaltung oder Risikosteuerung des betreffenden Geschäftsvorfalles stehen (zu den Begriffen der Verwaltung und Risikosteuerung s. Anm. 20). Sie müssen in einer anderen BS ausgeübt werden als in derjenigen, in der das materielle WG genutzt wird, wohingegen sie im Fall von § 5 Abs. 3 BsGaV auch in der letztgenannten BS ausgeübt werden können (s. Anm. 147). Bei der Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Geschäftsvorfall ist uE entscheidend, welche BS Geschäftstätigkeiten ausüben, denen die Erfüllung der Hauptleistungspflichten durch die zur Sach-, Dienst-, Werk-, Geld- oder sonstigen Leistung verpflichteten Personen dienen (zB durch die anschließende Nutzung eines erworbenen und gelieferten WG), bzw. in welcher BS (bzw. für welche BS) Personalfunktionen ausgeübt werden, die die Erfüllung der Hauptleistungspflichten durch das zur Sach-, Dienst-, Werk-, Geld- oder sonstigen Leistung verpflichtete Unternehmen funktional übernehmen (zB durch die Erbringung der vereinbarten Dienstleistung). Die Erfüllung von Nebenleistungspflichten und die Verwaltung des Geschäftsvorfalles werden idR allein keine maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) sein. Sie können aber zusammen mit anderen Personalfunktionen dazu beitragen, dass einer BS ein Geschäftsvorfall zuzuordnen ist. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen ausnahmsweise an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffende andere Personalfunktion den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit einer anderen BS hat (Anm. 60 f.).

Eindeutig überwiegende Bedeutung einer anderen Personalfunktion: Die wirtschaftliche Bedeutung einer anderen Personalfunktion in Bezug auf den Geschäftsvorfall muss eindeutig gegenüber der Personalfunktion iSv. § 9 Abs. 1 BsGaV, also der Personalfunktion, auf der das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht (s. Anm. 139), überwiegen. Bei der Beurteilung der jeweiligen Bedeutung sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge)

und ferner quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend.

Abweichende Zuordnung des Geschäftsvorfalles: Im Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion ist diese andere Personalfunktion für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Die Vermutung nach § 9 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 139), dass der Personalfunktion, auf der das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht, die größte wirtschaftliche Bedeutung für den Geschäftsvorfall im Unternehmen zukommt, ist damit widerlegt. Der Geschäftsvorfall ist derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die betreffende andere Personalfunktion ausgeübt wird. Entsprechendes gilt für die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall zusammenhängenden BE und BA. Die abw. Zuordnung des Geschäftsvorfalles führt zu dessen fiktiver Übertragung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der BS, aufgrund deren Personalfunktion er zustande gekommen ist, und dem übrigen Unternehmen, in dem die maßgebliche andere Personalfunktion ausgeübt wird. Liegt hingegen kein Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion gegenüber der Bedeutung der Personalfunktion iSv. § 9 Abs. 1 BsGaV vor, führt bspw. die Verwaltung und Risikosteuerung des Geschäftsvorfalles zu einer fiktiven Dienstleistung in Bezug auf den Geschäftsvorfall (anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV) zwischen der BS, aufgrund deren maßgeblicher Personalfunktion der Geschäftsvorfall zustande gekommen ist, und dem übrigen Unternehmen, in dem die Verwaltung und Risikosteuerung ausgeübt werden.

146 Einstweilen frei.

147 **3. Zuordnung eines Geschäftsvorfalles zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 9 Abs. 3)**

Personalfunktionenkonkurrenz: Andere Personalfunktionen (dh. nicht Personalfunktionen, auf denen das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht) müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz). Im Gegensatz zu § 9 Abs. 2 BsGaV kann dies nach dem Wortlaut der Vorschrift auch diejenige BS umfassen, in der Personalfunktionen ausgeübt werden, auf denen das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht (s. Anm. 145). Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffenden anderen Personalfunktionen den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit von verschiedenen BS haben (s. Anm. 60 f.). Diese Personalfunktionen müssen eindeutig von größerer Bedeutung für den Geschäftsvorfall sein, als die Personalfunktion, auf der dessen Zustandekommen beruht.

Abweichende Zuordnung des Geschäftsvorfalles: Der Geschäftsvorfall ist nach § 9 Abs. 3 BsGaV einheitlich derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den betreffenden Geschäftsvorfall ausgeübt wird; die betreffende andere Personalfunktion ist für den Geschäftsvorfall maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Entsprechendes gilt für die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall zusammenhängenden BE und BA. Zwischen der BS, deren andere Personalfunktion für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles maßgeblich ist, und dem übrigen Unterneh-

men, dessen Personalfunktionen im Hinblick auf den Geschäftsvorfall nicht maßgeblich sind, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

4. Zuordnung eines Geschäftsvorfalles in Zweifelsfällen (§ 9 Abs. 4)

148

Keine eindeutige Zuordnung eines Geschäftsvorfalles: Ein Geschäftsvorfall kann insbes. in solchen Fällen nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden, in denen verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich des Geschäftsvorfalles gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden. Kann bei einer solchen Personalfunktionenkonkurrenz nicht eindeutig anhand der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge der verschiedenen Personalfunktionen bestimmt werden, welcher Personalfunktion in Bezug auf einen Geschäftsvorfall die größte Bedeutung zukommt, kann dieser nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden.

Widerspruchsfreie Zuordnung des Geschäftsvorfalles: Bei der Zuordnung eines nicht eindeutig zuordenbaren Geschäftsvorfalles steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Die Zuordnung darf jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 9 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widersprechen (§ 9 Abs. 4 BsGaV), dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daraus folgt, dass der Geschäftsvorfall zumindest einer solchen BS zuzuordnen ist, in der bzw. für die (irgend-)eine Personalfunktion ausgeübt wird und nicht einer BS, deren Personalfunktionen keinen örtlichen und sachlichen Bezug zu diesem Geschäftsvorfall haben (s. auch BRDrucks. 401/14, 70 f.). Die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall zusammenhängenden BE und BA sind entsprechend zuzuordnen. Unklar ist, ob der betreffende Geschäftsvorfall einheitlich einer einzigen BS oder auch anteilig verschiedenen BS zugeordnet werden kann. Der Wortlaut der Verordnungsbegründung zu § 9 Abs. 4 BsGaV, wonach lediglich eine der Personalfunktionen der BS als maßgeblich ausgewählt werden muss (vgl. BRDrucks. 401/14, 71), deutet darauf hin, dass ein Geschäftsvorfall einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen ist. Eine widerspruchsfreie Zuordnung iSv. § 9 Abs. 4 BsGaV soll nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur anerkannt werden, wenn die Zuordnungsentsch. auch im Ausland der Besteuerung zugrunde gelegt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 116). Eine solche korrespondierende Zuordnung des Geschäftsvorfalles bezweckt zwar die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von BS-Gewinnen eines Unternehmens. Die Auffassung der FinVerw. ist aber abzulehnen, da weder die Vorschrift des § 9 Abs. 4 BsGaV noch die Verordnungsbegründung eine korrespondierende Zuordnung voraussetzen.

Einstweilen frei.

149

X. Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10)

1. Zuordnung von Chancen und Risiken eines Vermögenswerts oder Geschäftsvorfalles (§ 10 Abs. 1)

150

Chancen und Risiken sind stl. nicht definiert, sondern auslegungsbedürftig. Sie sind Ausfluss der unternehmerischen Geschäftstätigkeit und unmittelbar oder

mittelbar mit Vermögenswerten und Geschäftsvorfällen verbunden (zB Markt- und Wettbewerbsentwicklungen und Währungskursschwankungen). Sie sind nicht geeignet, selbst Gegenstand eines Geschäftsvorfalles zu sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 50). Mit der Ausübung einer Personalfunktion ist sowohl eine Chance eines Wertzuwachses als auch das Risiko eines Wertverlustes oder des zufälligen Untergangs verbunden. Ein Risiko (Chance) ist immer dann gegeben, wenn eine hinreichend konkrete Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines Ereignisses gegeben ist, welches sich nachteilig (vorteilig) auf unternehmerische Zielsetzungen auswirken kann. Chancen und Risiken sind damit Produkt aus Eintrittswahrscheinlichkeiten und wirtschaftlichen Folgewirkungen aus der Materialisierung der Chancen und Risiken (s. PULS in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 4.37 f.). Risiken eines Unternehmens umfassen ua. Vorrats-, Verlust-, Kredit-, Währungs-, Zins-, Markt- (zB Absatz-, Beschaffungs- und Produktionsschwankungen), Produkthaftungs- und Gewährleistungsrisiken (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 118; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 68). Es kommt nicht darauf an, ob ein Risiko als Rückstellung stl. erfasst ist und sich damit bereits vor dessen Materialisierung gewinnmindernd auswirkt (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 70; KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 456 [5/2017]).

Unmittelbarer Zusammenhang mit einem Vermögenswert oder Geschäftsvorfall: Chancen und Risiken müssen in einem unmittelbaren (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit einem Vermögenswert iSd. §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66 ff.) oder mit einem Geschäftsvorfall iSd. § 9 BsGaV (s. Anm. 139) stehen. Dies ist der Fall, wenn Chancen und Risiken ohne den betreffenden Vermögenswert oder Geschäftsvorfall nicht entstanden wären.

Korrespondierende Zuordnung von Chancen und Risiken: Die Chancen und Risiken sind derjenigen BS zuzuordnen, der der betreffende Vermögenswert bzw. Geschäftsvorfall nach den allgemeinen Zuordnungsregeln der §§ 5 ff. BsGaV zuzuordnen ist. Es kommt zu einer korrespondierenden Zuordnung von Vermögenswerten bzw. Geschäftsvorfällen und ihren Chancen und Risiken. So ist zB das Risiko des Untergangs eines materiellen WG durch eine fehlerhafte Nutzung derjenigen BS zuzuordnen, der das betr. materielle WG zuzuordnen ist. Außerdem sind diejenigen BE und BA iSv. § 4 Abs. 4 EStG dieser BS zuzuordnen, die mit den betreffenden Chancen und Risiken verbunden sind (zum Begriff der BE und BA s. § 4 EStG Anm. 31, 558 ff. und 750 ff.). Sofern ein Risiko der BS zuzuordnen ist, muss auch eine damit verbundene Rückstellung – zB Gewährleistungsrückstellung – oder andere Risikovorsorge bei der BS eine gewinnmindernde Wirkung entfalten (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 70; KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 456 [5/2017]); Rückstellungen sind der BS der Höhe nach unbegrenzt zuzuordnen.

151–153 Einstweilen frei.

2. Zuordnung von Chancen und Risiken aus der unternehmerischen Geschäftstätigkeit (§ 10 Abs. 2)

a) Ursächliche Personalfunktion als maßgebliche Personalfunktion (§ 10 Abs. 2 Satz 1) 154

Kein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Vermögenswert oder Geschäftsvorfall: Chancen und Risiken (s. Anm. 150) stehen nicht in einem unmittelbaren (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit einem Vermögenswert iSd. §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66 ff.) oder mit einem Geschäftsvorfall iSd. § 9 BsGaV (s. Anm. 139), wenn die Chancen und Risiken auch ohne den betreffenden Vermögenswert bzw. Geschäftsvorfall entstanden wären. Dies ist der Fall, wenn ein lediglich mittelbarer Zusammenhang mit Vermögenswerten und Geschäftsvorfällen des Unternehmens besteht und die Chancen und Risiken Ausfluss der unternehmerischen Geschäftstätigkeit sind.

Zuordnung von Chancen und Risiken aus der unternehmerischen Geschäftstätigkeit: Die Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit sind nach § 10 Abs. 2 Satz 1 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, auf deren Personalfunktion sie beruhen. Hierfür ist in erster Linie darauf abzustellen, in welcher BS die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) ausgeübt wird, die zur Übernahme der betreffenden Chancen und Risiken durch das Unternehmen führt. Es wird somit vermutet, dass ihr die größte wirtschaftliche Bedeutung für die Chancen und Risiken im Unternehmen zukommt (zur Widerlegung dieser Vermutung nach § 10 Abs. 3 und 4 BsGaV s. Anm. 158 ff.). Hierfür ist entscheidend, wo aktive unternehmerische Entsch. zur Risikoübernahme getroffen werden (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 22). Damit können Vermögenswerte und Geschäftsvorfälle einerseits und Chancen und Risiken des Unternehmens andererseits ggf. unterschiedlich zugeordnet werden, dh., es besteht keine zwingend einheitliche Zuordnung. Außerdem sind diejenigen BE und BA iSv. § 4 Abs. 4 EStG dieser BS zuzuordnen, die mit den betreffenden Chancen und Risiken verbunden sind. Sofern ein Risiko der BS zuzuordnen ist, muss auch eine damit verbundene Rückstellung (zB Pensionsrückstellungen und Rückstellungen für Urlaubsentgelt und Abfindungen für in der BS tätige ArbN, Steuerrückstellungen, soweit sie die BS betreffen, Rückstellungen für Verkaufsprovisionen für von der BS vertriebene Produkte) oder andere Risikoversorge bei der BS eine gewinnmindernde Wirkung entfalten (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 70; KAESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 456 [5/2017]); Rückstellungen sind der BS der Höhe nach unbegrenzt zuzuordnen.

Einstweilen frei.

155

b) Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten maßgeblichen Personalfunktion (§ 10 Abs. 2 Satz 2) 156

Funktionsaufteilung: Die Personalfunktion, auf der die Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit beruht, bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sie sich zusammensetzt, müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20).

Zuordnung zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten Personalfunktion: Die Chancen und Risiken sind nach § 10 Abs. 2 Satz 2 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung insbes. für die Übernahme dieser Chancen und Risiken zukommt; diese Personalfunktion ist

sodann für die Zuordnung des Geschäftsvorfalles maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Entsprechendes gilt für BE und BA sowie Rückstellungen und andere Risikovorsorgen, die mit den betreffenden Chancen und Risiken verbunden sind (s. Anm. 154). Für die Frage, welcher Personalfunktion in Bezug auf die betreffenden Chancen und Risiken die größte wirtschaftliche Bedeutung zukommt, sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und nur ausnahmsweise quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden; die Entsch. des Unternehmens kann zur besseren Nachvollziehbarkeit mithilfe eines Scoring-Modells veranschaulicht werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 42 iVm. Rn. 294 f.).

157 Einstweilen frei.

158 3. Abweichende Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10 Abs. 3)

Andere Personalfunktionen sind all diejenigen Geschäftstätigkeiten, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt werden und auf denen insbes. die Übernahme der Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit nicht beruht. Chancen und Risiken iSv. § 10 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 150) werden nicht von der Regelung des § 10 Abs. 3 BsGaV erfasst („abweichend von Absatz 2“). Die in § 10 Abs. 3 Satz 2 BsGaV nicht abschließend aufgezählten („insbesondere“) anderen Personalfunktionen sind solche, die in Zusammenhang mit der Verwaltung, der Risikosteuerung oder der Realisation von Chancen und Risiken oder mit der Entsch., Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen, stehen. Diese anderen Personalfunktionen müssen in einer anderen BS ausgeübt werden als in derjenigen, auf deren Personalfunktion die Chancen und Risiken beruhen. Es ist unklar, wie Personalfunktionen betreffend die Verwaltung, Steuerung und Realisation von Chancen und Risiken eindeutig voneinander abzugrenzen sind. Sie sind regelmäßig der Entsch. der Übernahme von Chancen und Risiken zeitlich nachgelagert und betreffen die fortwährende Beeinflussung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines Ereignisses und dessen Wirkung auf unternehmerische Zielsetzungen. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen ausnahmsweise an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffende andere Personalfunktion den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit einer anderen BS hat (s. Anm. 60 f.).

Eindeutig überwiegende Bedeutung einer anderen Personalfunktion: Die wirtschaftliche Bedeutung einer anderen Personalfunktion in Bezug auf Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit muss eindeutig gegenüber der Personalfunktion iSv. § 10 Abs. 2 BsGaV überwiegen. Bei der Beurteilung der jeweiligen Bedeutung können insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) und ferner quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend sein.

Abweichende Zuordnung von Chancen und Risiken: Im Fall des eindeutigen Überwiegens der Bedeutung einer anderen Personalfunktion ist diese Personalfunktion für die Zuordnung der betreffenden Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit zu einer BS maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5

BsGaV (s. Anm. 25 f.). Die Vermutung nach § 10 Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 154), dass der Personalfunktion, auf der die Chancen und Risiken beruhen, die größte wirtschaftliche Bedeutung für die Chancen und Risiken zukommen, ist damit widerlegt. Diese Chancen und Risiken sind daher derjenigen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die betreffende andere Personalfunktion ausgeübt wird. Entsprechendes gilt für BE und BA sowie Rückstellungen und andere Risikovorsorgen, die mit den betreffenden Chancen und Risiken verbunden sind (s. Anm. 154). Zwischen der BS, in der (bzw. für die) die maßgebliche andere Personalfunktion ausgeübt wird, und dem übrigen Unternehmen, in dem (bzw. für das) die Personalfunktionen ausgeübt werden, auf denen die Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit beruhen, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

Einstweilen frei.

159

4. Zuordnung von Chancen und Risiken zur Betriebsstätte mit der bedeutungsvollsten anderen Personalfunktion (§ 10 Abs. 4)

160

Personalfunktionenkonkurrenz: Andere Personalfunktionen iSv. § 10 Abs. 3 Satz 1 BsGaV, dh. Personalfunktionen, auf denen die Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit nicht beruhen (s. Anm. 158 f.), müssen gleichzeitig in verschiedenen BS ausgeübt werden (sog. Personalfunktionenkonkurrenz). Im Gegensatz zu § 10 Abs. 3 BsGaV kann dies nach dem Wortlaut der Vorschrift auch diejenige BS umfassen, auf deren Personalfunktion die Chancen und Risiken beruhen. Mangelt es bei den anderen Personalfunktionen an einem örtlichen Bezug zu (irgend-)einer BS iSv. § 4 Abs. 1 BsGaV, sollte entsprechend § 4 Abs. 2 und 3 BsGaV entscheidend sein, dass die betreffenden anderen Personalfunktionen den sachlich engsten Bezug zur Geschäftstätigkeit von verschiedenen BS haben (s. Anm. 60 f.). Diese Personalfunktionen müssen eindeutig von größerer Bedeutung für die Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit iSv. § 10 Abs. 2 BsGaV sein als die Personalfunktionen, auf denen diese Chancen und Risiken beruhen.

Abweichende Zuordnung der Chancen und Risiken: Die Chancen und Risiken sind nach § 10 Abs. 4 BsGaV derjenigen anderen BS zuzuordnen, in der (bzw. für die) die andere Personalfunktion mit der größten Bedeutung für sie ausgeübt wird; die betreffende andere Personalfunktion ist für die Chancen und Risiken maßgeblich iSd. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.). Entsprechendes gilt für BE und BA sowie Rückstellungen und andere Risikovorsorgen, die mit den betreffenden Chancen und Risiken verbunden sind (s. Anm. 154). Zwischen der BS, deren andere Personalfunktion maßgeblich für die Zuordnung der Chancen und Risiken ist, und dem übrigen Unternehmen, dessen Personalfunktionen im Hinblick auf die Chancen und Risiken nicht maßgeblich sind, liegen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 216) – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

Einstweilen frei.

161

162 5. Zuordnung von Chancen und Risiken in Zweifelsfällen (§ 10 Abs. 5)

Keine eindeutige Zuordnung von Chancen und Risiken: Der Begriff der Chancen und Risiken iSv. § 10 Abs. 5 BsGaV umfasst nach der Verordnungsbegründung Chancen und Risiken der unternehmerischen Geschäftstätigkeit iSv. § 10 Abs. 2 BsGaV (vgl. BRDrucks. 401/14, 73). Fraglich bleibt, ob auch die Chancen und Risiken iSv. § 10 Abs. 1 BsGaV erfasst sind. Hierfür spricht, dass die Regelung des § 10 Abs. 5 BsGaV auf der Rechtsfolgenseite ausdrücklich auch eine von Abs. 1 des § 10 BsGaV widerspruchsfreie Zuordnung der Chancen und Risiken vorsieht. Chancen und Risiken können insbes. in solchen Fällen nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden, in denen verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich der Chancen und Risiken gleichzeitig in verschiedenen BS (bzw. für verschiedene BS) ausgeübt werden. Kann bei einer solchen Personalfunktionenkonkurrenz nicht eindeutig anhand der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge der verschiedenen Personalfunktionen bestimmt werden, welcher Personalfunktion in Bezug auf die Chancen und Risiken die größte Bedeutung zukommt, können diese nicht eindeutig einer BS zugeordnet werden.

Widerspruchsfreie Zuordnung der Chancen und Risiken: Bei der Zuordnung nicht eindeutig zuordenbarer Chancen und Risiken steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu. Die Zuordnung darf jedoch den Zuordnungsgrundsätzen des § 10 Abs. 1 bis 4 BsGaV nicht widersprechen (§ 10 Abs. 5 BsGaV), dh., sie muss sich in Zweifelsfällen an diesen Grundsätzen orientieren. Daraus folgt, dass die Chancen und Risiken zumindest einer solchen BS zuzuordnen sind, in der bzw. für die (irgend-)eine Personalfunktion ausgeübt wird. Sie können daher nicht einer BS zugeordnet werden, in der gar keine Personalfunktionen in Bezug auf die betreffenden Chancen und Risiken ausgeübt werden (s. auch BRDrucks. 401/14, 73). Entsprechendes gilt für BE und BA sowie Rückstellungen und andere Risikovorsorgen, die mit den betreffenden Chancen und Risiken verbunden sind (s. Anm. 150 und 154). Chancen und Risiken, die in einem Zusammenhang mit einem Vermögenswert oder Geschäftsvorfall stehen, können einer anderen BS zugeordnet werden als der Vermögenswert bzw. Geschäftsvorfall zuzuordnen ist, dh. es kann zu einer Trennung von Vermögenswert bzw. Geschäftsvorfall und zugehörigen Chancen und Risiken kommen (vgl. BRDrucks. 401/14, 49). Unklar ist, ob die betreffenden Chancen und Risiken einheitlich einer einzigen BS oder auch anteilig verschiedenen BS zugeordnet werden können. Der Wortlaut der Verordnungsbegründung, wonach lediglich eine der betreffenden Personalfunktionen als maßgeblich ausgewählt werden muss (vgl. BRDrucks. 401/14, 73), deutet darauf hin, dass die Chancen und Risiken einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen sind. Eine widerspruchsfreie Zuordnung iSv. § 10 Abs. 5 BsGaV soll nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur anerkannt werden, wenn die Zuordnungsentscheidung auch im Ausland der Besteuerung zugrunde gelegt wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 122). Eine solche korrespondierende Zuordnung von Chancen und Risiken bezweckt zwar die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von BS-Gewinnen eines Unternehmens. Die Auffassung der FinVerw. ist aber abzulehnen, da weder die Vorschrift des § 10 Abs. 5 BsGaV noch die Verordnungsbegründung eine korrespondierende Zuordnung voraussetzen.

163 Einstweilen frei.

XI. Zuordnung von Sicherungsgeschäften (§ 11)

1. Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts bei unmittelbarem Sicherungszusammenhang (§ 11 Abs. 1) 164

Abschluss eines Sicherungsgeschäfts: Das Unternehmen muss ein Sicherungsgeschäft abschließen. Der Begriff „Sicherungsgeschäft“ ist stl. nicht definiert, sondern auslegungsbedürftig. Betriebswirtschaftlich ist es uU geboten, ein Risiko (zB Währungs-, Forderungsausfall- oder Zinsrisiko) über einen oder mehrere gegenläufige Geschäftsvorfälle durch einen oder mehrere andere Vermögenswerte abzusichern (sog. Sicherungsgeschäft). Dieser als Hedging bezeichnete Abschluss von Sicherungsgeschäften zielt auf Bewertungseinheiten iSv. § 254 HGB ab. Es wird darauf abgestellt, dass Vermögenswerte und Passivposten, schwebende Geschäftsvorfälle oder mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende Geschäftsvorfälle (sog. Grundgeschäfte) zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten (als Sicherungsgeschäfte) zusammengefasst werden. Finanzinstrumente sind Vermögensgegenstände oder Schulden, die aufgrund rechtl. Vereinbarungen mit anderen Personen insbes. zu Geldzahlungen führen (vgl. IDW RS HFA 35 Tz. 34); die sichernden Vermögenswerte umfassen originäre Finanzinstrumente (Aktien, Anleihen und Kredite), derivative Finanzinstrumente (*Forwards, Futures* und Optionen) sowie Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren (s. § 5 EStG Anm. 1720 ff. mwN). Sicherungsgeschäfte iSv. § 11 Abs. 1 BsGaV liegen auch vor, wenn ein Unternehmen bestimmte Risiken bspw. aus einem Geschäftsvorfall durch einen Versicherungsvertrag an ein VU ganz oder teilweise weiterreicht.

Sicherungsabsicht: Das Unternehmen muss die Absicherung bestimmter Risiken mit dem Abschluss des Sicherungsgeschäfts bezwecken. Hierfür ist auf die subjektive Absicht des Unternehmens abzustellen, die sich nach objektiven und nach außen hin erkennbaren Merkmalen ergibt. Daneben setzt § 11 Abs. 1 BsGaV jedoch nicht die Wirksamkeit des Ausgleichs gegenläufiger Wertänderungen voraus, dessen es bei Sicherungsgeschäften in Form von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB bedarf (s. § 5 EStG Anm. 1722 mwN).

Unmittelbarer Sicherungszusammenhang: Es müssen bestimmte Risiken abgesichert werden (zum Risikobegriff s. Anm. 150). Dabei müssen sich die Risikoabsicherung und Sicherungsabsicht auf eine Personalfunktion iSv. § 4 BsGaV, auf einen Vermögenswert iSv. §§ 5 bis 8 BsGaV oder auf einen Geschäftsvorfall iSv. § 9 BsGaV beziehen, die einer BS nach diesen Regelungen zuzuordnen sind, dh., es bedarf eines unmittelbaren Sicherungszusammenhangs. Aus dem Umkehrschluss des mittelbaren Sicherungszusammenhangs iSv. § 11 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 165) folgt zudem, dass ein unmittelbarer Sicherungszusammenhang iSv. § 11 Abs. 1 BsGaV auch dann besteht, wenn durch ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte bestimmte Risiken mehrerer Personalfunktionen, Vermögenswerte oder Geschäftsvorfälle abgesichert werden (sollen) und sie der gleichen BS zuzuordnen sind. Damit setzt § 11 Abs. 1 BsGaV voraus, dass ein Sicherungszusammenhang zwischen einem oder ggf. mehreren zu sichernden Grundgeschäften, die der gleichen BS zuzuordnen sind, einerseits und einem oder mehreren Sicherungsgeschäften andererseits erkennbar ist sowie eine konkrete und präzise Zuordnung der Sicherungsgeschäfte zu dieser BS vorgenommen werden kann (zB bei einer Kongruenz der jeweiligen Beträge und Laufzeiten). Folglich liegt in Zusammenhang mit Bewertungseinheiten iSv. § 254 HGB eine

Risikoabsicherung idealtypisch bei einzelnen Grundgeschäften und betrag-/zeitidentischen Sicherungsgeschäften im Sinne eines *Micro-Hedge* vor. Sie kann aber auch *Macro-* und *Portfolio-Hedges* umfassen, die aus mehreren Grundgeschäften resultierende Risiken begrenzen bzw. bei dem mehrere Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbarer Risikostruktur abgesichert werden, sofern sämtliche zu sichernde Grundgeschäfte der gleichen BS zuzuordnen sind und die absichernden Vermögenswerte direkt zugeordnet werden können (s. auch § 5 EStG Anm. 1722 und 1724).

Direkte Zuordnung des Sicherungsgeschäfts und der sichernden Vermögenswerte: Das Sicherungsgeschäft und die zugehörigen, dh. absichernden Vermögenswerte (zB Finanzinstrumente iSv. § 254 HGB) sind nach § 11 Abs. 1 BsGaV derjenigen BS zuzuordnen, der die abzusichernden Personalfunktionen, Vermögenswerte bzw. Geschäftsvorfälle nach §§ 4 bis 9 BsGaV zuzuordnen sind. Diese Zuordnung geht den übrigen Zuordnungsregelungen vor. Damit richtet sich die Zuordnung von Sicherungsgeschäften und absichernden Vermögenswerten nach der Zuordnung des zu sichernden Grundgeschäfts, sodass in ökonomischer Hinsicht das Sicherungsgeschäft und die sichernden Vermögenswerte dem abgesicherten Risiko folgen. Der betreffenden BS sind außerdem die BE und BA iSv. § 4 Abs. 4 EStG (zB Versicherungsprämien; zum Begriff der BE und BA s. § 4 EStG Anm. 31, 558 ff. und 750 ff.) sowie Veräußerungsgewinne und -verluste (s. auch § 16 EStG Anm. 60 ff.) zuzuordnen, die mit dem Sicherungsgeschäft und den sichernden Vermögenswerten zusammenhängen. Zwischen der BS, der das zu sichernde Grundgeschäft zugeordnet wird, und einer anderen BS, die bspw. das entsprechende Sicherungsgeschäft abschließt, liegt eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV – bspw. in Form von fiktiven Dienstleistungen – vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

165 2. Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts bei mittelbarem Sicherungszusammenhang (§ 11 Abs. 2)

Abschluss von Sicherungsgeschäften und Sicherungsabsicht: Zum Abschluss von Sicherungsgeschäften und zur Sicherungsabsicht s. Anm. 164.

Absicherung bestimmter Risiken verschiedener Betriebsstätten: Das Unternehmen muss die Absicherung bestimmter Risiken mit dem Abschluss eines oder mehrerer Sicherungsgeschäfte bezwecken (s. Anm. 164). Die Absicherung muss sich auf mehrere Personalfunktionen iSv. § 4 BsGaV, auf mehrere Vermögenswerte iSv. §§ 5 bis 8 BsGaV oder auf mehrere Geschäftsvorfälle iSv. § 9 BsGaV beziehen, die verschiedenen BS nach diesen Regelungen zuzuordnen sind. Darüber hinaus sind auch solche Sicherungsgeschäfte erfasst, die bestimmte Risiken von mehreren verschiedenen Zuordnungsgegenständen absichern (zB eines Vermögenswerts und eines Geschäftsvorfalles), sofern sie jeweils verschiedenen BS zuzuordnen sind. Damit setzt § 11 Abs. 2 Satz 1 voraus, dass ein Sicherungszusammenhang zwischen mehreren zu sichernden Grundgeschäften, die verschiedenen BS zuzuordnen sind, einerseits und einem oder mehreren Sicherungsgeschäften andererseits erkennbar ist. Es besteht in Zusammenhang mit Bewertungseinheiten iSv. § 254 HGB eine Risikoabsicherung bei *Macro-* und *Portfolio-Hedges*, die aus mehreren Grundgeschäften resultierende Risiken begrenzen bzw. bei dem mehrere Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbarer

Risikostruktur abgesichert werden, sofern die Grundgeschäfte verschiedenen BS zuzuordnen sind (s. auch § 5 EStG Anm. 1722 und 1724). Darüber hinaus liegt eine Risikoabsicherung iSv. § 11 Abs. 2 Satz 1 BsGaV auch vor, wenn Unternehmen bestimmte Risiken bspw. der allgemeinen unternehmerischen Geschäftstätigkeit durch einen Versicherungsvertrag an ein VU ganz oder teilweise weiterreichen (zB bei Haftpflichtversicherungen).

Keine direkte Zuordnung absichernder Vermögenswerte: Eine direkte, dh. konkrete und präzise Zuordnung einzelner Vermögenswerte, die Sicherungszwecken dienen, darf aus tatsächlichen oder rechtl. Gründen nicht möglich sein. Alternativ muss sie für das Unternehmen mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden sein, dh., der zur Vornahme der direkten Zuordnung erforderliche sachliche, personelle und zeitliche Aufwand muss außer Verhältnis zum angestrebten Erfolg stehen. Dies kann bspw. bei einer Inkongruenz der jeweiligen Beträge oder Laufzeiten der Fall sein (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 125).

Mittelbarer Sicherungszusammenhang liegt nach § 11 Abs. 2 Satz 1 BsGaV vor, wenn bestimmte Risiken verschiedener BS abgesichert werden sollen und die absichernden Vermögenswerte nicht direkt zugeordnet werden können.

Anteilige Zuordnung bei mittelbarem Sicherungszusammenhang: Im Fall eines mittelbaren Sicherungszusammenhangs sind die Sicherungsgeschäfte und die zugehörigen, dh. absichernden Vermögenswerte (zB Finanzinstrumente iSv. § 254 HGB) nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BsGaV anteilig den BS zuzuordnen, denen die Personalfunktionen, Vermögenswerte oder Geschäftsvorfälle zuzuordnen sind, deren Risiken abgesichert werden. Der jeweilige Anteil ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BsGaV nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel zu bestimmen. Dies ist der Fall, wenn der Aufteilungsschlüssel im konkreten Einzelfall nach Möglichkeit aus den abgesicherten Risiken und den Sicherungsgeschäften abgeleitet wird (vgl. BRDrucks. 401/14, 75; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 125). Von der anteiligen Zuordnung werden die zu den Sicherungsgeschäften gehörenden BE und BA (zB Versicherungsprämien) sowie die betreffenden Veräußerungsgewinne und -verluste mit erfasst (vgl. BRDrucks. 401/14, 74f.), jedoch nicht die wirtschaftlichen Folgewirkungen aus der Materialisierung von Risiken (zB BA aus konkret eingetretenen Schadensfällen). Zwischen den BS, denen die Sicherungsgeschäfte und die zugehörigen Vermögenswerte zuzuordnen sind, und derjenigen BS, die bspw. das entsprechende Sicherungsgeschäft abschließt, liegt eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV in Form von fiktiven Dienstleistungen vor, für die gem. § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen sind.

Einstweilen frei.

166

3. Abweichende Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts aufgrund besserer Entsprechung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 11 Abs. 3)

167

Bessere Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Eine von § 11 Abs. 1 und 2 BsGaV abweichende Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts muss im Einzelfall zu einem Erg. der BS führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Diese Formulierung ist methodisch verfehlt, denn ein bestimmtes Erg. einer BS (oder ein diesem Erg. zugrunde liegender Verrechnungspreis) kann nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz „besser“ entsprechen als ein

anderes „fremdvergleichskonformes“ Erg., denn es gibt nicht „den ‚einen‘ angeblich richtigen Fremdvergleichspreis“, sondern dieser besteht aus einer Bandbreite von Preisen bzw. Erg. (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, Rn. 54; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 3.55; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 124 und 130; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 OECD-MA (2008) Rn. 157). Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen eine von § 11 Abs. 1 und 2 BsGaV abweichende Zuordnung von Sicherungsgeschäften zu einem Erg. der BS führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, und zwar nach der Verordnungsbegründung aus Sicht der betreffenden BS und auch des übrigen Unternehmens (vgl. BRDrucks. 401/14, 75). Dies deutet auf die Anwendung eines hypothetischen Fremdvergleichs iSd. § 1 Abs. 5 iVm. Abs. 3 Sätze 5 bis 8 AStG hin. Eine fremdübliche, von § 11 Abs. 1 und 2 BsGaV abweichende Zuordnung ist bei einer Beendigung des Sicherungszusammenhangs und einem Wegfall der Sicherungsabsicht denkbar. So kann bspw. das zunächst abgesicherte Grundgeschäft beendet werden (zB durch Tilgung einer Fremdwährungsforderung), aber das ursprüngliche Sicherungsgeschäft weiter fortbestehen und von einer BS verwaltet werden, der das Grundgeschäft nicht zuzuordnen war.

Abweichende Zuordnung von Sicherungsgeschäften: Sicherungsgeschäfte sind gem. § 11 Abs. 3 BsGaV abweichend von deren Zuordnung nach § 11 Abs. 1 und 2 BsGaV zuzuordnen. Sie sind somit weder direkt iSv. § 11 Abs. 1 BsGaV noch anteilig iSv. § 11 Abs. 2 BsGaV den BS zuzuordnen, denen die Personalfunktionen, Vermögenswerte oder Geschäftsvorfälle zuzuordnen sind, deren Risiken durch das Sicherungsgeschäft abgesichert werden. Dabei steht es uE im Ermessen des Unternehmens, welcher anderen BS die Sicherungsgeschäfte zuzuordnen sind, solange dies zu einem Erg. der BS führt, das unter funktionalen Gesichtspunkten dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Obwohl die abweichende Zuordnung iSd. § 11 Abs. 3 BsGaV ihrem Wortlaut nach auf Sicherungsgeschäfte beschränkt ist, umfasst sie nach der Verordnungsbegründung auch die diesen zugehörigen Vermögenswerte (vgl. BRDrucks. 401/14, 75). Dies ist sachgerecht, weil es anderenfalls zu voneinander abweichenden Zuordnungen von Sicherungsgeschäften und absichernden Vermögenswerten kommen könnte.

168 4. Zuordnung eines absichernden Vermögenswerts ohne Sicherungszweck (§ 11 Abs. 4)

Absichernde Vermögenswerte ohne Sicherungsabsicht: Es muss ein Sicherungszusammenhang dadurch bestehen, dass Vermögenswerte die Risiken anderer Vermögenswerte absichern. Diese Absicherung durch die erstgenannten Vermögenswerte darf jedoch nicht bezweckt werden bzw. eine solche Sicherungsabsicht darf nicht feststellbar sein, weil bspw. kein Sicherungsgeschäft abgeschlossen wurde (zur Sicherungsabsicht s. Anm. 164).

Zuordnung der Geschäftsvorfälle und zugehöriger Vermögenswerte: Die Zuordnung der Geschäfte (gemeint sind wohl Geschäftsvorfälle) und der zugehörigen Vermögenswerte richtet sich gem. § 11 Abs. 4 BsGaV nach den Zuordnungsregelungen der §§ 5 bis 8 BsGaV (s. Anm. 66 ff.). Diese Regelung hat jedoch grds. deklaratorischen Charakter, da Vermögenswerte und Geschäftsvorfälle bereits nach der Verordnungssystematik entsprechend diesen Zuordnungs-

regeln und der Zuordnungsregelung des § 9 BsGaV (s. Anm. 139 ff.) zuzuordnen sind, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der § 11 Abs. 1 und 2 BsGaV nicht erfüllt sind. Es ist gleichwohl unklar, warum im Hinblick auf Geschäftsvorfälle und Personalfunktionen – anders als bei Vermögenswerten – weder eine objektiv vorhandene, aber nicht bezweckte Absicherung ihrer Risiken durch Vermögenswerte vorausgesetzt wird noch für die angeordnete Zuordnung von Geschäftsvorfällen ein Verweis auf § 9 BsGaV enthalten ist.

Einstweilen frei.

169

XII. Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (§ 12)

1. Anwendung der funktions- und risikobezogenen Kapitalaufteilungsmethode (§ 12 Abs. 1) 170

Inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens: Zur BS eines Unternehmens s. Anm. 11. Eine „inländische“ BS besteht dann, wenn sie im Inland unterhalten wird, also dort belegen ist (vgl. zB § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Buchst. a EStG; s. auch § 49 EStG Anm. 181). Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen (s. Anm. 18). Zum Inland gehört auch der Raum über und unter der Erdoberfläche (vgl. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319; § 1 EStG Anm. 57). Aufgrund der Erweiterung des Inlandsbegriffs durch § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 1 Abs. 3 KStG gehört unter den in diesen Vorschriften festgelegten Voraussetzungen auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandssockel zum Inland, obwohl sie völkerrechtl. nicht zum Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland zählen (s. § 1 EStG Anm. 97 ff.). Das Unternehmen einer solchen BS ist nach § 2 Abs. 2 BsGaV „ausländisch“, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet (s. Anm. 19).

Bücher führendes Unternehmen: Das ausländ. Unternehmen der inländ. BS muss nach ausländ. Recht buchführungspflichtig sein oder tatsächlich Bücher führen. Das ist sachgerecht, da die Regelungen zum Dotationskapital und zu den übrigen Passivposten nur auf BS bilanzierender Unternehmen angewendet werden können, denn nicht bilanzierende Unternehmen weisen kein EK aus. Für das Unternehmen kann eine Buchführungspflicht vor allem nach ausländ. Steuer- (zB § 141 AO analog), Handels- (zB §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB analog) und Gesellschaftsrecht (zB § 13 Abs. 3 GmbHG analog) bestehen. Eine solche Buchführungspflicht hat das gesamte Unternehmen zu umfassen. Transnationale Rechnungslegungsstandards begründen dagegen keine gesetzlichen Buchführungspflichten. Ausländische Unternehmen, die bspw. kraft Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Entsch. eines Leitungsorgans Bücher unter Beachtung wesensbestimmender Prinzipien der handelsrechtl. GoB (zB doppelte Buchführung) führen müssen, ohne dazu gesetzlich verpflichtet zu sein, führen freiwillig Bücher.

Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode: Einer inländ. BS ist nach § 12 Abs. 1 BsGaV zum Beginn eines Wj. ein Dotationskapital nach der funktions- und risikobezogenen Kapitalaufteilungsmethode zuzuordnen (sog. Kapitalaufteilungsmethode). Es ist zur Finanzierung bzw. Ab-

sicherung der ihr zuzuordnenden Vermögenswerte sowie Chancen und Risiken entsprechend der Eigenart der Geschäftstätigkeit der BS im Verhältnis zum Unternehmen erforderlich (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 28, 107 und 121 ff.). Für inländ. BS wird mit der Kapitalaufteilungsmethode für den Regelfall ein verbindlicher Maßstab für die Bestimmung der Kapitalausstattung der BS gesetzt, der sich an der Kapitalausstattung des ausländ. Unternehmens orientiert, dessen Teil die inländ. BS ist. Die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode kann jedoch dann zu nicht fremdvergleichskonformen Erg. einer inländ. BS führen, wenn sich die Geschäftstätigkeiten und Funktionen der BS sowie die Geschäftstätigkeiten und Funktionen des übrigen Unternehmens oder die Marktverhältnisse im In- und Ausland deutlich voneinander unterscheiden, weil bspw. im übrigen Unternehmen ausgeübte Produktionstätigkeiten idR mehr EK benötigen als eine Vertriebs-BS oder das übrige Unternehmen eine Stellung als Marktführer einnimmt, wohingegen die BS auf einem sehr kompetitiven Markt tätig ist (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 28, 124); in einem solchen Fall wird die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode von ausländ. FinBeh. tendenziell abgelehnt, mit der Folge internationaler Doppelbesteuerungen (s. GIRLICH/MÜLLER/MACHO, TPI 2017, 174 [178]). Dennoch soll durch die Kapitalaufteilungsmethode nach der Verordnungsbegründung vermieden werden, dass einer inländ. BS zu Lasten der deutschen Besteuerung ein zu geringes Dotationskapital zugeordnet wird, gemessen an der Kapitalausstattung des Gesamtunternehmens (vgl. BRDrucks. 401/14, 76). Eine ökonomisch richtige Kapitalausstattung einer BS kann es jedoch nicht geben (vgl. SCHREIBER, Besteuerung der Unternehmen, 3. Aufl. 2012, 521 f.; KROPPEN, FS Herzig, 2010, 1071 [1092] mwN; FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 500). Anhaltspunkt für ein Dotationskapital iSv. § 12 Abs. 1 BsGaV soll nach der Verordnungsbegründung und der Ansicht der FinVerw. eine im Ausland nach der Kapitalaufteilungsmethode vorgenommene und stl. dort anerkannte Dotation der inländ. BS sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 76; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 131). Durch den Ansatz derselben Höhe des Dotationskapitals im In- und Ausland können internationale Doppelbesteuerungen vermieden werden.

► *Die Höhe des Eigenkapitals* des ausländ. Unternehmens ist grds. nach deutschem StRecht zu bestimmen (§ 12 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 172 f.).

► *Der Anteil am Eigenkapital* des ausländ. Unternehmens, der der inländ. BS zuzuordnen ist, dh. die Kapitalquote der BS, die auf das EK des Unternehmen anzuwenden ist, berücksichtigt den Anteil der BS an den Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken des Unternehmens im Verhältnis zum übrigen Unternehmen. Dabei sind die Vermögenswerte der BS und des übrigen Unternehmens grds. mit Werten anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und die Chancen und Risiken berücksichtigen (§ 12 Abs. 3 BsGaV; s. Anm. 175 f.).

► *Zum Beginn eines Wirtschaftsjahres* ist der inländ. BS eines ausländ. Unternehmens ein Anteil am EK des Unternehmens zuzuordnen. Hierfür ist der Beginn des inländ. Wj. maßgebend, selbst wenn der bspw. nach ausländ. StRecht freizustellende Gewinn der BS nach ausländ. Handelsrecht anders ermittelt wird (s. § 4a EStG Anm. 10; Anm. 32). Das Dotationskapital ist der inländ. BS zum Beginn eines jeden Wj. zuzuordnen. Infolgedessen sind das Dotationskapital und somit auch die Höhe des EK des Unternehmens und die Kapitalquote der BS für jedes Wj. neu zu ermitteln; der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs gilt

nicht für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode (s. auch Anm. 32).

Einstweilen frei.

171

2. Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals eines ausländischen Unternehmens (§ 12 Abs. 2)

a) Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals nach deutschem Steuerrecht (§ 12 Abs. 2 Satz 1) 172

Für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode iSd. § 12 Abs. 1 ist gem. § 12 Abs. 2 Satz 1 die Bestimmung der Höhe des EK des ausländ. Unternehmens nach deutschem StRecht durchzuführen. Das EK laut StBil. ist nach inländ. (StBil-)Grundsätzen zu ermitteln (zB unter Berücksichtigung der Bildung von Abschreibungen auf WG entsprechend §§ 7 ff. bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG, der Bildung von Rückstellungen entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 3a, § 5 Abs. 2 und § 6a EStG sowie der Abzinsung von Verbindlichkeiten entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dessen Ermittlung nach ausländ. StRecht oder ausländ. Handelsrecht ist nicht zulässig, außer nach der Vereinfachungsregelung des § 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 173). Dies entspricht auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 105 und 118). Nach Ansicht der FinVerw. ist jedoch keine vollständige Umrechnung der ausländ. Bilanzansätze nach inländ. StBil.-Grundsätzen durchzuführen, da dies zu unverhältnismäßigem Aufwand führt. Sie erkennt daher an, wenn das in der ausländ. Bilanz ausgewiesene EK als Ausgangspunkt zugrunde gelegt sowie diesem EK alle sonstigen Positionen, denen nach inländ. StBil.-Grundsätzen Eigenkapitalcharakter zukommt, hinzugerechnet und alle Positionen, die nach inländ. StBil.-Grundsätzen keinen Eigenkapitalcharakter haben, abgezogen werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 133). Die großen praktischen Hürden einer inländ., ggf. vereinfachten Schattenbilanzierung sind allerdings offensichtlich, insbes. wenn das Erfordernis der Überleitung des EK in einen nach deutschem StRecht ermittelten Betrag so zu verstehen ist, dass die Entwicklung der verschiedenen Bestandteile des nach deutschem StRecht ermittelten stl. EK seit Aufnahme der Geschäftstätigkeit des Unternehmens nachzuvollziehen ist. In zeitlicher Hinsicht ist die Höhe des EK zum Beginn des jeweiligen inländ. Wj. zu bestimmen. Es sollte auf den Wechselkurs zu diesem Zeitpunkt bei der ggf. erforderlichen Umrechnung der Höhe des EK in Euro abzustellen sein (s. auch Anm. 37; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 55).

b) Vereinfachte Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals (§ 12 Abs. 2 Satz 2) 173

Angepasstes Kapital: Das eingezahlte Kapital ist um die Rücklagen und Gewinnvorträge zu erhöhen sowie um die Verlustvorträge zu mindern. Dabei ist auf die Werte der ausländ. Bilanz des Unternehmens abzustellen (§ 12 Abs. 2 Satz 2); es kommt nicht darauf an, nach welchem Rechnungslegungsstandard die ausländ. Bilanz aufgestellt wurde. Eine derartige Vereinfachungsregelung ist grds. sachgerecht umgesetzt, da dem eingezahlten Kapital solche Positionen hinzuzurechnen sind, die sowohl nach deutschem StRecht als auch nach Auffassung der OECD EK-Charakter haben (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010,

Teil I Rn. 105). Entscheidend ist die Höhe der betreffenden Bilanzposten zum Beginn des jeweiligen inländ. Wj., das bei einem ggf. abweichenden ausländ. Geschäftsjahr bis zum Beginn des inländ. Wj. fortzuschreiben ist.

Glaubhaftmachung nicht erheblicher Abweichungen: Das Unternehmen muss zB durch Vorlage geeigneter Unterlagen glaubhaft machen, dass das angepasste Kapital entsprechend der ausländ. Bilanz („dieses Eigenkapital“) nicht erheblich von dem EK abweicht, das nach deutschem StRecht anzusetzen wäre (§ 12 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 BsGaV). Bestehen hingegen solche Abweichungen (zB aufgrund des Ansatzes von selbst geschaffenen immateriellen WG oder anderer Wertansätze), muss das Unternehmen alternativ glaubhaft machen, dass die Abweichungen durch Anpassungen ausgeglichen werden können. Das Erg. der Anpassungen muss sein, dass das angepasste Kapital entsprechend der ausländ. Bilanz nicht erheblich von dem EK abweicht, das nach deutschem StRecht iSv. § 12 Abs. 2 Satz 1 BsGaV anzusetzen wäre (§ 12 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 BsGaV). Bei beiden Alternativen ist allerdings das EK des Unternehmens zusätzlich auch nach deutschem StRecht zu ermitteln, denn nur so kann der EK-Vergleich durchgeführt und festgestellt werden, dass keine erheblichen Abweichungen bestehen. Unklar ist, ob für das ausländ. Unternehmen eine Bilanz nach deutschem StRecht zu erstellen ist, was die angestrebte Vereinfachung der Ermittlung des Dotationskapitals nach der Kapitalaufteilungsmethode erheblich konterkarieren würde. Vielmehr reicht es nach der Verordnungsbegründung und der Ansicht der FinVerw. aus, wenn das Dotationskapital der inländ. BS und damit auch das EK des ausländ. Unternehmens lediglich überschlägig berechnet werden (vgl. BRDrucks. 401/14, 77; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 134). Daher kann uE auf die Erstellung einer Bilanz nach deutschem StRecht für das ausländ. Unternehmen verzichtet werden. Außerdem ist unklar, in welchen Fällen ggf. unter Berücksichtigung von Anpassungen das angepasste Kapital entsprechend der ausländ. Bilanz erheblich vom EK entsprechend dem deutschen StRecht abweicht. Dies sollte uE erst bei Abweichungen von ab 10 % des EK der Fall sein, was auch der Auffassung der FinVerw. entspricht (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 134).

Berücksichtigung des angepassten Kapitals für die Zuordnung von Dotationskapital: Für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode iSv. § 12 Abs. 1 BsGaV kann das angepasste Kapital entsprechend der ausländ. Bilanz zugrunde gelegt werden (§ 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV). Eine derartige Bestimmung des zu berücksichtigenden EK hat eine große praktische Bedeutung, da dadurch die Ermittlung des Dotationskapitals einer inländ. BS eines ausländ. Unternehmens mangels der Notwendigkeit der Erstellung einer StBil. vereinfacht werden kann.

174 Einstweilen frei.

3. Bestimmung der Kapitalquote einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 3)

175 a) Ansatz von Fremdvergleichswerten für die Bestimmung der Kapitalquote (§ 12 Abs. 3 Satz 1)

Die Kapitalquote der inländ. BS ergibt sich nach § 12 Abs. 3 Satz 1 BsGaV aus dem Verhältnis der Vermögenswerte sowie der Chancen und Risiken, die der BS

zuzuordnen sind, zu den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken des gesamten Unternehmens. Sie dient der Berechnung des Dotationskapitals der BS nach der Kapitalaufteilungsmethode, da sie auf das nach § 12 Abs. 2 BsGaV zu ermittelnde EK des ausländ. Unternehmens anzuwenden ist. Die Vermögenswerte der BS und des übrigen Unternehmens sind mit Werten anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz, dh. Marktpreisen entsprechen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 109). Sie sind grds. mit dem gemeinen Wert identisch (zur Abgrenzung gegenüber dem Teilwert und dem gemeinen Wert vgl. HILLER, Ubg 2016, 341 [349]). Die Wertansätze der Vermögenswerte haben auch die Chancen und Risiken zu berücksichtigen, außer sie sind in den Fremdvergleichspreisen der Vermögenswerte bereits enthalten, weil sie mit Vermögenswerten in unmittelbarem Zusammenhang stehen (s. Anm. 149).

b) Vereinfachter Wertansatz (§ 12 Abs. 3 Satz 2)

176

Buchwerte oder damit vergleichbare Werte: Buchwerte einer ausländ. Bilanz oder damit vergleichbare Werte haben sich aus den Unterlagen des ausländ. Unternehmens zu ergeben. Dabei kommt es nicht darauf an, nach welchem Rechnungslegungsstandard diese Werte oder ob sie nach Handelsrecht oder StRecht ermittelt wurden. Eine derartige Bewertung wird auch von der OECD anerkannt (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 109). Entscheidend sind die Werte der Vermögenswerte zum Beginn des jeweiligen inländ. Wj., die bei einem ggf. abweichenden ausländ. Geschäftsjahr bis zum Beginn des inländ. Wj. fortzuschreiben sind.

Glaubhaftmachung nicht erheblicher Abweichungen: Das Unternehmen hat zB durch Vorlage geeigneter Unterlagen glaubhaft zu machen, dass der Ansatz von Buch- oder damit vergleichbaren Werten zu einer Kapitalquote führt, die nicht erheblich von der Kapitalquote abweicht, die sich ergäbe, wenn Werte entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz angesetzt würden (§ 12 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV). Bestehen hingegen solche Abweichungen, muss das Unternehmen alternativ glaubhaft machen, dass die Abweichungen durch Anpassungen ausgeglichen werden. Das Erg. der Anpassungen muss sein, dass die Kapitalquote nach Buch- oder vergleichbaren Werten nicht erheblich von der Kapitalquote nach Fremdvergleichswerten abweicht (§ 12 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV). Bei beiden Alternativen sind somit Fremdvergleichswerte für die Vermögenswerte zu ermitteln, denn nur so kann der Kapitalquoten-Vergleich durchgeführt und festgestellt werden, dass keine erheblichen Abweichungen bestehen. Dies konterkariert die angestrebte Vereinfachung der Ermittlung des Dotationskapitals nach der Kapitalaufteilungsmethode erheblich. Es ist unklar, in welchen Fällen ggf. unter Berücksichtigung von Anpassungen die Kapitalquote mit Buch- oder damit vergleichbaren Werten erheblich von der Kapitalquote mit Fremdvergleichswerten abweicht. Dies sollte uE bei Abweichungen von mehr als 10 Prozentpunkte der Fall sein (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 139).

Ansatz von Buchwerten für die Bestimmung der Kapitalquote: Die Buchwerte oder damit vergleichbare Werte aus den Unterlagen des ausländ. Unternehmens (zB aus dessen Bilanz) für Vermögenswerte der BS und des übrigen Unternehmens können nach § 12 Abs. 3 Satz 2 BsGaV für die Bestimmung der Kapitalquote der inländ. BS angesetzt werden. Es werden Buch- oder damit vergleichbare Werte auch für einzelne Vermögenswerte (und Fremdvergleichswerte für die übrigen Vermögenswerte) angesetzt. Durch den Ansatz von Buchwerten

kann die Ermittlung des Dotationskapitals einer inländ. BS eines ausländ. Unternehmens vereinfacht werden.

177 4. Unterkapitalisierung eines ausländischen Unternehmens (§ 12 Abs. 4)

Dotationskapital, das dauerhaft zu nicht hinnehmbaren Ergebnissen führt: Die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode iSv. § 1 Abs. 1 bis 3 BsGaV muss zu einem Dotationskapital der inländ. BS führen, das zu fremdunüblichen Erg. der BS führt.

► *Das Dotationskapital der inländischen Betriebsstätte muss zu Ergebnissen führen, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht bereit wäre hinzunehmen.* Ein ggf. nicht hinnehmbares Erg. der BS können insbes. Verluste, aber auch „zu niedrige“ Gewinne sein, die aus ihrer Geschäftstätigkeit entstehen (vgl. BRDrucks. 401/14, 78). Es ist jedoch unklar, ob von der Regelung des § 12 Abs. 4 BsGaV sämtliche Verlustsituationen der BS erfasst werden oder nur solche, die aus einer Unterkapitalisierung des ausländ. Unternehmens resultieren, dh. aus dessen zu geringer EK-Ausstattung und einem damit einhergehenden relativ hohen Zinsaufwand. Der Wortlaut der Regelung ist insoweit nicht eindeutig. Für eine einschränkende Anwendung der Regelung, die eine Analyse der Verlustursachen erfordert, spricht die Verordnungsbegründung („Unter der Voraussetzung, dass das unterkapitalisierte Unternehmen, ...“; BRDrucks. 401/14, 78). In der Verordnungsbegründung wird außerdem auf die Auffassung der OECD Bezug genommen, wonach die Anpassung des Dotationskapitals einer BS im Fall der Unterkapitalisierung des Unternehmens erforderlich sein kann (vgl. BRDrucks. 401/14, 78 f.; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 140 ff.). Die Regelung ist auch nach Ansicht der FinVerw. einschränkend anzuwenden („aufgrund der Unterkapitalisierung“, „aufgrund des hohen Zinsaufwandes“; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 140 f.). Es bleibt allerdings unklar, unter welchen Voraussetzungen ein ausländ. Unternehmen unterkapitalisiert ist; die OECD stellt hierfür auf den Fremdvergleichsgrundsatz und demnach auf das „*level of interest or debt*“ eines Unternehmens ab, das Geschäfte nur mit fremden Dritten tätigt. Dieser Ansatz ist für Stpfl. und FinVerw. jedoch sehr aufwendig (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 141 ff.; *OECD*, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4: 2015 Final Reports v. 5.10. 2015, Rn. 11 f.).

► *Die Betriebsstätte muss nicht hinnehmbare Ergebnisse erzielen.* Vergleichsmaßstab ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der BS unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, die Erg. der BS hinzunehmen, dh., das idealisierte, abstrakte Bild eines gedachten Geschäftsleiters ist maßgebend. Die Bestimmung des vergleichbaren Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters erfolgt im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt. Als Anhaltspunkt dient die Annahme, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Sorge dafür, dass der BS aus ihren Geschäftstätigkeiten ein angemessener Gewinn verbleibt. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zielt somit darauf ab, den Gewinn der BS zu mehren (vgl. zB BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 191; s. ausführl. § 8 KStG Anm. 132 ff. mwN). Dies schließt allerdings die Möglichkeit unternehmerischer Fehlentscheidungen und -maßnahmen und daraus resultierende Verluste ein (vgl. BFH v. 8.7.1998 – I R

123/97, BFH/NV 1999, 269; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 191). Eine Freistellung von Verlusten ist sachgerecht, wenn die inländ. BS Routinetätigkeiten ausübt (s. hierzu bspw. Anm. 456). Agiert sie hingegen als „Entrepreneur“ bzw. „Strategieträger“ innerhalb des Unternehmens bzw. der Unternehmensgruppe, gebührt ihr der Residualgewinn oder -verlust, der nach Abgeltung der Vergütung für das übrige Unternehmen mit Routinefunktionen verbleibt (vgl. auch BAUMHOFF/LIEBCHEN in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 3.81). Unter vergleichbaren Umständen wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der BS bereit, Residualverluste hinzunehmen. Die Anwendung der Regelung des § 12 Abs. 4 BsGaV setzt daher voraus, dass aus Routinetätigkeiten gewisse Erg. erzielt werden, die im Fremdvergleich nicht hinnehmbar sind.

► *Die Dauerhaftigkeit von nicht hinnehmbaren Erg.* beurteilt sich anhand einer auf die Zukunft gerichteten Prognose (ex-ante-Betrachtung). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird Geschäftstätigkeiten nur ausüben, wenn er bei vorsichtiger und kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann. Bei vertriebsbezogenen Routinetätigkeiten wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter grds. nicht bereit, eine anhaltende Verlustsituation über einen Zeitraum von drei oder mehr Jahren, dh. Dauerverluste, aus einer Geschäftstätigkeit hinzunehmen (vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 458; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658). Die FinVerw. stellt hingegen auf einen Zeitraum von fünf Jahren ab, in dem mit einem positiven Gesamtergebnis zu rechnen sein muss (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 140).

Konzernzugehörigkeit des ausländischen Unternehmens: Das ausländ. Unternehmen, dessen Teil die inländ. BS ist, muss zu einer Unternehmensgruppe entsprechend dem Konzernbegriff des § 18 AktG gehören. Demnach bilden Unternehmen eine Unternehmensgruppe iSv. § 12 Abs. 4 BsGaV, wenn ein herrschendes und ein oder mehrere abhängige Unternehmen unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens zusammengefasst werden. Das ausländ. Unternehmen muss zu diesen Unternehmen zählen, damit es der Unternehmensgruppe angehört.

Zuordnung eines Anteils am konsolidierten Eigenkapital der Unternehmensgruppe: Das Dotationskapital, das der inländ. BS des unterkapitalisierten ausländ. Unternehmens zuzuordnen ist, ist anders zu bestimmen als bei ausländ. BS inländ. Unternehmen, die unterkapitalisiert sind (s. § 13 BsGaV und Anm. 183 ff.).

► *Das konsolidierte Eigenkapital der Unternehmensgruppe*, zu dem das ausländ. Unternehmen gehört, ist zunächst entsprechend § 12 Abs. 2 BsGaV zu ermitteln (§ 12 Abs. 4 Nr. 1 BsGaV). Demnach ist die Höhe des konsolidierten Gesamtkapitals der Unternehmensgruppe nach deutschem StRecht zu bestimmen (§ 12 Abs. 2 Satz 1 BsGaV; s. Anm. 172) oder es ist die Höhe des in der ausländ. (Konzern-) Bilanz ausgewiesenen EK heranzuziehen (§ 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV; s. Anm. 173). Wie das EK auf konsolidierter Basis nach deutschem StRecht zu ermitteln ist, erläutert die Regelung nicht. Es dürfte grds. auf das deutsche Handelsrecht oder den internationalen Rechnungslegungsstandard IAS/IFRS abzustellen sein, da eine Konsolidierung dem deutschen StRecht fremd ist. Zu beachten ist, dass deren Konsolidierungskreis und der Kreis der Konzernunternehmen iSd. § 18 AktG nicht zwingend deckungsgleich sind.

► *Ein Anteil am konsolidierten Eigenkapital der Unternehmensgruppe* ist auf konsolidierter Grundlage anschließend der inländ. BS als Dotationskapital zuzuordnen (§ 12 Abs. 4 Nr. 2 BsGaV). Die auf das konsolidierte EK der Unternehmensgruppe anzuwendende Kapitalquote ist entsprechend § 12 Abs. 1 bis 3 BsGaV zu ermitteln. Dabei sind der Anteil der inländ. BS an den Vermögenswerten sowie die Chancen und Risiken der BS im Verhältnis zu den der Unternehmensgruppe angehörenden Unternehmen zu berücksichtigen. Die Vermögenswerte der BS und der Unternehmensgruppe auf konsolidierter Basis sind mit Fremdvergleichswerten oder mit Buch- oder vergleichbaren Werten anzusetzen (s. Anm. 175 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 141).

178 Einstweilen frei.

179 **5. Handelsbilanziell ausgewiesenes Kapital einer inländischen Betriebsstätte als Untergrenze (§ 12 Abs. 5)**

In einer inländischen Handelsbilanz ausgewiesenes Kapital: Das ausländ. Unternehmen muss für die inländ. BS eine inländ. HBil. erstellen und darin ein bestimmtes Kapital der BS ausweisen. Dies setzt eine Buchführungspflicht nach inländ. Handelsrecht voraus. Damit gilt § 12 Abs. 5 BsGaV für inländ. Zweigniederlassungen iSd. §§ 13d bis 13g HGB. Eine originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO oder das lediglich freiwillige Führen von Bücher ist nicht ausreichend. Dies schränkt die praktische Bedeutung von § 12 Abs. 5 BsGaV ein.

Handelsbilanzielles Kapital als Untergrenze: Der inländ. BS ist nach § 12 Abs. 5 BsGaV ungeachtet der Ermittlung des Dotationskapitals nach der Kapitalaufteilungsmethode iSd. § 12 Abs. 1 bis 4 BsGaV mindestens das in der HBil. tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen. Diese Mindestdotierung der inländ. BS ist grundlegend zu kritisieren, denn der Verordnungsgeber verkennt (vgl. BRDrucks. 401/14, 79 und 82), dass die betriebswirtschaftliche Entsch. eines Unternehmens, die inländ. BS mit gewissem Kapital auszustatten oder solches in ihrer Bilanz auszuweisen, nicht maßgebend für die Chancen und Risiken der BS und das ihr unter funktionalen Gesichtspunkten zuzuordnende Dotationskapital ist (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 116). Darüber hinaus ist § 12 Abs. 5 BsGaV fiskalisch motiviert, da die Regelung nicht zur Folge hat, dass der inländ. BS das in ihrer HBil. ausgewiesene Kapital auch dann als Dotationskapital zugeordnet wird, wenn das nach der Kapitalaufteilungsmethode ermittelte Dotationskapital höher ist (s. auch MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 236). Dies kann zu internationalen Doppelbesteuerungen führen.

180 Einstweilen frei.

181 **6. Unterjährige Anpassung des Dotationskapitals einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 6)**

Unterjährige Zuordnungsänderung: Die Zuordnung von Personalfunktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken, die der Berechnung des Dotationskapitals der inländ. BS zunächst zugrunde lagen, muss sich innerhalb eines Wj. gegenüber den Verhältnissen zu Beginn des Wj. ändern (zum Beginn und zur Dauer des Wj. s. Anm. 32). Dies kann insbes. daraus resultieren,

dass Personalfunktionen in einem anderen Unternehmensteil ausgeübt werden, als dies noch zu Beginn des Wj. der Fall war.

Erhebliche Veränderung der Höhe des Dotationskapitals: Die unterjährige Zuordnungsänderung muss zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals führen. Hiervon ist nach der Verordnungsbegründung auszugehen, wenn sich eine Veränderung der Höhe des Dotationskapitals gegenüber dem Stand zu Beginn des Wj. von mehr als 20 % ergibt (vgl. BRDrucks. 401/14, 79 f.). Anhaltspunkte für eine ggf. erhebliche Änderung des Dotationskapitals innerhalb eines Wj. können sich aus dem Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wj. ergeben. Dies ist nach Ansicht der FinVerw. der Fall, wenn das zuzuordnende Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wj. um mehr als 30 % vom Dotationskapital zu Beginn des Wj. abweicht und diese Abweichung mindestens 2 Mio. € beträgt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 143 und 151).

Unterjährige Anpassung des Dotationskapitals: Das Dotationskapital der inländ. BS ist nach § 12 Abs. 6 BsGaV innerhalb des Wj. entsprechend anzupassen, dh. unter Berücksichtigung der unterjährigen Änderung der Zuordnung von Personalfunktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken, die zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals geführt haben. Diese Anpassung wirkt sich auf die Zuordnung von übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zur BS nach §§ 14 und 15 BsGaV aus (s. Anm. 193 ff.). Erfasst werden sowohl unterjährige Erhöhungen als auch unterjährige Verringerungen des Dotationskapitals. Von einer unterjährigen Erhöhung des Dotationskapitals kann nach Auffassung der FinVerw. jedoch abgesehen werden, wenn diese nicht sachgerecht wäre, weil bspw. die Veränderung der Höhe des Dotationskapitals erst am Ende des Wj. eintritt; eine unterjährige Verringerung des Dotationskapitals der inländ. BS soll nach Ansicht der FinVerw. jedoch nur anerkannt werden, wenn das ausländ. Unternehmen im Ausland die entsprechenden stl. Konsequenzen gezogen hat (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 143), obwohl die Vorschrift des § 12 Abs. 6 BsGaV eine solche korrespondierende Anpassung des Dotationskapitals nicht voraussetzt.

Einstweilen frei.

182

XIII. Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen (§ 13)

1. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode (§ 13 Abs. 1)

183

Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens: Zur BS eines Unternehmens s. Anm. 11. Eine „ausländische“ BS besteht dann, wenn sie im Ausland unterhalten wird, also dort belegen ist (s. auch § 49 EStG Anm. 181). Ausland ist das Hoheitsgebiet, das nicht zum hoheitlichen Gebiet der Bundesrepublik Deutschland gehört und das nicht hoheitsfrei ist, dh., die Antarktis oder die hohe See sind nicht Ausland (vgl. BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926). Die Erweiterung des Inlandsbegriffs durch § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 1 Abs. 3 KStG gilt auch für Zwecke des § 1 AStG (vgl. KAMINSKI in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 1 AStG Rn. 89 [10/2011]), sodass der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließ-

lichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel unter den in diesen Vorschriften festgelegten Voraussetzungen nicht zum Ausland gehört. Das Unternehmen einer solchen BS ist nach § 2 Abs. 1 BsGaV „inländisch“, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet (s. Anm. 18).

Bücher führendes Unternehmen: Das inländ. Unternehmen der ausländ. BS muss nach inländ. Recht buchführungspflichtig sein oder tatsächlich Bücher führen. Das ist sachgerecht (s. Anm. 170). Für das gesamte Unternehmen kann eine Buchführungspflicht vor allem nach Steuer- (zB § 141 AO), Handels- (zB §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB) und Gesellschaftsrecht (zB § 13 Abs. 3 GmbHG) bestehen (s. ausführl. § 5 EStG Anm. 212f.). Transnationale Rechnungslegungsstandards begründen dagegen keine gesetzlichen Buchführungspflichten. Inländische Unternehmen, die bspw. kraft Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Entsch. eines Leitungsorgans Bücher unter Beachtung wesensbestimmender Prinzipien der handelsrechtl. GoB (zB doppelte Buchführung) führen müssen, ohne dazu gesetzlich verpflichtet zu sein, führen freiwillig Bücher.

**Zuordnung von Dotationskapital nach der Mindestkapitalausstattungs-
methode:** Einer ausländ. BS ist nach § 13 Abs. 1 BsGaV ein Dotationskapital nur zuzuordnen, soweit ein Dotationskapital in dieser Höhe aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist. Können keine betriebswirtschaftlichen Gründe für ein Dotationskapital in bestimmter Höhe glaubhaft gemacht werden, ist der ausländ. BS kein Dotationskapital zuzuordnen (zur diesbezüglichen Umkehr der Beweislast s. Anm. 9). Eine solche Null-Dotation steht im Widerspruch zu dem Fremdvergleichsgrundsatz, da ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen ganz ohne EK keine Geschäftstätigkeiten mit unternehmerischen Risiken ausüben und kein FK aufnehmen könnte. Die Mindestkapitalausstattungs-
methode ist auch nicht von der OECD anerkannt (vgl. MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 248f.); ihre Anwendung kann daher zu internationalen Doppelbesteuerungen führen.

► *Betriebswirtschaftliche Gründe erfordern Dotationskapital* in bestimmter Höhe und sind vom Unternehmen zB durch Vorlage geeigneter Unterlagen glaubhaft zu machen. Betriebswirtschaftliche Gründe für ein Dotationskapital in bestimmter Höhe sind vielfältig. So könnten außersteuerliche Vorschriften ein Mindestkapital vorschreiben, deren Beachtung aus betriebswirtschaftlichen Gründen regelmäßig gerechtfertigt sein könnte; Industrieunternehmen sind jedoch idR keinen rechtl. Vorgaben für ein Mindestkapital ausgesetzt. Es mangelt zurzeit an einer Konkretisierung der betriebswirtschaftlichen Gründe, was im Interesse der Rechtssicherheit nicht vertretbar ist. Die FinVerw. geht von einem nicht näher erläuterten Nachweis anhand betriebswirtschaftlicher Kennziffern aus. Sind der ausländ. BS weder Vermögenswerte noch Geschäftsvorfälle noch Chancen und Risiken zuzuordnen, so fehlt es nach Ansicht der FinVerw. an betriebswirtschaftlichen Gründen für ein Dotationskapital in bestimmter Höhe, sodass der ausländ. BS nach § 13 Abs. 1 BsGaV gar kein Dotationskapital zuzuordnen ist (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 144 ff.). Anhaltspunkte für ein Dotationskapital iSv. § 13 Abs. 1 BsGaV sollen nach der Verordnungsbegründung im Ausland stl. anerkannte Dotationen ausländ. BS sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 80).

► *Zum Beginn eines Wirtschaftsjahres* ist der ausländ. BS eines inländ. Unternehmens ein Anteil am EK des Unternehmens zuzuordnen. Das inländ. Wj. ist maßgebend, selbst wenn der Gewinn der BS bspw. nach ausländ. Handelsrecht anders ermittelt wird (s. § 4a EStG Anm. 10; Anm. 32). Das Dotationskapital ist

der ausländ. BS zu Beginn jedes Wj. zuzuordnen und damit für jedes Wj. neu zu ermitteln; der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs gilt nicht für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Mindestkapitalausstattungs­methode (s. auch Anm. 32).

Einstweilen frei.

184–185

2. Höheres Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode (§ 13 Abs. 2) 186

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz durch höhere Dotation: Ein höheres Dotationskapital als das aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderliche Dotationskapital nach der Mindestkapitalausstattungs­methode iSv. § 13 Abs. 1 BsGaV kann einer ausländ. BS nach § 13 Abs. 2 Satz 1 BsGaV zugeordnet werden, soweit die höhere Dotation im Einzelfall zu einem Erg. der BS führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Es ist allerdings unklar, in welchen Fällen eine dem Fremdvergleichsgrundsatz (besser) entsprechende Dotation das aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderliche Dotationskapital iSd. § 13 Abs. 1 BsGaV übersteigt. Ein Dotationskapital führt zu einem fremdvergleichskonformen Erg. der ausländ. BS, wenn es der Finanzierung bzw. Absicherung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken, die der ausländ. BS zuzuordnen sind, entsprechend der Eigenart der Geschäftstätigkeit der BS dient (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 28, 107 und 121 ff.). Außerdem kann ein bestimmtes Erg. einer BS nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz „besser“ entsprechen als ein anderes „fremdvergleichskonformes“ Erg., denn es gibt nicht „den ‚einen‘ angeblich richtigen Fremdvergleichspreis“, sondern dieser besteht aus einer Bandbreite von Preisen bzw. Erg. (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, Rn. 54; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 3.55; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 124 und 130; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 OECD-MA (2008) Rn. 157). Damit kommt uE jedes fremdvergleichskonforme, höhere Dotationskapital als nach § 13 Abs. 1 BsGaV in Betracht.

Höchstbetrag nach der Kapitalaufteilungsmethode: Das Dotationskapital darf nach § 13 Abs. 2 Satz 2 BsGaV den Betrag nicht übersteigen, der sich ergibt, wenn die funktions- und risikobezogene Kapitalaufteilungsmethode nach § 12 Abs. 1 bis 3 BsGaV entsprechend auf die ausländ. BS angewendet wird. Dies führt dazu, dass einer ausländ. BS ein Anteil am EK des inländ. Unternehmens zuzuordnen ist, der den Anteil der BS an den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken der BS im Verhältnis zum übrigen Unternehmen berücksichtigt (s. auch Anm. 170 ff.). Dagegen sieht § 13 Abs. 2 Satz 2 BsGaV keine entsprechende Anwendung von § 12 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 177) auf eine ausländ. BS eines unterkapitalisierten inländ. Unternehmens vor.

► *Die Höhe des Eigenkapitals* des inländ. Unternehmens der ausländ. BS ist aufgrund der entsprechenden Anwendung von § 12 Abs. 2 Satz 1 BsGaV grds. nach deutschem StRecht zu bestimmen. Deren Ermittlung nach ausländ. StRecht ist entgegen der Auffassung der OECD nicht zulässig (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 105 und 118). Die entsprechende Anwendung des § 12 Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 173) auf eine ausländ. BS ist hingegen nicht eindeutig, denn ein inländ. Unternehmen stellt regelmäßig keine ausländ. Bilanz auf, sodass es hierdurch zu keiner vereinfachten Ermittlung der Höhe des EK

kommen dürfte; ebenso wenig dürfte ein etwaiges Abstellen auf die inländ. HBil. des inländ. Unternehmen zu einer beachtlichen Vereinfachung führen, da das EK laut StBil. regelmäßig bekannt ist.

► *Der Anteil am Eigenkapital* des inländ. Unternehmens, der der ausländ. BS zuzuordnen ist, dh. die Kapitalquote der BS, die auf das EK des Unternehmen anzuwenden ist, berücksichtigt den Anteil der BS an den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken des Unternehmens im Verhältnis zum übrigen Unternehmen. Obwohl die Regelungen des § 12 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 175 f.) auf ausländ. BS entsprechend anzuwenden sind (§ 13 Abs. 2 Satz 2 BsGaV), sind für die Berechnung des Höchstbetrags nach der Kapitalaufteilungsmethode nach § 13 Abs. 2 Satz 3 BsGaV grds. die für die Besteuerung maßgeblichen Bilanzansätze des inländ. Unternehmens anzusetzen. Die Vermögenswerte der BS und des übrigen Unternehmens sind daher mit Werten nach deutschem StRecht (zB § 6 EStG) anzusetzen (s. auch BRDrucks. 401/14, 81). Diese Bilanzansätze sollen hingegen dann nicht maßgeblich sein, wenn der Ansatz anderer Werte (insbes. Fremdvergleichswerte entsprechend § 12 Abs. 3 Satz 1 BsGaV) im Einzelfall zu einem Erg. der BS führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz „besser“ entspricht. Es kann bspw. für selbst geschaffene immaterielle WG sachgerecht sein, Fremdvergleichswerte anzusetzen, da sie in der StBil. des inländ. Unternehmens nicht erfasst sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 81). Dabei sollten Fremdvergleichswerte auch für einzelne Vermögenswerte und ggf. Werte nach deutschem StRecht für die übrigen Vermögenswerte angesetzt werden. Die FinVerw. geht hingegen davon aus, dass Fremdvergleichswerte einheitlich für alle Vermögenswerte anzusetzen sind (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 148).

187–188 Einstweilen frei.

189 3. Höheres Dotationskapital bei Erfordernis nichtsteuerlicher Vorschriften (§ 13 Abs. 3)

Höheres Dotationskapital als nach Kapitalaufteilungsmethode: Das Dotationskapital der ausländ. BS muss den Betrag übersteigen, der sich aus Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode nach § 13 Abs. 2 Satz 2 BsGaV ergibt (s. hierzu Anm. 186).

Erfordernis nichtsteuerlicher Vorschriften im Betriebsstättenstaat: Nichtsteuerliche Vorschriften bspw. des Aufsichtsrechts desjenigen Staats, in dem die ausländ. BS belegen ist, müssen ein höheres Dotationskapital der BS erfordern als nach der Kapitalaufteilungsmethode. Dies ist nicht der Fall, wenn das Erfordernis eines höheren Dotationskapitals auf ausländ. StRecht oder auf Rechtsvorschriften eines ausländ. Staates beruht, in dem die BS nicht belegen ist.

Zuordnung des höheren Dotationskapitals: Der ausländ. BS darf nach § 13 Abs. 3 BsGaV das höhere Dotationskapital nur zugeordnet werden, soweit die nichtsteuerlichen Vorschriften dies erfordern. Mit anderen Worten darf der ausländ. BS ein Dotationskapital zugeordnet werden, dass einen nach der Kapitalaufteilungsmethode ermittelten Betrag überschreitet. Dies sollte für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sachgerecht sein, sofern die nichtsteuerlichen Vorschriften von allen Marktteilnehmern, also auch von unabhängigen Unternehmen beachtet werden müssen. Anderenfalls, dh. die nichtsteuerlichen Vorschriften müssen lediglich von verbundenen Unternehmen bzw.

von BS beachtet werden, bleibt es unklar, wie der Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden ist.

4. Handelsbilanziell ausgewiesenes Kapital einer ausländischen Betriebsstätte als Obergrenze (§ 13 Abs. 4) 190

In einer ausländischen Handelsbilanz ausgewiesenes Kapital: Das inländ. Unternehmen muss für die ausländ. BS eine ausländ. HBil. erstellen und darin ein bestimmtes Kapital der BS ausweisen. Dies setzt eine Buchführungspflicht nach ausländ. (Handels-)Recht voraus. Eine originäre Buchführungspflicht nach ausländ. StRecht (zB § 141 AO analog) oder das freiwillige Führen von Bücher ist nicht ausreichend. Dies schränkt die praktische Bedeutung von § 13 Abs. 4 BsGaV ein.

Handelsbilanzielles Kapital als Obergrenze: Der ausländ. BS ist nach § 13 Abs. 4 BsGaV ungeachtet der Ermittlung des Dotationskapitals nach § 13 Abs. 1 bis 3 BsGaV höchstens das in der HBil. tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen. Diese Höchstdotationskapital der ausländ. BS ist grundlegend zu kritisieren (s. Anm. 179). Außerdem ist § 13 Abs. 4 BsGaV fiskalisch motiviert, da die Regelung nicht zur Folge hat, dass der ausländ. BS das in ihrer HBil. ausgewiesene Kapital auch dann als Dotationskapital zugeordnet wird, wenn das nach § 13 Abs. 1 bis 3 BsGaV ermittelte Dotationskapital niedriger ist (s. auch MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 236). Dies kann zu internationalen Doppelbesteuerungen führen.

Einstweilen frei. 191

5. Unterjährige Anpassung des Dotationskapitals einer ausländischen Betriebsstätte (§ 13 Abs. 5) 192

Unterjährige Zuordnungsänderung: Siehe Anm. 181.

Erhebliche Veränderung der Höhe des Dotationskapitals: Siehe Anm. 181.

Unterjährige Anpassung des Dotationskapitals: Das Dotationskapital der ausländ. BS ist nach § 13 Abs. 5 BsGaV innerhalb des Wj. entsprechend anzupassen, dh. unter Berücksichtigung der unterjährigen Änderung der Zuordnung von Personalfunktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken, die zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals geführt haben. Diese Anpassung wirkt sich auf die Zuordnung von übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zur BS nach §§ 14 und 15 BsGaV aus (s. Anm. 193 ff.). Erfasst werden sowohl unterjährige Erhöhungen als auch unterjährige Verringerungen des Dotationskapitals. Eine unterjährige Erhöhung des Dotationskapitals der ausländ. BS wird von der FinVerw. stl. jedoch nur anerkannt, wenn das ausländ. Unternehmen im Ausland die entsprechenden stl. Konsequenzen gezogen hat (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 151), obwohl die Vorschrift des § 13 Abs. 5 BsGaV eine solche korrespondierende Anpassung des Dotationskapitals nicht voraussetzt.

Einstweilen frei. 193

XIV. Zuordnung übriger Passivposten (§ 14)

194 1. Direkte Zuordnung der übrigen Passivposten (§ 14 Abs. 1)

Betriebsstätte eines Unternehmens: Siehe Anm. 11.

Bücher führendes Unternehmen: Zur Buchführungspflicht des Unternehmens der BS nach inländ. Recht s. Anm. 170; nach ausländ. Recht s. Anm. 183; zum tatsächlich Bücher führenden Unternehmen s. Anm. 170 und 183.

Vorrangige Zuordnung der Risiken und des Dotationskapitals: Einer BS sind die Risiken (§ 10 BsGaV; s. Anm. 150 ff.) und das Dotationskapital (§§ 12 und 13 BsGaV; s. Anm. 170 ff.) vorrangig zuzuordnen, sofern sie in der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) der BS auszuweisen sind. Auf deren tatsächlichen Ausweis in der Hilfs- und Nebenrechnung, der fehlerhaft sein kann, kommt es nicht an.

Übrige Passivposten: Übrige Passivposten des Unternehmens iSv. § 14 Abs. 1 BsGaV sind diejenigen Bestandteile der Passivseite der Bilanz des Unternehmens, die nach Abzug des EK laut inländ. (StBil-)Grundsätzen iSv. § 12 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 13 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 172 und 186) oder laut ausländ. Bilanz iSv. § 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV sowie nach Abzug der berücksichtigten Risiken betragsmäßig verbleiben. Dies sind insbes. Verbindlichkeiten (zB Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten aus Geschäftsvorfällen, die der BS nach § 9 BsGaV, s. Anm. 139 ff., zuzuordnen sind).

Direkt zuordnungsfähige, übrige Passivposten: Die übrigen Passivposten müssen im unmittelbaren (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit den der BS zugeordneten Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken stehen (sog. direkt zuordnungsfähige Passivposten). Ein solcher Zusammenhang besteht bspw. bei Darlehen des Unternehmens, die zur Finanzierung des Erwerbs bestimmter Vermögenswerte aufgenommen werden; sie sind der BS direkt zuzuordnen, wenn die Vermögenswerte dieser BS zuzuordnen sind. Darlehen, die der allgemeinen Finanzierung des Unternehmens bzw. mehreren BS dienen, stehen idR in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den einer BS zuzuordnenden Vermögenswerten oder Chancen und Risiken (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 153).

Direkte Zuordnung der übrigen Passivposten: Nach der Zuordnung der Risiken und des Dotationskapitals sind gem. § 14 Abs. 1 BsGaV die direkt zuordnungsfähigen Passivposten des Unternehmens zuzuordnen (sog. direkte Zuordnung), wodurch der betragsmäßige Ausgleich der Aktiv- und Passivseiten der Hilfs- und Nebenrechnung der BS sichergestellt wird. Sie sind derjenigen BS direkt zuzuordnen, der die Vermögenswerte oder Chancen und Risiken zugeordnet wurden, mit denen die betreffenden Passivposten unmittelbar zusammenhängen. Im Fall einer späteren Beendigung eines solchen Zusammenhangs sollte die ursprünglich vorgenommene direkte Zuordnung des betreffenden übrigen Passivpostens beibehalten werden, sofern nach objektiven Umständen kein unmittelbarer (wirtschaftlicher) Zusammenhang zu einer anderen BS zugeordneten Vermögenswerten oder Chancen und Risiken besteht. Die direkte Zuordnung führt dazu, dass die betreffenden Vermögenswerte sowie Chancen und Risiken einerseits und ihre Fremdfinanzierung andererseits möglichst nicht auseinanderfallen. Dies entspricht im Grundsatz dem von der OECD anerkannten sog. *tracing approach* für die Zuordnung von übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zu BS, wobei die OECD auch eine Kombination aus deren direkten

Zuordnung und deren indirekten Zuordnung entsprechend § 14 Abs. 3 BsGaV (sog. *fungibility approach*; s. Anm. 200) zur BS anerkennt (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 154 und 156). Die direkte Zuordnung der übrigen Passivposten nach § 14 Abs. 1 BsGaV setzt nicht voraus, dass diese Passivposten in entsprechender Weise im Ausland für stl. Zwecke zugeordnet werden, dh., die BsGaV sieht kein internationales Korrespondenzprinzip bei der direkten Zuordnung der übrigen Passivposten vor.

Einstweilen frei.

195–196

2. Kürzung eines Überhangs an direkt zuordnungsfähigen übrigen Passivposten (§ 14 Abs. 2) 197

Überhang an direkt zuordnungsfähigen Passivposten: Die Summe der direkt zuordnungsfähigen Passivposten iSv. § 14 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 194) muss den Betrag übersteigen, der auf der Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung der BS nach Zuordnung von Risiken iSv. § 10 BsGaV einschließlich damit verbundener Rückstellungen (s. Anm. 150 ff.) und des Dotationskapitals iSv. §§ 12 und 13 BsGaV (s. Anm. 170 ff.) verbleibt, dh., es bedarf eines Überhangs an direkt zuordnungsfähigen Passivposten.

Anteilige Kürzung der direkt zuordnungsfähigen Passivposten: Die direkt zuordnungsfähigen Passivposten sind nach § 14 Abs. 2 Satz 1 BsGaV anteilig zu kürzen. Sie sind somit insoweit zu kürzen, bis deren Summe zusammen mit den der BS zugeordneten Risiken und dessen Dotationskapital der Aktivseite der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) betragsmäßig entspricht (vgl. BRDrucks. 401/14, 83; s. auch Anm. 194). Bestehen mehrere direkt zuordnungsfähige Passivposten, ist fraglich, ob es im Ermessen des Unternehmens steht, welche dieser übrigen Passivposten in welchem Umfang gekürzt werden, solange eine solche Kürzung zu einem Ausgleich der Passiv- mit der Aktivseite der Hilfs- und Nebenrechnung führt. Im Zweifel könnte eine Kürzung zu gleichen Teilen geboten sein (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 153). Die anteilige Kürzung übriger Passivposten hat insbes. Auswirkungen auf die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen nach § 15 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 205). Die anteilige Kürzung ist allerdings sehr krit. zu sehen, da insoweit ein unmittelbarer Zusammenhang übriger Passivposten zu den der BS zugeordneten Vermögenswerten und Chancen ignoriert wird. Eine einseitige Kürzung des Passivüberhangs bei der BS könnte dazu führen, dass übrige Passivposten und damit Finanzierungsaufwendungen iSv. § 15 (s. Anm. 202 ff.) ggf. weder der BS noch dem übrigen Unternehmen zugeordnet werden und es damit zu internationalen Doppelbesteuerungen kommen kann (s. auch BRÜNINGHAUS in VÖGELE/BORSTELL/ENGLER, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, 1178 f.; GIRLICH/MÜLLER, ISR 2017, 229 [234]). In solchen Fällen ist zu überprüfen, ob der BS tatsächlich sämtliche Vermögenswerte und Chancen zugeordnet wurden; so geht die FinVerw. davon aus, dass die liquiden Mittel (zB Bankguthaben) des Unternehmens frei zugeordnet werden können (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 153).

Zuordnung der gekürzten direkt zuordnungsfähigen Passivposten: Der Anteil der direkt zuordnungsfähigen Passivposten, der nach der Kürzung iSv. § 14 Abs. 2 Satz 1 BsGaV verbleibt, ist der jeweiligen BS zuzuordnen. Dies führt

dazu, dass die direkt zuordnungsfähigen Passivposten in Höhe des Kürzungsbetrags dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind.

198–199 Einstweilen frei.

200 3. Indirekte Zuordnung der übrigen Passivposten (§ 14 Abs. 3)

Fehlbetrag an Passivposten für die Betriebsstätte: Ein Fehlbetrag an Passivposten für die BS liegt vor, soweit nach der Bestimmung der Risiken iSv. § 10 BsGaV (s. Anm. 150 ff.) und des Dotationskapitals iSd. §§ 12 und 13 BsGaV (s. Anm. 170 ff.), die in der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) der BS auszuweisen sind, sowie nach der direkten Zuordnung der übrigen Passivposten iSv. § 14 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 194) noch ein Betrag zum Ausgleich der Aktiv- und Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung verbleibt. Es muss mithin ein Aktivüberhang in der der Hilfs- und Nebenrechnung bestehen. Der Fehlbetrag an Passivposten iSv. § 14 Abs. 3 BsGaV und der Überhang an direkt zuordnungsfähigen Passivposten iSv. § 14 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 197) schließen sich gegenseitig aus.

Indirekte Zuordnung von übrigen Passivposten: Der Fehlbetrag an Passivposten für die BS ist gem. § 14 Abs. 3 BsGaV mit übrigen Passivposten des Unternehmens dergestalt aufzufüllen, dass der BS übrige Passivposten des Unternehmens zuzuordnen sind, die ihr nicht bereits nach § 14 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 194) direkt zuzuordnen sind (sog. indirekte Zuordnung). Die indirekte Zuordnung übriger Passivposten zur BS ist notwendig, um einen Aktivüberhang in der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) zu beseitigen und die Aktiv- und Passivseite der Hilfs- und Nebenrechnung betragsmäßig auszugleichen (s. auch BRDrucks. 401/14, 84). Nach dem Wortlaut der Regelung des § 14 Abs. 3 BsGaV kommt es bei der indirekten Zuordnung übriger Passivposten zur BS nicht darauf an, ob die übrigen Passivposten mit Vermögenswerten und Chancen unmittelbar zusammenhängen, die dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind. Dennoch sollte uE das „Auffüllen“ vorrangig mit denjenigen übrigen Passivposten erfolgen, die einen solchen Zusammenhang nicht aufweisen (zB Darlehen, die der allgemeinen Finanzierung des gesamten Unternehmens dienen), da internationale Doppelbesteuerungen hierdurch eher vermieden werden können (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 154), wengleich dies für Stpfl. und FinVerw. sehr aufwendig ist. Hat das Unternehmen mehrere übrige Passivposten, die der BS und ggf. dem übrigen Unternehmen nicht direkt zugeordnet werden können, ist es unklar, zu welchen Teilen diese Passivposten den Fehlbetrag auffüllen; im Zweifel sollten sie den Fehlbetrag zu gleichen Teilen auffüllen. Die indirekte Zuordnung der übrigen Passivposten nach § 14 Abs. 3 BsGaV setzt nicht voraus, dass diese Passivposten in entsprechender Weise im Ausland für stl. Zwecke zugeordnet werden, dh., die BsGaV sieht kein internationales Korrespondenzprinzip bei der indirekten Zuordnung der übrigen Passivposten vor. Die indirekte Zuordnung übriger Passivposten iSd. § 14 Abs. 3 BsGaV entspricht im Grundsatz dem von der OECD anerkannten sog. *fungibility approach* für die Zuordnung von übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen; die OECD erkennt auch eine Kombination aus deren indirekter Zuordnung und deren direkter Zuordnung entsprechend § 14 Abs. 1 BsGaV (sog. *tracing approach*; s. Anm. 194) zu BS an (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 154 und 156). In der Praxis wird die indirekte Zuordnung von übrigen Passivposten zur BS eine gro-

ße Bedeutung haben, da ein unmittelbarer (wirtschaftlicher) Zusammenhang von übrigen Passivposten mit den einer BS zugeordneten Vermögenswerten und Chancen häufig nicht oder nur schwer feststellbar ist.

Einstweilen frei.

201

XV. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15)

1. Direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15 Abs. 1)

202

Betriebsstätte eines Unternehmens: Siehe Anm. 11.

Aufwendungen: Der Begriff der Aufwendungen umfasst sowohl die durch das Unternehmen veranlassten Ausgaben als auch den durch das Unternehmen veranlassten Aufwand als erfolgswirksamen Wertverzehr.

Finanzierungsaufwendungen: Der Begriff der Finanzierungsaufwendungen ist stl. nicht definiert, sondern auslegungsbedürftig. Finanzierungsaufwendungen sind Aufwendungen des Unternehmens (s. hierzu § 4 EStG Anm. 751 ff.), die mit übrigen Passivposten iSv. § 14 Abs. 1 BsGaV, dh. insbes. mit Verbindlichkeiten (s. Anm. 194), zusammenhängen. Maßgeblich ist, ob sich im Rahmen der StBil. des Unternehmens ein entsprechender Aufwand ausgewirkt hat. Dies ist bspw. bei Entgelten für die vorübergehende Überlassung von Geldkapital (zB Darlehenszinsen) der Fall. Sie umfassen aber keine fiktiven Zinsen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Darlehensbeziehungen iSv. § 17 Abs. 7 BsGaV (s. Anm. 244).

Direkt zuordnungsfähige Finanzierungsaufwendungen: Die Finanzierungsaufwendungen müssen mit übrigen Passivposten des Unternehmens zusammenhängen, die einer BS dieses Unternehmens gem. § 14 Abs. 1 BsGaV direkt zuzuordnen sind (s. Anm. 194). Damit besteht zwischen den Finanzierungsaufwendungen und den übrigen Passivposten insbes. dann ein Zusammenhang iSv. § 15 Abs. 1 BsGaV, wenn die Finanzierungsaufwendungen durch direkt zuordnungsfähige Passivposten verursacht werden und ohne sie nicht entstanden wären (s. Anm. 194).

Korrespondierende Zuordnung der Finanzierungsaufwendungen: Die Finanzierungsaufwendungen sind derjenigen BS zuzuordnen, der die direkt zuordnungsfähigen Passivposten gem. § 14 Abs. 1 BsGaV zuzuordnen sind, mit denen sie zusammenhängen. Es kommt zu einer korrespondierenden Zuordnung von direkt zuordnungsfähigen Passivposten und deren Finanzierungsaufwendungen. So sind bspw. Zinsen für ein Darlehen, das einer BS direkt zuzuordnen ist, ebenfalls dieser BS zuzuordnen. Dies entspricht der Auffassung der OECD (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 150 und 154). Dagegen kennt die BsGaV kein internationales Korrespondenzprinzip bei der Zuordnung der Finanzierungsaufwendungen zwischen verschiedenen Unternehmensteilen, dh., es droht eine internationale Doppelbesteuerung, wenn Finanzierungsaufwendungen weder der BS (Sicht des BS-Staats) noch dem übrigen Unternehmen (Sicht des Sitzstaats) direkt zuzuordnen sind, aber auch eine Nichtbesteuerung, wenn Finanzierungsaufwendungen sowohl einer BS (Sicht des BS-Staats) als auch dem übrigen Unternehmen (Sicht des Sitzstaats) direkt zuzuordnen sind. Sind Finanzierungsaufwendungen einer inländ. BS zuzuordnen, sind sie bei dieser BS im Grundsatz als BA abziehbar. Es ist aber die Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG und § 8a KStG zu beachten (s. § 4h EStG Anm. 26 mwN).

203–204 Einstweilen frei.

205 **2. Anteilige Kürzung von Finanzierungsaufwendungen bei Passivüberhang (§ 15 Abs. 2)**

Anteilige Kürzung direkt zuordnungsfähiger Passivposten: Die direkt zuordnungsfähigen Passivposten müssen nach § 14 Abs. 2 BsGaV anteilig zu kürzen sein (s. hierzu Anm. 197).

Korrespondierende Kürzung der Finanzierungsaufwendungen: Die Finanzierungsaufwendung sind nach § 15 Abs. 2 BsGaV zu kürzen, soweit sie mit denjenigen direkt zuordnungsfähigen Passivposten unmittelbar zusammenhängen, die nach § 14 Abs. 2 BsGaV anteilig zu kürzen sind. Die Finanzierungsaufwendungen sind im entsprechenden Umfang anteilig zu kürzen wie die nach § 14 Abs. 2 BsGaV überhängenden übrigen Passivposten, mit denen sie in unmittelbarem Zusammenhang stehen, dh. im Zweifel zu gleichen Teilen (s. Anm. 197).

206 Einstweilen frei.

207 **3. Indirekte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15 Abs. 3)**

Keine direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen: Eine direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens zur BS iSv. § 15 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 202) darf nicht möglich sein, weil bspw. aus tatsächlichen oder rechtl. Gründen kein Zusammenhang zwischen den Finanzierungsaufwendungen und den direkt zuordnungsfähigen Passivposten besteht. Alternativ müsste sie einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen, dh., der zur Vornahme der direkten Zuordnung erforderliche sachliche, personelle und zeitliche Aufwand insbes. für die Feststellung des Zusammenhangs zwischen den Finanzierungsaufwendungen und den direkt zuordnungsfähigen Passivposten darf in keinem Verhältnis zum angestrebten Erfolg stehen.

Indirekte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen: Soweit Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens zur BS nicht direkt zugeordnet werden können, sind der BS die Finanzierungsaufwendungen indirekt bzw. anteilig zuzuordnen. Diese Zuordnung hat der indirekten Zuordnung der Passivposten iSv. § 14 Abs. 3 BsGaV zu entsprechen (§ 15 Abs. 3 Satz 1 BsGaV).

Quotale Zuordnung nach dem Grad der indirekt zuordnungsfähigen übrigen Passivposten: Zur Ermittlung der indirekt bzw. anteilig zuzuordnenden Finanzierungsaufwendungen der BS sind die übrigen Passivposten, die der BS entsprechend § 14 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 205) indirekt zuzuordnen sind, ins Verhältnis zu sämtlichen übrigen Passivposten des Unternehmens zu setzen (§ 15 Abs. 3 Satz 2 BsGaV). Da entsprechende Grundsätze nicht im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 enthalten sind, birgt die Regelung des § 15 Abs. 3 Satz 2 BsGaV das Risiko von internationalen Doppelbesteuerungen (s. auch BRÜNINGHAUS in VÖGELE/BORSTELL/ENGLER, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, 1179). Aus der Quote der beiden Beträge ergibt sich die Höhe der Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens, die der BS indirekt bzw. anteilig zuzuordnen sind. Für die Ermittlung dieser Quote kann aus Vereinfachungsgründen auf die Beträge der betreffenden übrigen Passivposten abgestellt werden, die sich zu Beginn des jeweiligen Wj. des Unternehmens ergeben (s. auch BMF

v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 158; zum Wj. s. Anm. 32). Dies ist sachgerecht, da für die BS für diesen Zeitpunkt das Dotationskapital iSd. §§ 12 und 13 BsGaV (s. Anm. 170 ff.) und damit auch der ihr zuzuordnende Betrag der übrigen Passivposten iSv. § 14 BsGaV (s. Anm. 194) bestimmt wird. Allerdings wird die indirekte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen hierdurch nicht von unterjährigen Geschäftsvorfällen, Anpassung des Dotationskapitals oder Änderungen der Zuordnung bspw. von direkt zuordnungsfähigen Passivposten beeinflusst; die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Satz 3 BsGaV lässt daher eine abw. Bestimmung des Anteils der BS an den Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens zu.

Abweichende Bestimmung des Anteils der Betriebsstätte an Finanzierungsaufwendungen: Die von § 15 Abs. 3 Sätze 1 und 2 BsGaV abweichende Bestimmung des Anteils der BS an den Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens muss im Einzelfall zu einem Erg. der BS führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz betriebswirtschaftlich besser entspricht, und zwar auch aus Sicht des übrigen Unternehmens (s. BRDrucks. 401/14, 85). Die Bestimmung des Anteils der BS an den Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens weicht von § 15 Abs. 3 Satz 2 BsGaV ab, wenn er nicht nach dem Grad der indirekt zuordnungsfähigen übrigen Passivposten, sondern bspw. nach einer anderen Quote bestimmt wird. Es ist allerdings unklar, wann eine solche abweichende Bestimmung des Anteils der BS an den Finanzierungsaufwendungen zu einem „fremdvergleichskonformer“ Erg. der BS führt, denn ein bestimmtes fremdvergleichskonformes Erg. einer BS kann nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz „besser“ entsprechen als ein anderes „fremdvergleichskonformes“ Erg., denn es gibt nicht „den ‚einen‘ angeblich richtigen Fremdvergleichspreis“, sondern dieser besteht aus einer Bandbreite von Preisen bzw. Erg. (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, Rn. 54; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 3.55; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 124 und 130; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 OECD-MA (2008) Rn. 157), dh., es gibt kein „fremdvergleichskonformeres“ Erg. einer BS. Damit kommt uE jede fremdvergleichskonforme, von § 15 Abs. 3 Sätze 1 und 2 BsGaV abw. Bestimmung des Anteils der BS an den Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens als nach § 21 Abs. 1 BsGaV in Betracht, bspw. in Fällen der unterjährigen Anpassung des Dotationskapitals nach § 12 Abs. 6 BsGaV (s. Anm. 181) und § 13 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 192). Außerdem sollte es sachgerecht sein, Finanzierungsaufwendungen einer Bankbetriebsstätte iSv. § 18 BsGaV (s. Anm. 248) nicht quotale iSv. § 15 Abs. 3 Satz 2 BsGaV zuzuordnen, wenn die Zuordnung der Zinsaufwendungen aus regulatorischen Gründen auf der Grundlage der jeweiligen Marktzinssätze bzw. der tatsächlichen Refinanzierungsaufwendungen unter Berücksichtigung von Laufzeit, Währung und anderen Faktoren zu erfolgen hat.

Einstweilen frei.

208–209

4. Zuordnung von Finanzierungsaufwand zu inländischen Betriebsstätten nicht buchführender ausländischer Unternehmen (§ 15 Abs. 4) 210

Inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens: Siehe Anm. 170.

Kein buchführendes Unternehmen: Das ausländ. Unternehmen der inländ. BS darf weder nach ausländ. Recht buchführungspflichtig sein, noch darf es tat-

sächlich Bücher führen. Das ist sachgerecht, weil die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen zur BS eines Unternehmens, das buchführungspflichtig ist oder tatsächlich Bücher führt, in § 15 Abs. 1 bis 3 BsGaV geregelt ist (s. Anm. 202 ff.) und die Regelungen zum Dotationskapital und zu den übrigen Passivposten nur auf BS bilanzierender Unternehmen angewendet werden können. Für das Unternehmen darf keine Buchführungspflicht vor allem nach ausländ. Steuer- (zB § 141 AO analog), Handels- (zB §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB analog) und Gesellschaftsrecht (zB § 13 Abs. 3 GmbHG analog) bestehen (s. Anm. 170; § 4 EStG Anm. 544f.).

Finanzierungsaufwand ist Aufwand des Unternehmens (zur Abgrenzung gegenüber Aufwendungen s. § 4 EStG Anm. 751 ff.), der mit übrigen Passivposten iSv. § 14 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 194) zusammenhängt, und insbes. das Entgelt für die vorübergehende Überlassung von Geldkapital (zB Darlehenszinsen).

Direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwand: Der BS ist nach § 15 Abs. 4 Satz 1 BsGaV Finanzierungsaufwand des Unternehmens (s. Anm. 202) zuzuordnen, soweit dieser im unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit steht. Ein solcher Zusammenhang besteht für denjenigen Finanzierungsaufwand, der durch die Geschäftstätigkeit der BS verursacht ist und ohne sie nicht entstanden wäre, zB Zinsaufwand für ein Darlehen zwecks Anschaffung von Vermögenswerten, die der BS zuzuordnen sind. Der BS ist Finanzierungsaufwand anteilig zuzuordnen („soweit“), wenn dieser nur zum Teil mit der Geschäftstätigkeit der BS unmittelbar zusammenhängt (zB Zinsaufwand für ein Darlehen zwecks Erwerbs von immateriellen Werten, die mehreren BS entsprechend § 6 Abs. 4 Satz 2 BsGaV anteilig zuzuordnen sind). Der Finanzierungsaufwand kann der BS hingegen nicht zugeordnet werden, wenn er in gar keinem oder in einem lediglich mittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der BS steht, wie zB bei Zinsaufwand für ein Darlehen zwecks allgemeiner Finanzierung des gesamten Unternehmens (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 161). Dies führt zu einer Ungleichbehandlung zwischen einer inländ. BS eines ausländ. Unternehmens, das keine Bücher führt, und einer inländ. BS eines ausländ. Bücher führenden Unternehmens. Im Gegensatz zu einer ausländ. BS eines inländ. Unternehmens (§ 15 Abs. 5 Satz 2 BsGaV; s. Anm. 204) ist der inländ. BS eines ausländ. Unternehmens kein Mindestanteil am Finanzierungsaufwand des Unternehmens zuzuordnen.

Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes: Die Zuordnung von Finanzierungsaufwand iSd. § 15 Abs. 4 Satz 1 BsGaV setzt nach § 15 Abs. 4 Satz 2 BsGaV voraus, dass der inländ. BS ein Erg. aus ihrer Geschäftstätigkeit verbleibt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Mit anderen Worten darf die Zuordnung des grds. abzugsfähigen Finanzierungsaufwands nicht dazu führen, dass das Erg. der BS aus ihrer Geschäftstätigkeit nicht mehr dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Es ist jedoch unklar, wann eine BS ein nicht fremdvergleichskonformes Erg. erzielt. Denkbar sind insbes. Verluste, aber auch „zu niedrige“ Gewinne, die aus der Geschäftstätigkeit der BS entstehen (s. auch BRDrucks. 401/14, 78). Vergleichsmaßstab muss sein, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der BS unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, die Erg. der BS hinzunehmen. Die Bestimmung des vergleichbaren Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters erfolgt im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zielt darauf ab, den Gewinn der BS zu mehrten. Dieses Verhalten schließt auch die Möglichkeit unternehmerischer Fehlent-

scheidungen und -maßnahmen und daraus resultierende dauerhafte Verluste ein, wenn die inländ. BS nicht nur Routinetätigkeiten ausübt (s. Anm. 177 mwN), dh. es darf sich nicht um technisch wie organisatorisch einfache Funktionen ohne Einfluss auf wesentliche und bspw. Produkt-, Preis- oder Marketingentscheidungen handeln (s. auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.2 Buchst. a; PULS in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 617 [3/2016]). Die Bezugnahme auf die „direkte“ Zuordnung von Finanzierungsaufwand iSd. § 15 Abs. 4 Satz 1 BsGaV sollte so verstanden werden, dass der BS nach § 15 Abs. 4 Satz 2 BsGaV kein Finanzierungsaufwand zugeordnet werden kann, welcher in gar keinem oder in einem lediglich mittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der BS steht.

Einstweilen frei.

211–212

5. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen zu ausländischen Betriebsstätten nicht buchführender inländischer Unternehmen (§ 15 Abs. 5) 213

Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens: Zur ausländ. BS eines inländ. Unternehmens s. Anm. 183. Das inländ. Unternehmen der ausländ. BS darf nicht nach inländ. Recht buchführungspflichtig sein. Außerdem darf es auch tatsächlich keine Bücher führen. Das ist sachgerecht (s. Anm. 216). Für das Unternehmen darf keine Buchführungspflicht vor allem nach inländ. Steuer- (zB § 141 AO), Handels- (zB §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB) und Gesellschaftsrecht (zB § 13 Abs. 3 GmbHG) bestehen (s. Anm. 183 und § 4 EStG Anm. 544 f.).

Direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwand: Der BS ist nach § 15 Abs. 5 Satz 1 BsGaV Finanzierungsaufwand des Unternehmens (s. Anm. 202) zuzuordnen, wenn dieser im unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der BS steht (s. Anm. 210). Durch die Verwendung der Formulierung „wenn“ (statt „soweit“ wie in § 15 Abs. 4 BsGaV; s. Anm. 210) könnte die anteilige Zuordnung eines Finanzierungsaufwands ausscheiden. Fraglich ist, wie zu verfahren ist, wenn dieser mit der Geschäftstätigkeit von mehreren BS zu gleichen Teilen unmittelbar zusammenhängt.

Zuordnung eines Mindestanteils am Finanzierungsaufwand: Der BS ist nach § 15 Abs. 5 Satz 2 BsGaV mindestens der Anteil des Finanzierungsaufwands des Unternehmens zuzuordnen, der dem Anteil der BS an den Außenumsätzen des Unternehmens entspricht. Sachgerechte Gründe hierfür sind nicht ersichtlich. Die Regelung ist vielmehr fiskalisch motiviert, da sie zur Folge hat, dass der entsprechende Mindestanteil des Finanzierungsaufwands nicht dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist, bei dem es im Inland grds. stl. abzugsfähig wäre. Für die Ermittlung des Mindestanteils am Finanzierungsaufwand sind die der ausländ. BS zuzuordnenden Außenumsätze in Gestalt von Geschäftsvorfällen des Unternehmens iSd. § 9 BsGaV (s. Anm. 139) bzw. die betreffenden BE ins Verhältnis zu den Außenumsätzen des gesamten Unternehmens zu setzen. Aus der Quote der beiden Beträge ergibt sich die Höhe des Mindestanteils am Finanzierungsaufwand. Dabei sind die Außenumsätze des gesamten Unternehmens sowohl mit unabhängigen Dritten als auch mit nahestehenden Personen zu berücksichtigen. Fraglich ist, auf welchen Zeitpunkt für die Ermittlung der Quote an Außenumsätzen abzustellen ist; aus Praktikabilitätsgründen könnte

auf diejenigen Außenumsätze abgestellt werden, die sich zum Ende des vorangegangenen Wj. des Unternehmens ergeben haben, wenngleich hierdurch die Ermittlung des Mindestanteils am Finanzierungsaufwand nicht von Geschäftsvorfällen des laufenden Wj. beeinflusst wird.

Abweichende Ermittlung des Anteils der Betriebsstätte am Finanzierungsaufwand: Die Regelung des § 15 Abs. 3 Satz 3 BsGaV gilt nach § 15 Abs. 5 Satz 3 BsGaV sinngemäß, dh. der Anteil der BS an dem Finanzierungsaufwand des Unternehmens ist abweichend von § 15 Abs. 5 Sätze 1 und 2 BsGaV zu bestimmen, wenn die abweichende Bestimmung im Einzelfall zu einem Erg. der BS führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz betriebswirtschaftlich „besser“ entspricht (s. auch Anm. 207). Es ist allerdings unklar, in welchen Fällen diese Regelung greift.

214–215 Einstweilen frei.

XVI. Grundsätze anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen (§ 16)

216 1. Vorliegen anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen durch wirtschaftliche Vorgänge (§ 16 Abs. 1)

Wirtschaftliche Vorgänge: Der Begriff des wirtschaftlichen Vorgangs iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV (und § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG) umfasst alle tatsächlichen Handlungen (vgl. BTDrucks. 17/13033, 163f.). Rechtliche Beziehungen zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen, denen zB schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen zugrunde liegen, sind hingegen nicht möglich; sie werden stattdessen fingiert. Die Verordnungsbegründung nimmt Bezug auf die Ansicht der OECD (s. auch BRDrucks. 401/14, 87), nach der ein wirtschaftlicher Vorgang ein tatsächliches und identifizierbares Ereignis voraussetzt (s. auch BTDrucks. 17/13033, 167; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 35, 176 ff. und 194 ff.), wie zB die fiktive Veräußerung von materiellen WG, die fiktive Erbringung von Dienstleistungen und die fiktive Nutzungsüberlassung immaterieller Werte. Solche wirtschaftliche Vorgänge müssen festgestellt werden.

Zuordnungsänderung nach §§ 5 bis 11 BsGaV: Ein festgestellter wirtschaftlicher Vorgang muss im Verhältnis zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen eine Änderung der Zuordnung nach §§ 5 bis 11 BsGaV erforderlich machen (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV). Dies ist der Fall, wenn der betreffende Vorgang zur Folge hat, dass ein Zuordnungsgegenstand, der bisher einer BS aufgrund der in ihr bzw. für sie ausgeübten Personalfunktion zuzuordnen war, ab einem bestimmten Zeitpunkt dem übrigen Unternehmen bzw. einer anderen BS zuzuordnen ist (und umgekehrt), weil sich die maßgebliche Personalfunktion oder die Zuordnung dieser Personalfunktion im Hinblick auf den Zuordnungsgegenstand geändert hat. Die Zuordnungsänderung führt grds. zu einer fiktiven Veräußerung des Zuordnungsgegenstands. Dies entspricht auch der Auffassung der OECD (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 194 bis 210).

Fiktive rechtliche Beziehung: Rechtliche Beziehungen zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen sind nicht möglich. Stattdessen werden schuldrechtl. Vereinbarungen und die Geltendmachung von Rechtspositionen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV für wirtschaftliche Vorgänge im Verhältnis zwischen einer

BS und dem übrigen Unternehmen fingiert. Es muss eine gewisse Schwelle überschritten werden, die es entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse rechtfertigt, für dieses Ereignis anzunehmen, dass rechtl. selbständige unabhängige Unternehmen in einer vergleichbaren Situation eine schuldrechtl. Vereinbarung abgeschlossen oder eine bestehende Rechtsposition geltend gemacht hätten (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 35 und 176 ff.; s. auch BTDrucks. 17/13033, 167). Woran das Überschreiten dieser Schwelle konkret festzumachen ist, bleibt unklar. Das soll wohl dann der Fall sein, wenn das Ereignis zu einer wirtschaftlich beachtlichen Übertragung von Risiken, Verantwortlichkeiten und Vorteilen führt (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 176 ff.). Für die Fiktion rechtl. Beziehungen kommen rechtl. Beziehungen jeder denkbaren Art in Betracht. Können entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse ausnahmsweise verschiedene rechtl. Beziehungen für denselben wirtschaftlichen Vorgang fingiert werden, sollte auf die subjektive Absicht des Unternehmens abzustellen sein, die sich nach objektiven und nach außen hin erkennbaren Merkmalen ergibt, um festzustellen, welche rechtl. Beziehung zu fingieren ist.

► *Schuldrechtliche Vereinbarungen* werden nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a BsGaV für wirtschaftliche Vorgänge fingiert, die entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse geregelt würden, wenn die BS und das übrige Unternehmen rechtl. selbständige Unternehmen wären. Voneinander unabhängige Dritte hätten insbes. für die folgenden wirtschaftlichen Vorgänge idR eine schuldrechtl. Vereinbarung getroffen, sodass eine derartige Vereinbarung zwischen der BS und übrigen Unternehmen zu fingieren ist (s. auch BRDrucks. 401/14, 87 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 166 und 168):

- ▷ *Fiktive Dienstleistungen* einer BS bei der Ausübung unterstützender Personalfunktionen für Vermögenswerte oder Risiken, die dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind, und umgekehrt (s. hierzu bspw. Anm. 75, 88 und 126);
- ▷ *Fiktive Vermietungen oder fiktive Lizenzierungen bzw. Nutzungsüberlassungen von Vermögenswerten* durch eine BS bei deren Nutzung durch das übrige Unternehmen, und umgekehrt (s. hierzu bspw. Anm. 69 ff., 88 ff. und 102);
- ▷ *Fiktive Veräußerungen von Vermögenswerten* durch eine BS bei einer Zuordnungsänderung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. hierzu bspw. auch Anm. 69, 95 und 102).

► *Die Geltendmachung von Rechtspositionen* wird nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b BsGaV für wirtschaftliche Vorgänge fingiert, die entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse vorliegen würden, wenn die BS und das übrige Unternehmen rechtl. selbständige Unternehmen wären. Hätte ein unabhängiger Dritter bspw. einen Schadensersatz- oder einen Gewährleistungsanspruch geltend gemacht, so ist die Geltendmachung einer derartigen Rechtsposition zwischen BS und übrigen Unternehmen zu fingieren.

► *Keine rechtlichen Beziehungen* werden in Zusammenhang mit der für das ganze Unternehmen geltenden Kreditwürdigkeit fingiert, dh., es werden keine fiktiven Bürgschaften, Garantien und ähnliche Rechtsverhältnisse anerkannt (s. BRDrucks. 401/14, 89; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 103 f.; Anm. 224). Ebenso wenig wird nach § 28 BsGaV die Rückversicherung innerhalb eines VU anerkannt (s. Anm. 428). Außerdem stellt gem. § 16 Abs. 3 BsGaV die Nutzung finanzieller Mittel des übrigen Unternehmens durch eine BS grds. keine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung dar (s. Anm. 224). Darüber hinaus sollten bspw. die Leitung und Organisation des gesamten Unterneh-

mens, die Festlegung der Unternehmenspolitik, die Finanzplanung für das gesamte Unternehmen sowie die Überwachung der Geschäftstätigkeiten einer BS als sog. Unternehmensaufwand nicht zu fiktiven rechtl. Beziehungen führen. Diese sind im Rahmen der Unternehmensleitungseigenschaft der Stätte der Geschäftsleitung bzw. des übrigen Unternehmens regelmäßig nicht verrechenbar, da sie bei rechtl. selbständigen unabhängigen Unternehmen nicht erforderlich wären, die daher für sie auch keine schuldrechtl. Vereinbarungen getroffen hätten. Vielmehr verfolgt die Stätte der Geschäftsleitung bzw. das übrige Unternehmen in diesem Zusammenhang ihre eigenen Interessen, um die zielkonforme Leitung der BS einschließlich ihrer Verwaltung und Kontrolle zu gewährleisten. Dies entspricht dem sog. Gesellschafteraufwand bzw. dem Rückhalt im Konzern, der zwischen selbständigen Unternehmen nicht verrechenbar ist, wengleich er international unterschiedlich verstanden wird (s. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 6.3.2; BAUMHOFF in WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rn. 6.117 ff.; GREIL/WARGOWSKA, IStR 2016, 272 [272 ff.]), und deckt sich mit der Auffassung der OECD, die diesbezüglich auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien verweisen (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 218; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 7.6 ff.). Ferner ist das internationale Anerkenntnis Verbot der Doppelverrechnung zu beachten, wonach bspw. eine gesonderte Verrechnung von fiktiven Dienstleistungen entfällt, wenn sie in Zusammenhang mit fiktiven Lieferungen und Leistungen stehen und bereits durch deren fremdübliche Verrechnungspreise vergütet werden (vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 3.2.3.3; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 187; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 7.27).

Vorliegen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung: Es liegt eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSd. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG iVm. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a und b BsGaV zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen vor, zwischen denen ein wirtschaftlicher Vorgang entweder eine Zuordnungsänderung von Zuordnungsgegenständen erforderlich macht oder durch schuldrechtl. Vereinbarungen geregelt würde oder zur Geltendmachung von Rechtspositionen führen würde. Kommt es bspw. zu einer Zuordnungsänderung oder zur Ausübung unterstützender Personalfunktionen zwischen Schwester-BS eines Unternehmens, ist es unklar, ob wirtschaftliche Vorgänge unmittelbar zwischen den betreffenden BS oder mittelbar zwischen dem übrigen Unternehmen und den betreffenden BS (Dreiecksbeziehung) für die Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG iVm. der BsGaV maßgebend sind. Nach dem Regelungswortlaut der § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG iVm. § 16 Abs. 1 BsGaV kann eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung nur zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen vorliegen. Dies könnte zur Folge haben, dass wirtschaftliche Vorgänge sowohl zwischen ausländ. Schwester-BS eines inländ. Unternehmens als auch zwischen einer inländ. BS und einer ausländ. BS eines ausländ. Unternehmens keine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSd. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG iVm. § 16 Abs. 1 BsGaV darstellen. Dagegen kommt nach Ansicht der FinVerw. eine unmittelbare Gewinnabgrenzung zwischen Schwester-BS grds. nicht in Betracht; stattdessen sollen anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen zunächst zwischen der einen BS und dem übrigen Unternehmen (dann einschließlich der anderen BS) und „in derselben logischen Sekunde“ zwischen dem übrigen Unternehmen und der anderen BS vorliegen (so

zB BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 81), dh., es kommt zu einer Verdoppelung der anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen. Eine unmittelbare Gewinnabgrenzung zwischen Schwester-BS soll aus Vereinfachungsgründen nur in Betracht kommen, wenn sich dadurch keine Auswirkungen für die deutsche Besteuerung ergeben (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 170). In diesem Fall sind die Gründe für das Vorliegen anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen in den Aufzeichnungen iSv. § 90 Abs. 3 AO iVm. der GAufzV darzulegen (vgl. § 3 Abs. 3 BsGaV; s. Anm. 45).

Einstweilen frei.

217–219

2. Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen 220 (§ 16 Abs. 2)

Ansatz von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen: Für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen sind nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zugrunde zu legen. Der Fremdvergleich fordert eine Verrechnung anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen zu Preisen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart haben oder vereinbart hätten (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG; s. auch Anm. 12). Zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen sind grds. alle Verrechnungspreismethoden zulässig, die in § 1 Abs. 3 AStG und den OECD-Verrechnungspreisleitlinien genannt werden, dh. insbes. die Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode ebenso wie Verrechnungspreissysteme, die auf vergleichbaren Grundsätzen beruhen, zB Kostenumlagen, die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode sowie die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (vgl. BRDrucks. 401/14, 44; s. auch OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.1 ff.; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 172; Anm. 12). Hierdurch wird die Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen von BS im Grundsatz mit einem rechtl. selbständigen nahestehenden Unternehmen gleichgestellt, wie es vom Gesetz- und Verordnungsgeber durch § 1 Abs. 5 AStG iVm. der BsGaV bezweckt wird (vgl. BTDrucks. 17/13033, 160; BRDrucks. 401/14, 1 und 88).

Fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben: Die fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise, die nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen anzusetzen sind, führen gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE und fiktiven BA bei den betreffenden BS, zB zu fiktiven Lizenz-/Nutzungsgebühren und Dienstleistungsentgelten. Die fiktiven BE und fiktiven BA müssen „auf Grund anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen entstehen“ (§ 3 Abs. 2 Satz 3 BsGaV) bzw. durch sie verursacht sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 53). Sie sind gem. § 3 Abs. 2 Satz 3 BsGaV (s. Anm. 37) in der Hilfs- und Nebenrechnung der BS zu berücksichtigen. Die BsGaV kennt jedoch kein internationales Korrespondenzprinzip bei der Berücksichtigung von fiktiven BE und fiktiven BA zwischen verschiedenen Unternehmensteilen, dh., es droht eine internationale Doppelbesteuerung bei anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen, wenn zB fiktive BE bei der BS (Sicht des BS-Staats), aber keine fiktiven BA bei dem übrigen Unternehmen (Sicht des Sitz-

staats) berücksichtigt werden. Umgekehrt droht eine Nichtbesteuerung bei anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen, wenn zB fiktive BA bei der BS (Sicht des BS-Staats), aber keine fiktiven BE bei dem übrigen Unternehmen (Sicht des Sitzstaats) berücksichtigt werden; in einem solchen Fall empfiehlt die OECD eine Nichtberücksichtigung der fiktiven BA (vgl. OECD, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS v. 27.7.2017, Rn. 61 ff.).

221–223 Einstweilen frei.

224 3. Nutzung von finanziellen Mitteln (§ 16 Abs. 3)

Nutzung von finanziellen Mitteln: Finanzielle Mittel sind Bargeld, Giralgeld und andere Zahlungsmittel. Unter der Nutzung von finanziellen Mitteln fällt deren unmittelbarer Ge- bzw. Verbrauch durch die Anschaffung, Herstellung, Verwaltung oder Veräußerung von Vermögenswerten sowie die Ausübung derjenigen Personalfunktionen, die dafür maßgeblich sind, dass das Unternehmen den betreffenden Geschäftsvorfall bzw. Vertrag abgeschlossen und die damit verbundenen Risiken übernommen hat; die Zuordnung der entsprechenden Passivposten zu einer BS erfolgt nach § 14 BsGaV (s. Anm. 194). Die Nutzung finanzieller Mittel des übrigen Unternehmens hat nach § 16 Abs. 3 Satz 1 BsGaV durch eine BS zu erfolgen. Es sollte außerdem der umgekehrte Fall von dieser Regelung erfasst werden, also wenn aufgrund der Geschäftstätigkeit einer BS finanzielle Mittel entstehen, die im übrigen Unternehmen genutzt werden (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 174); dies folgt sowohl aus der Ausnahmeregelung des § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV, die ausdrücklich auf eine Nutzung finanzieller Mittel der BS im übrigen Unternehmen abstellt, als auch daraus, dass § 17 Abs. 2 Satz 1 BsGaV von der Zurverfügungstellung eigener finanzieller Mittel der Finanzierungs- betriebsstätte spricht.

Keine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung durch Nutzung der finanziellen Mittel: Um finanzielle Mittel des übrigen Unternehmens einer BS zuzuordnen, ist es erforderlich, dass besondere Umstände iSv. § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 oder 2 BsGaV festgestellt werden, die es erlauben anzunehmen, dass die maßgeblichen Personalfunktionen im Hinblick auf die finanziellen Mittel von der BS ausgeübt werden. Können solche Umstände bspw. in Form der Ausübung einer Finanzierungsfunktion iSv. § 17 BsGaV (s. Anm. 227 ff.) nicht festgestellt werden, stellt die Nutzung finanzieller Mittel des übrigen Unternehmens durch eine BS nach § 16 Abs. 3 Satz 1 BsGaV keine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung dar. Es liegt somit keine fiktive Darlehensgewährung und keine fiktive Erbringung von Finanzierungsdienstleistungen vor; eine Verrechnung fiktiver Zinsen bzw. fiktiver Dienstleistungsgebühren kommt insoweit nicht in Betracht. Begründet wird dies mit der einheitlichen, für das ganze Unternehmen geltenden Kreditwürdigkeit (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 152 f.; KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 466 [472]). Zu beachten ist, dass die Auswirkungen derartiger anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen wegen der einheitlichen, für das ganze Unternehmen geltenden Kreditwürdigkeit begrenzt wären. Zwar ist die Kreditwürdigkeit eines ganzen Unternehmens höher als die Summe der einzelnen BS dieses Unternehmens. Dennoch soll eine BS des Unternehmens, zB der Geschäftsleitungsbetriebsstätte, nach Ansicht des Verordnungsgebers und der OECD keine höhere Kreditwürdigkeit aufweisen,

die es ihr ermöglichen würde, Geschäftsaktivitäten einer anderen BS zu garantieren. Schließlich sei es nicht sachgerecht, entsprechende Synergievorteile nur dieser einen BS zuzuweisen, statt sie gleichmäßig den Unternehmensteilen zuzurechnen, zumal zahlreiche Faktoren die Kreditwürdigkeit beeinflussen, zB Kapital, Reputation und Risikodiversifikation (s. auch BRDrucks. 401/14, 43 und 89; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 33 und 99 ff.). Hinzu kommt, dass wegen der einheitlichen, für das ganze Unternehmen geltenden Kreditwürdigkeit auch keine fiktiven Bürgschaften, Garantien und ähnliche Rechtsverhältnisse anerkannt werden können, da im Fall von BS, anders als bei selbständigen Unternehmen, keine zivilrechtl. Trennung von Kapital und Risiken möglich sein soll, die bspw. ein fremder Dritter berücksichtigen könnte (s. auch BRDrucks. 401/14, 89; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 103 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 177). Eine solche unterschiedslose Kreditwürdigkeit führt jedoch zu einer Durchbrechung der Selbständigkeitsfiktion und ist daher bedenklich (s. KÄESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rn. 498 [10/2013]; MARGERIE, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 2016, 147 ff.).

Ausnahmefälle anzunehmender schuldrechtlicher Finanzierungsbeziehungen: Die Nutzung von finanziellen Mitteln des übrigen Unternehmens durch eine BS stellt unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 BsGaV eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung dar. Eine solche Ausnahme ist sachgerecht, wenn besondere Umstände entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse festgestellt werden können, die die Annahme erlauben, dass die maßgeblichen Personalfunktionen im Hinblick auf finanzielle Mittel von einer BS ausgeübt werden. Dann sind die finanziellen Mittel des übrigen Unternehmens der BS zuzuordnen und eine anzunehmende schuldrechtl. Finanzierungsbeziehung anzunehmen (s. auch BRDrucks. 401/14, 89; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 151).

► *Die Ausübung einer Finanzierungsfunktion innerhalb des Unternehmens* durch eine BS und damit die Anwendung des § 17 BsGaV (s. Anm. 229) führt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV dazu, dass die Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 1 BsGaV nicht gilt, sondern die Nutzung von finanziellen Mitteln des übrigen Unternehmens durch die betreffende Finanzierungsbetriebsstätte iSv. § 17 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 227) eine anzunehmende schuldrechtl. Finanzierungsbeziehung darstellt. Hierfür ist es ausreichend, wenn entweder die Regelungen des § 17 Abs. 1 bis 6 BsGaV oder die Regelungen des § 17 Abs. 7 BsGaV zur Anwendung kommen (s. Anm. 244). In diesem Fall stellt die Nutzung von finanziellen Mitteln eine fiktive Dienstleistungserbringung (§ 17 Abs. 2 Satz 1 BsGaV; s. Anm. 229) oder eine fiktive Darlehensgewährung (§ 17 Abs. 7 BsGaV; Anm. 244) dar. Diese Ausnahme von § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 iVm. § 17 BsGaV entspricht grds. auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 152 f. und 159 ff.).

► *Das Entstehen finanzieller Mittel aufgrund der Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte im laufenden Wirtschaftsjahr*, die für bestimmte Zwecke im übrigen Unternehmen genutzt werden, führt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV dazu, dass die Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 1 BsGaV nicht gilt, sondern die Nutzung von finanziellen Mitteln des übrigen Unternehmens durch die BS eine anzunehmende schuldrechtl. Finanzierungsbeziehung darstellt. In Betracht kommen nur solche finanziellen Mittel, die im laufenden Wj. des Unternehmens entstehen und nicht bereits im vorangegangenen Wj. entstanden sind. Für die Frage, ob die finanziel-

len Mittel für einen bestimmten Zweck im übrigen Unternehmen genutzt werden, ist auf die subjektive Absicht des Unternehmens abzustellen, die sich nach objektiven und nach außen hin erkennbaren Merkmalen ergibt. Dies ist zB durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Maßgebend ist das laufende inländ. Wj. des Unternehmens (s. § 4a EStG Anm. 10; Anm. 32). Der Ausübung einer Finanzierungsfunktion innerhalb des Unternehmens durch die BS iSv. § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 iVm. § 17 BsGaV bedarf es hierfür nicht.

Kurzfristige Zurverfügungstellung finanzieller Mittel: Eine anzunehmende schuldrechtl. Finanzierungsbeziehung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 3 BsGaV als Zurverfügungstellung finanzieller Mittel zwischen der BS, aufgrund deren Geschäftstätigkeit im laufenden Wj. des Unternehmens finanzielle Mittel entstehen, und dem übrigen Unternehmen, in dem diese finanziellen Mittel für bestimmte Zwecke genutzt werden (zum Wj. s. Anm. 32). Diese Zurverfügungstellung finanzieller Mittel endet spätestens mit dem Ende des laufenden Wj. (§ 16 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 BsGaV) oder mit einer Anpassung des Dotationskapitals nach § 12 Abs. 6 oder § 13 Abs. 5 BsGaV (§ 16 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 BsGaV; s. Anm. 181 bzw. 192). Damit ist von einer fiktiven kurzfristigen Darlehensbeziehung auszugehen, die spätestens zu dem Zeitpunkt endet, zu dem der BS ein Dotationskapital nach §§ 12 oder 13 BsGaV zuzuweisen ist. Die Kurzfristigkeit der fiktiven Darlehensbeziehung ist sachgerecht, da der BS zum Zeitpunkt der Zuweisung bzw. Neubestimmung oder Anpassung von Dotationskapital überdies Vermögenswerte und übrige Passivposten des Unternehmens zuzuordnen sind und damit für eine fiktive Darlehensbeziehung kein Raum mehr besteht. Die alternative Fiktion der Erbringung von Finanzierungsdienstleistungen als anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSd. § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV ist dagegen nach dem Regelungswortlaut wohl nicht möglich, selbst wenn entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse voneinander unabhängige Dritte einen Dienst- statt einen Darlehensvertrag abgeschlossen hätten. Nach § 16 Abs. 2 BsGaV sind für die fiktive kurzfristige Darlehensbeziehung fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen (s. Anm. 220). Bei der Bestimmung eines angemessenen Zinssatzes ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz der Zins zu berücksichtigen, zu dem voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen Darlehen gewährt hätten (s. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 4.2.1). Der Einfluss des Kreditrisikos, dh. das Risiko des Schuldnerausfalls auf den Zinssatz ist jedoch zu begrenzen bzw. zu unterbinden, da es innerhalb eines Unternehmens aus zivilrechtl. Gründen grds. nicht zu einem Schuldnerausfall kommen kann. Es ist regelmäßig ein Zinssatz aus vergleichbaren kurzfristigen Darlehensbeziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger gleicher Kreditwürdigkeit abzuleiten (s. auch BRDrucks. 401/14, 43 und 94; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 33, 99 ff. und 167).

225–226 Einstweilen frei.

XVII. Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (§ 17)

227 1. Definition der Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (§ 17 Abs. 1)

Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens: Die Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens wird in § 17 Abs. 1 Satz 1 BsGaV als

die Liquiditätssteuerung durch eine BS für eine oder mehrere andere BS desselben Unternehmens definiert. Fraglich ist, ob durch die Verwendung der Formulierung „umfasst“ zum Ausdruck gebracht wird, dass die Liquiditätssteuerung eine nicht abschließende Aufzählung von Geschäftstätigkeiten einer Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens ist. So könnten weitere Geschäftstätigkeiten einer Finanzierungsfunktion bspw. die Kommunikation mit externen Kapitalgebern des Unternehmens und die Absicherung von Währungsrisiken innerhalb eines Unternehmens sein. Der Begriff der Liquiditätssteuerung wird nach § 17 Abs. 1 Satz 2 BsGaV als Mittelbeschaffung, Mittelzuweisung und externe Anlage von Liquiditätsüberhängen definiert. Sie betrifft die Steuerung sowohl der kurzfristigen als auch der langfristigen Liquidität bzw. finanziellen Mittel des Unternehmens. Liquiditätsüberhänge, die von einer BS für andere BS verwaltet werden, sind finanzielle Mittel des Unternehmens, die für die laufende Geschäftstätigkeit der anderen BS aktuell nicht benötigt werden und deshalb anderweitig verwendet werden können (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 179). Die Liquiditätssteuerung und -optimierung dient der sachgerechten Gestaltung der Zahlungsströme und der Zahlungsmittel- und Kreditbestände innerhalb eines Unternehmens, wodurch die Kosten des Zahlungsverkehrs und der Kredite für das Unternehmen minimiert sowie die Erträge aus Geldanlagen maximiert werden sollen (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 1102 f. mwN). Die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 2 BsGaV stellt eine exemplarische, nicht abschließende Aufzählung dar („insbesondere“); sie umfasst praktisch sehr bedeutsame Geschäftstätigkeiten der Liquiditätssteuerung.

Begriff der Finanzierungsbetriebsstätte: Der Begriff „Finanzierungsbetriebsstätte“ wird nach § 17 Abs. 1 Satz 1 BsGaV als eine BS eines Unternehmens definiert, durch die bzw. in der die Finanzierungsfunktion innerhalb dieses Unternehmens ausgeübt wird. Innerhalb eines Unternehmens können mehrere BS eine solche Finanzierungsfunktion ausüben, sodass ein Unternehmen gleichzeitig mehrere Finanzierungsbetriebsstätten haben kann. Soweit eine Finanzierungsfunktion bzw. Liquiditätssteuerung in der bzw. für die BS eines Unternehmens im Verhältnis zu einem anderen Unternehmen ausgeübt wird und mit einer Finanzierungsfunktion innerhalb des Unternehmens auch nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang steht, ist die BS keine Finanzierungsbetriebsstätte iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 BsGaV.

Einstweilen frei.

228

2. Ausübung einer Finanzierungsfunktion als Dienstleistung (§ 17 Abs. 2)

229

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung durch Ausübung der Finanzierungsfunktion: Die Ausübung der Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung zwischen der jeweiligen Finanzierungsbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen. In diesem Fall gilt die Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 1 BsGaV nicht, wonach die Nutzung von finanziellen Mitteln keine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung ist (s. Anm. 224). Eine solche Ausnahme entspricht im Grundsatz auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 152 f. und 159 ff.).

Ausübung der Finanzierungsfunktion als Dienstleistungserbringung: Die anzunehmende schuldrechtl. Beziehung durch Ausübung einer Finanzierungsfunktion ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 BsGaV idR als eine Dienstleistung der Finanzierungsbetriebsstätte für das übrige Unternehmen anzusehen und nicht als eine Zurverfügungstellung eigener finanzieller Mittel. Die Annahme der Ausübung einer risikoarmen Finanzierungsfunktion ist in ihrer Pauschalität verfehlt, denn dies betrifft vorrangig die Fälle, in denen finanzielle Mittel bei der Finanzierungsbetriebsstätte bspw. ohne Fristen- und Währungstransformation und ohne inhaltliche Entsch. hinsichtlich der Übernahme insbes. von Kredit-, Liquiditäts-, Währungs- und Zinsrisiken durch das Unternehmen lediglich durchgeleitet werden (ähnlich einer sog. *Back-to-back*-Finanzierung). Durch die Verwendung der Formulierung „im Regelfall“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es sich auch um eine Zurverfügungstellung eigener finanzieller Mittel handeln kann und damit von einer fiktiven Darlehensbeziehung auszugehen ist. Hierfür ist es nach der Verordnungsbegründung bspw. erforderlich, dass die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) im Hinblick auf bestimmte finanzielle Mittel, die ursprünglich einer BS zugeordnet wurden, nunmehr von einer anderen BS ausgeübt wird. Diese Ausnahme ist zusammen mit der Regelung des § 17 Abs. 7 BsGaV zu sehen (s. Anm. 244).

Kostenorientierte Bestimmung der Verrechnungspreise: Ist die Ausübung einer Finanzierungsfunktion nach § 17 Abs. 2 Satz 1 BsGaV als eine Dienstleistung der Finanzierungsbetriebsstätte für das übrige Unternehmen anzusehen, ist für sie nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 220) ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis anzusetzen.

► *Der Verrechnungspreis ist nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen (§ 17 Abs. 2 Satz 2 BsGaV; s. hierzu krit. MELHEM/DOBROWSKI, IStR 2015, 912 [915]). Hierzu gehören insbes. die Kostenaufschlagsmethode (s. ausführl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.45 ff.; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.2.4) und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, wenn der Nettogewinnindikator anhand der Kosten gewichtet wird (s. ausführl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.64 ff.; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.3 Buchst. b). Dies ist grds. dann sachgerecht, wenn es sich bei der ausgeübten Finanzierungsfunktion um Routinetätigkeiten handelt (s. auch BRDrucks. 401/14, 91), dh., es muss sich um organisatorisch einfache Funktionen ohne Einfluss insbes. auf Kapitalanlage- und Kapitalbeschaffungs/-zuweisungsentscheidungen handeln und es müssen dementsprechend lediglich geringe wirtschaftliche Risiken getragen werden (s. auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.2 Buchst. a; PULS in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 617 [3/2016]). Darüber hinaus sollte uE auch die Preisvergleichsmethode als die direkteste Verrechnungspreismethode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Betracht kommen, da sie nach internationalem Standard grds. vorrangig vor allen anderen Verrechnungspreismethoden anzuwenden ist (s. BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.3 und 2.15; VEREINTE NATIONEN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2013, Rn. 6.2.4.1). Sie wird insbes. bei der Ausübung von Routine-Finanzierungsfunktionen auch von der OECD empfohlen (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 166).*

Der Vorrang der Preisvergleichsmethode ist sachgerecht, da sie die einzige Methode ist, die auf direkt am Markt beobachtbare Preise abstellt, also auf einem tatsächlichen Fremdvergleich basiert, wohingegen ua. die Kostenaufschlagsmethode keinen direkten Marktbezug hat.

► *Die erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte* im Hinblick auf die Ausübung der Finanzierungsfunktion (zB Personalkosten) sind für die Anwendung der kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu berücksichtigen. Sie dienen als Bezugsbasis für den angemessenen Gewinnaufschlag iSv. § 17 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 233). Es ist der betriebswirtschaftliche, wertmäßige Kostenbegriff zugrunde zu legen, wonach Kosten als der in Geld bewertete leistungsbedingte Güterverzehr eines Unternehmens definiert wird. Der Sachumfang der erforderlichen Kosten wird im Grundsatz anhand der Vollkosten auf Ist-, Normal- oder Plankostenbasis bestimmt (s. BAUMHOFF in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 724 ff. [3.2016]; DITZ in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 1632 [3/2016]). Es ist idR von den Vollkosten auszugehen, da ein selbständiges Unternehmen dauerhaft nur dann fortbestehen kann, wenn die erzielten Preise sämtliche Kosten decken (zur Fremdüblichkeit von Teilkosten in bestimmten Fällen s. BAUMHOFF in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 749 [3/2016]). Ausgangspunkt einer auf Vollkosten basierenden Kostenaufschlagsmethode sind somit die durch die Kostenträgerstückrechnung zu ermittelnden Selbstkosten, die Einzel- und Gemeinkosten umfassen. Daher ist es sachgerecht, dass die Finanzierungsaufwendungen und -erträge des Unternehmens, die durch die Tätigkeiten der Finanzierungsbetriebsstätte verursacht werden, die Kostenbasis der Finanzierungsbetriebsstätte bspw. bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode gem. § 17 Abs. 2 Satz 3 BsGaV nicht beeinflussen dürfen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 159). Sie sind stattdessen den BS zuzuordnen, die die Finanzierungsfunktion der Finanzierungsbetriebsstätte nutzen, weil ihnen auch die Vermögenswerte zuzuordnen sind, mit denen die Finanzierungsfunktion von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Kosten sollen nach der Verordnungsbegründung nicht erforderlich sein, wenn sie dadurch entstehen, dass die Finanzierungsbetriebsstätte unternehmerische Fehlmaßnahmen im Hinblick auf die Ausübung der Finanzierungsfunktion durchführt, die sie selbst zu verantworten hat, woraus bei der Finanzierungsbetriebsstätte ggf. auch Verluste resultieren können (vgl. BRDrucks. 401/14, 91). Dies führt jedoch zu einem Widerspruch, da die Kostentragung durch die Finanzierungsbetriebsstätte nur dann sachgerecht ist, wenn sie nicht nur Routinetätigkeiten ausübt, sondern die unternehmerischen Fehlentscheidungen auch getroffen und damit verantwortet hat (s. Anm. 177 mwN), denn im Fremdvergleich erzielt ein Unternehmen, das lediglich Routinetätigkeiten ausübt, keine wesentlichen Vermögenswerte einsetzt und nur geringe Risiken trägt, bei üblichem Geschäftsablauf keine Verluste, sondern regelmäßig geringe, aber relativ stabile Gewinne (s. auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.2 Buchst. a; DITZ, ISR 2016, 341 [346f.]). In diesem Fall kommen die Erbringung einer Finanzierungsdienstleistung und eine kostenorientierte Verrechnungsmethode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regelmäßig nicht in Betracht (s. § 17 Abs. 7 BsGaV; Anm. 244).

Einstweilen frei.

230–232

233 3. Verursachungsgerechte Aufteilung der Kosten zuzüglich eines angemessenen Aufschlags (§ 17 Abs. 3)

Direkte Kostenaufteilung: Die erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte für die Anwendung von § 17 Abs. 2 BsGaV sind direkt auf diejenigen BS aufzuteilen, die die von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübte Finanzierungsfunktion nutzt und die Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte damit unmittelbar verursacht hat (Umkehrschluss von § 17 Abs. 3 BsGaV). Eine andere BS nutzt die Finanzierungsfunktion, soweit die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) im Hinblick auf bestimmte finanzielle Mittel der anderen BS von einer Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübt wird und der anderen BS die infolge der Finanzierungsfunktion entstehenden Vermögenswerte und Passivposten zuzuordnen sind, mit denen die Finanzierungsfunktion durch die Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Nutzen mehrere andere BS die von einer Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübte Finanzierungsfunktion und verursachen sie damit die erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte, kann eine direkte, verursachungsgerechte Aufteilung dieser Kosten in der Praxis häufig nicht festgestellt werden bzw. mit hohem Aufwand verbunden sein.

Indirekte Kostenaufteilung: Die erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte sind nach § 17 Abs. 3 BsGaV verursachungsgerecht auf die anderen BS aufzuteilen, die die von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübte Finanzierungsfunktion nutzen, wenn nicht festgestellt werden kann, dass der Finanzierungsbetriebsstätte erforderliche Kosten entstehen, die unmittelbar von einer bestimmten anderen BS verursacht werden, und es damit unmöglich ist, die Kosten direkt, dh. konkret und präzise, auf die anderen BS aufzuteilen. Die indirekte Kostenaufteilung gilt auch für den Fall, dass die vorgenannte Feststellung und damit eine direkte Kostenaufteilung einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, dh., der zur Vornahme der direkten Aufteilung erforderliche sachliche, personelle und zeitliche Aufwand steht in keinem Verhältnis zum angestrebten Erfolg. Bei der indirekten Aufteilung der erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte ist der jeweilige Kostenanteil nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel auf die betreffenden anderen BS aufzuteilen. Der Aufteilungsschlüssel ist idR nach anderen Kriterien festzulegen als nach den Kriterien, die für die Verteilung des Finanzierungsaufwands und der Finanzierungserträge anzuwenden sind (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 – S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 185). Ein sachgerechter Aufteilungsschlüssel liegt bspw. vor, wenn dieser im konkreten Einzelfall auf das Ausmaß oder die Häufigkeit der Inanspruchnahme der Finanzierungsbetriebsstätte durch die betreffenden anderen BS abstellt.

Aufteilung der Kosten zuzüglich eines angemessenen Aufschlags: Zur Bestimmung der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise für die Erbringung von Finanzierungsdienstleistungen sind die erforderlichen Kosten der Finanzierungsbetriebsstätte zuzüglich eines angemessenen Aufschlags auf die betreffenden anderen BS (direkt oder indirekt) aufzuteilen. Bei diesem Aufschlag handelt es sich um ein Gewinnelement der Finanzierungsbetriebsstätte, da der Verzicht auf die Einbeziehung eines Gewinnaufschlags regelmäßig mit dem Grundsatz des Fremdvergleichs unvereinbar ist. Schließlich zielt das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters darauf ab, den Gewinn zu mehren, sodass er idR keine Leistung erbringen würde, ohne mit dieser eine Gewinnerwartung zu verbinden. Der Gewinnaufschlag ist angemessen, wenn voneinander unabhängige Dritte diesen unter gleichen oder vergleichbaren Verhält-

nissen angesetzt haben oder angesetzt hätten (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG; s. Anm. 220 mwN). Der angemessene Gewinnaufschlag kann insbes. nach einem inneren oder äußeren Betriebsvergleich, über die Eigenkapitalrendite der Finanzierungsbetriebsstätte und entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse nach festen, in Prozentsätzen anzugebenden Aufschlägen ermittelt werden. Betriebsüblichen Gewinnaufschlägen, die sich durch einen inneren Betriebsvergleich ermitteln lassen, liegen Gewinnspannen zugrunde, die vom betreffenden Unternehmen unter vergleichbaren Umständen mit fremden Dritten erzielt werden. Branchenübliche Gewinnaufschläge lassen sich durch einen äußeren Betriebsvergleich bestimmen, wobei auf Gewinnspannen Bezug genommen wird, die zwischen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäften erzielt werden (s. BAUMHOFF in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 753 ff. [3/2016]). Bei der Erbringung von Dienstleistungen werden entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse in der Praxis regelmäßig Gewinnaufschläge iHv. 3 % bis 10 % (s. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 3.1.2; BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 1.7). Dagegen hält die OECD es bei der Ausübung der Finanzierungsfunktion auch als fremdüblich, Kosten ohne Gewinnaufschlag im Wege der Kostenerstattung oder -umlage zu verteilen (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 159 und 166).

Einstweilen frei.

234–235

4. Zuordnung von Vermögenswerten und Erträgen einer externen Anlage von Liquiditätsüberhängen (§ 17 Abs. 4) 236

Vermögenswerte und Erträge einer externen Anlage von Liquiditätsüberhängen: Liquiditätsüberhänge, die von einer Finanzierungsbetriebsstätte für andere BS extern angelegt werden, sind diejenigen finanziellen Mittel, die für die laufende Geschäftstätigkeit der anderen BS aktuell nicht benötigt werden und deshalb anderweitig verwendet werden können. Die externe Anlage von Liquiditätsüberhängen ist Teil der Liquiditätssteuerung eines Unternehmens (§ 17 Abs. 1 Satz 2 BsGaV) und umfasst deren Anlage bspw. in Finanzanlagen bei unabhängigen Dritten (zB Banken) oder nahestehenden Personen. Es bedarf nach § 17 Abs. 4 Satz 1 BsGaV Vermögenswerte, die entweder Grundlage für eine externe Anlage von Liquiditätsüberhängen sind, dh. für die Ausübung der Finanzierungsfunktion genutzt werden, oder die aufgrund der externen Anlage von Liquiditätsüberhängen entstehen. Solche Vermögenswerte sind insbes. Finanzanlagen und ähnliche Vermögenswerte iSv. § 7 BsGaV (s. Anm. 28 und 105) sowie sonstige Vermögenswerte iSv. § 8 BsGaV (s. Anm. 123).

Direkte Zuordnung der Vermögenswerte und Erträge: Vermögenswerte in Zusammenhang mit einer externen Anlage von Liquiditätsüberhängen und Erträge aus diesen Vermögenswerten (zB Zinserträge) sind gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 BsGaV nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern den anderen BS direkt zuzuordnen. Die Finanzierungsfunktion führt daher nicht zu fiktiven Darlehensbeziehungen innerhalb des Unternehmens, was bei einem Dienstleistungscharakter und einer Routinetätigkeit der Finanzierungsfunktion sachgerecht ist.

Anteilige Zuordnung der Vermögenswerte und Erträge: Die Vermögenswerte und Erträge, die aufgrund der Finanzierungsfunktion entstehen, sind den anderen BS nach § 17 Abs. 4 Satz 2 BsGaV anteilig zuzuordnen, wenn deren direkte Zuordnung nicht möglich ist oder zu einem unverhältnismäßigen Aufwand

führen würde. Die Unmöglichkeit der direkten Aufteilung der jeweiligen Vermögenswerte und Erträge kann auf tatsächliche oder rechtl. Gründe zurückzuführen sein; deren direkte Aufteilung dürfte dann einen unverhältnismäßig hohen Aufwand verursachen, wenn der zur Vornahme der direkten Aufteilung erforderliche sachliche, personelle und zeitliche Aufwand in keinem Verhältnis zum angestrebten Erfolg steht. Die Aufteilung der indirekt zuzuordnenden Vermögenswerte bestimmt sich gem. § 17 Abs. 4 Satz 3 BsGaV nach der Herkunft der Liquiditätsüberhänge innerhalb des Unternehmens. Dies ist sachgerecht, da die jeweiligen BS, von denen die extern angelegten Liquiditätsüberhänge stammen, in entsprechendem Umfang die Mittel für diese Vermögenswerte bereitgestellt haben. Fraglich ist jedoch, auf welchen Zeitpunkt die Bestimmung der Herkunft der Liquiditätsüberhänge abzustellen ist. Im Zweifel könnte auf diejenigen Liquiditätsüberhänge abgestellt werden, die sich zu Beginn des jeweiligen Wj. des Unternehmens ergeben (zum Wj. s. Anm. 32), wengleich hierdurch die Ermittlung des betreffenden Anteils nicht von unterjährigen Geschäftsvorfällen beeinflusst wird.

237–238 Einstweilen frei.

239 5. Zuordnung von aufgrund der Finanzierungsfunktion entstandenen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen (§ 17 Abs. 5)

Zuordnung von aufgrund der Finanzierungsfunktion entstandenen Passivposten: Die Regelung des § 17 Abs. 5 BsGaV setzt Passivposten voraus, die aufgrund der Finanzierungsfunktion für das Unternehmen entstehen. Sie entstehen durch die unternehmensexterne Beschaffung von finanziellen Mitteln, dh. insbes. durch die Darlehensaufnahme. Dies umfasst die Beschaffung von finanziellen Mitteln sowohl von unabhängigen Dritten (zB Banken) als auch von nahestehenden Personen. Die aufgrund der Finanzierungsfunktion entstandenen Passivposten sind nach § 17 Abs. 5 Satz 1 BsGaV nicht der Finanzierungsbetriebsstätte zuzuordnen. Stattdessen sind sie im Rahmen des § 15 Abs. 1 BsGaV (gemeint ist wohl § 14 Abs. 1 BsGaV) den anderen BS direkt zuzuordnen, die die von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübte Finanzierungsfunktion nutzen. Hierfür müssen die Passivposten in einem unmittelbaren (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit den der BS zugeordneten Vermögenswerten und Chancen stehen. So sind bspw. Verbindlichkeiten des Unternehmens, die zum Erwerb bestimmter WG des UV, die einer bestimmten BS zuzuordnen sind, aufgenommen werden, dieser BS direkt zuzuordnen. Die nicht ausdrücklich zugelassene indirekte Zuordnung iSv. § 14 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 200) sollte uE dann zulässig sein, wenn eine direkte Zuordnung der betreffenden Passivposten nicht möglich ist oder einen unverhältnismäßig hohen Aufwand verursachen würde.

Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen der Passivposten: Die Finanzierungsaufwendungen (zB Zinsaufwendungen), die mit denjenigen Passivposten (wirtschaftlich) zusammenhängen, die aufgrund der Finanzierungsfunktion für das Unternehmen entstehen, sind gem. § 17 Abs. 5 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 3 BsGaV nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern den anderen BS anteilig zuzuordnen. Deren anteilige Zuordnung hat im Verhältnis der übrigen Passivposten, die der jeweiligen BS indirekt zuzuordnen sind, zu den übrigen Passivposten des Unternehmens zu erfolgen (s. Anm. 207). Dies gilt jedoch nur, soweit die Finanzierungsaufwendungen den anderen BS nicht direkt iSv. § 15

Abs. 1 BsGaV zugeordnet werden können (s. Anm. 202). Anderenfalls sind sie den anderen BS, die die von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübte Finanzierungsfunktion nutzen, direkt zuzuordnen. Fraglich ist, ob bei einer quotalen Zuordnung entsprechend § 15 Abs. 3 BsGaV auf sämtliche übrige Passivposten des Unternehmens oder nur auf diejenigen Passivposten abzustellen ist, die aufgrund der Finanzierungsfunktion für das Unternehmen entstehen. Entscheidend ist, dass der Anteil der BS an diesen Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens zu einem Erg. der BS führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 17 Abs. 5 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 3 Satz 3 BsGaV).

Einstweilen frei.

240–241

6. Positive Salden auf Verrechnungskonten (§ 17 Abs. 6)

242

Positive Salden auf Verrechnungskonten: Die Ausübung der Finanzierungsfunktion muss im Verhältnis der Finanzierungsbetriebsstätte zu den anderen BS zu positiven Salden auf Verrechnungskonten, dh. Hilfskonten führen. Diese Konten müssen allein für Zwecke der internen Abrechnung bestehen und sich fortwährend ausgleichen. Die Regelung des § 17 Abs. 6 BsGaV erfasst keine negativen Salden auf Verrechnungskonten der Finanzierungsbetriebsstätte aus der Ausübung der Finanzierungsfunktion.

Keine Vermögenswerte iSd. §§ 7 und 8 BsGaV: Die positiven Salden gelten nach § 17 Abs. 6 Satz 1 BsGaV weder als Finanzanlagen oder ähnliche Vermögenswerte iSv. § 7 BsGaV noch als sonstige Vermögenswerte iSv. § 8 BsGaV. Die positiven Salden sind mithin zuordnungsfähige Vermögenswerte. Werden bspw. auf einem Verrechnungskonto einer Finanzierungsbetriebsstätte Guthaben und Ausleihungen anderer BS gebucht, woraus ein positiver Saldo bei der Finanzierungsbetriebsstätte dadurch entsteht, dass die Ausleihungen die Guthaben übersteigen, stellt der positive Saldo keinen Vermögenswert iSd. §§ 7 und 8 BsGaV dar. Dennoch sollten die Beträge auf Verrechnungskonten als Ausgleichsposten zum Dotationskapital in der Hilfs- und Nebenrechnung ausgewiesen werden, damit es zu einem Ausgleich der Passiv- mit der Aktivseite der Hilfs- und Nebenrechnung kommt. Das Entstehen von Passivposten in Zusammenhang mit negativen Salden auf Verrechnungskonten und deren Zuordnung zu BS sind hingegen nicht ausdrücklich ausgeschlossen.

Keine Verzinsung der positiven Salden: Die auf Verrechnungskonten ausgewiesenen positiven Salden sind nach § 17 Abs. 6 Satz 2 BsGaV nicht zu verzinsen, dh., sie führen für Zwecke der BsGaV weder zu Finanzierungserträgen bei der Finanzierungsbetriebsstätte noch zu Finanzierungsaufwendungen bei den anderen BS.

Einstweilen frei.

243

7. Abweichende Zuordnung von Vermögenswerten und Passivposten (§ 17 Abs. 7)

244

Erfordernis der Zuordnung von Vermögenswerten und Passivposten zur Finanzierungsbetriebsstätte: In der Finanzierungsbetriebsstätte iSv. § 17 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 227) müssen gem. § 17 Abs. 7 Nr. 1 BsGaV Personalfunktionen ausgeübt werden, die sich auf entstehende Vermögenswerte und Passivposten sowie auf die damit zusammenhängenden Chancen und Risiken bezie-

hen. Das Entstehen von Vermögenswerten und Passivposten aufgrund der Finanzierungsfunktion erfordert die unternehmensexterne Anlage bzw. Beschaffung von finanziellen Mitteln. Fraglich ist, ob sowohl Vermögenswerte als auch Passivposten entstehen müssen („und“), oder ob es ausreicht, wenn lediglich Vermögenswerte oder lediglich Passivposten entstehen. Diese Frage ist jedoch häufig von geringer praktischer Bedeutung, da mit der Ausübung der Finanzierungsfunktion regelmäßig die Entstehung sowohl von Vermögenswerten als auch von Passivposten einhergeht. Die in der (bzw. für die) Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen müssen zudem eine Zuordnung der Vermögenswerte und der Passivposten zur Finanzierungsbetriebsstätte erfordern. Nach der Verordnungsbegründung soll eine solche Zuordnung erforderlich sein, wenn sie im Einzelfall aus funktionalen Gründen und insbes. wegen des wirtschaftlichen Gehalts der von der Finanzierungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen sachgerecht ist. Ein Indiz hierfür soll zwar dann vorliegen, wenn voneinander unabhängige Dritte in vergleichbarer Situation die betreffenden Vermögenswerte übertragen hätten (s. BRDrucks. 401/14, 94; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 190). In welchen Fälle diese funktionalen Gründe bzw. wirtschaftliche Substanz der Personalfunktionen bzw. ein solches Fremdverhalten konkret bestehen, bleibt jedoch unklar. Anhaltspunkte ergeben sich aus dem Ausnahmecharakter der Regelung des § 17 Abs. 7 iVm. § 17 Abs. 2 BsGaV, denn im Regelfall soll die Ausübung einer Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (s. Anm. 227) nicht zu einer Zuordnung von Vermögenswerten und Passivposten zur Finanzierungsbetriebsstätte führen (§ 17 Abs. 2 bis 6 BsGaV). Dieser Regelfall liegt nicht vor, wenn es sich bei der Liquiditätssteuerung um keine Routine-tätigkeiten der Finanzierungsbetriebsstätte handelt, mit der nur unwesentliche Risiken verbunden sind, insbes. weil finanzielle Mittel bei der Finanzierungsbetriebsstätte lediglich durchgeleitet werden (ähnlich einer sog. *Back-to-back*-Finanzierung, s. Anm. 229). Führt die Ausübung einer Finanzierungsfunktion hingegen bspw. zu einer bankentypischen Fristen- und Währungstransformation und zu einer eigenverantwortlichen Steuerung finanzieller Risiken, indem Kapitalanlage- und Kapitalbeschaffungs/-zuweisungsentscheidungen in der Finanzierungsbetriebsstätte getroffen werden, erfordert die Ausübung dieser Personalfunktion uE die Zuordnung der Vermögenswerte und Passivposten zur Finanzierungsbetriebsstätte.

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz durch andere Verrechnungsmethoden: Eine nicht in § 17 Abs. 2 BsGaV genannte Verrechnungsmethode, dh. keine kostenorientierte Verrechnungsmethode (s. Anm. 229), umfasst bspw. die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 166; s. hierzu ausführl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.114 ff.; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.3 Buchst. c). Darüber hinaus kommt im Fall der externen Kapitalanlage oder -beschaffung durch die Finanzierungsbetriebsstätte die Verrechnung eines angemessenen Zinsaufschlags für die Ausübung der Finanzierungsfunktion in Betracht, denn die Kosten der Refinanzierung der Finanzierungsbetriebsstätte haben oftmals einen maßgeblichen Einfluss auf die Höhe angemessener Darlehenszinsen (s. BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 4.2.2 Nr. 5 und 4.3.3 Buchst. b; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 159 f.; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multi-

nationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 7.15; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2006, 515). Die Preisvergleichsmethode als die direkteste Methode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sollte uE sowohl bei einer fiktiven Dienstleistungserbringung iSv. § 17 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 229 mwN) als auch bei einer fiktiven Darlehensbeziehung iSv. § 17 Abs. 7 Nr. 2 BsGaV in Betracht kommen. Eine nicht-kostenorientierte Verrechnungspreismethode muss zu einem Erg. der Finanzierungsfunktion führen, das im Einzelfall dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Es ist sachgerecht, dass dabei nur auf das Erg. für die Finanzierungsfunktion (dh. geschäftsvorfallbezogen) und nicht auf das Gesamtergebnis der (Finanzierungs-)BS abzustellen ist. Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede fremdvergleichskonforme, nicht in § 17 Abs. 2 BsGaV genannte Verrechnungspreismethode in Betracht. Im Übrigen scheidet die Anwendung der globalen Gewinnvergleichsmethode aus, da sie nicht zu einem fremdvergleichskonformen Erg. führt (s. auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.3 Buchst. d).

Keine Anwendung von § 17 Abs. 1 bis 6 BsGaV: Im Fall einer nach Maßgabe der ausgeübten Personalfunktionen erforderlichen Zuordnung von Vermögenswerten und Passivposten zur Finanzierungsbetriebsstätte und eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Erg. für die Finanzierungsfunktion sind die § 17 Abs. 1 bis 6 BsGaV nicht anzuwenden (§ 17 Abs. 7 BsGaV). Damit sind insbes. weder die Ausübung einer Finanzierungsfunktion zwingend als Dienstleistung anzusehen noch deren Verrechnungspreis nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen (§ 17 Abs. 2 und 3 BsGaV; s. Anm. 229 und 233), noch Vermögenswerte und Erträge in Zusammenhang mit einer externen Anlage von Liquiditätsüberhängen zwingend anderen BS zuzuordnen (§ 17 Abs. 4 BsGaV; s. Anm. 236), noch Passivposten, die aufgrund der Finanzierungsfunktion entstehen, und entsprechende Finanzierungsaufwendungen zwingend anderen BS zuzuordnen (§ 17 Abs. 5 BsGaV; s. Anm. 239). Außerdem können positive Salden auf Verrechnungskonten als Vermögenswerte iSd. §§ 7 oder 8 BsGaV angesehen werden (§ 17 Abs. 6 BsGaV; s. Anm. 242). Die Liquiditätssteuerung durch eine BS für eine oder mehrere andere BS desselben Unternehmens stellt sich nach § 16 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV im Regelfall als eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung zwischen den jeweiligen (Finanzierungs-)BS in Gestalt der Zurverfügungstellung eigener finanzieller Mittel dar. Die betreffenden Vermögenswerte und Passivposten sowie die entsprechenden Erträge und (Finanzierungs-)aufwendungen können somit der die Liquiditätssteuerung vornehmenden (Finanzierungs-)BS zugeordnet werden. Außerdem sind für diese fiktiven Darlehensbeziehungen fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen und insbes. fiktive Zinsen zu verrechnen (§ 16 Abs. 2 BsGaV). Dies entspricht im Grundsatz auch der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 160). Bei der Bestimmung eines angemessenen Zinssatzes ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz der Zins zu berücksichtigen, zu dem voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen Darlehen gewährt hätten (s. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 4.2.1). Dabei sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, bspw. die Höhe des fiktiven Darlehens (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 160; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 4.2.2). Zu beachten ist, dass es auch in einem solchen Fall innerhalb eines Unternehmens aus zivil-

rechtl. Gründen grds. zu keinem Schuldnerausfall kommen kann. Mithin ist der Einfluss des Kreditrisikos, dh. das Risiko des Schuldnerausfalls, auf den Zinssatz zu begrenzen bzw. zu unterbinden und daher regelmäßig ein Zinssatz aus vergleichbaren Darlehensbeziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger gleicher Kreditwürdigkeit abzuleiten (s. auch BRDrucks. 401/14, 43 und 94; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 33, 99 ff. und 167). Im Übrigen ist es nicht nachvollziehbar, warum auch die in § 17 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 227) geregelten Definitionen der Finanzierungsfunktion und der Finanzierungsbetriebsstätte nach dem Regelungswortlaut des § 17 Abs. 7 BsGaV nicht anzuwenden sein sollen, sind beide Begriffe doch Tatbestandsvoraussetzungen der Regelung des § 17 Abs. 7 BsGaV.

245–247 Einstweilen frei.

C. Besonderheiten für Bankbetriebsstätten (§§ 18 bis 22)

248 I. Definition der Bankbetriebsstätte und geltende Regelungen der BsGaV (§ 18)

Betriebsstätte ist Teil eines Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts:

Eine BS muss nach § 18 Satz 1 Nr. 1 BsGaV Teil eines Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts sein. Dabei ist der Begriff der Bankbetriebsstätte unter Bezugnahme auf das KWG definiert (s. auch BRDrucks. 401/14, 95; zum Begriff der BS s. Anm. 11 und § 49 EStG Anm. 190 ff.). Kreditinstitute iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 KWG sind Unternehmen, die Bankgeschäfte iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–12 KWG gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert; Finanzdienstleistungsinstitute iSd. § 1 Abs. 1a Satz 1 KWG sind Unternehmen, die Finanzdienstleistungen iSd. § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 1–12 KWG für andere gewerbsmäßig oder in einem Umfang erbringen, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, ohne Kreditinstitut zu sein (zum Begriff des Unternehmens s. Anm. 11). Eine BS, die lediglich Teil eines Finanzunternehmens iSd. § 1 Abs. 3 KWG ist, also keine Bankgeschäfte betreibt und keine Finanzdienstleistungen erbringt, sondern bspw. Beteiligungen oder Geldforderungen erwirbt oder andere Unternehmen über ihre Kapitalstruktur berät, ist keine Bankbetriebsstätte iSd. § 18 BsGaV. Darüber hinaus sind systementsprechend auch solche BS als Bankbetriebsstätten zu behandeln, die Teil eines mit Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten iSd. § 1 Abs. 1 bzw. 1a KWG vergleichbaren Unternehmens im Sinne des ausländ. Bankenaufsichtsrechts sind.

Betriebsstätte betreibt Bankgeschäfte: Die BS muss Bankgeschäfte betreiben (§ 18 Satz 1 Nr. 2 BsGaV). Der Begriff des Bankgeschäfts ist stl. nicht definiert, sondern muss aus dem KWG abgeleitet werden. Bankgeschäfte umfassen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 KWG die folgenden Geschäftstätigkeiten: das Einlagengeschäft, dh. insbes. die Annahme fremder Gelder als Einlagen (Nr. 1), das Pfandbriefgeschäft (Nr. 1a), das Kreditgeschäft, dh. die Gewährung von Gelddarlehen und Akzeptkrediten (Nr. 2), das Diskontgeschäft, dh. der Ankauf von Wechseln und Schecks (Nr. 3), das Finanzkommissionsgeschäft, dh. die Anschaffung und die Veräußerung von Finanzinstrumenten im eigenen Namen für

fremde Rechnung (Nr. 4), das Depotgeschäft, dh. die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren für andere (Nr. 5), die Eingehung der Verpflichtung, zuvor veräußerte Darlehensforderungen vor Fälligkeit zurückzuerwerben (Nr. 7), das Garantiegeschäft, dh. die Übernahme von Bürgschaften, Garantien und sonstigen Gewährleistungen für andere (Nr. 8), das Scheck- und Wechsel-einzugsgeschäft und das Reisescheckgeschäft (Nr. 9), das Emissionsgeschäft, dh. die Übernahme von Finanzinstrumenten für eigenes Risiko zur Platzierung oder die Übernahme gleichwertiger Garantien (Nr. 10) sowie die Tätigkeit als zentrale Gegenpartei iSv. § 1 Abs. 31 KWG (Nr. 12). Ein Betreiben von solchen Bankgeschäften wird auch für BS vorausgesetzt, die Teil eines Finanzdienstleistungsinstituts iSd. § 1 Abs. 1a Satz 1 KWG oder ausländ. Bankenaufsichtsrechts sind. Solche BS, die Finanzdienstleistungen erbringen (zB die Anlagevermittlung, -beratung und -verwaltung, das *Factoring* sowie das Finanzierungsleasing iSd. § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG), ohne dass sie Bankgeschäfte betreiben, können jedoch keine Bankbetriebsstätte iSd. § 18 BsGaV sein (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 192).

Geltung der §§ 1 bis 17 BsGaV: Für Bankbetriebsstätten gelten nach § 18 Satz 1 BsGaV die allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 17 BsGaV. Diese Regelungen gelten umfassend, soweit Geschäfte von einer Bankbetriebsstätte betrieben werden, die keine Bankgeschäfte sind und mit solchen auch nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wie zB bei gewissen Finanzdienstleistungen und der Anlage von Vermögen in Wertpapieren, Beteiligungen und anderen Vermögenswerten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 193 und 195), oder soweit in §§ 18 bis 22 BsGaV keine hiervon abweichenden Regelungen getroffen werden. Die in §§ 18 bis 22 BsGaV getroffenen Regelungen beinhalten vor allem keine besonderen Regelungen zur Zuordnung(-sänderung) von nicht-finanziellen Vermögenswerten (§§ 5 bis 8 BsGaV; s. Anm. 66 ff.), Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV; s. Anm. 150 ff.), Sicherungsgeschäften (§ 11 BsGaV; s. Anm. 164 ff.) und übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen (§§ 14 und 15 BsGaV; s. Anm. 194 ff.) sowie zur Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (§ 17 BsGaV; s. Anm. 227 ff.).

Abweichende Regelung der §§ 18 bis 22 BsGaV: Die in §§ 18 bis 22 BsGaV getroffenen Regelungen gelten für Bankbetriebsstätten (§ 18 Satz 1 BsGaV). Dies gilt insbes. für die Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten nach § 19 BsGaV (s. Anm. 251 ff.) sowie für die Ermittlung des Dotationskapitals einer Bankbetriebsstätte nach §§ 20 und 21 BsGaV (s. Anm. 274 ff.). Dies hat zur Konsequenz, dass die Regelungen der §§ 12 und 13 BsGaV (s. Anm. 169 ff.) nur insoweit für Bankbetriebsstätten gelten, als in §§ 20 und 21 BsGaV keine abweichenden Regelungen getroffen werden oder bspw. in § 21 Abs. 1 und 5 BsGaV auf sie verwiesen wird. Dies sollte auch für gemischte Tätigkeiten gelten (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 194), sofern zumindest das Betreiben von Bankgeschäften gegenüber anderen Geschäften überwiegt. Das Vorhandensein der abweichenden Regelungen in §§ 18 bis 22 BsGaV ist im Grundsatz gerechtfertigt, denn das Entstehen von finanziellen Vermögenswerten und Risiken ist von zentraler Bedeutung für Kreditinstitute, die im Gegensatz zu Industrieunternehmen bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen ua. an die Mindestkapitalausstattung ausgesetzt sind (s. auch BRDrucks. 401/14, 95 ff.; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 24 ff. und 32 ff.).

Einstweilen frei.

249–250

II. Besondere Zuordnungsregelungen bei Bankbetriebsstätten (§ 19)

251 1. Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten durch Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion (§ 19 Abs. 1)

Finanzieller Vermögenswert: Die Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 BsGaV setzt einen Vermögenswert eines Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts voraus, der Gegenstand von Bankgeschäften iSd. § 1 Abs. 1 KWG oder von Finanzdienstleistungen iSd. § 1 Abs. 1a KWG ist (sog. finanzielle Vermögenswerte). Solche Bankgeschäfte umfassen bspw. das Kreditgeschäft, dh. die Gewährung von Gelddarlehen und Akzeptkrediten (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KWG; s. Anm. 248). Vermögenswerte sind dann Gegenstand von Kreditgeschäften, wenn sie durch den Abschluss eines Kreditvertrags entstehen (zB Kreditforderungen). Finanzdienstleistungen iSd. § 1 Abs. 1a KWG betreffen insbes. Handelsgeschäfte, die den Eigenhandel (§ 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 4 KWG) und das Eigengeschäft (§ 1 Abs. 1a Satz 3 KWG) umfassen, dh. (zB Geldmarkt-, Wertpapier-, Devisen-)Geschäfte, die vom Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut im eigenen Namen und für eigene Rechnung abgeschlossen werden und zum Erwerb oder zur Veräußerung von Vermögenswerten führen. Werden solche Geschäfte im fremden Namen bzw. für Kunden abgeschlossen, liegt hingegen kein Handelsgeschäft idS vor; sie sind dann nach den allgemeinen Regelungen des § 9 BsGaV (s. Anm. 139 ff.) und nach den Regelungen für global gehandelte Finanzinstrumente (§ 22 Abs. 1 und 2 BsGaV; s. Anm. 325 f.) zuzuordnen.

Unternehmerische Risikoübernahmefunktion: Die unternehmerische Risikoübernahmefunktion bei Kreditinstituten wird in § 19 Abs. 1 Satz 2 BsGaV als diejenige Personalfunktion definiert, deren Ausübung dazu führt, dass die mit einem finanziellen Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken des Unternehmens entstehen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 16, Teil II Rn. 8 und 18 ff.; zum bankbetriebswirtschaftlichen Risikobegriff s. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 96 f.), dh., es kommt nur diejenige Personalfunktion in Betracht, die hinsichtlich des betreffenden Vermögenswerts in zeitlicher Hinsicht bis zu dessen Entstehung ausgeübt wird (s. auch § 18 Abs. 2 Satz 3 BsGaV; s. Anm. 261). Personalfunktionen, die erst nach dem Entstehen des finanziellen Vermögenswerts ausgeübt werden, können dagegen nicht als unternehmerische Risikoübernahmefunktion qualifiziert werden (mit Ausnahme von § 19 Abs. 4 BsGaV; s. Anm. 261). Für die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion bedarf es aktiver Entsch. über die Risikoübernahme hinsichtlich konkreter finanzieller Vermögenswerte. Daher ist die Festsetzung von Entscheidungsparametern durch die Unternehmensleitung, zB die Festlegung und Überprüfung von Limits, und die vollautomatisierte Risikoeinstufung und Kreditzusage keine unternehmerische Risikoübernahmefunktion (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 10, Teil III Rn. 76; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 208 f.); die Nutzung bspw. eines automatisierten Prüfungssystems bzw. eines entsprechenden Vermögenswerts, das einer Bankbetriebsstätte zuzuordnen ist, ist jedoch eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV, die von derjenigen anderen Bankbetriebsstätte fremdvergleichskonform zu vergüten ist, der die unter Nutzung des automatisierten Prüfungssystems entstehenden Vermögenswerte zu-

zuordnen sind. Bei Wertschöpfungsketten von Kreditinstituten und damit bei der Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten ist hinsichtlich der Schaffung eines neuen finanziellen Vermögenswerts bzw. der Übernahme von entsprechenden Risiken zwischen dem Kredit- und dem Handelsgeschäft (dh. Eigenhandel iSv. § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 4 KWG und Eigengeschäft iSv. § 1 Abs. 1a Satz 3 KWG, also Geschäfte, mit denen ein Kreditinstitut im eigenen Namen und für eigene Rechnung finanzielle Vermögenswerte erwirbt oder veräußert) zu unterscheiden.

► *Für die Schaffung eines neuen finanziellen Vermögenswerts im Kreditgeschäft* sind regelmäßig die folgenden Personalfunktionen von Bedeutung (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 203; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 6; s. ähnlich BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 140 ff.): Vertrieb/Marketing (dh. Akquisition von Neukunden, Betreuung von Kunden sowie Diskussion des Finanzierungsbedarfs des Kunden und der Finanzierungsprodukte des Kreditinstituts), Vertrieb/Abschluss (dh. Aushandeln der Vertragsbedingungen mit Kunden des Kreditinstituts, Bewertung der Kreditausfall-, Währungs-, Markt- und anderer Risiken sowie Entsch. über die Kreditvergabe und über deren Bedingungen, zB Preisbestimmung), *Treasury* (dh. Beschaffung von Refinanzierungsmitteln und Liquiditätssteuerung) sowie Vertrieb/Unterstützung (dh. Überprüfung von Vertragsentwürfen und der vom Kunden angebotenen Sicherheiten, formeller Abschluss des Vertrags, Auszahlung sowie die Verbuchung des Kredits). Werden Risiken aus dem Kreditgeschäft erstmalig übernommen, ist die Personalfunktion „Vertrieb/Abschluss“ regelmäßig die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSv. § 19 Abs. 1 Satz 2 BsGaV, da in Ausübung dieser Funktion die aktive Entsch. fällt, das Risiko für das Kreditinstitut zu übernehmen und anschließend zu tragen (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 205; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 9). Demgegenüber dienen die folgenden Personalfunktionen im Kreditgeschäft der Verwaltung eines bereits existierenden finanziellen Vermögenswerts (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 204; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 7; s. ähnlich BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 140 ff.): Kreditunterstützung (dh. Kreditverwaltung sowie Überwachung von Zins- und Tilgungszahlungen), Risikoüberwachung (dh. Bonitätsüberwachung sowie Kontrolle der Risiko- und Zinspositionen), Risikomanagement (dh. Entsch. über die Absicherung bestehender Risiken sowie über den Verkauf und die Verbriefung von Krediten bzw. von Kreditausfallrisiken), *Treasury* (dh. Liquiditätssteuerung für das Kreditinstitut) und Vertrieb/Abschluss (dh. Entsch. über die Verlängerung von Krediten sowie Durchführung von deren Verbriefung). Diese Personalfunktionen können im Zeitpunkt der Schaffung keine unternehmerischen Risikoübernahmefunktionen sein. Allerdings können sie unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 261) ab einem bestimmten Zeitpunkt maßgebend für die Zuordnung(-sänderung) eines bereits existierenden finanziellen Vermögenswerts sein.

► *Für die Übernahme von Risiken aus Handelsgeschäften mit finanziellen Vermögenswerten* sind regelmäßig die folgenden Personalfunktionen von Bedeutung (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 206; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Rn. 39 bis 85): Vertrieb/Marketing (dh. Akquisition von Neukunden, Betreuung von bestehenden Kundenbeziehungen, Diskussion des Bedarfs an Finanzmarktprodukten und des entspre-

chenden Angebots des Kreditinstituts sowie Preisbestimmung in Abstimmung mit dem verantwortlichen Händler), Abschluss und operatives Risikomanagement (dh. Bewertung von Markt-, Währungs- und anderen Risiken sowie Entsch. über den Abschluss von Handelsgeschäften und über deren Bedingungen), *Treasury* (dh. Beschaffung von Refinanzierungsmitteln und Liquiditätssteuerung für das Kreditinstitut) sowie Unterstützung bzw. sog. *back office* und sog. *middle office* (dh. Überprüfung, Verbuchung und Abwicklung von Handelsgeschäften). Der Abschluss und das operative Risikomanagement werden häufig die unternehmerische Risikoübernahmefunktion darstellen, da durch die Käufe und Verkäufe von Wertpapieren etc. die aktive Entsch. fällt, das Risiko zu tragen (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 207; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Rn. 49 ff., 134 und 201).

Zuordnung des finanziellen Vermögenswerts: Ein finanzieller Vermögenswert ist einer Bankbetriebsstätte iSv. § 18 BsGaV (s. Anm. 248) nach § 19 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zuzuordnen, wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Hinblick auf einen finanziellen Vermögenswert in dieser BS ausgeübt wird, durch die die mit diesem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken für das Kreditinstitut entstehen. Für die Zuordnung eines finanziellen Vermögenswerts kommt es daher darauf an, in welcher Bankbetriebsstätte die unternehmerische Risikofunktion hinsichtlich dieses Vermögenswerts bis zu dessen Entstehen ausgeübt wird. Für einen finanziellen Vermögenswert ist die Zuordnung zu einer Bankbetriebsstätte beizubehalten, auch wenn die ursprünglich für die Zuordnung maßgebende unternehmerische Risikoübernahmefunktion nicht mehr in dieser BS ausgeübt wird (mit Ausnahme einer Zuordnung nach § 19 Abs. 4 BsGaV; s. Anm. 261). Die Zuordnung eines finanziellen Vermögenswerts soll nach der Verordnungsbegründung die Zuordnung sämtlicher mit diesem Vermögenswert zusammenhängender Chancen und Risiken erfordern (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 199), dh. sowohl der Chancen und Risiken des Vermögenswerts selbst als auch der Chancen und Risiken der unternehmerischen Verwendung des Vermögenswerts (im Gegensatz zu den Chancen und Risiken anderer Vermögenswerte; s. § 10 Abs. 1 und 2 BsGaV; Anm. 150 ff.), sodass finanzielle Vermögenswerte einheitlich einer einzigen Bankbetriebsstätte zuzuordnen sind (s. hierzu krit. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 145 ff.). Dies deswegen, weil eine Trennung des zugrunde liegenden Bankgeschäfts von den dazugehörigen Vermögenswerten sowie von den Chancen und Risiken vermieden werden soll (vgl. BRDrucks. 401/14, 49, 95, 97). Dadurch wird jedoch die rechtl. mögliche und in der Praxis anzutreffende Trennung von Vermögenswerten und den mit diesen zusammenhängenden Risiken durch die Ausübung des betreffenden Risikomanagements ignoriert, obwohl auch die OECD eine solche Trennung anerkannt hat (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 173 ff.; ANDRESEN, RdF 2015, 303 [304 ff.]; KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.128; BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 84 f.; WILMANNNS/VAN DER HAM, RdF 2013, 152 [155]; GREIER/PERSCH, BB 2012, 1318 [1324]).

252–254 Einstweilen frei.

2. Konkurrierende Ausübung von unternehmerischen Risikoübernahmefunktionen (§ 19 Abs. 2) 255

Funktionsaufteilung: Es muss in (bzw. für) mindestens zwei Bankbetriebsstätten iSv. § 18 BsGaV (s. Anm. 248) im Hinblick auf das Entstehen eines finanziellen Vermögenswerts gleichzeitig jeweils eine Personalfunktion (bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sie sich zusammensetzt) ausgeübt werden, die die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 erfüllt (sog. Funktionsaufteilung; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 159). Mit anderen Worten müssen gleichzeitig Teile der Personalfunktion „Vertrieb/Abschluss“ bei Kreditgeschäften und Teile der Personalfunktionen „Abschluss“ und „operatives Risikomanagement“ bei Handelsgeschäften in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt werden (§ 19 Abs. 1 Satz 2 BsGaV; s. Anm. 251).

Zuordnung des Vermögenswerts sowie der Chancen und Risiken mit der bedeutungsvollsten unternehmerischen Risikoübernahmefunktion: Der betreffende Vermögenswert sowie die mit diesem Vermögenswert zusammenhängenden Chancen und Risiken sind nach § 19 Abs. 2 Sätze 1 und 4 BsGaV der Bankbetriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion für diesen Vermögenswert die größte Bedeutung zukommt (zur Vermeidung der Trennung von Vermögenswerten und Risiken s. Anm. 251). Diese Personalfunktion gilt nach § 19 Abs. 2 Satz 2 BsGaV als die unternehmerische Risikoübernahmefunktion und ist somit für die Zuordnung des finanziellen Vermögenswerts maßgeblich iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 8 und 18 ff.). Dabei bestimmt sich die Zuordnung nach den Personalfunktionen, die hinsichtlich des betreffenden Vermögenswerts in zeitlicher Hinsicht bis zu dessen Entstehung ausgeübt werden (§ 19 Abs. 2 Satz 3 BsGaV), wohingegen Personalfunktionen, die nach dem Entstehen des betreffenden Vermögenswerts ausgeübt werden, keinen Einfluss auf die Zuordnung haben (mit Ausnahme von § 19 Abs. 4 BsGaV; s. Anm. 261). Für die Frage, welcher Personalfunktion in Bezug auf den jeweiligen Vermögenswert die größte wirtschaftliche, dh. überwiegende, Bedeutung zukommt, können insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge), aber auch quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) ausschlaggebend sein. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen. Jedenfalls ist der betreffende Vermögenswert einheitlich einer einzigen Bankbetriebsstätte zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen Bankbetriebsstätten (s. hierzu krit. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 145 ff.).

► Bei Kreditgeschäften können verschiedene Aktivitäten der Personalfunktion „Vertrieb/Abschluss“, die regelmäßig die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSv. § 19 Abs. 1 Satz 2 BsGaV ist (s. Anm. 251), in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt werden (zur diesbezüglichen Organisation bei Kreditinstituten und Herausforderungen bei der Identifikation und Isolierung unternehmerischer Risikoübernahmefunktionen s. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 56 ff. und 113 ff.). So sehen bankenaufsichtsrechtl. Regelungen regelmäßig eine organisatorische Trennung zwischen dem Bereich, der Kreditgeschäfte initiiert und über die Kreditvergabe (mit-)entscheidet (sog. Markt), und dem Bereich des Risikocontrollings, der über die Kreditvergabe (mit-)entscheidet (sog. Marktfolge), vor (zB § 25c Abs. 4a Nr. 3 Buchst. b KWG), die in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt werden können. Deren Bedeutung ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sach-

verhalt zu beurteilen. In der Praxis dürfte oftmals die Personalfunktion, durch die die Vertragsbedingungen mit den Kunden des Kreditinstituts ausgehandelt werden (und nicht durch die die Bewertung der Kreditausfall-, Währungs-, Markt- und anderer Risiken erfolgt), die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSv. § 19 Abs. 2 Satz 2 BsGaV sein, wohingegen die formale Zustimmung durch eine andere Bankbetriebsstätte nicht maßgebend ist (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 215).

► *Werden bei Handelsgeschäften verschiedene Aktivitäten der Personalfunktionen „Abschluss“ und „operatives Risikomanagement“, die regelmäßig die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSv. § 19 Abs. 1 Satz 2 BsGaV sind (s. Anm. 251), in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt, bspw. durch die organisatorische und örtliche Trennung der Bereiche „Markt“ und „Marktfolge“, ist oftmals die Personalfunktion, durch die die Entsch. über den Abschluss eines Handelsgeschäfts und deren Bedingungen getroffen werden (und nicht durch die die Bewertung von Markt-, Währungs- und anderen Risiken erfolgt), die Personalfunktion mit der größten Bedeutung und damit die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSv. § 19 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 216).*

256–257 Einstweilen frei.

258 3. Zuordnung zu einer Bankbetriebsstätte aufgrund der Kundenbeziehung (§ 19 Abs. 3)

Keine eindeutige Zuordnung eines Vermögenswerts: Die Regelung des § 19 Abs. 3 Satz 1 BsGaV setzt voraus, dass ein finanzieller Vermögenswert nach § 19 Abs. 2 BsGaV nicht eindeutig zugeordnet werden kann. Dies liegt im Fall einer Funktionsaufteilung iSv. § 19 Abs. 2 BsGaV vor, dh., bedeutende Personalfunktionen bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sie sich zusammensetzt, werden in verschiedenen Bankbetriebsstätten bzw. für verschiedene Bankbetriebsstätten ausgeübt, ohne dass der Personalfunktion einer bestimmten Bankbetriebsstätte die größte wirtschaftliche Bedeutung zukommt (s. Anm. 255). Hierfür müssen die betreffenden Bankbetriebsstätten gleichwertig an der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion beteiligt sein, sodass insbes. keine Entsch. nach qualitativen Kriterien möglich ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn bei Kreditgeschäften die Vertragsbedingungen mit einem Kunden des Kreditinstituts in verschiedenen Bankbetriebsstätten gemeinsam ausgehandelt bzw. bei Handelsgeschäften die Entsch. über den Abschluss eines Handelsgeschäfts und dessen Bedingungen in verschiedenen Bankbetriebsstätten gemeinsam getroffen werden.

Zuordnung entsprechend der zugehörigen Kundenbeziehung: Der finanzielle Vermögenswert ist nach § 19 Abs. 3 Satz 1 BsGaV einheitlich derjenigen Bankbetriebsstätte zuzuordnen, der die Kundenbeziehung des Kreditinstituts, zu der der Vermögenswert gehört, zuzuordnen ist. Der Begriff „Kundenbeziehung“ ist stl. nicht definiert. Mit dem Begriff „Kunden“ wird der Abnehmer von Lieferungen und Leistungen des Kreditinstituts bezeichnet. Dies ist bei Kreditgeschäften insbes. der Kreditnehmer und bei Handelsgeschäften insbes. der Erwerber bzw. Veräußerer von den (zB Geldmarkt-, Wertpapier-, Devisen-)Geschäften zugrunde liegenden Vermögenswerten. Unklar bleibt jedoch, was mit der Beziehung zu Kunden gemeint ist (anders als bspw. Informationen zu einem Kunden, zu dessen Kreditwürdigkeit usw.). Sie könnte bspw. im Fortbestehen

des mit einem Kunden abgeschlossenen Kreditvertrags gesehen werden, wenn gleich Handelsgeschäfte nicht von Dauer sind, sondern mit dessen Abschluss enden. Die Kundenbeziehung ist zwar in Bezug auf einen bestimmten finanziellen Vermögenswert zu beurteilen, es können jedoch mehrere Vermögenswerte zu derselben Kundenbeziehung gehören. Während die Zugehörigkeit eines finanziellen Vermögenswerts zu einer Kundenbeziehung häufig eindeutig feststellbar und sachlich naheliegend ist, ist fraglich, ob und wie die betreffende Kundenbeziehung einer bestimmten Bankbetriebsstätte zuzuordnen ist, denn Kundenbeziehungen sind als geschäftswertbildende Faktoren Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts. Für die Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten sollte stattdessen maßgebend sein, zu welcher Bankbetriebsstätte die Kundenbeziehung überwiegend besteht. Hierfür sind entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse bspw. diejenigen Personalfunktionen relevant, die die Betreuung und Pflege des jeweiligen Kunden sowie die Akquisition von Neukunden betreffen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 218).

Abweichende Zuordnung bei Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Eine von § 19 Abs. 3 Satz 1 BsGaV abweichende Zuordnung des finanziellen Vermögenswerts ist nach § 19 Abs. 3 Satz 2 BsGaV nur vorzunehmen, wenn dies angesichts der ausgeübten Personalfunktionen sowie der Chancen und Risiken im Einzelfall zu einem Erg. der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz betriebswirtschaftlich auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht (vgl. BRDrucks. 401/14, 97). Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer (Bank-)BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede fremdvergleichskonforme, von § 19 Abs. 3 Satz 1 BsGaV abweichende Zuordnung des finanziellen Vermögenswerts in Betracht. Der Verordnungsgeber geht davon aus, dass sich ein dem Fremdvergleichsgrundsatz (besser) entsprechendes Erg. einer Bankbetriebsstätte aufgrund von bankenaufsichtsrechtl. oder sonstigen wirtschaftlich beachtlichen Gründen ergeben kann (vgl. BRDrucks. 401/14, 97).

Einstweilen frei.

259–260

4. Zuordnung zu einer anderen Bankbetriebsstätte (§ 19 Abs. 4)

261

Sachgerechte Zuordnung eines Vermögenswerts: Die Regelung des § 19 Abs. 4 BsGaV erfordert eine sachgerechte Zuordnung eines Vermögenswerts. Dies sind nach § 6 Abs. 1 BsGaV sämtliche WG und Vorteile (s. Anm. 27), es sollte jedoch insbes. finanzielle Vermögenswerte iSv. § 19 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 251) betreffen. Die Zuordnung eines finanziellen Vermögenswerts zu einer Bankbetriebsstätte ist als sachgerecht anzusehen, wenn sie entsprechend den Vorgaben des § 19 Abs. 1 bis 3 BsGaV zutreffend vorgenommen wurde (s. Anm. 251 ff.).

Zuordnung entsprechend der zugehörigen Kundenbeziehung: Die Zuordnung(-sänderung) muss gem. § 19 Abs. 4 Nr. 1 BsGaV dazu führen, dass der finanzielle Vermögenswert derjenigen Bankbetriebsstätte zugeordnet wird, zu der die betreffende Kundenbeziehung besteht, wofür entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse bspw. diejenigen Personalfunktionen relevant sind, die die Betreuung des jeweiligen Kunden und die Akquisition von Neukunden betreffen (s. Anm. 258). Außerdem setzt § 19 Abs. 4 Nr. 1 BsGaV voraus, dass in der

Bankbetriebsstätte, der der Vermögenswert ursprünglich zugeordnet war, keine Personalfunktionen im Hinblick auf den Vermögenswert mehr ausgeübt werden. Dies betrifft bei Kreditgeschäften die Personalfunktion „Vertrieb/Abschluss“ und bei Handelsgeschäften die Personalfunktionen „Abschluss“ und „operatives Risikomanagement“, die regelmäßig die unternehmerischen Risikoübernahmefunktionen iSv. § 19 Abs. 1 Satz 2 BsGaV waren (s. Anm. 251) und nicht mehr in der Bankbetriebsstätte, der der betreffende Vermögenswert ursprünglich zugeordnet war, ausgeübt werden dürfen. Die fortwährende Ausübung von wertschöpfungsschwachen anderen Personalfunktionen, zB Buchhaltung, sollte hingegen unschädlich sein (vgl. WEITBRECHT, FS Haarmann, 2015, 993 [1005]).

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Die Zuordnung(-sänderung) muss gem. § 19 Abs. 4 Nr. 2 BsGaV im Einzelfall zu einem Erg. der Bankbetriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Diese Voraussetzung gilt alternativ zu den Voraussetzungen des § 19 Abs. 4 Nr. 1 BsGaV. Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer (Bank-)BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede fremdvergleichskonforme Zuordnung des Vermögenswerts in Betracht. Der Verordnungsgeber geht davon aus, dass sich ein dem Fremdvergleichsgrundsatz (besser) entsprechendes Erg. einer Bankbetriebsstätte ergeben kann, wenn das Risikomanagement ab einem bestimmten Zeitpunkt ausschließlich von einer anderen Bankbetriebsstätte als derjenigen, der der Vermögenswert ursprünglich zuzuordnen war, durchgeführt wird (vgl. BRDrucks. 401/14, 98). Das Risikomanagement muss sich auf einen einzelnen, konkreten finanziellen Vermögenswert beziehen, zB auf eine bestimmte Kreditforderung. Dagegen ist das lediglich allgemeine Risikomanagement eines Kreditinstituts, das zwar Teil einer ordnungsgemäßen Geschäftsorganisation eines Kreditinstituts ist (§ 25a KWG), nicht maßgebend für die Zuordnung von Vermögenswerten, sondern es betrifft dessen allgemeine Geschäftspolitik und stellt lediglich eine strategische Personalfunktion dar (§ 2 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BsGaV; s. Anm. 26). Daneben soll sich ein solches Bankbetriebsstättenergebnis in solchen Fällen ergeben können, in denen das Risikomanagement die Bedeutung der Personalfunktion, die zur ursprünglichen Zuordnung geführt hat, eindeutig überwiegt (vgl. BRDrucks. 401/14, 98). Dies dürfte bspw. der Fall sein, wenn die Bedeutung des Risikomanagements im übrigen Unternehmen wegen einer Leistungsstörung aufseiten des Kreditnehmers (zB bei Insolvenz) und Beendigung der Kundenbeziehung eindeutig die Bedeutung der ursprünglich maßgebenden unternehmerischen Risikoübernahmefunktion überwiegt.

Änderung der sachgerechten Zuordnung des Vermögenswerts: Die sachgerechte Zuordnung eines (finanziellen) Vermögenswerts zu einer Bankbetriebsstätte darf unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 4 Nr. 1 oder 2 BsGaV geändert werden. Die Verwendung der Formulierung „darf“ bringt zum Ausdruck, dass es im Ermessen des Unternehmens steht, ob eine Zuordnungsänderung vorgenommen wird. Bejahendenfalls ist der Vermögenswert im Fall von § 19 Abs. 4 Nr. 1 BsGaV der BS zuzuordnen, zu der die betreffende Kundenbeziehung besteht, bzw. im Fall von § 19 Abs. 4 Nr. 2 BsGaV insbes. der BS zuzuordnen, die die Risikosteuerung des Vermögenswerts durchführt. Eine Zuordnungsänderung darf gesondert für jeden Vermögenswert vorgenommen werden. Dabei dürfte im Fall von § 19 Abs. 4 Nr. 1 BsGaV eine Zuordnungsänderung regelmäßig nur zu dem Zeitpunkt vorgenommen werden, ab dem in der Bankbetriebsstätte, der der Vermögenswert ursprünglich zugeordnet war, keine Personalfunktionen im Hinblick auf den Vermögenswert mehr ausgeübt werden,

denn zu diesem Zeitpunkt kann durch die Beendigung der Ausübung der betreffenden Personalfunktionen ein wirtschaftlicher Vorgang iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV iVm. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG festgestellt werden. Zwischen der BS, der der Vermögenswert ursprünglich zuzuordnen war, und der BS, der der Vermögenswert nach der Zuordnungsänderung zuzuordnen ist, liegt eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen nach § 16 BsGaV in Gestalt einer fiktiven Veräußerung vor, wie zB die fiktive Abtretung einer Kreditforderung. Wird dagegen keine Zuordnungsänderung vorgenommen, liegt eine fiktive Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zwischen diesen BS vor. Für die fiktive Veräußerung und die fiktive Dienstleistung sind fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen (§ 19 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 16 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 220).

Einstweilen frei.

262–265

5. Verrechnungspreise für unterstützende Personalfunktionen (§ 19 Abs. 5) 266

Zuordnung eines finanziellen Vermögenswerts: Ein Vermögenswert iSd. § 19 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 251) ist einer Bankbetriebsstätte nach § 19 Abs. 2 bis 4 BsGaV (s. Anm. 255 ff.) zuzuordnen.

Ausübung einer unterstützenden Personalfunktion: Eine andere BS, dh. eine Bankbetriebsstätte oder eine sonstige BS als diejenige BS, der der finanzielle Vermögenswert zuzuordnen ist, muss im Hinblick auf den finanziellen Vermögenswert eine unterstützende Personalfunktion ausüben (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 187). Dies ist der Fall, wenn Personalfunktionen im Kreditgeschäft für die Schaffung eines neuen finanziellen Vermögenswerts oder für die Verwaltung eines bereits existierenden finanziellen Vermögenswerts bzw. im Handelsgeschäft für die Übernahme von Risiken aus Handelsgeschäften mit finanziellen Vermögenswerten von Bedeutung sind, ohne dass diese Personalfunktion maßgebend für die Zuordnung des betreffenden Vermögenswerts sind. So können unterstützende Personalfunktionen gem. § 19 Abs. 5 Satz 2 BsGaV bspw. dazu dienen, die eigentliche unternehmerische Risikoübernahmefunktion auszuüben (Nr. 1), die nachfolgende Verwaltung des betreffenden Vermögenswerts umfassen (Nr. 2) oder andere Hilfsfunktionen sein (Nr. 3; nicht abschließende Aufzählung; s. BRDrucks. 401/14, 98).

Ansatz eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises: Im Verhältnis der Bankbetriebsstätte mit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion, dh. derjenigen, der der finanzielle Vermögenswert zuzuordnen ist, zum übrigen Unternehmen, das im Hinblick auf diesen Vermögenswert eine unterstützende Personalfunktion ausübt, liegt eine fiktive Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV vor. Für die Erbringung dieser Personalfunktion bzw. für die Erbringung von entsprechenden Unterstützungsleistungen ist nach § 19 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein Verrechnungspreis anzusetzen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Ein solcher fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis kann insbes. nach der Preisvergleichsmethode (Vorhandensein von Fremdvergleichswerten vorausgesetzt) oder der Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil II Rn. 189 f.; s. krit. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 163 ff., 264 ff.). Die angesetzten Verrechnungspreise führen gem. § 16

Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE und fiktiven BA bei den betreffenden BS (s. Anm. 220).

267–269 Einstweilen frei.

270 6. Zurverfügungstellung finanzieller Mittel bei Bankbetriebsstätten (§ 19 Abs. 6)

Kurzfristige Zurverfügungstellung finanzieller Mittel: Das Kreditinstitut muss nachweisen, dass die über § 16 Abs. 3 hinausgehende Dauer mit der Geschäftspolitik des Kreditinstituts zusammenhängt. Zusätzlich („und“) muss diese Dauer aufgrund der Personalfunktionen, die in Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung und der Entgegennahme von finanziellen Mitteln ausgeübt werden, sachgerecht sein (§ 19 Abs. 6 Nr. 1 BsGaV; krit. zu dieser Nachweispflicht s. WEITBRECHT, FS Haarmann, 2015, 993 [1003]). Mit anderen Worten muss eine nicht spätestens mit dem Ende des laufenden Wj. oder mit einer Anpassung des Dotationskapitals endende Zurverfügungstellung finanzieller Mittel sachgerecht sein, und zwar unter Berücksichtigung der Geschäftspolitik des Kreditinstituts und der Personalfunktionen, die mit der Zurverfügungstellung und der Entgegennahme der finanziellen Mittel zusammenhängen. Dies könnte bspw. der Fall sein, wenn ein Liquiditätsüberhang aus der Annahme von Einlagen der eigenen Geschäftstätigkeit der Bankbetriebsstätte dienen soll und diese BS die Erfüllung der Rückzahlungsverpflichtungen in funktionaler Hinsicht steuert.

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Darüber hinaus erfordert eine fiktive Darlehensgewährung gem. § 19 Abs. 6 Nr. 2 BsGaV, dass die über § 16 Abs. 3 BsGaV hinausgehende Dauer im Einzelfall zu einem Erg. der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer (Bank-)BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jedes fremdvergleichskonforme Erg. der Bankbetriebsstätte in Betracht.

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung durch Nutzung von finanziellen Mitteln: Die Regelung des § 16 Abs. 3 BsGaV, dh. die Nutzung von finanziellen Mitteln (s. Anm. 224), gilt mit der Maßgabe, dass eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung, die als Zurverfügungstellung finanzieller Mittel gilt, über § 16 Abs. 3 Satz 2 BsGaV hinaus zugrunde zu legen ist (§ 19 Abs. 6 BsGaV), dh. zusätzlich zu den Ausnahmefällen anzunehmender schuldrechtl. Finanzierungsbeziehungen nach § 16 Abs. 3 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 224). Für solche kreditinstitutsinternen Darlehensgewährungen sind fremdübliche, fiktive Zinsen zu verrechnen; die Ermittlung solcher Zinsen hat insbes. die Kreditwürdigkeit des Kreditinstituts, die Währung, den Aufwand für die Refinanzierung und die Laufzeit der Mittelüberlassung zu berücksichtigen (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 230; s. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 4.2.2). Soweit die Laufzeit des kreditinstitutsinternen Darlehens nach Ansicht der FinVerw. mit der Laufzeit der kreditinstitutsexternen Mittelverwendung übereinstimmen muss (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 230), ist dies abzulehnen, weil rechtl. selbständige Kreditinstitute bewusst von Laufzeitkongruenzen abweichen, um Zinsvorteile durch Fristentransformationen zu erzielen (s. auch TENBERGE, IWB 2017, 99 [105]).

271–273 Einstweilen frei.

III. Dotationskapital inländischer Bankbetriebsstätten ausländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht (§ 20)

1. Anwendung der funktions- und risikogewichteten Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten (§ 20 Abs. 1)

274

Inländische Bankbetriebsstätte eines ausländischen Kreditinstituts: Der Begriff der Bankbetriebsstätte ist in § 18 BsGaV definiert (s. Anm. 248; zum Begriff „Betriebsstätte“ s. Anm. 11 und § 49 EStG Anm. 190 ff.). Eine „inländische“ Bankbetriebsstätte besteht, wenn eine Bankbetriebsstätte im Inland unterhalten wird; dazu muss sie im Inland belegen sein (vgl. zB § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; s. auch § 49 EStG Anm. 181). Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen (s. Anm. 18). Das Kreditinstitut einer solchen Bankbetriebsstätte ist nach § 2 Abs. 2 BsGaV „ausländisch“, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet (s. Anm. 19; zum Begriff des Kreditinstituts s. Anm. 248).

Zuordnung eines Dotationskapitals nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten: Einer inländ. Bankbetriebsstätte eines ausländ. Kreditinstituts ist ein Dotationskapital nach der funktions- und risikogewichteten Kapitalaufteilungsmethode zuzuordnen (sog. Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten; § 20 Abs. 1 Satz 1 BsGaV), das zur Absicherung der ihr zuzuordnenden risikogewichteten finanziellen Vermögenswerte sowie Chancen und Risiken erforderlich ist (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 98 ff.). Bei der Ermittlung des Dotationskapitals inländ. Bankbetriebsstätten werden Besonderheiten berücksichtigt, die darin bestehen, dass für die Risikogewichtung der Vermögenswerte von Kreditinstituten, die für die Zuordnung von Dotationskapital zu einer inländ. Bankbetriebsstätte maßgebend sind, bankenaufsichtsrechtl. Vorschriften zu beachten sind (zB in Bezug auf risikogewichtete Positionsbeträge). Auf diese Besonderheiten ist für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes soweit wie möglich zurückzugreifen, denn die Grundsätze, die den betreffenden aufsichtsrechtl. Vorschriften zugrunde liegen, gelten grds. für sämtliche Marktteilnehmer und wären somit Voraussetzung für die Geschäftstätigkeit der inländ. Bankbetriebsstätte, wenn sie ein selbständiges Kreditinstitut wäre (s. auch BRDrucks. 401/14, 99; zu den Schwächen der Kapitalaufteilungsmethode s. Anm. 170).

► *Zur Bestimmung der Höhe des Eigenkapitals* des ausländ. Kreditinstituts sieht § 20 Abs. 1 BsGaV keine gesonderten Regelungen vor. Nach der Kapitalaufteilungsmethode iSv. § 12 BsGaV ist die Höhe des EK im Grundsatz nach deutschem StRcht zu bestimmen (§ 12 Abs. 2 Satz 1 BsGaV; s. Anm. 170 f.) oder sie hat dem in der ausländ. Bilanz ausgewiesenen EK zu entsprechen (§ 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV; s. Anm. 173). Das EK eines ausländ. Kreditinstituts laut ausländ. HBil. setzt sich regelmäßig aus dem gezeichneten Kapital (Nennkapital), den einbehaltenen Gewinnen und den offenen Rücklagen zusammen (sog. aufsichtsrechtl. Kernkapital). Hierzu gehört häufig auch ein nach ausländ. Recht gebildeter Fonds für allgemeine Bankrisiken (vgl. Art. 25 ff. der EU-VO 575/2013 v. 26.6.2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1; ABl. EU 2013 Nr. L 208, 68; ABl. EU 2013 Nr. L 321, sog. *Capital Requirements Regulation* – CRR-Verordnung – bzw. Kapitaladäquanzverordnung). Zu beachten ist, dass eine ausländ. Kreditinstitutsgruppe die Eigenmittelanforderungen für die einzelnen ihr zugehörenden Kreditinstitute nach ausländ. Ban-

kenaufsichtsrecht unter bestimmten Voraussetzungen auf konsolidierter Basis einhalten darf. Einzelne (ausländ.) Kreditinstitute können daher ggf. über ein geringeres EK verfügen, als wenn sie die Eigenmittelanforderungen auf Einzelbasis einzuhalten hätten (s. Anm. 286 mwN). In diesem Fall darf die Höhe des EK des ausländ. Kreditinstituts für die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten nach Ansicht der FinVerw. auf Einzelbasis berechnet werden (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 236).

► *Der Anteil am Eigenkapital* des ausländ. Kreditinstituts, der der inländ. Bankbetriebsstätte zuzuordnen ist, dh. die Kapitalquote der Bankbetriebsstätte, die auf das EK des Kreditinstituts anzuwenden ist, berücksichtigt den Anteil der Bankbetriebsstätte an der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge des Kreditinstituts im Sinne des anzuwendenden ausländ. Bankenaufsichtsrechts im Verhältnis zum übrigen Unternehmen. Der Begriff der risikogewichteten Positionsbeträge ist stl. nicht definiert, sondern muss bankenaufsichtsr. abgeleitet werden. Danach entsprechen die risikogewichteten Positionsbeträge dem Gesamtforderungsbetrag iSd. Art. 92 Abs. 3 der CRR-Verordnung, der ua. die risikogewichteten Positions-/Forderungsbeträge für das Kreditrisiko sowie die Eigenmittelanforderungen für die Handelsbuchhaltung für Großkredite und für diverse Geschäftsrisiken umfasst. So werden bspw. die risikogewichteten Forderungsbeträge für das Kreditrisiko dadurch ermittelt, dass der Risikopositionswert, zB der angepasste Buchwert von Kreditforderungen, anhand von Kreditrisiken gewichtet wird. Dabei werden die Kreditrisiken und Risikogewichte nach einem Standardsatz oder nach dem auf internen Ratings basierenden Ansatz (sog. IRBA) bewertet (vgl. Art. 107 ff. der CRR-Verordnung), obwohl die bankenaufsichtsr. Risikogewichtung kein fremdübliches Dotationskapital gewährleisten kann (s. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 211 ff.). Für die Ermittlung des Anteils der Bankbetriebsstätte an der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge des Kreditinstituts sind nach § 20 Abs. 1 Satz 2 BsGaV kreditinstitutsinterne risikogewichtete Positionsbeträge, die aus anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen entstanden sind (zB § 19 Abs. 6 BsGaV; Anm. 270), nicht zu berücksichtigen, denn insoweit besteht kein wirtschaftliches Risiko des Kreditinstituts im Außenverhältnis; es kann aus zivilrechtl. Gründen grds. zu keinem Schuldnerausfall kommen (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 235).

► *Zum Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres* ist der inländ. Bankbetriebsstätte eines ausländ. Kreditinstituts ein Anteil am EK des Kreditinstituts neu zuzuordnen, wofür der Beginn des inländ. Wj. mangels gesonderter Regelung in § 20 BsGaV maßgebend ist (zum Wj. s. Anm. 32); der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs gilt nicht für die Zuordnung von Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten (s. § 12 Abs. 1 BsGaV; Anm. 170).

275–277 Einstweilen frei.

2. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs­methode für Bankbetriebsstätten (§ 20 Abs. 2)

a) Zuordnung eines geringeren Dotationskapitals (§ 20 Abs. 2 Satz 1) 278

Inländische Bankbetriebsstätte eines ausländischen Kreditinstituts: Siehe Anm. 274.

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Der Ansatz eines geringeren Dotationskapitals als nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 20 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 274) muss zu einem Erg. der inländ. Bankbetriebsstätten führen, das im Verhältnis zum übrigen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen. Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer (Bank-)BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede fremdvergleichskonforme, geringere Dotation der inländ. Bankbetriebsstätte als nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 20 Abs. 1 BsGaV in Betracht. Denkbar ist bspw. die Übernahme eines Konkurrenzunternehmens durch das ausländ. Kreditinstitut, die auch im Interesse der inländ. Bankbetriebsstätte erfolgen soll.

Ansatz eines geringeren Dotationskapitals: Das ausländ. Kreditinstitut darf der inländ. Bankbetriebsstätte nach § 20 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein geringeres Dotationskapital als nach § 20 Abs. 1 BsGaV zuordnen. Dabei steht es im Ermessen des Kreditinstituts, ob der inländ. Bankbetriebsstätte ein geringeres Dotationskapital als ein nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten ermitteltes Dotationskapital zugeordnet wird („darf“). Der Ordnungsgeber geht zu Recht davon aus, dass eine solche Öffnungsklausel erforderlich ist, um internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden (vgl. BRDrucks. 401/14, 100).

Einstweilen frei.

279–281

b) Mindestausweis eines fiktiven, erhöhten Kernkapitals nach bankenaufsichtsrechtlichen Grundsätzen (§ 20 Abs. 2 Sätze 2 und 3) 282

Mindestausweis eines fiktiven Kernkapitals als Mindestkapitalausstattungs­methode für Bankbetriebsstätten: Wird für eine inländ. Bankbetriebsstätte nach § 20 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein geringeres Dotationskapital angesetzt, als es sich nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 20 Abs. 1 BsGaV ergibt (s. Anm. 278), so muss die inländ. Bankbetriebsstätte dennoch mindestens ein Dotationskapital ausweisen, das sie nach bankenaufsichtsrechtl. Grundsätzen als Kernkapital bestehend aus hartem Kernkapital iSv. § 1 Abs. 26 KWG und Art. 26 ff. der CRR-Verordnung sowie zusätzlichem Kernkapital iSv. Art. 51 ff. der CRR-Verordnung ausweisen müsste, wenn sie ein rechtl. selbständiges inländ. Kreditinstitut wäre (sog. Mindestkapitalausstattungs­methode für Bankbetriebsstätten; § 20 Abs. 2 Satz 2 BsGaV). Der Ordnungsgeber begründet dies damit, dass ein Dotationskapital, das den bankenaufsichtsrechtl. Mindestanforderungen für ein selbständiges Kreditinstitut in der wirtschaftlichen Situation der inländ. Bankbetriebsstätte entspricht, Voraussetzung für die Geschäftstätigkeit der inländ. Bankbetriebsstätte sei, wenn sie ein selbständiges Kreditinstitut wäre (s. BRDrucks. 401/14, 100). Dies wird zu Recht kritisiert, da das Bankenaufsichtsrecht ein fremdübliches Dotationskapital

nicht zwingend gewährleisten kann (s. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 211 ff.). Außerdem sind insbes. Ergänzungskapital, Kapitalerhaltungspuffer und antizyklische Kapitalpuffer nicht bei der Bestimmung des Dotationskapitals zu berücksichtigen, obwohl selbständige Kreditinstitute diese bei einem Tätigwerden auf dem inländ. Markt zu beachten hätten (vgl. KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Ubg 2016, 469 [479 f.]). Die Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 20 Abs. 2 Satz 2 BsGaV bzw. der sog. *quasi thin capitalisation approach* wird international zu Recht nicht als eigenständige, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Methode anerkannt (vgl. BRDrucks. 401/14, 104; OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 86 ff. und 112 f.). Sie stellt in der vorliegenden Gestalt auch keine international anerkannte *Safe harbour*-Methode dar, da der Ansatz eines geringeren, fremdvergleichskonformen Dotationskapitals, als es sich nach der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten ergibt, nicht zulässig ist (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 114).

Erhöhtes Dotationskapital bei Anwendung der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten: Bei der Anwendung der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 20 Abs. 2 Satz 2 BsGaV ist das Dotationskapital gem. § 20 Abs. 2 Satz 3 BsGaV um 0,5 Prozentpunkte der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der inländ. Bankbetriebsstätte zu erhöhen. Der Fremdvergleichsgrundsatz rechtfertigt einen solchen pauschalen Zuschlag uE allerdings nicht, wenngleich der Verordnungsgeber hiervon ausgeht. So soll die Bankbetriebsstätte, wäre sie ein selbständiges Kreditinstitut, ohne einen Zuschlag keine weiteren Geschäfte tätigen können (vgl. BRDrucks. 401/14, 103; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 240). Doch ist es systementsprechend, dass (weitere) getätigte Geschäftsvorfälle usw. zuerst der Bankbetriebsstätte zuzuordnen sind und erst dann das Dotationskapital mit oder ohne Zuschlag zu ermitteln ist, und nicht umgekehrt. Es ist daher zwingend, dass nach § 20 Abs. 2 Satz 3 BsGaV auch ein geringerer Zuschlag einschließlich eines Zuschlags von null zulässig ist, wenn dieser zu einem Erg. der Bankbetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Da ein pauschaler Zuschlag iHv. 0,5 Prozentpunkten der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge (s. Anm. 274) der inländ. Bankbetriebsstätte regelmäßig nicht bzw. kaum dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen dürfte, sollte ein geringerer Zuschlag zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Erg. der Bankbetriebsstätte führen.

283–285 Einstweilen frei.

286 3. Vereinfachungsregelung für inländische Bankbetriebsstätten (§ 20 Abs. 3)

Größenabhängige Anforderung an inländische Bankbetriebsstätten: Es muss sich um eine kleine inländ. Bankbetriebsstätte handeln. Diese liegt vor, wenn die Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) der inländ. Bankbetriebsstätte eines ausländ. Kreditinstituts (s. Anm. 274) weniger als 1 Mrd. € beträgt (§ 20 Abs. 3 Nr. 1 BsGaV). Zusätzlich („und“) muss für die inländ. Bankbetriebsstätte ein Dotationskapital iHv. mindestens 3 % der Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung ausgewiesen werden (§ 20 Abs. 3 Nr. 2 BsGaV). Bei der Ermittlung der Summe der Aktivposten der Hilfs- und Nebenrechnung ist auf den Zeitpunkt

der Bestimmung des Dotationskapitals abzustellen, dh. idR zum Ende bzw. zu Beginn eines Wj. des ausländ. Kreditinstituts (zum Wj. s. Anm. 32). Darüber hinaus setzt § 19 Abs. 3 Nr. 2 BsGaV voraus, dass der inländ. Bankbetriebsstätte zumindest ein Dotationskapital von 5 Mio. € zugeordnet wird. Eine solche Mindestdotationskapital wird auch im Bankenaufsichtsrecht verlangt (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. 1 KWG).

Keine Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten: Es besteht die größenabhängige Erleichterung dahingehend, dass ein ausländ. Kreditinstitut nach § 20 Abs. 3 BsGaV bei kleinen inländ. Bankbetriebsstätten davon absehen kann, die Regelungen des § 20 Abs. 1 und 2 BsGaV für seine inländ. Bankbetriebsstätte anzuwenden, dh. keine Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 19 Abs. 1 BsGaV (s. hierzu Anm. 274) und keine Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten iSv. § 19 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 275). Da § 20 Abs. 3 BsGaV eine Kann-Vorschrift ist, besteht für diese Erleichterung ein Wahlrecht. Fraglich ist, ob auch nur auf die Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten iSv. § 19 Abs. 2 BsGaV (bei Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 19 Abs. 1 BsGaV) verzichtet werden darf.

Einstweilen frei.

287–288

4. Unterkapitalisierung des ausländischen Kreditinstituts (§ 20 Abs. 4) 289

Inländische Bankbetriebsstätte eines ausländischen Kreditinstituts: Siehe Anm. 274.

Kreditinstitut mit Sitz im EU-/EWR-Staat mit Regelung entsprechend § 2a KWG: Das ausländ. Kreditinstitut muss seinen Sitz in einem EU- oder EWR-Staat haben. Darüber hinaus muss das ausländ. Kreditinstitut eine Regelung anwenden können, die dem § 2a KWG entspricht. So wird aufgrund derartiger Regelungen ein antragsgebundener Verzicht auf die Einzelbeaufsichtigung der Kreditinstitute zugelassen, die Teil einer Kreditinstitutsgruppe sind (sog. *Waiver*-Regelung). Infolgedessen sind ua. die bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen an die notwendigen Eigenmittel nicht auf Einzelbasis bzw. in jedem einzelnen Kreditinstitut einzuhalten, sondern es ist diesbezüglich auf die Kreditinstitutsgruppe durch eine konsolidierte Beaufsichtigung der einzelnen Kreditinstitute in dem betreffenden EU-/EWR-Staat abzustellen (vgl. Art. 7 iVm. Art. 92 ff. der EU-VO 575/2013 v. 26.6.2013 über Aufsichts-anforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1; ABl. EU 2013 Nr. L 208, 68; ABl. EU 2013 Nr. L 321, 6, sog. *Capital Requirements Regulation* – CRR-Verordnung – bzw. Kapitaladäquanzverordnung). Da die einzelnen Kreditinstitute die Eigenmittelanforderungen nicht bzw. nur auf teilkonsolidierter Basis einhalten müssen, erlaubt das anzuwendende ausländ. Bankenaufsichtsrecht eine Unterkapitalisierung von einzelnen Kreditinstituten (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 86 ff. und 103 f.). Dagegen gelten für ausländ. Kreditinstitute ohne Beaufsichtigung durch einen EU-/EWR-Staat, also idR für Kreditinstitute mit Sitz außerhalb der EU/EWR, diese Erleichterungen der CRR-Verordnung nicht. Sie könnten die Anforderungen an die notwendigen Eigenmittel nach dem anzuwendenden Bankenaufsichtsrecht auf Einzelbasis einzuhalten haben, wenn gleich es nach diesem Aufsichtsrecht vergleichbare Erleichterungen geben kann,

die ebenfalls eine Unterkapitalisierung des Kreditinstituts zulässt (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 86 ff. und 103 f.).

Nachweis ausreichender Eigenkapitalausstattung bei Anwendung einer Waiver-Regelung: Das ausländ. Kreditinstitut wendet die dem § 2a KWG entsprechende ausländ. Regelung nicht an und macht damit von der *Waiver*-Regelung keinen Gebrauch (§ 20 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 BsGaV) oder es macht von der *Waiver*-Regelung Gebrauch, was in der Praxis die Regel sein dürfte, aber weist nach, dass dessen Eigenkapitalausstattung nach dem anzuwendenden Bankenaufsichtsrecht auch dann ausreichen würde, wenn es diese Regelung nicht anwenden würde (§ 20 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 BsGaV), dh., das ausländ. Kreditinstitut hat ausreichend EK, um die anzuwendenden bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen auch auf Einzelbasis und nicht nur auf teilkonsolidierter Basis einhalten zu können. Damit ist das EK des Kreditinstituts allein für stl. Zwecke entsprechend der bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen auf Einzelbasis zu ermitteln. Fraglich ist, ob der Nachweis einer solchen Eigenkapitalausstattung auf die Eigenmittel oder das Kernkapital des ausländ. Kreditinstituts abstellt. Das Kernkapital unterscheidet sich von den Eigenmitteln, das sich aus der Summe von Kernkapital und insbes. aus bestimmten nachrangigen Darlehen bestehendem Ergänzungskapital iSv. Art. 62 ff. der CRR-Verordnung ergibt. Die entsprechende Regelung des § 21 Abs. 4 BsGaV für ausländ. Bankbetriebsstätten von inländ. Kreditinstituten setzt ein bankenaufsichtsrechtl. ausreichendes Kernkapital voraus (s. Anm. 313).

(Entsprechende) Anwendung von § 20 Abs. 1 BsGaV: Macht das ausländ. Kreditinstitut von der *Waiver*-Regelung keinen Gebrauch oder hat es eine ausreichende Eigenkapitalausstattung nach dem anzuwendenden Bankenaufsichtsrecht, ist das Dotationskapital der inländ. Bankbetriebsstätte eines ausländ. Kreditinstituts nach den allgemeinen Regelungen des § 20 Abs. 1 bis 3 BsGaV zu ermitteln (§ 20 Abs. 4 Satz 1 BsGaV), dh. ungeachtet der Regelungen des § 20 Abs. 4 Satz 2 BsGaV. In beiden Fällen ist davon auszugehen, dass das ausländ. Kreditinstitut nicht unterkapitalisiert ist, sondern über genügend EK verfügt, um der inländ. Bankbetriebsstätte, wäre sie ein selbständiges Kreditinstitut, einen ausreichenden EK-Anteil zuzuordnen. Wendet das ausländ. Kreditinstitut die ausländ. *Waiver*-Regelung an, wird aber der Nachweis iSv. § 20 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 BsGaV nicht geführt, so sind für die Ermittlung des Dotationskapitals, das der inländ. Bankbetriebsstätte zuzuordnen ist, nach § 20 Abs. 4 Satz 2 BsGaV die allgemeinen Regelungen des § 20 Abs. 1 bis 3 BsGaV sinngemäß anzuwenden mit der Maßgabe, dass eine modifizierte Berechnung des Dotationskapitals der inländ. Bankbetriebsstätte zu erfolgen hat. In solchen Fällen geht der Verordnungsgeber davon aus, dass das ausländ. Kreditinstitut, zu dem die inländ. Bankbetriebsstätte gehört, ein zu geringes EK ausweist, dh., es ist annahmegemäß unterkapitalisiert. Dementsprechend würde auch die inländ. Bankbetriebsstätte zu wenig Kapital ausweisen, jedenfalls weniger als sie bankenaufsichtsrechtl. als selbständiges Kreditinstitut ohne Anwendung einer *Waiver*-Regelung ausweisen müsste (vgl. BRDrucks. 401/14, 102). Bemerkenswerterweise erachtet der Verordnungsgeber im umgekehrten Fall einer ausländ. Bankbetriebsstätte eines unterkapitalisierten inländ. Kreditinstituts eine modifizierte Berechnung des Dotationskapitals der ausländ. Bankbetriebsstätte für nicht erforderlich (s. § 21 Abs. 4 BsGaV; Anm. 313).

► *Für die Ermittlung des Eigenkapitals* des ausländ. Kreditinstituts ist das bankenaufsichtsrechtl. Kernkapital der Kreditinstitutsgruppe maßgebend. Das aufsichtsrechtl. Kernkapital eines Kreditinstituts besteht gem. Art. 25 der CRR-Ver-

ordnung aus der Summe des harten Kernkapitals iSv. Art. 26 ff. der CRR-Verordnung und des zusätzlichen Kernkapitals iSv. Art. 51 ff. der CRR-Verordnung (s. auch Anm. 274). Für die EK-Ermittlung ist das bankenaufsichtsrechtl. Kernkapital derjenigen ausländ. Kreditinstitutsgruppe maßgebend, die, wenn sie eine inländ. Institutsgruppe wäre, die Voraussetzungen von § 10a Abs. 1 KWG iVm. Art. 92 ff. der CRR-Verordnung in der jeweils geltenden Fassung erfüllen würde, dh. das ausländ. Kreditinstitut ermittelt das Kernkapital auf konsolidierter Basis (§ 20 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 BsGaV). Mit anderen Worten ist für das EK des ausländ. Kreditinstituts, das nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 20 Abs. 1 BsGaV aufzuteilen ist, auf das konsolidierte Kernkapital der Kreditinstitutsgruppe abzustellen, zu der das ausländ. Kreditinstitut gehört.

► *Für die Ermittlung des Anteils der inländischen Bankbetriebsstätte am Kernkapital* der ausländ. Kreditinstitutsgruppe ist die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Bankbetriebsstätte (s. Anm. 274) zur Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Kreditinstitutsgruppe ins Verhältnis zu setzen. Da es sich um eine konsolidierte Betrachtung handelt, sind gruppeninterne risikogewichtete Positionsbeträge, die aus schuldrechtl. Beziehungen zwischen dem ausländ. Kreditinstitut der inländ. Bankbetriebsstätte und anderen Kreditinstituten der Kreditinstitutsgruppe entstanden sind, nicht zu berücksichtigen (§ 20 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 BsGaV). Darüber hinaus sollten für die Ermittlung der Summe der risikogewichteten Positionsbeträge der Bankbetriebsstätte auch kreditinstitutsinterne risikogewichtete Positionsbeträge nicht zu berücksichtigen sein (s. Anm. 274).

Einstweilen frei.

290–292

5. Anwendung von § 12 (§ 20 Abs. 5)

a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des inländischen Bankenaufsichtsrechts (§ 20 Abs. 5 Satz 1) 293

Die Regelung der unterjährigen Anpassung des Dotationskapitals einer inländ. BS nach § 12 Abs. 6 BsGaV (s. Anm. 181) ist auf inländ. Bankbetriebsstätten entsprechend anzuwenden, allerdings unter Berücksichtigung des inländ. Bankenaufsichtsrechts. So ist die Höhe des der inländ. Bankbetriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals gem. § 20 Abs. 5 Satz 1 BsGaV auch dann unterjährig anzupassen, soweit dies das inländ. Bankenaufsichtsrecht erfordert und es zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals führt. Das gilt auch, wenn die rechtl. Anforderungen des inländ. Bankenaufsichtsrechts geändert werden und dies im konkreten Fall eine Anpassung des Dotationskapitals erfordert. Die FinVerw. geht von einer Erheblichkeit aus, wenn das zuzuordnende Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wj. um mehr als 30 % vom Dotationskapital zu Beginn des Wj. abweicht und diese Abweichung mindestens 2 Mio. € beträgt, was durch eine entsprechende Veränderung der der ausländ. Bankbetriebsstätte zuzuordnenden Summe der risikogewichteten Positionsbeträge indiziert werden soll (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 253).

Einstweilen frei.

294

b) Entsprechende Anwendung von § 12 (§ 20 Abs. 5 Satz 2) 295

Im Übrigen ist die Regelung des § 12 BsGaV nach § 20 Abs. 5 Satz 2 BsGaV entsprechend anzuwenden, soweit die Regelungen des § 20 Abs. 1 bis 4 BsGaV

keine besonderen Regelungen enthalten. Dies betrifft insbes. die Vereinfachungsregelungen des § 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zur Berechnung des EK des Unternehmens (s. Anm. 173) und des § 12 Abs. 3 Satz 2 BsGaV zur Berechnung der Kapitalquote der BS (s. Anm. 173), die für die Berechnung des Dotationskapitals inländ. Bankbetriebsstätten entsprechend anzuwenden sind. Sie umfasst auch die Regelung des § 12 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 179), wonach die Untergrenze für die Dotation auch für inländ. Bankbetriebsstätten zu beachten ist, dh., ungeachtet der Regelung in § 20 Abs. 1 bis 4 BsGaV ist der inländ. Bankbetriebsstätte mindestens das in einer inländ. HBil. tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen.

296 Einstweilen frei.

297 **6. Ausschluss von inländischen Betriebsstätten ausländischer Finanzdienstleistungsinstitute, die keinen bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen unterliegen (§ 20 Abs. 6)**

Finanzdienstleistungsinstitute ohne bankenaufsichtsrechtliche Eigenkapitalanforderungen: Das ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut (s. Anm. 248 und 274) darf keinen ausländ. und inländ. bankenaufsichtsrechtl. Eigenkapitalanforderungen unterliegen. Andere bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen, zB Mindestanforderungen an das Risikomanagement, sind zwar unschädlich, gehen in der Praxis jedoch idR mit Eigenkapitalanforderungen einher.

Keine Anwendung von § 20 Abs. 1 bis 5 BsGaV: Die Regelungen des § 20 Abs. 1 bis 5 BsGaV (s. Anm. 274 ff.) gelten nach § 20 Abs. 6 BsGaV nicht für inländ. BS des ausländ. Finanzdienstleistungsinstituts. Dies ist sachgerecht, da diese Regelungen zur Ermittlung des Dotationskapitals einer inländ. Bankbetriebsstätte ausdrücklich auf das anzuwendende Bankenaufsichtsrecht abstellen. Allerdings läuft die Regelung in der Praxis weitestgehend ins Leere, da ein Finanzdienstleistungsinstitut nach § 18 BsGaV nicht in den Anwendungsbereich des Abschnitts 2 der BsGaV einschließlich des § 20 BsGaV fällt, wenn es keine Bankgeschäfte betreibt (s. Anm. 248) und somit grds. keine bankenaufsichtsrechtl. Eigenkapitalanforderungen zu erfüllen sind.

298–300 Einstweilen frei.

IV. Dotationskapital ausländischer Bankbetriebsstätten inländischer Kreditinstitute, Bankenaufsichtsrecht (§ 21)

301 **1. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs­methode für Bankbetriebsstätten (§ 21 Abs. 1)**

Ausländische Bankbetriebsstätte eines inländischen Kreditinstituts: Der Begriff der Bankbetriebsstätte ist in § 18 BsGaV definiert (s. Anm. 248; zum Begriff „Betriebsstätte“ s. Anm. 11 und § 49 EStG Anm. 190 ff.). Eine „ausländische“ Bankbetriebsstätte besteht dann, wenn eine Bankbetriebsstätte im Ausland unterhalten wird; dazu muss sie im Ausland belegen sein (s. auch § 49 EStG Anm. 181). Ausland ist das Hoheitsgebiet, das nicht zum hoheitlichen Gebiet der Bundesrepublik Deutschland gehört und das nicht hoheitsfrei ist (s. Anm. 19). Das Kreditinstitut einer solchen Bankbetriebsstätte ist nach § 2 Abs. 1

BsGaV „inländisch“, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet (s. Anm. 18; zum Begriff des Kreditinstituts s. Anm. 248).

Entsprechende Anwendung von § 13 Abs. 1 BsGaV: Der ausländ. Bankbetriebsstätte ist nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 BsGaV ein Dotationskapital entsprechend § 13 Abs. 1 BsGaV zuzuordnen. Demnach ist der ausländ. Bankbetriebsstätte zum Beginn und zum Ende eines Wj. des inländ. Kreditinstituts ein Dotationskapital nur zuzuordnen (zum Wj. s. Anm. 32), soweit das Unternehmen glaubhaft macht, dass ein Dotationskapital in dieser Höhe aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist (sog. Mindestkapitalausstattungs-methode; s. Anm. 183).

Anwendung der Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten: Enthält das anzuwendende ausländ. Bankenaufsichtsrecht zwingende Regelungen zur Mindestkapitalausstattung, die die ausländ. Bankbetriebsstätte einhalten müsste, wenn sie ein rechtl. selbständiges ausländ. Kreditinstitut wäre, so hat die Zuordnung eines Dotationskapitals zur ausländ. Bankbetriebsstätte nicht entsprechend § 13 Abs. 1 BsGaV zu erfolgen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 BsGaV). Stattdessen ist die Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten (entsprechend § 20 Abs. 2 Satz 2 BsGaV) anzuwenden, nach der die ausländ. Bankbetriebsstätte mindestens ein Dotationskapital ausweist, das sie nach bankenaufsichtsrechtl. Grundsätzen als Kernkapital ausweisen müsste, wenn sie ein rechtl. selbständiges ausländ. Kreditinstitut wäre (vgl. BRDrucks. 401/14, 103 f.; s. auch Anm. 278). Dies wird zu Recht kritisiert, da das Bankenaufsichtsrecht ein fremdübliches Dotationskapital nicht zwingend gewährleisten kann (s. BUCHHOLZ, Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten, 2014, 211 ff.). Außerdem sind insbes. Ergänzungskapital, Kapitalerhaltungspuffer und antizyklische Kapitalpuffer nicht bei der Bestimmung des Dotationskapitals zu berücksichtigen, obwohl selbständige Kreditinstitute diese bei einem Tätigwerden auf dem ausländ. Markt häufig zu beachten hätten (vgl. KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Ubg 2016, 469 [479 f.]). Die Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten iSv. § 21 Abs. 1 Halbs. 2 BsGaV (iVm. § 20 Abs. 2 Satz 2 BsGaV) bzw. der sog. *quasi thin capitalisation approach* wird international nicht als eigenständige, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Methode anerkannt (vgl. BRDrucks. 401/14, 104; OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 86 ff. und 112 f.). Sie sollte allerdings als eine international anerkannte *Safe harbour*-Methode verstanden werden, da der Ansatz insbes. eines höheren, fremdvergleichskonformen Dotationskapitals, als es sich nach der Mindestkapitalausstattungs-methode für Bankbetriebsstätten ergibt, nach § 21 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 305) und nach § 21 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 309) zulässig ist (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht, Teil II Rn. 114; s. auch BRDrucks. 401/14, 104).

Nachweis der Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals: Das inländ. Kreditinstitut hat gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 BsGaV die Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 13 Abs. 1 BsGaV (iVm. § 21 Abs. 1 Satz 1 BsGaV) und damit für die nach ausländ. Bankenaufsichtsrecht zwingende Regelungen zur Mindestkapitalausstattung der ausländ. Bankbetriebsstätte bzw. eines vergleichbaren selbständigen ausländ. Kreditinstituts nachzuweisen.

Einstweilen frei.

302–304

305 **2. Höheres Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten (§ 21 Abs. 2)**

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz durch höhere Dotation: Ein höheres Dotationskapital als nach § 21 Abs. 1 BsGaV (dh. nach der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten; s. Anm. 301) muss nach § 21 Abs. 2 Satz 1 BsGaV zu einem Erg. der ausländ. Bankbetriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Es ist aber unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformeres“ Erg. einer (Bank-)BS gibt (s. Anm. 207). Damit kommt uE jedes fremdvergleichskonforme, höhere Dotationskapital als nach § 21 Abs. 1 BsGaV in Betracht.

Ansatz eines höheren Dotationskapitals: Das inländ. Kreditinstitut darf nach § 21 Abs. 2 Satz 1 BsGaV der ausländ. Bankbetriebsstätte ein höheres, fremdvergleichskonformes Dotationskapital als nach § 21 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 301) zuordnen. Dies ist sachgerecht, da die Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 21 Abs. 1 Halbs. 2 BsGaV international zu Recht nicht als eigenständige, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Methode anerkannt wird, aber vorliegend als eine international anerkannte sog. *Safe harbour*-Methode verstanden werden sollte (vgl. Anm. 305 mwN). Durch die Verwendung der Formulierung „darf“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es im Ermessen des Kreditinstituts steht, ob der ausländ. Bankbetriebsstätte ein höheres Dotationskapital als ein nach der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten ermitteltes Dotationskapital zugeordnet wird.

Höchstbetrag nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten: Liegen die Voraussetzungen des § 21 Abs. 2 Satz 1 BsGaV für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 21 Abs. 1 BsGaV vor, so ist gem. § 21 Abs. 2 Satz 2 BsGaV die Obergrenze der Dotation der Betrag, der sich bei Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten entsprechend § 20 Abs. 1 BsGaV ergibt. Mit anderen Worten darf das Dotationskapital der ausländ. Bankbetriebsstätte den Betrag nicht übersteigen, der sich ergibt, wenn die funktions- und risikogewichteten Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätte iSv. § 20 Abs. 1 BsGaV entsprechend auf die ausländ. Bankbetriebsstätte angewendet wird. Dies führt dazu, dass bei der Ermittlung des Dotationskapitals ausländ. Bankbetriebsstätten Besonderheiten berücksichtigt werden, die darin bestehen, dass für die Risikogewichtung von Vermögenswerten von Kreditinstituten, die für die Zuordnung von Dotationskapital zu einer ausländ. Bankbetriebsstätte maßgebend sind, bankenaufsichtsrechtl. Vorschriften zu beachten sind (zB in Bezug auf risikogewichtete Positionsbeträge; s. ausführl. Anm. 274). Dagegen sieht § 21 Abs. 2 Satz 2 BsGaV keine entsprechende Anwendung von § 20 Abs. 4 BsGaV auf eine ausländ. Bankbetriebsstätte vor (s. aber § 21 Abs. 4 BsGaV; Anm. 313).

306–308 Einstweilen frei.

309 **3. Höheres Dotationskapital bei Erfordernis des ausländischen Bankenaufsichtsrechts (§ 21 Abs. 3)**

Ausländische Bankbetriebsstätte eines inländischen Kreditinstituts: Siehe Anm. 301.

Ausländisches Bankenaufsichtsrecht erfordert (für ausl. selbständige Kreditinstitute) ein höheres Dotationskapital als nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 21 Abs. 2 BsGaV. Außerdem muss das inländ. Kreditinstitut den entsprechenden Regelungen für seine ausl. Bankbetriebsstätte tatsächlich folgen.

Zuordnung eines höheren Dotationskapitals: Der ausl. Bankbetriebsstätte darf gem. § 21 Abs. 3 Satz 1 BsGaV das höhere Dotationskapital entsprechend dem ausl. Bankenaufsichtsrecht zugeordnet werden (sog. Sonderfall der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten). In diesem Fall darf sogar ein Dotationskapital angesetzt werden, das das Dotationskapital nach der Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten iSv. § 21 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 305) überschreitet. Ein solches Dotationskapital ist zwar eine der allgemeinen Voraussetzungen dafür ist, dass die ausl. Bankbetriebsstätte auf dem ausl. Markt tätig werden darf, sodass es also auch von selbständigen Kreditinstituten beachtet werden müsste (s. auch OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 1.134 ff.). Das Bankenaufsichtsrecht kann aber kein fremdübliches Dotationskapital gewährleisten (s. Anm. 301). Es steht im Ermessen des Kreditinstituts, ob der ausl. Bankbetriebsstätte das höhere Dotationskapital entsprechend dem ausl. Bankenaufsichtsrecht zugeordnet wird („darf“).

Verbleibendes Kapital entsprechend dem inländischen Bankenaufsichtsrecht beim übrigen Unternehmen: Eine Zuordnung von höherem Dotationskapital nach dem Sonderfall der Mindestkapitalausstattungsmethode für Bankbetriebsstätten ist nur vorzunehmen, soweit dem übrigen Unternehmen rechnerisch nach Abzug des der ausl. Bankbetriebsstätte zugewiesenen (höheren) Dotationskapitals mindestens so viel (Kern-)Kapital verbleibt, wie es nach inländ. Bankenaufsichtsrecht erforderlich wäre, um die Kapitalerfordernisse für das übrige Unternehmen zu erfüllen, wäre es ein selbständiges Kreditinstitut (§ 21 Abs. 3 Satz 2 BsGaV). Mit anderen Worten ist ein höheres Dotationskapital der ausl. Bankbetriebsstätte nur bis zu dieser Grenze möglich.

Einstweilen frei.

310–312

4. Unterkapitalisierung des inländischen Kreditinstituts (§ 21 Abs. 4) 313

Inländisches Kreditinstitut: Siehe Anm. 248 und 301.

Teil einer Institutionsgruppe, auf die eine Waiver-Regelung eines EU-/EWR-Staats anzuwenden ist: Das inländ. Kreditinstitut der ausl. Bankbetriebsstätte muss Teil einer inländ. (§ 21 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 BsGaV) oder einer ausl. Institutsgruppe (§ 21 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 BsGaV) sein. Entscheidend sollte sein, ob die Kreditinstitutsgruppe bzw. ihre einzelnen Kreditinstitute einer konsolidierten Beaufsichtigung in Deutschland oder im Ausland unterliegen. Ist das inländ. Kreditinstitut Teil einer inländ. Institutsgruppe, muss auf diese § 2a KWG anzuwenden sein, dh., es wird ein Verzicht auf die Einzelbeaufsichtigung des Kreditinstituts zugelassen (sog. *Waiver*-Regelung), woraufhin die bankenaufsichtl. Anforderungen an die notwendigen Eigenmittel auf konsolidierter Basis einzuhalten sind (s. auch Anm. 286). Ähnliches gilt für inländ. Kreditinstitute, die Teil einer ausl. Institutsgruppe sind; eine *Waiver*-Regelung eines anderen EU-/EWR-Staats muss auf solche Kreditinstitute anzuwenden sein, die mit Art. 7 der EU-VO 575/2013 v. 26.6.2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Ver-

ordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1; ABl. EU 2013 Nr. L 208, 68; ABl. EU 2013 Nr. L 321, 6 (sog. *Capital Requirements Regulation* – CRR-Verordnung – bzw. Kapitaladäquanzverordnung) vergleichbar ist.

Kreditinstitut verfügt über geringeres Kernkapital, als es auf Einzelbasis erforderlich ist: Wendet die Institutsgruppe § 2a KWG bzw. eine mit Art. 7 der CRR-Verordnung vergleichbare *Waiver*-Regelung eines anderen EU-/EWR-Staats an, setzt die Regelung des § 21 Abs. 4 BsGaV außerdem voraus, dass das inländ. Kreditinstitut über ein geringeres Kernkapital verfügt, als es nach bankenaufsichtsrechtl. Grundsätzen für die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge ohne Anwendung des § 2a KWG bzw. der Art. 7 der CRR-Verordnung vergleichbaren *Waiver*-Regelung erforderlich ist. Mit anderen Worten muss das tatsächliche Kernkapital des Kreditinstituts bestehend aus hartem Kernkapital iSv. § 1 Abs. 26 KWG und Art. 26 ff. der CRR-Verordnung und zusätzlichem Kernkapital iSv. Art. 51 ff. der CRR-Verordnung geringer sein, als wenn es die bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen auf Einzelbasis einzuhalten hätte, dh., das inländ. Kreditinstitut ist aus bankenaufsichtsrechtl. Sicht unterkapitalisiert. Dies setzt somit voraus, dass das EK des Kreditinstituts allein für stl. Zwecke entsprechend der bankenaufsichtsrechtl. Anforderungen auf Einzelbasis zu ermitteln ist.

Zuordnung eines Mindestdotationskapitals, soweit dem übrigen Unternehmen ein erforderliches Kernkapital verbleibt: Ist das inländ. Kreditinstitut aufgrund der Anwendung einer *Waiver*-Regelung unterkapitalisiert, kann einer ausländ. Bankbetriebsstätte dieses Kreditinstituts zwar nach § 21 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 301) eine nach dem anzuwendenden ausländ. Bankenaufsichtsrecht zwingende Mindestkapitalausstattung zugeordnet werden. Ein solches Mindestdotationskapital kann der betreffenden ausländ. Bankbetriebsstätte jedoch gem. § 21 Abs. 4 BsGaV nur zugeordnet werden, soweit dem übrigen Unternehmen ein Kernkapital verbleibt, das nach bankenaufsichtsrechtl. Grundsätzen für die Summe der risikogewichteten Positionsbeträge des übrigen Unternehmens erforderlich wäre. Damit „entfällt“ die Unterkapitalisierung des inländ. Kreditinstituts auf die ausländ. Bankbetriebsstätten und nicht auf das übrige Unternehmen, wohingegen im Inbound-Fall nach § 20 Abs. 4 Satz 2 BsGaV eine modifizierte Berechnung des Dotationskapitals der inländ. Bankbetriebsstätte eines unterkapitalisierten ausländ. Kreditinstituts zu erfolgen hat, indem ua. das bankenaufsichtsrechtl. Kernkapital der betreffenden Kreditinstitutsgruppe zu berücksichtigen ist (s. Anm. 286). Darüber hinaus missachtet die Regelung des § 21 Abs. 4 BsGaV, dass eine unterkapitalisierte ausländ. Bankbetriebsstätte unter Berücksichtigung der Selbständigkeitsfiktion nicht auf dem ausländ. Markt tätig werden dürfte (vgl. KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Ubg 2016, 469 [480]). Die Regelung des § 21 Abs. 4 BsGaV ist insoweit fiskalisch motiviert und kann zu internationalen Doppelbesteuerungen führen; Letzteres wurde zwar vom Ordnungsgeber erkannt, aber das inländ. Kreditinstitut aufgrund dessen Entsch., eine *Waiver*-Regelung anzuwenden, als vermeintlicher Verursacher dieser Doppelbesteuerung ausgemacht (s. BRDrucks. 401/14, 106).

314–316 Einstweilen frei.

5. Anwendung von § 13 (§ 21 Abs. 5)

a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des ausländischen Bankenaufsichtsrechts (§ 21 Abs. 5 Satz 1) 317

Die Regelung der unterjährigen Anpassung des Dotationskapitals einer ausländ. BS nach § 13 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 192) ist auf ausländ. Bankbetriebsstätten entsprechend anzuwenden, allerdings unter Berücksichtigung des ausländ. Bankenaufsichtsrechts. So ist die Höhe des der ausländ. Bankbetriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals gem. § 21 Abs. 5 Satz 1 BsGaV auch unterjährig anzupassen, soweit dies das ausländ. Bankenaufsichtsrecht erfordert und dies zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals führt. Dies gilt auch, wenn die rechtl. Anforderungen des ausländ. Bankenaufsichtsrechts geändert werden und dies im konkreten Fall eine Anpassung des Dotationskapitals erfordert (zur Erheblichkeit der Veränderung der Höhe des Dotationskapitals s. Anm. 293 und BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 269).

Einstweilen frei. 318

b) Entsprechende Anwendung von § 13 (§ 21 Abs. 5 Satz 2) 319

Im Übrigen ist die Regelung des § 13 BsGaV nach § 21 Abs. 5 Satz 2 BsGaV entsprechend anzuwenden, soweit die Regelungen des § 21 Abs. 1 bis 4 BsGaV keine besonderen Regelungen enthalten. Dies betrifft insbes. die Regelung des § 13 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 190), wonach die Untergrenze für die Dotation auch für ausländ. Bankbetriebsstätten zu beachten ist, dh., ungeachtet der Regelung in § 21 Abs. 1 bis 4 BsGaV ist der ausländ. Bankbetriebsstätte mindestens das in einer ausländ. HBil. tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen.

Einstweilen frei. 320

6. Ausschluss von ausländischen Betriebsstätten inländischer Finanzdienstleistungsinstitute, die keinen bankenaufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen unterliegen (§ 21 Abs. 6) 321

Finanzdienstleistungsinstitut ohne bankenaufsichtsrechtliche Eigenkapitalanforderungen: Das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut (s. Anm. 248 und 301) darf keinen bankenaufsichtsrechtl. Eigenkapitalanforderungen insbes. nach dem KWG unterliegen.

Keine Anwendung von § 21 Abs. 1 bis 5: Die Regelungen des § 21 Abs. 1 bis 5 BsGaV (s. Anm. 301 ff.) gelten nach § 21 Abs. 6 BsGaV nicht für ausländ. BS des inländ. Finanzdienstleistungsinstituts (s. Anm. 248 und 301). Dies ist sachgerecht, da diese Regelungen zur Ermittlung des Dotationskapitals einer ausländ. BS ausdrücklich auf das anzuwendende Bankenaufsichtsrecht abstellen. Allerdings läuft die Regelung in der Praxis weitestgehend ins Leere, da ein Finanzdienstleistungsinstitut nach § 18 BsGaV nicht in den Anwendungsbereich des Abschnitts 2 der BsGaV einschließlich des § 21 BsGaV fällt, wenn es keine Bankgeschäfte betreibt (s. Anm. 248) und somit grds. keine bankenaufsichtsrechtl. Eigenkapitalanforderungen zu erfüllen sind.

Einstweilen frei. 322–324

V. Globaler Handel mit Finanzinstrumenten (§ 22)

325 1. Zuordnung global gehandelter Finanzinstrumente (§ 22 Abs. 1)

Begriff des globalen Handels mit Finanzinstrumenten: Der Begriff des globalen Handels mit Finanzinstrumenten wird nach § 22 Abs. 1 Satz 1 BsGaV als der Handel mit Finanzinstrumenten iSd. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG durch Finanzinstitute auf Märkten der ganzen Welt rund um die Uhr bezeichnet. Finanzinstrumente iSd. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG sind insbes. Aktien (Nr. 1), Vermögensanlagen (Nr. 2), Schuldtitel und insbes. Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen und Orderschuldverschreibungen (Nr. 3), Anteile an Investmentvermögen (Nr. 5), Geldmarktinstrumente (Nr. 6), Devisen oder Rechnungseinheiten (Nr. 7) sowie Derivate (Nr. 8). Der Begriff des globalen Handels in Zusammenhang mit solchen Finanzinstrumenten wird nach § 22 Abs. 1 Satz 2 BsGaV als die globale Emission und der globale Vertrieb von Finanzinstrumenten (Nr. 1), die Tätigkeit als sog. *Market-Maker* iSd. § 36 Abs. 5 WpHG für physische Wertpapiere (Nr. 2), die Tätigkeit an den Aktien- und Rohstoffbörsen (Nr. 3) sowie die Entwicklung neuer Finanzinstrumente (Nr. 4) beschrieben (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil III Rn. 7 ff.). Aus dem Wortlaut der Regelung („umfasst insbesondere“) geht hervor, dass § 22 Abs. 1 Satz 2 BsGaV eine exemplarische, nicht abschließende Aufzählung darstellt (s. auch BRDrucks. 401/14, 108), die allerdings bereits praktisch sehr bedeutsame Geschäftstätigkeiten des Handels mit Finanzinstrumenten umfasst.

Zuordnung von Finanzinstrumenten entsprechend § 19 BsGaV: Die Finanzinstrumente iSd. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG sind gem. § 22 Abs. 1 Satz 1 BsGaV entsprechend der Regelungen § 19 Abs. 1 bis 6 BsGaV und damit der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion zuzuordnen (s. Anm. 251 ff.).

326–328 Einstweilen frei.

2. Aufteilung der Ergebnisse aus global gehandelten Finanzinstrumenten und deren abweichende Zuordnung (§ 22 Abs. 2)

329 a) Aufteilung der Ergebnisse bei in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübter unternehmerischer Risikoübernahmefunktion (§ 22 Abs. 2 Satz 1)

Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in verschiedenen Bankbetriebsstätten: Die unternehmerische Risikoübernahmefunktion, dh. diejenige Personalfunktion, deren Ausübung zum Entstehen der mit einem Finanzinstrument iSd. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG verbundenen Chancen und Risiken des Unternehmens führt (§ 19 Abs. 1 BsGaV; s. Anm. 251), muss im globalen Handel mit Finanzinstrumenten in verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt werden. Mit anderen Worten muss sie bezogen auf einzelne Finanzinstrumente über ein „globales Buch“ in mehreren Bankbetriebsstätten ausgeübt werden. Die unternehmerische Risikoübernahmefunktion im globalen Handel mit Finanzinstrumenten ist anhand der Funktions- und Risikoanalyse zu bestimmen und umfasst idR die Handelstätigkeiten (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil III Rn. 40 ff.).

Keine eindeutige Zuordnung von einzelnen Finanzinstrumenten: Eine eindeutige Zuordnung von einzelnen Finanzinstrumenten iSd. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG darf sich nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand durchführen lassen. Dies trifft häufig im Fall einer Funktionsaufteilung iSv. § 19 Abs. 2 BsGaV zu (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil III Rn. 206), also wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion von verschiedenen Bankbetriebsstätten ausgeübt wird, ohne dass der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion einer bestimmten Bankbetriebsstätte die größte wirtschaftliche Bedeutung zukommt (s. Anm. 255). Hierfür müssen die betreffenden Bankbetriebsstätten gleichwertig an der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion beteiligt sein, sodass insbes. keine Entsch. nach qualitativen Kriterien möglich ist. Dies gilt insbes. für Finanzinstrumente im sog. *Global Trading*, die über ein globales Buch gehandelt werden, auf das mehrere im In- und Ausland belegene Bankbetriebsstätten abwechselnd oder gleichzeitig Zugriff haben, und die sich daher meist nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand einzeln bestimmten Bankbetriebsstätten zuordnen lassen.

Sachgerechte Aufteilung realisierter und nicht realisierter Ergebnisse: Die stl. Erg. aus den Finanzinstrumenten iSd. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG sind nach § 22 Abs. 2 Satz 2 BsGaV auf die Bankbetriebsstätten aufzuteilen, die am globalen Handel beteiligt sind. Dies gilt nicht nur für stl. realisierte Erg., sondern auch für stl. noch nicht realisierte Erg. aus dem sog. *Global Trading*, wenn sie der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl. § 5 Abs. 1a EStG iVm. § 254 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG). Ein sachgerechter Aufteilungsschlüssel können bspw. die Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus der jeweiligen Handelsabteilungen sein (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht, Teil III Rn. 186 ff.; KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Ubg 2016, 469 [475]).

Einstweilen frei.

330–332

b) Abweichende Zuordnung von Finanzinstrumenten (§ 22 Abs. 2 Satz 2) 333

Finanzinstrumente können nach § 22 Abs. 2 Satz 2 BsGaV abweichend von der anteiligen Aufteilung der Ergebnisse nach § 22 Abs. 2 Satz 1 BsGaV, dh. anders als die Aufteilung der Erg. aus den Finanzinstrumenten auf die beteiligten Bankbetriebsstätten, zugeordnet werden. Dies setzt voraus, dass die entsprechend § 22 Abs. 2 Satz 1 BsGaV anteilige Zuordnung der Chancen und Risiken aus den Finanzinstrumenten für die Ermittlung des jeweiligen Dotationskapitals nach den §§ 20 und 21 BsGaV (s. Anm. 274 ff.) berücksichtigt werden. Außerdem muss eine von § 22 Abs. 2 Satz 1 BsGaV abweichende Zuordnung von Finanzinstrumenten in der Hilfs- und Nebenrechnung iSv. § 3 BsGaV (s. Anm. 32 ff.) ausgewiesen werden und sie darf die Erg. der Bankbetriebsstätten, die am globalen Handel teilnehmen, nicht beeinflussen (§ 22 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 BsGaV). Es handelt sich um eine sachgerechte Vereinfachungsregelung für Kreditinstitute, denn häufig wird die buchhalterische Abbildung von Geschäftsvorfällen beim globalen Handel mit Finanzinstrumenten nur in einer bestimmten Bankbetriebsstätte eines Kreditinstituts vorgenommen (sog. *Booking Location*; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Rn. 201 und 215).

Einstweilen frei.

334–336

337 3. Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen beim globalen Handel mit Finanzinstrumenten (§ 22 Abs. 3)

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen: Im Hinblick auf die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion im globalen Handel mit Finanzinstrumenten durch Bankbetriebsstätten (s. Anm. 329) können anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV vorliegen (s. Anm. 216), zB die Erbringung fiktiver Dienstleistungen gegenüber denjenigen Bankbetriebsstätten, die die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für die betreffenden finanziellen Vermögenswerte ausüben. Für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen sind nach den allg. Regelungen des § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zugrunde zu legen (s. Anm. 220).

Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Restgewinnaufteilungsmethode: Für die Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise ist nach § 22 Abs. 3 Halbs. 1 BsGaV die Restgewinnaufteilungsmethode bzw. die sog. *residual analysis* anzuwenden. Sie ist eine Form der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode, bei der der erzielte Gesamtgewinn aus Geschäftsvorfällen in zwei Stufen aufgeteilt wird. Zunächst wird jeder an dem Geschäftsvorfall beteiligten Bankbetriebsstätte vorab eine fremdvergleichskonforme sog. Normalrendite für die von ihr ausgeführten Routinefunktionen zugewiesen (sog. Funktionsgewinn). Die Normalrenditen werden idR anhand klassischer Methoden (insbes. Preisvergleichs- und Kostenaufschlagsmethode) oder der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode abgeleitet. Der nach Subtraktion des Funktionsgewinns vom Gesamtgewinn verbleibende Residualgewinn/-verlust wird sodann entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse und der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge verteilt (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.127 ff.). Die Wahl der geschäftsvorfallbezogenen Restgewinnaufteilungsmethode zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Hinblick auf die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion ist häufig sachgerecht (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Rn. 170), ihre Anwendung kann jedoch herausfordernd sein, bspw. bei der Bestimmung der aufzuteilenden Gewinne des betreffenden Geschäftsvorfalles und der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Rn. 166 ff.).

Anwendung einer anderen Methode bei Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Anstelle der geschäftsvorfallbezogenen Restgewinnaufteilungsmethode können zur Bestimmung der betreffenden Verrechnungspreise gem. § 22 Abs. 3 Halbs. 2 BsGaV im Einzelfall auch andere Methoden angewendet werden, wenn diese zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz (besser) entsprechenden Erg. der beteiligten Bankbetriebsstätten führt (es ist zu beachten, dass es kein „fremdvergleichskonformeres“ Erg. einer BS gibt; s. Anm. 207). Als solche anderen Methoden kommen entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse insbes. die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in Form einer Beitragsanalyse in Betracht (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil III Rn. 165 und 173).

338–340 Einstweilen frei.

**D. Besonderheiten für Versicherungsbetriebsstätten
(§§ 23 bis 29)****I. Definition der Versicherungsbetriebsstätte und geltende
Regelungen der BsGaV (§ 23)**

341

Betriebsstätte ist Teil eines Versicherungsunternehmens: Eine BS muss nach § 23 Satz 1 Nr. 1 BsGaV Teil eines VU sein (zum Begriff der BS s. Anm. 11 und § 49 EStG Anm. 190 ff.). Dabei ist der Begriff der Versicherungsbetriebsstätte unter Bezugnahme auf das VAG definiert (zur wortgleichen handelsrechtl. Begriffsdefinition s. Vor §§ 20–21b KStG Anm. 37). Ein Unternehmen muss Versicherungsgeschäfte geschäftsmäßig betreiben und Leistung und Gegenleistung müssen einem „typischen“ Versicherungsvertrag entsprechen, dh., der Versicherer muss im Versicherungsfall unbedingt zur Leistung verpflichtet sein (s. Vor §§ 20–21b KStG Anm. 39 mwN). Dies gilt grds. auch für Unternehmen innerhalb einer Unternehmensgruppe (*captives*), die bestimmte Teile des versicherungsbedürftigen Risikos der Unternehmensgruppe tragen, um den Versicherungsschutz zu verbilligen (s. Vor §§ 20–21b KStG Anm. 38 mwN). So sind VU iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG zum einen Erst- oder Rückversicherungsunternehmen, die den Betrieb von Versicherungsgeschäften zum Gegenstand haben und nicht Träger der Sozialversicherung sind, wobei der Gegenstand eines Rückversicherungsunternehmens ausschließlich die Rückversicherung ist (§ 7 Nr. 33 VAG). Zum anderen sind es Erst- oder Rückversicherungsunternehmen, die ihren Sitz in einem Drittstaat haben und eine behördliche Zulassung nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2009/138/EG (v. 25.11.2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II); sog. Solvency-II-Richtlinie) benötigen würden, wenn sie ihren Sitz in einem EWR-Staat hätten (§ 7 Nr. 34 VAG). Darüber hinaus sind systementsprechend auch solche BS als Versicherungsbetriebsstätte zu behandeln, die Teil eines VU im Sinne des ausländ. Versicherungsaufsichtsrechts sind.

Betriebsstätte betreibt Versicherungsgeschäfte: Die BS muss Versicherungsgeschäfte betreiben (§ 23 Satz 1 Nr. 2 BsGaV). Betreibt eine BS eines VU gar keine Versicherungsgeschäfte, handelt es sich nicht um eine Versicherungsbetriebsstätte iSv. § 23 BsGaV. Unter dem stl. nicht definierten Begriff des Versicherungsgeschäfts werden üblicherweise Geschäfte verstanden, bei denen gegen Prämienzahlung für den Fall eines ungewissen Ereignisses bestimmte Leistungen zugesichert werden, wobei die übernommenen Einzelrisiken auf eine Vielzahl von Personen verteilt und zum versicherungstechnischen Risiko aggregiert werden. Der Risikoübernahme liegt eine auf dem Gesetz der großen Zahlen beruhende Kalkulation zugrunde (vgl. BRDrucks. 401/14, 109; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 5; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 280; FECHNER, Die Bilanzierung von Versicherungsverträgen 2016, 2016, 7 ff. mwN; Vor §§ 20–21b KStG Anm. 26). Das Versicherungsgeschäft kann im Grundsatz in Sach- und Unfallversicherungs-, Lebens- und Krankenversicherungs- sowie Rückversicherungsgeschäfte unterteilt werden (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 9; zum Begriff des Rückversicherungsgeschäfts s. Anm. 360).

Geltung der §§ 1 bis 17 BsGaV: Für Versicherungsbetriebsstätten gelten nach § 23 Satz 1 BsGaV die allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 17 BsGaV. Diese Regelungen gelten umfassend, soweit Geschäfte von einer Versicherungsbetriebsstätte betrieben werden, die keine Versicherungsgeschäfte sind und mit solchen auch nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 281 f.), oder soweit in §§ 23 bis 29 BsGaV keine hiervon abweichenden Regelungen getroffen werden. Die in §§ 23 bis 29 BsGaV getroffenen Regelungen beinhalten vor allem keine besonderen Regelungen zur Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV; s. Anm. 150 ff.), Sicherungsgeschäften (§ 11 BsGaV; s. Anm. 164 ff.) und übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen (§§ 14 f. BsGaV; s. Anm. 194 ff.) sowie zur Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens (§ 17 BsGaV; s. Anm. 227 ff.).

Abweichende Regelung der §§ 23 bis 29 BsGaV: Die in §§ 23 bis 29 BsGaV getroffenen Regelungen gelten für Versicherungsbetriebsstätten (§ 23 Satz 1 BsGaV). Dies gilt insbes. für die Zuordnung von Versicherungsverträgen nach § 24 BsGaV (s. Anm. 345 ff.) und von Einkünften aus Kapitalanlagen nach § 27 BsGaV (s. Anm. 420 f.), für Rückversicherungsgeschäfte innerhalb eines Unternehmens nach § 27 BsGaV (s. Anm. 428) sowie für die Ermittlung des Dotationskapitals einer Versicherungsbetriebsstätte nach §§ 25 und 26 BsGaV (s. Anm. 384 ff.). Folglich gelten die Regelungen der §§ 12 und 13 BsGaV (s. Anm. 169 ff.) nur insoweit für Versicherungsbetriebsstätten, als in §§ 25 und 26 BsGaV keine abweichenden Regelungen getroffen werden oder auf sie bspw. in § 26 Abs. 1 und 4 BsGaV verwiesen wird. Dies sollte auch für gemischte Tätigkeiten gelten, sofern zumindest das Betreiben von Versicherungsgeschäften gegenüber anderen Geschäften überwiegt. Das Vorhandensein der abweichenden Regelungen in §§ 23 bis 29 BsGaV ist im Grundsatz gerechtfertigt, denn „Produktion“ von Versicherungsschutz und deren Folgetätigkeiten insbes. im Bereich der Kapitalanlage unterscheiden sich von der Wertschöpfungskette eines Industrieunternehmens (vgl. nur FECHNER, Die Bilanzierung von Versicherungsverträgen 2016, 2016, 7 ff. mwN). So sind die Übernahme von versicherungstechnischen Risiken und Risiken aus Finanzanlagen von zentraler Bedeutung für die Wertschöpfung von VU (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 5 ff.), die im Gegensatz zu Industrieunternehmen versicherungsaufsichtsrechtl. Anforderungen ua. an die Zulässigkeit versicherungstechnischer Rückstellungen und an die Mindestkapitalausstattung ausgesetzt sind (s. ausführl. Vor §§ 20–21b KStG Anm. 25 ff.; s. auch BRDrucks. 401/14, 117; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 75). Die Einnahmenseite von VU setzt sich insbes. aus Prämienzahlungen der Versicherten und aus Kapitalerträgen ua. aus der Anlage der erhaltenen Prämienzahlungen zusammen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 12).

342–344 Einstweilen frei.

II. Besondere Zuordnungsregelungen bei Versicherungsbetriebsstätten (§ 24)

1. Zuordnung von Vermögenswerten im Versicherungsbereich (§ 24 Abs. 1)

a) Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion für die Zuordnung von durch Versicherungsvertragsabschlüsse entstandenen Vermögenswerten (§ 24 Abs. 1 Satz 1) 345

Der Vermögenswert, der durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entsteht, wird von der Regelung des § 24 Abs. 1 Satz 1 BsGaV vorausgesetzt (sog. Vermögenswerte im Versicherungsbereich). Durch einen Versicherungsvertrag verpflichtet sich der Versicherer, nach dem Eintritt des Versicherungsfalls dem Versicherungsnehmer den dadurch verursachten Vermögensschaden zu ersetzen oder die sonst vereinbarte Leistung zu bewirken (vgl. § 1 Abs. 1 VVG). Versicherungsverträge sind von besonderer Bedeutung für VU, da sie einen beachtlichen Anteil ihrer Außenumsätze in Form von Prämien durch sie erzielen, aber erhebliche Kosten mit ihnen zusammenhängen (s. Anm. 353).

Zuordnung von Vermögenswerten durch Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion: Ein Vermögenswert, der durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entsteht, ist einer Versicherungsbetriebsstätte iSv. § 23 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 341) nach § 24 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zuzuordnen, wenn die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in dieser BS ausgeübt wird. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass sich die Wertschöpfungskette eines Industrieunternehmens von der Wertschöpfungskette eines VU unterscheidet, die insbes. die Entwicklung von Versicherungsprodukten, deren Vertrieb, den Abschluss von Versicherungsverträgen (sog. Zeichnungsprozess; s. Anm. 349), das Risikomanagement und die Rückversicherung, die Verwaltung der Versicherungsverträge und die Schadensbearbeitung sowie die Finanzanlage umfassen. Diese Wertschöpfungsstufen gelten grds. für das Betreiben sämtlicher Versicherungsgeschäfte, wenngleich sich die relative Bedeutung einzelner Wertschöpfungsstufen bei verschiedenen Versicherungsgeschäften und -produkten deutlich unterscheiden kann (s. auch BRDrucks. 401/14, 117; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 25 ff.). Für die Zuordnung eines Vermögenswerts im Versicherungsbereich kommt es nach § 24 Abs. 1 Satz 1 BsGaV darauf an, in welchen Versicherungsbetriebsstätten (die unternehmerische Risiko-)Funktionen hinsichtlich dieses Vermögenswerts bis zu dessen Entstehen ausgeübt werden (s. auch § 24 Abs. 3 Satz 3 BsGaV und Anm. 356). Es sind die Personalfunktionen maßgebend, die eine aktive unternehmerische Entsch. für die Übernahme des versicherungstechnischen Risikos aus einem Versicherungsvertrag erfordern (s. BRDrucks. 401/14, 112; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 94). Eine solche aktive unternehmerische Entsch. kann auch in der Entsch. bestehen, bestimmte Funktionen auszugliedern und anschließend zu kontrollieren. Die unternehmerische Risikoübernahmefunktion hinsichtlich der Zuordnung von Versicherungsverträgen ist nach § 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 BsGaV die Personalfunktion des Zeichnungsprozesses (s. Anm. 349; zur widerlegbaren Vermutung ihrer Ausübung in einer inländ. Versicherungsbetriebsstätte s. § 24 Abs. 5 BsGaV und Anm. 364). Die Zuordnung eines Vermögenswerts im Versicherungsbereich erfordert die Zuordnung sämtlicher mit diesem Ver-

mögenswert zusammenhängender Chancen und Risiken (im Gegensatz zu den Chancen und Risiken anderer Vermögenswerte und Geschäftsvorfälle, die ggf. entsprechend den allgemeinen Regelungen der §§ 5 bis 11 BsGaV zuzuordnen sind; s. § 10 Abs. 1 und 2 BsGaV und Anm. 150 ff.). Dies soll sowohl die Chancen und Risiken des betreffenden Vermögenswerts selbst als auch die Chancen und Risiken der unternehmerischen Verwendung des Vermögenswerts betreffen (s. auch BRDrucks. 401/14, 95).

346–348 Einstweilen frei.

349 **b) Personalfunktion des Zeichnungsprozesses als unternehmerische Risikoübernahmefunktion (§ 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3)**

Zeichnungsprozess als unternehmerische Risikoübernahmefunktion: Versicherungsunternehmen haben idR eine einzige unternehmerische Risikoübernahmefunktion, nämlich die Übernahme des Versicherungsrisikos durch die Ausübung der Personalfunktion des Zeichnungsprozesses (§ 24 Abs. 1 Satz 2 BsGaV; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 69 und 94). Personalfunktionen, deren Ausübung dem Abschluss eines Versicherungsvertrags bzw. dem Zeichnungsprozess zeitlich vorgelagert (zB Entwicklung und Vertrieb von Versicherungsprodukten) oder nachgelagert (zB Verwaltung der Versicherungsverträge und die Schadensbearbeitung) sind, stellen dagegen keine unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSv. § 24 Abs. 1 Satz 2 BsGaV dar. Für die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion bedarf es aktiver Entsch. über die Übernahme des Versicherungsrisikos hinsichtlich eines Versicherungsvertrags (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 94). Die Festsetzung von Entscheidungsparametern durch die Unternehmensleitung, zB die Parameter für die Höhe des zu versichernden Risikos, sind häufig keine unternehmerische Risikoübernahmefunktion (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 94; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 208).

Personalfunktion des Zeichnungsprozesses: Die Ausübung der Personalfunktion des Zeichnungsprozesses (*underwriting*) ist für die Übernahme von mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Chancen und Risiken, insbes. das versicherungstechnische Risiko aus dem Versicherungsvertrag (zu Schwankungsrückstellungen s. ausführl. § 20 KStG Anm. 51 ff.), entscheidend. Ziel des Zeichnungsprozesses ist nicht die Auswahl der zu versichernden Risiken, sondern die versicherten Risiken im Verhältnis zur Preisgestaltung der entsprechenden Versicherungsverträge sachgerecht einzustufen (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 35; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 285). Der Zeichnungsprozess setzt sich nach § 24 Abs. 1 Satz 3 im BsGaV Wesentlichen aus fünf Kernaufgaben/-aktivitäten zusammen (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 34). Die folgenden Faktoren sind bei der Gewichtung dieser einzelnen Aufgaben und Aktivitäten des Zeichnungsprozesses zu beachten: die Risikokapazität des VU, die versicherungsaufsichtsrechtl. Rahmenbedingungen in Bezug auf die maximale Risikokapazität, die fachlichen Kompetenzen und Fähigkeiten des zuständigen Personals (*underwriter*), die Verfügbarkeit und die Kosten einer Rückversicherung durch unverbundene Dritte sowie die strategischen Geschäftsziele des VU (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 35). Für die Bestimmung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion sind nur die Aufgaben und Aktivitäten des Zeichnungsprozesses entscheidend, die durch das eigene Per-

sonal des VU iSd. § 2 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 24) ausgeübt werden. Bestandteile des Zeichnungsprozesses, die aufgrund eines Funktionsausgliederungsvertrags iSd. § 5 Abs. 3 Nr. 4 und § 119 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 VAG oder eines Dienstleistungsvertrags iSd. § 64a Abs. 4 VAG durch fremde Dritte oder durch nahe stehende Personen ausgeübt werden, sind nach Ansicht der FinVerw. für die Bestimmung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion eines VU nicht maßgebend (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 288). Etwas anderes gilt uE jedoch dann, wenn die Ausgliederung von Bestandteilen des Zeichnungsprozesses aufgrund einer aktiven unternehmerischen Entsch. des eigenen Personals des VU erfolgt ist und anschließend auch von diesem kontrolliert wird.

► *Die Festlegung der Zeichnungsstrategie* iSv. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 BsGaV, die vom für die Zeichnungsentscheidung im (Rück-)Versicherungsgeschäft zuständigen Personal einzuhalten ist, ist Teil des Risikomanagements. Die Zeichnungsstrategie definiert die Parameter für die Höhe des zu versichernden Risikos und bestimmt Art und Umfang der Geschäftstätigkeit des VU. Für die Bedeutung der Festlegung der Zeichnungsstrategie kommt es jedoch darauf an, in welchem Ausmaß diese zum gesamten Zeichnungsprozess beiträgt (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 70 und 94).

► *Die Risikoklassifizierung und Risikoauswahl* iSv. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 BsGaV ist der Zeichnungsprozess iS. Der Prozess der Klassifizierung und Auswahl des versicherten Risikos umfasst die Analyse des spezifischen Risikos und der diesbezüglichen Risikokategorie. Je nach Risiko, Kosten und Marktbedingungen bestimmt dieser Prozess die Versicherungsprämie, ggf. unter Anwendung entsprechender Prämientabellen. Dieser Prozess kann darüber hinaus die Aufgabe beinhalten, das Risiko auszuwählen und die Kapazitätsgrenzen zu überprüfen. Grundanforderungen sind die Klassifizierung von Risiken auf Basis ausgewählter Kriterien und der Verwendung von Statistiken.

► *Die Preisgestaltung* iSv. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 BsGaV der Prämien für einen Versicherungsvertrag kann ein wesentlicher Bestandteil des Zeichnungsprozesses sein. Handelt es sich allerdings um ein standardisiertes Versicherungsprodukt und werden die Prämien mit Bezugnahme auf anwendbare Prämientabellen festgelegt, hat die Preisgestaltung des Versicherungsvertrags nach Abschluss der Risikoklassifizierung für den Zeichnungsprozess idR keine bzw. kaum Bedeutung. Im Lebensversicherungsgeschäft wird die Preisgestaltung des versicherten Risikos nicht durch die *underwriter*, sondern durch Aktuarer iSd. § 11a VAG vorgenommen.

► *Die Analyse der Risikoweitergabe* iSv. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 BsGaV dient der Entsch., welcher Teil des versicherten Risikos durch das VU selbst und welcher Teil von einem Rückversicherer getragen werden soll.

► *Die Annahme der versicherten Risiken* iSv. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BsGaV durch Abschluss eines Versicherungsvertrags ist der Teil des Zeichnungsprozesses, der das VU dem Versicherungsrisiko letztendlich aussetzt. Für deren Bedeutung ist der Entscheidungsspielraum der *underwriter* entscheidend. So kann das zuständige Personal einerseits über ein erhebliches Maß an Unabhängigkeit und Entscheidungsbefugnis verfügen oder andererseits nach detaillierten Vorgaben und ohne wesentliche eigene Entscheidungsbefugnisse tätig werden.

Einstweilen frei.

350–352

353 **2. Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion für Vermögenswerte, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie Chancen und Risiken (§ 24 Abs. 2)**

Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion: Siehe § 24 Abs. 1 BsGaV und Anm. 345 f.

Zuordnung von weiteren Zuordnungsgegenständen: Die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion bestimmt gem. § 24 Abs. 2 BsGaV nicht nur über die Zuordnung des Versicherungsvertrags zu einer Versicherungsbetriebsstätte, sondern auch über die Zuordnung der mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Vermögenswerte sowie der damit in (mittelbarem) Zusammenhang stehenden BE (zB Prämienzahlungen), BA (zB Abschlussprovisionen, Vergütungen und Schulungskosten für Außendienstmitarbeiter, Aufwendungen für ärztliche Untersuchungen sowie Kosten der Anlage der Versicherungsakten; zum Begriff der BE und BA s. § 4 EStG Anm. 31, 558 ff. und 750 ff.) sowie Chancen und Risiken (s. Anm. 150), zB versicherungstechnische Risiken. Hierdurch kommt es zu einem Gleichlauf bei der Zuordnung von einem Versicherungsvertrag einerseits sowie von Vermögenswerten, BE, BA sowie Chancen und Risiken andererseits.

354–355 Einstweilen frei.

356 **3. Funktionsaufteilung bei Versicherungsbetriebsstätten (§ 24 Abs. 3)**

Funktionsaufteilung: Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses hinsichtlich eines Versicherungsvertrags bzw. die Aufgaben und Aktivitäten, aus denen sich der Zeichnungsprozess zusammensetzt (s. Anm. 349), müssen gem. § 24 Abs. 3 Satz 1 BsGaV in zwei oder mehreren Versicherungsbetriebsstätten ausgeübt werden (sog. Funktionsaufteilung; s. auch Anm. 20).

Zuordnung des Vermögenswerts zur Versicherungsbetriebsstätte mit der bedeutungsvollsten Personalfunktion: Ein Vermögenswert, der durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags entsteht (s. Anm. 345), ist nach § 24 Abs. 3 Satz 1 BsGaV derjenigen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung zukommt. Diese Personalfunktion gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 2 BsGaV als unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSd. § 24 Abs. 1 Satz 1 BsGaV und ist somit für die Zuordnung des betreffenden Vermögenswerts maßgeblich; entsprechendes gilt auch für die Zuordnung der mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Vermögenswerte sowie der damit im Zusammenhang stehenden BE, BA sowie Chancen und Risiken (§ 24 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 353). Für die Zuordnung des Vermögenswerts sind nur die bis zum Abschluss des Versicherungsvertrags ausgeübten Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses maßgebend. Auf Personalfunktionen, die erst nach Abschluss des Versicherungsvertrags ausgeübt werden, kommt es dagegen nicht an (§ 24 Abs. 3 Sätze 1 und 3 BsGaV). Für die Frage, welcher Personalfunktion in Bezug auf den jeweiligen Vermögenswert die größte wirtschaftliche, dh. die überwiegende Bedeutung zukommt, sind die Personalfunktionen zu identifizieren, die eine aktive unternehmerische Entsch. für die Übernahme des Versicherungsrisikos hinsichtlich eines Versicherungsvertrags erfordern (s. BRDrucks. 401/14, 112; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 94). Die relative qualitative Bedeutung eines bestimmten Bestandteils der Personalfunktion des Zeichnungsprozesses hängt von den Umständen des Einzelfalls ab,

zB der Art des Versicherungsgeschäfts oder des Geschäftsmodells, denn der Zeichnungsprozess ist für komplexe Versicherungsrisiken (zB Lebensversicherungsrisiken) anspruchsvoller und bedeutungsvoller als für standardisierte Versicherungsprodukte (zB für über das Internet vertriebene Reiseversicherungen; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 48 ff. und 69; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 291 ff.). Im Übrigen können auch quantitative Gesichtspunkte (zB Personalkosten ggf. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Kostenniveaus) für die Beurteilung eines bestimmten Bestandteils der Personalfunktion des Zeichnungsprozesses ausschlaggebend sein. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen.

Einstweilen frei.

357–359

4. Unternehmerische Risikoübernahmefunktion im Rückversicherungsgeschäft (§ 24 Abs. 4) 360

Begriff des Rückversicherungsgeschäfts: Unter dem stl. nicht definierten Begriff „Rückversicherungsgeschäft“ wird die Versicherung der von einem VU übernommenen Risiken verstanden, dh., Rückversicherungsgeschäfte sind Versicherungsgeschäfte, mit denen versicherte Risiken von einem VU auf ein anderes VU übertragen werden (s. auch BRDrucks. 401/14, 112; zu Formen des Rückversicherungsgeschäfts vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 21).

Unternehmerische Risikoübernahmefunktion für den Abschluss eines Rückversicherungsvertrags: Im Rückversicherungsgeschäft gilt gem. § 24 Abs. 4 BsGaV beim Zeichnungsprozess die Personalfunktion der Risikoklassifizierung/-auswahl, dh. die Analyse spezifischer Risiken und von Risikokategorien (s. Anm. 349) idR als die bedeutsamste Personalfunktion und daher als die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSd. § 24 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (widerlegbare Vermutung). Die Risikoklassifizierung und -auswahl in der Rückversicherung erfordern bestimmte zentrale Funktionen, zB die Erforschung bestimmter (Elementar- oder Branchen-)Risiken, die Führung langjähriger Statistiken sowie eine für diese Aufgabe erforderliche Qualifikation des zuständigen Personals, da es sich bei Rückversicherungsverträgen idR um individuelle Deckungszusagen handelt. Diese zentralen Funktionen tragen in der Praxis jedoch nur selten als Teil des Zeichnungsprozesses zu einer Risikoübernahme bei.

Einstweilen frei.

361–363

5. Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in einer inländischen Versicherungsbetriebsstätte (§ 24 Abs. 5)

a) Vermutung der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion durch den für eine Niederlassung bestellten Hauptbevollmächtigten (§ 24 Abs. 5 Satz 1) 364

Niederlassung eines ausländischen Versicherungsunternehmens: Das VU ist nach § 2 Abs. 2 BsGaV „ausländisch“, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland befindet (s. Anm. 19; zum Begriff des VU s. Anm. 341). Es muss eine Niederlassung begründen, die nach versicherungsauf-

sichtsrechtl. Regelungen ein Mittelpunkt geschäftlicher Tätigkeit eines VU ist. Eine solche Niederlassung tritt auf Dauer als Außenstelle des VU hervor, hat eine Geschäftsleitung und ist sachlich so ausgestattet, dass sie Versicherungsgeschäfte mit Dritten betreiben kann. Sie unterscheidet sich von der Ausübung des Versicherungsgeschäfts im freien Dienstleistungsverkehr (s. auch BRDrucks. 401/14, 113 f.).

► *Erstversicherungsunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat* durften durch eine Niederlassung iSd. § 106 Abs. 2 Satz 1 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch die 10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) im Inland Versicherungsgeschäfte ausüben. Nach der VAG-Novelle zur Umsetzung der Solvency-II-Richtlinie bedarf es hierfür ebenfalls einer Niederlassung (vgl. § 68 Abs. 1 Satz 1 VAG v. 1.4.2015, BGBl. I 2015, 434, zuletzt geändert durch Gesetz v. 26.7.2016, BGBl. I 2016, 1824).

► *Erstversicherungsunternehmen mit Sitz in einem EU-/EWR-Staat* durften durch eine Niederlassung iSd. § 110a Abs. 1 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch die 10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) oder im Dienstleistungsverkehr im Inland Versicherungsgeschäfte ausüben. Nach der VAG-Novelle zur Umsetzung der Solvency-II-Richtlinie bedarf es hierfür ebenfalls einer Niederlassung (vgl. § 61 Abs. 1 Satz 1 VAG v. 1.4.2015, BGBl. I 2015, 434, zuletzt geändert durch Gesetz v. 26.7.2016, BGBl. I 2016, 1824).

► *Rückversicherungsunternehmen mit Sitz in einem EU-/EWR-Staat* durften durch eine Niederlassung iSd. § 121h Abs. 1 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch die 10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) oder im Dienstleistungsverkehr im Inland Versicherungsgeschäfte ausüben. Nach der VAG-Novelle zur Umsetzung der Solvency-II-Richtlinie bedarf es hierfür ebenfalls einer Niederlassung (vgl. § 169 Abs. 1 Satz 1 VAG v. 1.4.2015, BGBl. I 2015, 434, zuletzt geändert durch Gesetz v. 26.7.2016, BGBl. I 2016, 1824).

► *Rückversicherungsunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat* durften durch eine Niederlassung iSd. § 121i Abs. 1 Satz 3 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch die 10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) Versicherungsgeschäfte im Inland betreiben. Nach der VAG-Novelle zur Umsetzung der Solvency-II-Richtlinie bedarf es hierfür ebenfalls einer Niederlassung (vgl. § 68 Abs. 1 Satz 1 VAG v. 1.4.2015, BGBl. I 2015, 434, zuletzt geändert durch Gesetz v. 26.7.2016, BGBl. I 2016, 1824).

Inländische Versicherungsbetriebsstätte eines ausländischen Versicherungsunternehmens: Die Niederlassung muss eine inländ. Versicherungsbetriebsstätte eines ausländ. VU sein. Der Begriff der Versicherungsbetriebsstätte ist in § 23 BsGaV definiert (s. Anm. 341; zum Begriff der BS s. Anm. 11 und § 49 EStG Anm. 190 ff.). Eine „inländische“ Versicherungsbetriebsstätte besteht dann, wenn eine Versicherungsbetriebsstätte im Inland unterhalten wird; dazu muss sie im Inland belegen sein (vgl. zB § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; s. auch § 49 EStG Anm. 181). Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen (s. Anm. 18).

Vermutung der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion durch Hauptbevollmächtigten: Der für eine Niederlassung bestellte Hauptbevollmächtigte galt gem. § 106 Abs. 3 Satz 3 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2) bzw. gilt gem. § 68 Abs. 2 Satz 3 VAG v. 1.4.2015 (BGBl. I 2015, 434) und Art. 145 Abs. 2 der Solvency-II-Richtlinie als ermächtigt, Versicherungsverträge für die Niederlassung abzuschließen. Es besteht daher hinsichtlich eines Versicherungsvertrags, der durch die Niederlassung tatsächlich

abgeschlossen wurde, gem. § 24 Abs. 5 Satz 1 BsGaV die Vermutung, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSd. § 24 Abs. 1 bis 4 BsGaV in dieser Niederlassung ausgeübt wird. Die Regelung einer solchen (widerlegbaren; s. Anm. 368) Vermutung ist zu kritisieren, da zum einen die maßgebenden Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses hinsichtlich eines Versicherungsvertrags nicht zwingend in dieser Niederlassung bzw. inländ. Versicherungsbetriebsstätte tatsächlich ausgeübt werden müssen, obwohl der Hauptbevollmächtigte dort tätig ist. Die Begründung des Verordnungsgebers, dass es bei anderswo ausgeübten Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses einer Niederlassung nicht bedurft hätte und Versicherungsgeschäfte vielmehr im Dienstleistungsverkehr hätten erbracht werden können, überzeugt nicht (vgl. BRDrucks. 401/14, 114). Schließlich kann auch der Vertrieb von Versicherungsprodukten oder die Schadensbearbeitung für die Begründung einer Niederlassung ursächlich gewesen sein, ohne dass Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses dort ausgeübt werden. Zum anderen wird dem Hauptbevollmächtigten eine allgemeine Leitungsfunktion beigemessen, die nicht maßgebend für die Zuordnung von Vermögenswerten im Versicherungsbereich usw. ist, sondern die allgemeine Geschäftspolitik betrifft, und lediglich eine strategische Personalfunktion darstellt (§ 2 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BsGaV; s. Anm. 26). Hierdurch drohen internationale Doppelbesteuerungen (glA KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.222f.). Die Vermutung des § 24 Abs. 5 Satz 1 BsGaV gilt jedoch nicht, wenn ein ausländ. VU bestimmte Versicherungsgeschäfte (zB bei bestimmten Arten von Versicherungsprodukten) im Inland nur im Dienstleistungsverkehr ausübt, aber es andere Versicherungsgeschäfte durch eine inländ. Versicherungsbetriebsstätte betreibt.

Einstweilen frei.

365–367

b) Widerlegung der Vermutung durch nicht in der inländischen Versicherungsbetriebsstätte tatsächlich ausgeübte unternehmerische Risikoübernahmefunktion (§ 24 Abs. 5 Satz 2) 368

Nachweisliche Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion außerhalb der Versicherungsbetriebsstätte: Das ausländ. VU hat gem. § 24 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BsGaV nachzuweisen, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion für den Abschluss eines Versicherungsvertrags iSv. § 24 Abs. 5 Satz 1 BsGaV, der unter Beteiligung der inländ. Versicherungsbetriebsstätte zustande kam, tatsächlich nicht in der inländ. Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt wird. Da die Ausübung des Versicherungsgeschäfts mittels einer Niederlassung das Vorhandensein eines Mittelpunkts der geschäftlichen Tätigkeit erfordert, muss das ausländ. VU nachweisen, welche Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses bezüglich des betreffenden Versicherungsvertrags in der inländ. Versicherungsbetriebsstätte und im übrigen VU ausgeübt werden. Dabei darf den in der Versicherungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses nicht die größte Bedeutung für den Abschluss des Versicherungsvertrags zukommen. Außerdem bedarf es nach der Verordnungsbegründung des Nachweises, dass die Ausübung einer Personalfunktion des Zeichnungsprozesses im übrigen Unternehmen nicht aufgrund einer aktiven unternehmerischen Entsch. des Hauptbevollmächtigten der betreffenden Niederlassung erfolgt ist und anschließend auch nicht von ihm kontrolliert wurde und wo stattdessen von wem die entsprechende unternehmerische Risikoübernahmefunktion ausgeübt wurde.

Nachweislich übereinstimmende Mitteilung des Sachverhalts an die Versicherungsaufsichtsbehörden: Das ausländ. VU hat gem. § 24 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BsGaV außerdem nachzuweisen, dass der Sachverhalt bezüglich der tatsächlichen Ausübung der unternehmerischen Risikofunktion außerhalb der inländ. Versicherungsbetriebsstätte übereinstimmend der deutschen Versicherungsaufsichtsbehörde, dh. der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, und der für das ausländ. VU zuständigen Versicherungsaufsichtsbehörde mitgeteilt wurde. Der Nachweis könnte bspw. durch Vorlage schriftlicher Mitteilungen mit Nachweis des Zugangs bei den beteiligten Versicherungsaufsichtsbehörden geführt werden. Wird die unternehmerische Risikofunktion hingegen in einer in einem dritten Staat belegenen Versicherungsbetriebsstätte des ausländ. VU ausgeübt, sollte eine übereinstimmende Sachverhaltsmitteilung gegenüber der für diese Versicherungsbetriebsstätte zuständigen Versicherungsaufsichtsbehörde nicht nachzuweisen sein.

Widerlegung der Vermutung der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion durch Hauptbevollmächtigten: Kann das ausländ. VU die geforderten Nachweise erbringen, ist die Vermutung der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion durch den für die Niederlassung bestellten Hauptbevollmächtigten in § 24 Abs. 5 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 364) gem. § 24 Abs. 5 Satz 2 BsGaV widerlegt. Die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion bestimmt sich nach § 24 Abs. 1 bis 4 BsGaV (s. Anm. 345 ff.).

369–371 Einstweilen frei.

6. Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in einer ausländischen Versicherungsbetriebsstätte (§ 24 Abs. 6)

372 a) Erfordernis der tatsächlichen Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion (§ 24 Abs. 6 Satz 1)

Ausländische Versicherungsbetriebsstätte eines inländischen Versicherungsunternehmens: Der Begriff der Versicherungsbetriebsstätte ist in § 23 BsGaV definiert (s. Anm. 341; zum Begriff der BS s. Anm. 11 und § 49 EStG Anm. 190 ff.). Eine „ausländische“ Versicherungsbetriebsstätte besteht, wenn eine Versicherungsbetriebsstätte im Ausland unterhalten wird; dazu muss sie im Ausland belegen sein (s. auch § 49 EStG Anm. 181). Ausland ist das Hoheitsgebiet, das nicht zum hoheitlichen Gebiet der Bundesrepublik Deutschland gehört und das nicht hoheitsfrei ist (s. Anm. 19). Das VU einer solchen Versicherungsbetriebsstätte ist nach § 2 Abs. 1 BsGaV „inländisch“, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Inland befindet (s. Anm. 18; zum Begriff des VU s. Anm. 248).

Erfordernis einer Versicherungsaufsicht und eines bestellten (Haupt-)Bevollmächtigten: Die ausländ. Versicherungsbetriebsstätte muss einer Aufsicht unterliegen, die der deutschen Versicherungsaufsicht vergleichbar ist. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung des Versicherungsgeschäfts im Belegenheitsstaat der Versicherungsbetriebsstätte versicherungsaufsichtsrechtl. Regelungen unterliegt, die dem VAG vergleichbar sind und entsprechend § 294 Abs. 1 VAG den Schutz der Begünstigten von Versicherungsleistungen zum Ziel haben. Vergleichbare Regelungen stellen die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus Versicherungen und hierbei insbes. auf die Solvabilität sowie die langfristige

Risikotragfähigkeit des VU, die Bildung ausreichender versicherungstechnischer Rückstellungen und die Anlage in entsprechenden geeigneten Vermögenswerten sicher (vgl. § 294 Abs. 4 VAG). Darüber hinaus muss für die ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ein Hauptbevollmächtigter nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch die 10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) oder ein sonstiger Bevollmächtigter, der einem Hauptbevollmächtigten iSd. § 106 Abs. 3 VAG v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch die 10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) vergleichbar ist, aufgrund entsprechender ausländ. versicherungsaufsichtsrechtl. Vorgaben bestellt worden sein; auch nach der VAG-Novelle zur Umsetzung der Solvency-II-Richtlinie bedarf es eines Hauptbevollmächtigten bzw. eines vergleichbaren, sonstigen Bevollmächtigten (vgl. § 58 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und § 68 Abs. 2 VAG v. 1.4.2015, BGBl. I 2015, 434, zuletzt geändert durch Gesetz v. 26.7.2016, BGBl. I 2016, 1824). Aufgrund der nationalen Umsetzungen der Solvency-II-Richtlinie sind diese Voraussetzungen bei in anderen EU-/EWR-Staaten belegenen Versicherungsbetriebsstätten idR erfüllt.

Tatsächliche Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion in der Versicherungsbetriebsstätte: Die unternehmerische Risikoübernahmefunktion iSd. § 24 Abs. 1 bis 4 BsGaV, dh. die maßgebende bedeutungsvollste Personalfunktion des Zeichnungsprozesses, muss tatsächlich in der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt werden (s. Anm. 345 ff.). Die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion iSd. § 24 Abs. 1 bis 4 BsGaV wird – anders als in § 24 Abs. 5 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 364 f.) – nicht durch die aufgrund ausländ. versicherungsaufsichtsrechtl. Vorgaben erforderliche Bestellung eines Hauptbevollmächtigten vermutet. Daher kommt es für die Beurteilung der Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion hinsichtlich eines Versicherungsvertrags auf die formale Bestellung eines ausländ. Bevollmächtigten nicht an.

Zuordnung eines Versicherungsvertrags zur Versicherungsbetriebsstätte: Ein Versicherungsvertrag ist nach § 24 Abs. 6 Satz 1 BsGaV der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen, in der die unternehmerische Risikoübernahmefunktion tatsächlich ausgeübt wird; entsprechendes gilt auch für die Zuordnung der mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Vermögenswerte sowie der damit im Zusammenhang stehenden BE, BA sowie Chancen und Risiken (§ 24 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 353). Werden in der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte allerdings lediglich die Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses ausgeübt, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos stehen, sind weitere Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 Satz 2 BsGaV zu beachten (s. Anm. 376). Sind die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 Satz 1 BsGaV hingegen nicht erfüllt, ist der Versicherungsvertrag usw. nicht der betreffenden ausländ. Versicherungsbetriebsstätte, sondern dem übrigen VU zuzuordnen.

Einstweilen frei.

373–375

b) Erfordernis der Ausübung von mehreren bedeutungsvollsten Personalfunktionen in der ausländischen Versicherungsbetriebsstätte (§ 24 Abs. 6 Satz 2)

376

Ausübung von lediglich im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos stehenden Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses: Es müssen in der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte lediglich die Personal-

funktionen des Zeichnungsprozesses ausgeübt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos stehen (§ 24 Abs. 6 Satz 2 BsGaV), dh. Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses iSv. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BsGaV (s. Anm. 349). Dies ist insbes. der Fall, wenn sich die Annahme des versicherten Risikos auf eine bloße formale Aktivität in Form einer rechtsförmlichen Unterschrift beschränkt. Fraglich ist, ob dies außerdem auch im Falle eines erheblichen Maßes an Unabhängigkeit und Entscheidungsbefugnis des zuständigen Personals beim Abschluss eines Versicherungsvertrags gilt, wofür der Wortlaut der Vorschrift spricht. Werden in der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte jedoch noch weitere betriebliche Aufgaben und Aktivitäten des Zeichnungsprozesses, zB Festlegung der Zeichnungsstrategie, Risikoklassifizierung und -auswahl, Preisgestaltung oder Analyse der Risikoweitergabe (§ 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 4 BsGaV; s. Anm. 349), in einem nicht unbeachtlichen Umfang getätigt, werden dort nicht lediglich die in Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos stehenden Personalfunktionen ausgeübt.

Zusätzliche Ausübung bestimmter Personalfunktionen, die nicht Teil des Zeichnungsprozesses sind: Werden keine weiteren Personalfunktionen des Zeichnungsprozesses in der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt, muss in ihr zusätzlich eine andere Personalfunktion in einem nicht unbeachtlichen Umfang ausgeübt werden, die nicht Teil des Zeichnungsprozesses ist. Eine solche andere Personalfunktion ist nach § 24 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 BsGaV das Produktmanagement und die Produktentwicklung (Buchst. a; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 26 bis 28), der Verkauf und das Marketing (Buchst. b; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 29 bis 33) oder das Risikomanagement und die Rückversicherung (Buchst. c; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 38 bis 41). Dagegen kommt es diesbezüglich insbes. nicht auf die Ausübung von Personalfunktionen der Verwaltung von Versicherungsverträgen, der Schadensbearbeitung und der Finanzanlage an.

Überwiegende Bedeutung der in der Versicherungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen: Die Bedeutung der in der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Annahme des versicherten Risikos iSd. § 24 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BsGaV stehen, zusammen mit einer anderen Personalfunktion iSv. § 24 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c BsGaV, muss nach § 24 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 BsGaV überwiegen. Die relative Bedeutung dieser Personalfunktionen hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und ist dementsprechend zu beurteilen (s. auch Anm. 356).

Zuordnung eines Versicherungsvertrags zur Versicherungsbetriebsstätte: Ein Versicherungsvertrag ist nach § 24 Abs. 6 Satz 2 BsGaV der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte des inländ. VU zuzuordnen, in der die maßgebenden Personalfunktionen ausgeübt werden. Die unternehmerische Risikoübernahmefunktion hinsichtlich des Versicherungsvertrags gilt dann insgesamt als in der betreffenden ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ausgeübt. Daher sollten auch die mit dem Versicherungsvertrag zusammenhängenden Vermögenswerte sowie die damit im Zusammenhang stehenden BE, BA sowie Chancen und Risiken der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte zugeordnet werden (§ 24 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 353). Sind die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 Satz 2 BsGaV hingegen nicht erfüllt, ist der Versicherungsvertrag usw. dem übrigen VU zuzuordnen.

7. Verrechnungspreise für unterstützende Personalfunktionen (§ 24 Abs. 7) 380

Die Regelung des § 19 Abs. 5 BsGaV, dh. der Ansatz fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für die Ausübung unterstützender Personalfunktionen bei Bankbetriebsstätten (s. Anm. 266), gilt gem. § 24 Abs. 7 BsGaV bei Versicherungsbetriebsstätten entsprechend. Dies ist der Fall, wenn im Hinblick auf einen Versicherungsvertrag Personalfunktionen im übrigen Unternehmen gegenüber der Versicherungsbetriebsstätte mit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion, der also der Versicherungsvertrag nach § 24 Abs. 1 bis 6 zuzuordnen ist (s. Anm. 345 ff.), ausgeübt werden, und umgekehrt. Im Verhältnis der Versicherungsbetriebsstätte mit der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion zum übrigen Unternehmen, das im Hinblick auf diesen Vertrag eine unterstützende Personalfunktion ausübt, liegen fiktive Dienstleistungen aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV vor. Für die Erbringung dieser Personalfunktionen bzw. von entsprechenden Unterstützungsleistungen ist daher nach § 24 Abs. 7 iVm. § 19 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein Verrechnungspreis anzusetzen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Die angesetzten Verrechnungspreise führen gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE und fiktiven BA bei den betreffenden BS (s. Anm. 220). Zu den unterstützenden Personalfunktionen gehören insbes. solche, die der Sache nach zur unternehmerischen Risikoübernahmefunktion gehören können (zB Festlegung der Zeichnungsstrategie), aber in dem Teil des VU ausgeübt werden, der die unternehmerische Risikoübernahmefunktion nicht zuzuordnen ist, sowie Personalfunktionen, die der Verwaltung des Versicherungsvertrags nach dessen Abschluss oder der Schadensregulierung dienen (s. auch BRDrucks. 401/14, 116; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 42 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 312 f.).

Einstweilen frei.

381–383

III. Dotationskapital inländischer Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht (§ 25)

1. Zuordnung von Vermögenswerten zu inländischen Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 Abs. 1) 384

Inländische Versicherungsbetriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen: Siehe Anm. 341 und 364.

Vermögenswerte, die der Bedeckung dienen: Die Anwendung der Regelung des § 25 Abs. 1 BsGaV setzt Vermögenswerte voraus, die der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des EK des ausländ. VU dienen (sog. Deckungsvermögen). Hierfür sollten die versicherungstechnischen Rückstellungen und das EK zugrunde gelegt werden, die in der HBil. des ausländ. VU zum Zeitpunkt der Bestimmung des Dotationskapitals ausgewiesen sind. Als versicherungstechnische Rückstellungen sind innerhalb der EU solche Rückstellungen anzusehen, die gem. Art. 6 der Richtlinie 91/674/EWG v. 19.12.1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von VU (sog. Ver-

sicherungsbilanz-Richtlinie; s. entsprechend auch Formblatt 1 der RechVersV) auf der Passivseite der Bilanz des VU unter versicherungstechnische Rückstellungen einschließlich insbes. Beitragsüberträge, Deckungsrückstellungen, Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle und Schwankungsrückstellungen (Buchst. C.) sowie bestimmte versicherungstechnische Rückstellungen im Bereich der Lebensversicherung (Buchst. D.) auszuweisen sind (s. ausführl. Anhang zu §§ 20, 21 KStG; Vor §§ 20–21b KStG Anm. 30 f.), abzüglich des in Rückdeckung gegebenen Versicherungsgeschäfts (vgl. GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1197]). Die Vermögenswerte müssen entsprechend der Eigenart des Versicherungsgeschäfts insgesamt der Bedeckung dieser versicherungstechnischen Rückstellungen und des EK dienen, durch die wiederum die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen eines VU sichergestellt wird. Als ein solches Deckungsvermögen sollten Vermögenswerte anzusehen sein, die gem. Art. 6 der Versicherungsbilanz-Richtlinie (s. entsprechend auch Formblatt 1 der RechVersV) auf der Aktivseite der Bilanz des VU unter Kapitalanlagen (Buchst. C.), Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolice (Buchst. D.) und Forderungen aus dem selbst abgeschlossenen Versicherungsgeschäft (Buchst. E.I.) auszuweisen sind (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 315 f.). Außerdem sollten Depotverbindlichkeiten iVm. dem in Rückdeckung gegebenen Versicherungsgeschäft als Deckungsvermögen anzusehen sein (vgl. GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1197]). Andere Vermögenswerte, zB Grundstücke, Anteile an verbundenen Unternehmen und Bankguthaben, dienen hingegen nicht der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des EK des ausländ. VU. Sie sind daher nicht nach § 25 Abs. 1 BsGaV, sondern vorab direkt nach den allgemeinen Regelungen der §§ 5 ff. BsGaV zuzuordnen (zu Anteilen an verbundenen Unternehmen s. GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1198 f.]; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 79, 99 und 123).

Anteilige Zuordnung von Kapitalanlagen zur Versicherungsbetriebsstätte:

Die Bestimmung des Dotationskapitals inländ. Versicherungsbetriebsstätten erfolgt in zwei Schritten. In einem ersten Schritt ist der inländ. Versicherungsbetriebsstätte ein Anteil an den Kapitalanlagen des ausländ. VU zuzuordnen (§ 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV; zum zweiten Schritt s. § 25 Abs. 2 BsGaV und Anm. 388), welches insgesamt der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des EK der inländ. Versicherungsbetriebsstätte und des übrigen Unternehmens dient. Da international Unterschiede bezüglich der Zulässigkeit von der Bildung versicherungstechnischer Rückstellungen und der Notwendigkeit eines versicherungsaufsichtsrechtl. Mindestkapitals bestehen, ist eine unmittelbare Zuordnung des erforderlichen Dotationskapitals anhand des EK zur inländ. Versicherungsbetriebsstätte nicht sachgerecht, sondern würde zu internationalen Besteuerungskonflikten führen. Stattdessen ist die (je nach Staat unterschiedlich zusammengesetzte) Summe aus versicherungstechnischen Rückstellungen und (Mindest-)EK international vergleichbar, sodass diese Summe ein sachgerechter Ausgangspunkt für die Ermittlung des Dotationskapitals einer Versicherungsbetriebsstätte ist (s. auch BRDrucks. 401/14, 117; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 75). Für die Berechnung des betreffenden Anteils an Vermögenswerten sind die Werte des Deckungsvermögens zugrunde zu legen, die in der HBil. des ausländ. VU ausgewiesen sind. Dabei ist auf die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der Bestimmung des Dotationskapitals ab-

zustellen, dh. idR auf den Beginn des jeweiligen Wj. des Unternehmens (zum Wj. s. Anm. 32).

Bemessung des Anteils nach den versicherungstechnischen Rückstellungen: Der Anteil der inländ. Versicherungsbetriebsstätte an den zu berücksichtigenden Vermögenswerten bemisst sich gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 BsGaV nach dem Verhältnis der versicherungstechnischen Rückstellungen (zum Begriff s. Anm. 384) für Versicherungsverträge, die der inländ. Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind (s. insbes. § 24 Abs. 1, 3 und 5 BsGaV sowie Anm. 345 ff.), zu den versicherungstechnischen Rückstellungen, die in der Bilanz des ausländ. VU insgesamt ausgewiesen sind. Hierfür sollten die Werte der versicherungstechnischen Rückstellungen zugrunde gelegt werden, die in der HBil. des ausländ. VU zum Zeitpunkt der Bestimmung des Dotationskapitals ausgewiesen sind (s. auch BRDrucks. 401/14, 117 f.; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 145 ff.). Andere Aufteilungsschlüssel, zB Prämien, Mindestkapitalanforderungen oder Solvabilitätskennziffern, sind nach § 25 Abs. 1 Satz 2 BsGaV hingegen nicht anzuwenden, obwohl diese Aufteilungsschlüssel international anerkannt sind und zT eine stärkere Risikoorientierung aufweisen (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 149 f.; s. krit. auch BUSCH, IStR 2014, 757 [758]; GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1197]). Hierdurch drohen internationale Besteuerungskonflikte.

Einstweilen frei.

385–387

2. Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 Abs. 2)

388

Versicherungstechnische Rückstellungen und aus Versicherungsverhältnissen entstandene Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten:

Die Anwendung der Regelung des § 25 Abs. 2 BsGaV setzt versicherungstechnische Rückstellungen (zum Begriff s. Anm. 384) und aus Versicherungsverhältnissen entstandene Verbindlichkeiten und RAP voraus. Diese sind nach den Regelungen der §§ 341e–341h HGB und insbes. der §§ 22–35 RechVersV (v. 8.11.1994, BGBl. I 1994, 3378, zuletzt geändert durch Art. 27 Abs. 9 des Gesetzes v. 4.7.2013, BGBl. I 2013, 1981), in der jeweils geltenden Fassung, zu bestimmen. Deren Bestimmung nach deutschem Handelsrecht ist für Zwecke der Ermittlung des Dotationskapitals inländ. Versicherungsbetriebsstätten sachgerecht, da dies auch für selbständige VU in der wirtschaftlichen Situation der inländ. Versicherungsbetriebsstätte gilt. Es entspricht im Grundsatz auch der Auffassung der OECD, wonach die Höhe der versicherungstechnischen Rückstellungen nach nationalem Recht zu bestimmen ist (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 77).

Abzug von nach § 25 Abs. 1 BsGaV zugeordneten Vermögenswerten: Das der inländ. Versicherungsbetriebsstätte iSv. § 23 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 341) zuzuordnende Dotationskapital errechnet sich in zwei Schritten. Während in einem ersten Schritt der inländ. Versicherungsbetriebsstätte ein Anteil an den Kapitalanlagen des ausländ. VU zuzuordnen ist (s. § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV und Anm. 384), sind gem. § 25 Abs. 2 Sätze 1 und 2 BsGaV in einem zweiten Schritt von diesen Vermögenswerten die nach deutschem Handelsrecht bestimmten versicherungstechnischen Rückstellungen und aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und RAP abzuziehen. Zu beachten ist, dass der Betrag der Schwankungsrückstellungen iSv. § 341h HGB iVm. § 29 RechVersV

unter IFRS Eigenkapital darstellt und zu einem negativen Dotationskapital inländ. Versicherungsbetriebsstätten führen kann (vgl. BUSCH, IStR 2014, 757 [759]; GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1197]).

Zuordnung eines Dotationskapitals nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten: Das Erg. der zweistufigen Berechnung iSv. § 25 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 BsGaV ist das der inländ. Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital (sog. modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten; § 25 Abs. 2 Satz 2 BsGaV). Dieses Dotationskapital kann geringer sein als ein Dotationskapital, das nach versicherungsaufsichtsrechtl. Grundsätzen als EK auszuweisen ist, wenn sie ein rechtl. selbständiges inländ. VU wäre (s. Anm. 392; aA BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 320). Andere Vermögenswerte als die Kapitalanlagen, zB Sachanlagen, die der inländ. Versicherungsbetriebsstätte nach den allgemeinen Regelungen zuzuordnen sind, haben das nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten ermittelte Dotationskapital entsprechend zu erhöhen (s. auch BUSCH, IStR 2014, 757 [760 f.]).

389–391 Einstweilen frei.

392 3. Anwendung der Mindestkapitalausstattungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 Abs. 3)

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz: Der Ansatz eines geringeren Dotationskapitals als nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 25 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 388) muss zu einem Erg. der inländ. Versicherungsbetriebsstätte führen, das im Verhältnis zum übrigen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen. Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer (Versicherungs-)BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede fremdvergleichskonforme, geringere Dotation der inländ. Versicherungsbetriebsstätte als nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 25 Abs. 2 BsGaV in Betracht. Denkbar ist dies bspw. bei einem anderen Aufteilungsschlüssel als nach § 25 Abs. 1 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 384), wenngleich der Verordnungsgeber dies ablehnt (vgl. BRDrucks. 401/14, 119), oder bei der Übernahme eines Konkurrenzunternehmens durch das ausländ. VU, die auch im Interesse der inländ. Versicherungsbetriebsstätte erfolgen soll.

Ansatz eines geringeren Dotationskapitals als nach § 25 Abs. 2 BsGaV: Das ausländ. VU darf der inländ. Versicherungsbetriebsstätte nach § 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV das geringere Dotationskapital zuordnen. Damit steht es im Ermessen des VU, ob der inländ. Versicherungsbetriebsstätte ein geringeres Dotationskapital als ein nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten ermitteltes Dotationskapital zugeordnet wird („darf“). Der Verordnungsgeber geht zutreffend davon aus (vgl. BRDrucks. 401/14, 119), dass eine solche Öffnungsklausel erforderlich ist, da international neben der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten grds. auch die Mindestkapitalausstattungsmethode bzw. der *safe harbour – quasi-thin capitalisation/regulatory minimum approach* (s. OECD-Betriebsstättenbericht

2010, Teil IV Rn. 156 ff.) oder die Fremdvergleichsmethode bzw. der *thin capitalisation/adjusted regulatory minimum approach* (s. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 153 ff.) für die Zuordnung von Dotationskapital relevant sein kann.

Mindestausweis eines fiktiven Eigenkapitals als Mindestkapitalausstattungs- methode für Versicherungsbetriebsstätten: Wird für eine inländ. Versicherungsbetriebsstätte nach § 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV ein geringeres Dotationskapital angesetzt, als es sich nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 25 Abs. 2 BsGaV ergibt (s. Anm. 388), so muss die inländ. Versicherungsbetriebsstätte dennoch mindestens ein Dotationskapital ausweisen, das sie nach versicherungsaufsichtsrechtl. Grundsätzen als EK ausweisen müsste, wenn sie ein rechtl. selbständiges inländ. VU wäre (sog. Mindestkapitalausstattungs- methode für Versicherungsbetriebsstätten; § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV). Dies deswegen, weil ein Dotationskapital, das den versicherungsaufsichtsrechtl. Mindestanforderungen für ein selbständiges VU in der wirtschaftlichen Situation der inländ. Versicherungsbetriebsstätte entspricht, Voraussetzung für die Geschäftstätigkeit der inländ. Versicherungsbetriebsstätte im Inland wäre, wenn sie ein selbständiges VU wäre (s. BRDrucks. 401/14, 119). Die Mindestkapitalausstattungs- methode für Versicherungsbetriebsstätten ist entsprechend der Regelungssystematik des § 25 BsGaV nicht bei der Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten nach § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 384 ff.) zu beachten (s. auch GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1198]; aA BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 320).

Einstweilen frei.

393–395

4. Anpassung der zuzuordnenden Vermögenswerte an eine abweichende Zuordnung von Dotationskapital (§ 25 Abs. 4) 396

Abweichende Zuordnung von Dotationskapital: Das Dotationskapital, das einer inländ. Versicherungsbetriebsstätte vom ausländ. VU zugeordnet wurde, muss von demjenigen Dotationskapital abweichen, welches ihr nach Anwendung der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 25 Abs. 2 BsGaV zuzuordnen ist (s. Anm. 388). Dies ist insbes. der Fall, wenn der inländ. Versicherungsbetriebsstätte nach § 25 Abs. 3 BsGaV ein entsprechend geringeres Dotationskapital zugeordnet wurde (s. Anm. 392).

Anpassung der zuzuordnenden Vermögenswerte an das Dotationskapital: Die nach § 25 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 384) zur inländ. Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte sind gem. § 25 Abs. 4 BsGaV bei einer abweichenden Zuordnung von Dotationskapital anzupassen. Dies entspricht der Systematik für die Bestimmung des Dotationskapitals inländ. Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 384 ff.).

Einstweilen frei.

397–399

5. Anwendung von § 12 (§ 25 Abs. 5)**400 a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des inländischen Versicherungsaufsichtsrechts (§ 25 Abs. 5 Satz 1)**

Die Regelung der unterjährigen Anpassung des Dotationskapitals einer inländ. BS nach § 12 Abs. 6 BsGaV (s. Anm. 181) ist auf inländ. Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 23 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 341) entsprechend anzuwenden, allerdings unter Berücksichtigung des inländ. Versicherungsaufsichtsrechts. So ist die Höhe des der inländ. Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals gem. § 25 Abs. 5 Satz 1 BsGaV auch dann unterjährig anzupassen, wenn dies das inländ. Versicherungsaufsichtsrecht erfordert und dies zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals führt. Dies gilt auch, wenn die rechtl. Anforderungen des inländ. Versicherungsaufsichtsrechts geändert werden und dies im konkreten Fall eine Anpassung des Dotationskapitals erfordert. Die FinVerw. geht von einer Erheblichkeit aus, wenn das zuzuordnende Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wj. um mehr als 30 % vom Dotationskapital zu Beginn des Wj. abweicht und diese Abweichung mindestens 2 Mio. € beträgt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 322).

401 Einstweilen frei.

402 b) Entsprechende Anwendung von § 12 (§ 25 Abs. 5 Satz 2)

Im Übrigen ist die Vorschrift des § 12 BsGaV entsprechend anzuwenden, wenn die Regelungen des § 25 Abs. 1 bis 4 BsGaV keine besonderen Regelungen enthalten (§ 25 Abs. 5 Satz 2 BsGaV). Dies betrifft insbes. die Regelung des § 12 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 179), wonach die Untergrenze für die Dotation auch für inländ. Versicherungsbetriebsstätten zu beachten ist, dh., der inländ. Versicherungsbetriebsstätte ist ungeachtet der Regelung in § 25 Abs. 1 bis 4 BsGaV mindestens das in einer inländ. HBil. tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen.

403 Einstweilen frei.

IV. Dotationskapital ausländischer Versicherungsbetriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen, Versicherungsaufsichtsrecht (§ 26)**404 1. Anwendung der Mindestkapitalausstattungs­methode für Versicherungs­betriebsstätten (§ 26 Abs. 1)**

Ausländische Versicherungsbetriebsstätte eines inländischen Versicherungs­unternehmens: Siehe Anm. 372.

Entsprechende Anwendung von § 13 Abs. 1 BsGaV: Der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ist nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 BsGaV ein Dotationskapital entsprechend § 13 Abs. 1 BsGaV zuzuordnen. Demnach ist der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte zum Beginn eines Wj. des inländ. VU ein Dotationskapital nur zuzuordnen, wenn das Unternehmen glaubhaft macht, dass ein Dotationskapital in dieser Höhe aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist (sog. Mindestkapitalausstattungs­methode; s. Anm. 183).

Anwendung der Mindestkapitalausstattungs­methode für Versicherungs­betriebs­stätten: Enthält das anzuwendende ausländ. Versicherungsaufsichtsrecht zwingende Regelungen zur Mindestkapitalausstattung, die die ausländ. Versicherungsbetriebsstätte einhalten müsste, wenn sie ein selbständiges ausländ. VU wäre, hat die Zuordnung eines Dotationskapitals zur ausländ. Versicherungsbetriebsstätte nicht entsprechend § 13 Abs. 1 BsGaV zu erfolgen (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 BsGaV). Stattdessen ist die Mindestkapitalausstattungs­methode für Versicherungs­betriebs­stätten (entsprechend § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV) anzuwenden, nach der die ausländ. Versicherungsbetriebsstätte mindestens ein Dotationskapital ausweist, das sie nach versicherungsaufsichtsrechtl. Grundsätzen ausweisen müsste, wenn sie ein rechtl. selbständiges ausländ. VU wäre. Die Mindestkapitalausstattungs­methode für Versicherungs­betriebs­stätten iSv. § 26 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (iVm. § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV) bzw. der *safe harbour – quasi-thin capitalisation/regulatory minimum approach* wird international nicht als eigenständige, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Methode anerkannt (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 160).

Nachweis der Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals: Das inländ. VU hat gem. § 26 Abs. 1 Satz 2 BsGaV die Gründe für den Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 13 Abs. 1 (iVm. § 26 Abs. 1 Satz 1 BsGaV) und damit für die nach ausländ. Versicherungsaufsichtsrecht zwingenden Regelungen zur Mindestkapitalausstattung der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte bzw. eines vergleichbaren selbständigen ausländ. VU nachzuweisen.

Einstweilen frei.

405–406

2. Höheres Dotationskapital nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungs­betriebs­stätten (§ 26 Abs. 2) 407

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz durch höhere Dotation: Ein höheres Dotationskapital als nach der Mindestkapitalausstattungs­methode für Versicherungs­betriebs­stätten iSv. § 26 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 404) muss gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 BsGaV zu einem Erg. der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte führen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Es ist jedoch unklar, in welchen Fällen dies zutreffen soll, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer (Versicherungs-)BS gibt (s. Anm. 207). Daher kommt uE jede fremdvergleichskonforme, höhere Dotation der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte als nach der Mindestkapitalausstattungs­methode für Versicherungs­betriebs­stätten iSv. § 26 Abs. 1 BsGaV in Betracht.

Ansatz eines höheren Dotationskapitals als nach § 26 Abs. 1 BsGaV: Das inländ. VU darf nach § 26 Abs. 2 Satz 1 BsGaV der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte ein höheres fremdvergleichskonformes Dotationskapital als das versicherungsaufsichtsrechtl. Mindestkapital nach § 26 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 404) zuordnen (Ermessen des VU; „darf“).

Höchstbetrag nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungs­betriebs­stätten: Das Dotationskapital darf nach § 26 Abs. 2 Satz 2 BsGaV jedoch den Betrag nicht übersteigen, der sich bei Anwendung der modi-

fizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV ergibt (s. Anm. 384f.).

408–410 Einstweilen frei.

411 3. Höheres Dotationskapital bei Erfordernis des ausländischen Versicherungsaufsichtsrechts (§ 26 Abs. 3)

Ausländisches Versicherungsaufsichtsrecht erfordert höheres Dotationskapital (für ausländ. selbständige VU) als nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 26 Abs. 2 Satz 2 BsGaV. Außerdem muss das inländ. VU nachweislich den entsprechenden Regelungen für seine ausländ. Versicherungsbetriebsstätte tatsächlich folgen. Fraglich ist, ob in versicherungsaufsichtsrechtl. Hinsicht nur auf das (Mindest-)EK oder auf die Summe des (Mindest-)EK und der versicherungstechnischen Rückstellungen abzustellen ist.

Zuordnung eines höheren Dotationskapitals: Der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte darf gem. § 26 Abs. 3 Satz 1 BsGaV das höhere Dotationskapital entsprechend dem ausländ. Versicherungsaufsichtsrecht zugeordnet werden, selbst wenn das Dotationskapital den nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 26 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 407) ermittelten Wert überschreitet. Dies deswegen, weil ein solches Dotationskapital eine der allgemeinen Voraussetzungen dafür ist, dass die ausländ. Versicherungsbetriebsstätte auf dem ausländ. Markt tätig werden darf, es also auch von selbständigen VU beachtet werden müsste (s. BRDrucks. 401/14, 121 f.; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 1.134 ff.). Durch die Verwendung der Formulierung „darf“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es im Ermessen des VU steht, ob der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte das entsprechend höhere Dotationskapital zugeordnet wird.

Verbleibendes Kapital entsprechend dem inländischen Versicherungsaufsichtsrecht beim übrigen Unternehmen: Eine Zuordnung von höherem Dotationskapital darf jedoch nur vorgenommen werden, soweit dem übrigen Unternehmen rechnerisch nach Abzug des der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte zugewiesenen (höheren) Dotationskapitals mindestens so viel Kapital verbleibt, wie es nach inländ. Versicherungsaufsichtsrecht erforderlich wäre, um die Kapitalerfordernisse für das übrige Unternehmen zu erfüllen, wäre es ein selbständiges VU (§ 26 Abs. 3 Satz 2 BsGaV). Mit anderen Worten ist ein höheres Dotationskapital der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte nur bis zu dieser Grenze möglich.

412–414 Einstweilen frei.

4. Anwendung von § 13 (§ 26 Abs. 4)

415 a) Anpassung des Dotationskapitals bei Erfordernis des ausländischen Versicherungsaufsichtsrechts (§ 26 Abs. 4 Satz 1)

Die Regelung der unterjährigen Anpassung des Dotationskapitals einer ausländ. BS nach § 13 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 192) ist auf ausländ. Versicherungsbetriebsstätten iSv. § 23 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 372) entsprechend anzuwenden,

allerdings unter Berücksichtigung des ausländ. Versicherungsaufsichtsrechts. So ist die Höhe des der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals gem. § 26 Abs. 4 Satz 1 BsGaV auch dann unterjährig anzupassen, soweit dies das ausländ. Versicherungsaufsichtsrecht erfordert und es zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals führt. Dies gilt auch, wenn die rechtl. Anforderungen des ausländ. Versicherungsaufsichtsrechts geändert werden und dies im konkreten Fall eine Anpassung des Dotationskapitals erfordert (zur Erheblichkeit der Veränderung der Höhe des Dotationskapitals s. Anm. 400 und BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 330).

b) Entsprechende Anwendung von § 13 (§ 26 Abs. 4 Satz 2)

416

Im Übrigen sind die Regelungen des § 13 BsGaV entsprechend anzuwenden, soweit die Regelungen des § 26 Abs. 1 bis 3 BsGaV keine besonderen Regelungen enthalten (§ 26 Abs. 4 Satz 2 BsGaV). Dies betrifft insbes. die Regelung des § 13 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 190), wonach die Untergrenze für die Dotation auch für ausländ. Versicherungsbetriebsstätten zu beachten ist, dh., ungeachtet der Regelung in § 26 Abs. 1 bis 3 BsGaV ist der ausländ. Versicherungsbetriebsstätte mindestens das in einer ausländ. HBil. tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen.

Einstweilen frei.

417–419

V. Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten (§ 27)

1. Direkte Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten (§ 27 Abs. 1)

420

Vermögenswerte, die einem bestimmten Zweck dienen: Vermögenswerte des VU müssen mindestens einem der folgenden Zwecke dienen: Bedeckung von versicherungstechnischen Rückstellungen einer Versicherungsbetriebsstätte (§ 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BsGaV; s. auch Anm. 384); Bedeckung von aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und RAP einer Versicherungsbetriebsstätte (§ 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BsGaV; s. Anm. 388); Bedeckung des Dotationskapitals einer Versicherungsbetriebsstätte bzw. von entsprechenden Teilen des EK des VU (§ 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BsGaV; s. auch Anm. 384). Hierbei handelt es sich um Kapitalanlagen (s. Anm. 384), durch die letztendlich die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen des VU sichergestellt wird. Bei der Beurteilung, ob ein solch unmittelbarer Bezug von Einkünften zur Geschäftstätigkeit einer Versicherungsbetriebsstätte besteht, kommt es nicht darauf an, ob ein Vermögenswert der Bedeckung eines oder mehrerer der vorgenannten Zwecke dient.

Direkte Zuordnung von Einkünften: Einkünfte (dh. Einnahmen abzüglich der im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben; s. ausführl. § 2 EStG Anm. 53 ff.) aus Vermögenswerten, die der Bedeckung von versicherungstechnischen Rückstellungen etc. dienen, also insbes. Kapitaleinkünfte, und die einer Versicherungsbetriebsstätte direkt zugeordnet werden können, sind dieser Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 BsGaV). Dies ist insbes. der Fall, wenn die Vermögenswerte in einer aus handelsrechtl. oder aufsichtsrechtl. Gründen für die Versicherungsbetriebsstätte erstellten Bilanz aus-

gewiesen sind, da insofern ein unmittelbarer Bezug der Einkünfte aus diesen Vermögenswerten zur Geschäftstätigkeit der Versicherungsbetriebsstätte angenommen werden kann.

421–423 Einstweilen frei.

424 2. Indirekte Zuordnung von Einkünften aus Vermögenswerten (§ 27 Abs. 2)

Unmöglichkeit einer direkten Zuordnung von Vermögenswerten und Einkünften: Eine direkte, dh. konkrete und präzise Zuordnung einzelner Vermögenswerte und zugehöriger Einkünfte (§ 27 Abs. 1 BsGaV; s. Anm. 420) darf nicht möglich sein. Diese Unmöglichkeit kann auf tatsächliche oder rechtl. Gründe zurückzuführen sein, bspw. wenn von der Versicherungsbetriebsstätte direkt gar keine bzw. keine ausreichenden Vermögenswerte gehalten werden oder in einer tatsächlich erstellten Bilanz keine bzw. keine ausreichenden Vermögenswerte ausgewiesen werden. Außerdem sollte uE auch der Umstand erfasst sein, dass eine direkte Zuordnung von Einkünften nach § 27 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 420) zwar möglich ist, aber zu einem unverhältnismäßigen Aufwand führen würde, von § 27 Abs. 2 BsGaV erfasst wird, obwohl dies – anders als bspw. in § 17 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 236) – nicht ausdrücklich in der Vorschrift genannt wird (s. auch BUSCH, IStR 2014, 757 [761]).

Indirekte Zuordnung von Einkünften entsprechend der durchschnittlichen Kapitalanlagerendite: Der Versicherungsbetriebsstätte sind gem. § 27 Abs. 2 BsGaV Einkünfte und insbes. Kapitaleinkünfte indirekt zuzuordnen. Die indirekte Zuordnung ist ergänzend zur direkten Zuordnung von Einkünften iSv. § 27 Abs. 1 BsGaV vorzunehmen („soweit“). Für die indirekte Zuordnung von (Kapital-)Einkünften ist auf die durchschnittliche Kapitalanlagerendite des VU abzustellen, bei der es sich um einen Prozentwert handelt, der idR im Rechnungsabschluss eines VU ausgewiesen wird. Hierbei handelt es sich um einen Nettowert, der die Erträge und Aufwendungen aus Kapitalanlagen berücksichtigt einschließlich der (indirekten) Kosten der Kapitalanlageverwaltung. Damit führt die Regelung des § 27 Abs. 2 BsGaV zu einer pauschalen Zuordnung der (Kapital-)Einkünfte aus Vermögenswerten zu Versicherungsbetriebsstätten, ohne dass nach der Verordnungsbegründung diese bspw. in Zinseinkünfte und Dividenden aufzuschlüsseln sind (s. BRDrucks. 401/14, 123). Erträge aus Vermögenswerten, die nicht der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des EK dienen und daher nach den allg. Regelungen der §§ 5 ff. BsGaV zuzuordnen sind (s. Anm. 384) – zB Dividenden aus Anteilen an verbundenen Unternehmen –, dürfen allerdings aus der durchschnittlichen Kapitalanlagerendite herausgerechnet werden (vgl. GREINERT/KARNATH, DStR 2017, 1196 [1199 f.]; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 167 f.).

425–427 Einstweilen frei.

428 VI. Rückversicherung innerhalb eines Unternehmens (§ 28)

Versicherungstechnisches Risiko: Das versicherungstechnische Risiko aus einem Versicherungsvertrag muss einer Versicherungsbetriebsstätte zugeordnet

D. Versicherungs-BS (§§ 23 bis 29) Anm. 428–435 Anhang zu § 49

sein, und zwar aufgrund der zutreffenden Zuordnung des Versicherungsvertrags.

Keine Anerkennung einer Rückversicherung innerhalb des Unternehmens: Das versicherungstechnische Risiko aus dem Versicherungsvertrag darf gem. § 28 Satz 1 BsGaV nicht durch eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 216), die einem Rückversicherungsvertrag zwischen rechtl. selbständigen VU vergleichbar ist, dem übrigen Unternehmen zugeordnet werden. Es sollte außerdem der umgekehrte Fall dieser Regelung erfasst werden, dass also das versicherungstechnische Risiko dem übrigen Unternehmen aufgrund einer zutreffenden Zuordnung eines Versicherungsvertrags zugeordnet bleibt. Mit anderen Worten ist eine Rückversicherung innerhalb des Unternehmens, dh. eine Rückversicherung zwischen einer Versicherungsbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen, die zu einer „Übertragung“ von versicherungstechnischen Risiken, aber nicht zu einer Veränderung der Risikostruktur des VU führen würde, nicht als anzunehmende schuldrechtl. Beziehung anzuerkennen. Dies entspricht im Grundsatz der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil IV Rn. 179). Durch die Regelung des § 28 BsGaV wird hingegen nicht die Zuordnung eines Rückversicherungsvertrags, den ein VU mit einem nahe stehenden oder unabhängigen Rückversicherungsunternehmen abschließt, zu einer Versicherungsbetriebsstätte entsprechend § 9 BsGaV (s. Anm. 139 ff.) ausgeschlossen. Es ist daher bspw. denkbar, dass versicherungstechnische Risiken eines VU, die einer Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind, zunächst an ein nahestehendes Unternehmen „übertragen“ werden; anschließend werden diese Risiken an andere BS des gleichen VU „zurück übertragen“ (s. auch ANDRESEN, BB 2013, 2911 [2915]).

Einstweilen frei.

429–431

VII. Pensionsfonds und Versicherungs-Zweckgesellschaften (§ 29) 432

Betriebsstätte betreibt Versicherungsgeschäfte: Die BS muss Versicherungsgeschäfte betreiben (s. Anm. 341).

Teil eines Pensionsfonds oder einer Versicherungs-Zweckgesellschaft: Die BS muss Teil eines Pensionsfonds iSd. § 112 VAG oder im Sinne eines vergleichbaren ausländ. Aufsichtsrechts (zur Vergleichbarkeit s. Anm. 372) oder alternativ („oder“) Teil einer Versicherungs-Zweckgesellschaft iSd. § 121g VAG oder im Sinne eines vergleichbaren ausländ. Aufsichtsrechts sein.

Entsprechende Geltung der §§ 23 bis 28 BsGaV: Für BS, die mit Versicherungsgeschäften vergleichbare Geschäfte betreiben und Teil eines solchen Pensionsfonds bzw. einer solchen Versicherungs-Zweckgesellschaft sind, gelten die Regelungen der §§ 23 bis 28 BsGaV (s. Anm. 341 ff.) entsprechend (§ 29 Satz 1 BsGaV).

Einstweilen frei.

433–435

E. Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten (§§ 30 bis 34)
436 I. Definition der Bau- und Montagebetriebsstätte und geltende Regelungen der BsGaV (§ 30)

Betriebsstätte, die Bau- oder Montagearbeiten durchführt und nach deren Abschluss endet: Eine BS muss nach § 30 Satz 1 BsGaV Bau- oder Montagearbeiten durchführen und nach Abschluss dieser Arbeiten enden (sog. Bau- und Montagebetriebsstätte; zu den Begriffen „Bauausführungen“ und „Montagen“ s. § 49 EStG Anm. 211 f.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 317 ff. mwN; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.3.1 iVm. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 347). Bau- und Montagebetriebsstätten entstehen zur Erfüllung eines einzelnen Bau- oder Montagevertrags. Das Entstehen und die Beendigung einer solchen BS wird unter Bezugnahme auf § 12 Satz 2 Nr. 8 AO definiert (vgl. BRDrucks. 401/14, 124 f.; zu Einzelheiten s. § 49 EStG Anm. 210 ff. mwN; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.3.1 ff. iVm. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 347). Ist ein DBA anwendbar, wird außerdem auf Regelungen Bezug genommen, die Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildet sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 124 f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 348; zum abkommensrechtl. Begriff der Bau- und Montagebetriebsstätte s. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 317 ff. mwN). Dennoch ist die Definition der Bau- und Montagebetriebsstätte iSv. § 30 BsGaV einerseits und § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und der entsprechenden DBA-Regelung andererseits womöglich nicht deckungsgleich. So stellt § 30 BsGaV auf die Erfüllung eines einzelnen Bau- oder Montagevertrags ab. Selbständige Bauausführungen oder Montagen würden somit grds. zum Entstehen von mehreren Bau- und Montagebetriebsstätten führen und wären getrennt voneinander zu beurteilen. Dagegen können mehrere unabhängig voneinander durchgeführte Bauausführungen oder Montagen (abkommensrechtl.) zusammengerechnet werden, wenn sie ein wirtschaftlich und geografisch zusammenhängendes Ganzes bilden (s. § 49 EStG Anm. 219); dies sollte uE auch für Bau- und Montagebetriebsstätten iSv. § 30 BsGaV gelten (so in Bezug auf Anschlussverträge auch die FinVerw.; vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 343).

Geltung der §§ 1 bis 17 BsGaV: Für Bau- und Montagebetriebsstätten gelten nach § 30 Satz 1 BsGaV die allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 17 BsGaV. Diese Regelungen gelten umfassend, soweit Geschäfte von einer Bau- und Montagebetriebsstätte betrieben werden, die keine Bau- oder Montagearbeiten sind, oder in §§ 30 bis 34 BsGaV keine hiervon abweichenden Regelungen getroffen werden. Die allgemeinen Regelungen gelten nach Ansicht der FinVerw. auch für die Geschäftseinrichtungs-BS eines Bau- und Montageunternehmens, welche die Bau- oder Montagearbeiten verschiedener Bau- und Montagebetriebsstätten koordiniert (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 344). Bei der Funktions- und Risikoanalyse iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 11) sind insbes. die folgenden Geschäftstätigkeiten im Hinblick auf die Bauausführungen oder Montagen von Bedeutung (vgl. FREUDENBERG/STEIN/TROST, ISR 2016, 159 [161 ff.]): Auftragsgewinnung (zB Angebotserstel-

lung, Vertragsverhandlung), Planung und *Engineering* (zB Erstellung eines Konzepts der Auftragsdurchführung, Auswahl und Beauftragung von Subunternehmern), Finanzierung und Versicherung (zB Verhandlung von Finanzgebern, Besorgung von Versicherungen), Materialbeschaffung (zB Beschaffung und Lagerung von Baumaterialien, Erwerb oder Entwicklung von Know-how zur Auftragsdurchführung), Bau- oder Montagearbeiten (zB Bau- und Montagearbeiten ieS, Bau- und Montageüberwachungen, Inbetriebnahme) sowie *After-sales-Management* (zB Schulung, Bearbeitung von Mängelrügen). Die in §§ 30 bis 34 BsGaV getroffenen Regelungen beinhalten vor allem keine besonderen Regelungen für die Ermittlung des Dotationskapitals (§§ 12 und 13 BsGaV; s. Anm. 170 ff.) sowie für die Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV; s. Anm. 150 ff.), Sicherungsgeschäften (§ 11 BsGaV; s. Anm. 164 ff.) sowie übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen (§§ 14 und 15 BsGaV; s. Anm. 194 ff.).

Abweichende Regelungen der §§ 30 bis 34 BsGaV: Die in §§ 30 bis 34 BsGaV getroffenen Regelungen gelten für Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 30 Satz 1 BsGaV). Dies gilt insbes. für die Zuordnung von materiellen WG und die Zuordnung des Bau- oder Montagevertrags nach § 31 BsGaV (s. Anm. 441 ff.) sowie für die Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen nach §§ 32 und 33 BsGaV (s. Anm. 456 ff.). Folglich gelten die Regelungen der §§ 5 ff., 10 bzw. 16 BsGaV (s. Anm. 66 ff., 139 ff. bzw. 220) nur insoweit für Bau- und Montagebetriebsstätten, als in §§ 31 bis 34 BsGaV keine abweichenden Regelungen getroffen werden oder auf sie bspw. in § 31 Abs. 4 BsGaV verwiesen wird. Das Vorhandensein der abweichenden Regelungen in §§ 30 bis 34 BsGaV ist uE im Grundsatz gerechtfertigt, obwohl die OECD dieser Auffassung mangels besonderer Regelungen im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 nicht folgt. Schließlich weisen Bau- und Montagebetriebsstätten die Besonderheit auf, dass ihr Bestehen von vornherein zeitlich begrenzt ist. Bau- und Montagebetriebsstätten haben zum Zeitpunkt des Abschlusses eines Bau- oder Montagevertrags noch nicht bestanden und materielle WG werden regelmäßig nicht dauerhaft von ihnen genutzt. Außerdem weisen sie häufig keinen hohen Grad an organisatorischer Selbständigkeit auf, sondern bilden auch eine wirtschaftliche Einheit mit dem übrigen Unternehmen, sodass die uneingeschränkte Anwendung der Selbständigkeitsfiktion der BS nicht den wirtschaftlichen Gehalt der BS widerspiegelt (s. Anm. 4). Dennoch kann das Vorhandensein von besonderen Regelungen allein für Bau- und Montagebetriebsstätten zu internationalen Besteuerungskonflikten führen, zB aufgrund der Fiktion einer unentgeltlichen Beistellung nach § 31 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 445).

Begriff des Bau- und Montageunternehmens: Ein Unternehmen, zu dem eine Bau- und Montagebetriebsstätte gehört, ist nach § 30 Satz 2 BsGaV ein Bau- und Montageunternehmen. Dies gilt unabhängig davon, welchen Anteil die Bau- oder Montagearbeiten an der gesamten Geschäftstätigkeit des Unternehmens ausmachen. Bilden mehrere Bau- und Montageunternehmen eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) in Form einer GbR, die einen Bau- oder Montagevertrag mit einem Auftraggeber abschließt und ein Unternehmen ist, kann es sich auch bei der ARGE um ein Bau- und Montageunternehmen handeln, wenn es eine eigene Bau- und Montagebetriebsstätte hat (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 345).

Einstweilen frei.

437–440

II. Besondere Zuordnungsregelungen (§ 31)

441 1. Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter zu Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 31 Abs. 1)

Materielles Wirtschaftsgut: Materielle WG sind körperliche Gegenstände (s. Anm. 28); im Fall von Bau- und Montagebetriebsstätten sind dies bspw. Baumaschinen und Montagewerkzeuge.

Bau- und Montagebetriebsstätte: Siehe § 30 Satz 1 BsGaV und Anm. 436.

Nutzung: Ein materielles WG muss in einer Bau- und Montagebetriebsstätte genutzt, also unmittelbar gebraucht werden (s. Anm. 20 und 66).

Ausübung weiterer Personalfunktionen: In der Bau- und Montagebetriebsstätte, in der das materielle WG genutzt wird, müssen gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zusätzlich auch Personalfunktionen ausgeübt werden, die in Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Veräußerung oder Verwertung des betreffenden materiellen WG stehen (s. Anm. 28). Durch die Verwendung der Formulierung „oder“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es ausreichend ist, wenn die betreffenden weiteren Personalfunktionen bspw. nur mit der Anschaffung des materiellen WG zusammenhängen.

Eindeutig überwiegende Bedeutung der Personalfunktionen: Die Bedeutung der in § 31 Abs. 1 Satz 1 BsGaV genannten Personalfunktionen, die in der Bau- und Montagebetriebsstätte im Hinblick auf das materielle WG ausgeübt werden, müssen gem. § 31 Abs. 1 Satz 2 BsGaV gegenüber den insoweit ausgeübten Personalfunktionen des übrigen Unternehmens eindeutig überwiegen. Für die Beurteilung, ob die wirtschaftliche Bedeutung dieser Personalfunktionen eindeutig überwiegt, sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend.

Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts nach § 5 Abs. 1 Satz 1 BsGaV: Das materielle WG ist nach § 31 Abs. 1 Satz 1 BsGaV der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen, in der es genutzt wird und in der die in § 31 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 BsGaV genannten Personalfunktionen ausgeübt werden (s. auch Anm. 66).

442–444 Einstweilen frei.

445 2. Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter zum übrigen Unternehmen und Fiktion unentgeltlicher Beistellung (§ 31 Abs. 2)

Keine Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts zur Betriebsstätte: Ein materielles WG ist einer Bau- und Montagebetriebsstätte, in der es genutzt wird, gem. § 31 Abs. 1 BsGaV nicht zuzuordnen, wenn in dieser zusätzlich keine weiteren Personalfunktionen iSv. § 31 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ausgeübt werden, deren Bedeutung eindeutig überwiegt (s. Anm. 441).

Zuordnung des materiellen Wirtschaftsguts zum übrigen Unternehmen: Das materielle WG ist nach § 31 Abs. 2 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Der Ordnungsgeber geht davon aus, dass die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f.) im Hinblick auf das materielle WG idR im übrigen Unternehmen ausgeübt wird (vgl. BRDrucks. 401/14, 126).

Materielles Wirtschaftsgut gilt als der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich beigestellt: Das materielle WG gilt nach § 31 Abs. 2 BsGaV als vom übrigen Unternehmen für die Ausübung der Bau- und Montagetätigkeit der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich beigestellt. Damit führt die Nutzung des materiellen WG durch die Bau- und Montagebetriebsstätte weder zu einer fiktiven Veräußerung noch zu einer fiktiven Nutzungsüberlassung iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BsGaV, für die fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen wären (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 351). Diese Fiktion einer unentgeltlichen Beistellung führt zu einem Systembruch, da im Grundsatz nach § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis für eine fiktive Nutzungsüberlassung des materiellen WG anzusetzen wäre. Der Verordnungsgeber begründet dies mit dem eigenen Interesse des übrigen Unternehmens an der Nutzung des materiellen WG durch die Bau- und Montagebetriebsstätte zwecks Förderung der Erledigung des Bau- oder Montagevertrags (vgl. BRDrucks. 401/14, 126). Ein solches eigenes betriebliches Interesse kann jedoch nur bestehen, wenn der Bau- oder Montagevertrag entsprechend § 32 Abs. 4 Satz 1 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist (s. Anm. 452), die Bau- und Montagebetriebsstätte nur Routinetätigkeiten ausübt und Verrechnungspreise nach einer kostenorientierten Verrechnungsmethode (dh. entsprechend § 32 BsGaV; s. Anm. 456) bestimmt werden (s. auch FREUDENBERG/STEIN/TROST, ISR 2016, 159 [163]; KAHLE/KINDICH, Ubg 2015, 595 [599 f.] mwN). Ist dies nicht der Fall, ist die Fiktion der unentgeltlichen Bestellung von materiellen WG nicht sachgerecht.

Einstweilen frei.

446–448

3. Entsprechende Anwendung auf andere Vermögenswerte (§ 31 Abs. 3) 449

Vermögenswerte nach §§ 6 bis 8 BsGaV: Vermögenswerte nach §§ 6 bis 8 BsGaV umfassen keine materiellen WG, sondern immaterielle Werte (§ 6 BsGaV; s. Anm. 88 ff.), Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnliche Vermögenswerte (§ 7 BsGaV; s. Anm. 105 ff.) sowie sonstige Vermögenswerte, zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (§ 8 BsGaV; s. Anm. 123 ff.).

Entsprechende Anwendung des § 31 Abs. 1 und 2 BsGaV: Die Regelungen des § 31 Abs. 1 und 2 BsGaV sind gem. § 31 Abs. 3 BsGaV für die Zuordnung von Vermögenswerten iSv. §§ 6 bis 8 BsGaV entsprechend anzuwenden, dh., sie sind entweder der Bau- und Montagebetriebsstätte (§ 31 Abs. 1 BsGaV; s. Anm. 441) oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich beizustellen (§ 31 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 445). Es ist jedoch unklar, welche Personalfunktionen in Bezug auf diese betreffenden Vermögenswerte in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt werden müssen, damit sie dieser zuzuordnen sind. Denkbar ist, dass bspw. nicht nur die Schaffung oder der Erwerb eines immateriellen Werts, sondern zusätzlich auch Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt werden müssen, die in Zusammenhang mit Verwaltung, Weiterentwicklung, Schutz oder der Veräußerung des immateriellen Werts stehen (entsprechend der Systematik des § 6 Abs. 1 und 2 BsGaV; s. Anm. 88 ff.).

Einstweilen frei.

450–451

452 4. Zuordnung des Bau- oder Montagevertrags (§ 31 Abs. 4)

Bau- oder Montagevertrag als Geschäftsvorfall iSv. § 9 BsGaV: Ein Bau- oder Montagevertrag ist bspw. ein Werk- oder Projektvertrag mit verschiedenen Leistungselementen, die ua. die Bau-/Montageplanung, Materiallieferung, Bau-/Montagearbeiten und -überwachung und/oder entsprechende Schulungen betreffen können. Hat das Unternehmen einen solchen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten oder mit einer nahestehenden Person als Auftraggeber abgeschlossen, ist dieser ein Geschäftsvorfall iSv. § 9 BsGaV (s. Anm. 139). Anschluss- und Folgeverträge sind eigenständige Bau- oder Montageverträge. Ein Bau- oder Montagevertrag iSv. § 31 Abs. 4 BsGaV ist von Subunternehmerverträgen zu unterscheiden, die zwischen dem Unternehmen als Auftraggeber und unabhängigen Dritten oder nahestehenden Personen als Auftragnehmer abgeschlossen werden. Die Zuordnung von Subunternehmerverträgen richtet sich nach den allgemeinen Regelungen des § 9 BsGaV. Entscheidend ist demnach die Ausübung derjenigen Personalfunktionen, die dafür maßgeblich sind, dass das Unternehmen den Subunternehmer beauftragt hat (§ 9 Abs. 1 BsGaV; s. Anm. 139 f.), und die insbes. in Zusammenhang mit der Erfüllung von Verpflichtungen aus den Subunternehmerverträgen stehen, zB die Koordination und Überwachung der Subunternehmer (§ 9 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 145 f.). Dies ist für jeden Subunternehmervertrag einzeln zu würdigen.

Zuordnung des Bau- oder Montagevertrags zum übrigen Unternehmen: Der Bau- oder Montagevertrag eines Unternehmens ist nach § 31 Abs. 4 Satz 1 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und damit auch die zugehörigen Außenumsätze des Unternehmens. Eine solche Regelung ist grds. sachgerecht, da eine Bau- und Montagebetriebsstätte iSv. § 30 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 436) zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bau- und Montagevertrags oftmals noch nicht bestanden hat und somit die Personalfunktion, auf der das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles beruht, nicht in ihr ausgeübt wurde. Stattdessen wird diese Personalfunktion idR im übrigen Unternehmen bzw. in der Geschäftsleitungs- oder einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte des Unternehmens ausgeübt. Dadurch wird die allgemeine Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 1 BsGaV beachtet (s. Anm. 139). Allerdings kann dies insbes. bei Anschlussverträgen anders sein, denn das Zustandekommen eines solchen Bau- oder Montagevertrags kann sehr wohl auf Personalfunktionen zurückzuführen sein, die in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt werden (s. auch FREUDENBERG/STEIN/TROST, ISR 2016, 159 [164]); dies soll nach Ansicht der FinVerw. gleichwohl ein Ausnahmefall sein (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 343 und 353 f.). In solchen Fällen ist die zwingende Zuordnung des Bau- oder Montagevertrags zum übrigen Unternehmen nicht sachgerecht; es ist die Ausnahmeregelung des § 31 Abs. 4 Satz 2 BsGaV zu beachten. Die FinVerw. beanstandet es nicht, wenn mehrere Bau- und Montageunternehmen eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) bilden und der Bau- oder Montagevertrag nicht der ARGE, sondern den betreffenden Bau- und Montageunternehmen unmittelbar zugeordnet wird (s. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 345), sodass jedes betreffende Bau- und Montageunternehmen zu entscheiden hat, ob der Bau- oder Montagevertrag dem übrigen Unternehmen oder der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen ist.

Eindeutig größte Bedeutung der in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen: Bei der Frage, ob den in einer Bau- und Montagebetriebsstätte (s. § 30 Satz 1 BsGaV und Anm. 436) ausgeübten Per-

sonalfunktionen in Zusammenhang mit einem Bau- oder Montagevertrag eindeutig die größte Bedeutung zukommt, sind nach § 31 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 BsGaV insbes. die Vorbereitung und der Abschluss des Vertrags, die Bereitstellung der dafür erforderlichen Vermögenswerte und die Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Vertrag zu berücksichtigen (s. § 9 Abs. 2 Satz 2 BsGaV und Anm. 146). Es ist insbes. bei Anschlussverträgen denkbar, dass solche Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübt werden. Hinsichtlich der Vorbereitung und des Abschlusses des Bau- oder Montagevertrags ist allerdings unklar, ob die Bau- und Montagebetriebsstätte zu diesem Zeitpunkt bereits bestanden haben muss; bejahendenfalls können insbes. Folgeverträge idR nicht einer Bau- und Montagebetriebsstätte zugeordnet werden (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 342 und 353). Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung in Bezug auf den Bau- oder Montagevertrag sind nach der Verordnungsbegründung insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend (vgl. BRDrucks. 401/14, 127).

Fiktive, funktional begründete Übernahme des Bau- oder Montagevertrags durch die Bau- und Montagebetriebsstätte: Es muss aus funktionalen Gründen davon auszugehen sein, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte, wäre sie ein unabhängiger Dritter, den Bau- oder Montagevertrag mit dem Auftraggeber vom übrigen Unternehmen übernommen hätte (§ 31 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 BsGaV). Diese Voraussetzung gilt alternativ zu § 31 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 BsGaV („oder“). Es ist jedoch unklar, bei welchen Gründen hiervon auszugehen ist. Denkbar ist, dass bspw. der Schwerpunkt der Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags in der Durchführung der Bau- oder Montagearbeiten besteht (vgl. NEUMANN-TOMM, IWB 2015, 166 [169]).

Zuordnungsänderung mit den Rechtsfolgen des § 16 BsGaV: Kommt den in einer Bau- und Montagebetriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen eindeutig die größte Bedeutung zu (§ 31 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 BsGaV) oder wäre der Bau- oder Montagevertrag von einem unabhängigen Dritten übernommen worden (§ 31 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 BsGaV), ist gem. § 31 Abs. 4 Satz 2 BsGaV die Zuordnung des Bau- oder Montagevertrags zum übrigen Unternehmen entsprechend § 31 Abs. 4 Satz 1 BsGaV zu ändern, dh., der Bau- oder Montagevertrag und damit auch die zugehörigen Außenumsätze des Unternehmens sind der betreffenden Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen. Es liegt eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV (s. Anm. 216) in Gestalt einer fiktiven Übertragung des Bau- und Montagevertrags an die Bau- und Montagebetriebsstätte vor, für die nach § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) ein fremdüblicher Verrechnungspreis anzusetzen ist (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 355).

Einstweilen frei.

453–455

III. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die als Dienstleistung anzusehen sind (§ 32)

1. Anwendung von kostenorientierten Verrechnungspreismethoden bei Dienstleistungen von Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 32 Abs. 1)

456

Bau- und Montagebetriebsstätte: Siehe § 30 Satz 1 BsGaV und Anm. 436.

Bau- oder Montagevertrag: Siehe Anm. 452.

Mitwirkung an der Erfüllung des Bau- und Montagevertrags als fiktive Dienstleistung: Die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom Bau- und Montageunternehmens iSv. § 30 Satz 2 BsGaV (s. Anm. 436) abgeschlossenen Bau- oder Montagevertrags insbes. durch die Ausübung der Bau- und Montagearbeiten gilt gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 BsGaV als anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 216) zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen; diese Mitwirkung ist als fiktive Bau- oder Montagedienstleistung anzusehen (widerlegbare Vermutung). Die Vermutung kann dann nicht widerlegt werden, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte entsprechend ihrem Funktions- und Risikoprofil lediglich Routinetätigkeiten bzw. unterstützende Personalfunktionen ausübt, damit die Verpflichtungen des Bau- und Montageunternehmens aus dem Bau- oder Montagevertrag erfüllt werden (s. wohl auch SEELEITNER/KRINNINGER/GRIMM, IStR 2013, 220 [224 f.]).

Bestimmung der Verrechnungspreise: Für die Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen ist nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis anzusetzen, der gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE und fiktiven BA führt (s. Anm. 220). Das so ermittelte Erg. der Bau- und Montagebetriebsstätte ist nicht durch den Gesamtgewinn aus dem Bau- und Montagevertrag begrenzt und sollte idR selbst dann positiv sein, wenn das Unternehmen hieraus einen Gesamtverlust realisiert (vgl. BTDrucks. 17/13033, 165).

► *Der Verrechnungspreis ist nach einer kostenorientierten Verrechnungsmethode zu bestimmen (§ 32 Abs. 1 Satz 2 BsGaV).* Hierzu gehören insbes. die Kostenaufschlagsmethode und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, wenn der Nettogewinnindikator anhand der Kosten gewichtet wird (s. auch Anm. 229 mwN). Dies ist grds. sachgerecht, wenn es sich bei den von der Bau- und Montagebetriebsstätte tatsächlich ausgeübten Funktionen um Routinetätigkeiten handelt, dh., es muss sich um technisch wie organisatorisch einfache Funktionen ohne Einfluss insbes. auf Bau- oder Montageplanungsentscheidungen handeln und es müssen dementsprechend lediglich geringe wirtschaftliche Risiken und insbes. die allgemein auftretenden Baustellen-/Montagerisiken (zB Beschädigungen und Unfälle) getragen werden, bei denen der Einsatz von (immateriellen) Vermögenswerten stark eingeschränkt ist (s. Anm. 229 mwN). Demgegenüber geht die FinVerw. bereits dann von Routinetätigkeiten aus, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte lediglich die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbringt, auch wenn dies technisch schwierig und anspruchsvoll ist, aber die Auftragsakquisition und die Planung vom übrigen Unternehmen durchgeführt wird, das über die immateriellen Werte verfügt, die zur Erledigung des Auftrags erforderlich sind (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 356). Allerdings können technisch schwierige und anspruchsvolle Bau- und Montagearbeiten im Einzelfall einen beachtlichen Wertschöpfungsbeitrag darstellen und damit einer Einordnung als Routinetätigkeit entgegenstehen (s. krit. auch FREUDENBERG/STEIN/TROST, ISR 2016, 159 [165]). Ändert sich das Funktions- und Risikoprofil einer Bau- und Montagebetriebsstätte im Zeitablauf dahingehend, dass die ausgeübten Personalfunktionen in späteren Jahren keine Routinetätigkeiten mehr darstellen, sollte § 33 BsGaV (s. Anm. 473 f.) für die gesamte Dauer des Bestehens der Bau- und Montagebetriebsstätte angewendet werden.

► *Die erforderlichen Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte* im Hinblick auf die von ihr ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken, also insbes. die Bau- und Montagetätigkeiten iES und die zugehörigen allgemeinen Baustellen-/Montagerisiken sind für die Anwendung der kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu berücksichtigen. Es ist von den Vollkosten auf Ist-, Normal- oder Plankostenbasis auszugehen (s. BRDrucks. 401/14, 128 f.; Anm. 229 mwN). Ausgangspunkt einer auf Vollkosten basierenden Kostenaufschlagsmethode sind somit die durch die Kostenträgerstückrechnung zu ermittelnden Selbstkosten, die Einzel- und Gemeinkosten umfassen. Daher sind gem. § 32 Abs. 1 Satz 3 BsGaV alle erforderlichen Personalkosten zu berücksichtigen (zB Bruttolöhne, Sozialabgaben, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Reisekosten), die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht werden (zB Montagetätigkeit, Bauüberwachung; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 358). Diese Kosten können sich bspw. aus der Leistungskalkulation des Bau- und Montageunternehmens ergeben bzw. aus Kalkulationssätzen abgeleitet werden. Darüber hinaus gehören auch solche weiteren Kosten („insbesondere“) zur maßgeblichen Kostenbasis, die durch die Ausübung von Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte selbst unmittelbar verursacht werden, zB Kosten der organisatorisch selbständigen Materialbeschaffung und der eigenständigen Einschaltung, Koordination und/oder Überwachung von Subunternehmern (vgl. BRDrucks. 401/14, 128 f.; s. auch SEELEITNER/KRINNINGER/GRIMM, IStR 2013, 220 [227]). Dagegen sind solche Kosten nicht zu berücksichtigen, die mit unentgeltlich beigestellten Vermögenswerten iSv. § 31 Abs. 2 und 3 BsGaV zusammenhängen (s. Anm. 449 f.), zB Abschreibungen und Leasingraten, oder die nur mittelbar im Hinblick auf den Bau- oder Montagevertrag durch diejenigen Personalfunktionen entstehen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden, zB Akquisitionskosten, Planungskosten und Kosten der Auftragskalkulation (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 367). Dies kann jedoch zu Akzeptanzschwierigkeiten bei ausländ. FinBeh. und bspw. dann zu internationalen Besteuerungskonflikten führen, wenn eine (Spezial-)Maschine vor Beginn von Bau- oder Montagetätigkeiten ausschließlich für diese Arbeiten bestellt wird und daher dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und der Bau- und Montagebetriebsstätte unentgeltlich beizustellen ist. Ebenso wenig sollen Kosten berücksichtigt werden, die dadurch entstehen, dass es aufgrund von Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte zu Fehlmaßnahmen bzw. zur Beseitigung eigener Fehler kommt. In solchen Fällen soll die Bau- und Montagebetriebsstätte nach der Verordnungsbegründung ungeachtet ihrer Routinetätigkeiten auch Verluste erzielen können (s. BRDrucks. 401/14, 128 f.; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 360).

► *Ein angemessener Gewinnaufschlag* auf die Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte ist bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode idR anzusetzen. Bei der Erbringung von Dienstleistungen werden entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse in der Praxis regelmäßig Gewinnaufschläge iHv. 3 % bis 10 % angesetzt, es können aber auch entsprechend dem Funktions- und Risikoprofil einer Bau- und Montagebetriebsstätte Gewinnaufschläge von mehr als 10 % verwendet werden (s. auch GIRLICH/MÜLLER/MACHO, TPI 2017, 174 [176]; Anm. 233).

► *Der Verrechnungspreis kann nach einer anderen Verrechnungspreismethode* bestimmt werden. Dies wird durch die Formulierung „im Regelfall“ zum Ausdruck ge-

bracht (§ 32 Abs. 1 Satz 2 BsGaV). Hiervon wird insbes. die Preisvergleichsmethode als die direkteste Verrechnungspreismethode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfasst (s. Anm. 229 mwN), wohingegen die Anwendung der globalen Gewinnvergleichsmethode ausscheidet (s. Anm. 244 mwN; zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode nach § 33 BsGaV s. Anm. 473 f.).

Widerlegung der Vermutung einer fiktiven Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte: Die Vermutung, dass die Mitwirkung der Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags als anzunehmende schuldrechtl. Beziehung zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen gilt, die als fiktive Bau- oder Montageleistung anzusehen ist, kann widerlegt werden, wenn die Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse keine Routinetätigkeiten darstellen. Der Verrechnungspreis für die anzunehmende schuldrechtl. Beziehung zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen ist dann gem. § 33 Abs. 1 und 2 BsGaV nach einer Gewinnaufteilungsmethode zu bestimmen (s. ausführl. Anm. 473 f.).

457–460 Einstweilen frei.

461 2. Verrechnung von verschiedenen Leistungsbündeln (§ 32 Abs. 2)

Verschiedene Leistungsbündel der Bau- und Montagebetriebsstätte: Die Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen iSv. § 32 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 456) muss aus verschiedenen Leistungsbündeln bestehen (zB Bau- und Montagearbeiten iES, Bau- und Montageüberwachungen, Inbetriebnahme).

Einheitliche Verrechnung der Leistungsbündel: Die Leistungsbündel sind gem. § 32 Abs. 2 BsGaV als eine einheitliche fiktive Dienstleistung zu verrechnen (sog. Einzelverrechnung).

Gesonderte Verrechnung der Leistungsbündel: Statt einer Einzelverrechnung sind die Leistungsbündel nach § 32 Abs. 2 BsGaV gesondert zu verrechnen bzw. es sind gesonderte Verrechnungspreise für die einzelnen Leistungsbestandteile anzusetzen, wenn dieser Ansatz für jedes Leistungsbündel im Einzelfall zu einem Erg. führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Es ist allerdings unklar, in welchen Fällen eine Einzelverrechnung zu erfolgen hat, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede gesonderte Verrechnung der Leistungsbündel in Betracht, wenn dies dem Verhalten unabhängiger Unternehmen entspricht. Bestehen bspw. besondere Schwierigkeiten, einen einheitlichen Verrechnungspreis iSv. § 32 Abs. 1 Sätze 2 und 3 BsGaV für die verschiedenen Leistungsbündel zu bestimmen, da sie sich erheblich voneinander unterscheiden, könnte nur eine Einzelverrechnung zu einem fremdvergleichskonformen Erg. führen. Fraglich bleibt, ob die Einzelverrechnung mit der einheitlichen Gesamtverrechnung kombiniert werden kann; der Wortlaut der Vorschrift spricht für eine einheitliche Anwendung der Einzelverrechnung („für jedes Leistungsbündel“). Dabei ist jedoch zu beachten, dass dadurch ggf. eine Vielzahl an verschiedenen Leistungen zu verrechnen wäre (vgl. SEELEITNER/KRINNINGER/GRIMM, IStR 2013, 220 [223 f.]).

462–464 Einstweilen frei.

3. Abrechnung der Dienstleistungen von Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 32 Abs. 3) 465

Laufende Abrechnung der erbrachten Dienstleistungen: Die Dienstleistung, die die Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen iSv. § 32 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 456) erbringt, ist nach § 32 Abs. 3 Satz 1 BsGaV entsprechend der erbrachten Leistung laufend, dh. zeitnah zum Leistungszeitpunkt, abzurechnen. Eine Abrechnung mindestens einmal im Wj. ist sachgerecht (vgl. NEUMANN-TOMM, IWB 2015, 166 [173]; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 364). Das soll auch gelten, wenn das Bau- und Montageunternehmen selbst einen Zahlungsanspruch gegen den Auftraggeber erst bei (Teil-)Abnahme der geschuldeten Leistung hat, also der Gewinn aus der Erfüllung des Bau- oder Montageauftrags erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert wird (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 364). Hierdurch kommt es zu einem Widerspruch zum Realisationsprinzip iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (s. auch KAHLE/KINDICH, Ubg 2015, 595 [603]). Dieser besteht jedoch nur in Bezug auf die StBil. des gesamten Unternehmens, wohingegen die laufende Abrechnung iSv. § 32 Abs. 3 BsGaV aufgrund der Selbständigkeitsfiktion der Bau- und Montagebetriebsstätte sachgerecht ist und die uneingeschränkte Anwendung der Selbständigkeitsfiktion bei Bau- und Montagebetriebsstätten krit. zu sehen ist; s. Anm. 436).

Entsprechung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz durch andere Abrechnung: Die Vorschrift des § 32 Abs. 3 Satz 2 BsGaV ermöglicht eine andere Abrechnung der fiktiven Dienstleistung zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen als die laufende Abrechnung iSv. § 32 Abs. 3 Satz 1 BsGaV, dh. eine gegenüber dem Leistungszeitpunkt frühere oder spätere Abrechnung. Dies setzt voraus, dass eine solche Abrechnung im Einzelfall zu einem Erg. führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Es ist allerdings unklar, in welchen Fällen diese Regelung greift, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer BS gibt (s. Anm. 207); uE kommt daher jede fremdvergleichskonforme, andere Abrechnung als die laufende Abrechnung iSv. § 32 Abs. 3 Satz 1 BsGaV in Betracht. So könnte bspw. die Annahme einer fiktiven Teilabnahme in Betracht kommen, wie sie bei der Einschaltung von unabhängigen Subunternehmen häufig zu beobachten ist (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 364).

Einstweilen frei.

466–468

4. Erbringung von Dienstleistungen im übrigen Unternehmen (§ 32 Abs. 4) 469

Dienstleistungserbringung im übrigen Unternehmen in Zusammenhang mit dem Bau- und Montagevertrag: Es bedarf Dienstleistungen, die nicht von der Bau- und Montagebetriebsstätte, sondern vom übrigen Unternehmen in Zusammenhang mit dem Bau- und Montagevertrag des Bau- und Montageunternehmens erbracht werden. Dies sind solche Leistungen, die im übrigen Unternehmen zur Erledigung des Bau- und Montagevertrags erbracht werden und bspw. die Planung und das *Engineering* sowie die Materialbeschaffung betreffen können.

Keine Dienstleistungserbringung gegenüber der Bau- und Montagebetriebsstätte: Die Dienstleistungen des übrigen Unternehmens gelten gem. § 32 Abs. 4 BsGaV als eigenständige Leistungsbeiträge, deren Empfänger nicht die Bau- und Montagebetriebsstätte ist. Dies soll nach der Verordnungsbegründung sachgerecht sein, da derartige Dienstleistungen idR im eigenen Interesse des übrigen Unternehmens erbracht werden. Die Dienstleistungen sollen allenfalls als unentgeltlich beigestellt gelten, wenn sie in einem sachlichen Zusammenhang mit den Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte stehen (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 366). Ein eigenes betriebliches Interesse des übrigen Unternehmens kann jedoch nur dann bestehen, wenn der Bau- oder Montagevertrag entsprechend § 32 Abs. 4 Satz 1 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist (s. Anm. 452). Anderenfalls verstößt die Fiktion der unentgeltlichen Beistellung der Dienstleistungen gegen den Fremdvergleichsgrundsatz, insbes. wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte nicht nur Routinetätigkeiten ausübt.

470–472 Einstweilen frei.

IV. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen in besonderen Fällen (§ 33)

473 1. Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden (§ 33 Abs. 1)

Bau- und Montagebetriebsstätte: Zur Bau- und Montagebetriebsstätte iSv. § 30 Satz 1 BsGaV s. Anm. 436.

Keine Routinetätigkeiten im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags und Zuordnung vergleichbarer Chancen und Risiken: Die Personalfunktionen, die jeweils sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags (s. Anm. 452) ausgeübt werden, dürfen nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV keine Routinetätigkeiten darstellen. Es darf sich daher nicht um technisch wie organisatorisch einfache Funktionen ohne Einfluss insbes. auf Bau- oder Montageplanungsentscheidungen handeln (s. Anm. 229 und 456). Der Verordnungsgeber geht dann nicht mehr von Routinetätigkeiten in Bezug auf die Bau- und Montagebetriebsstätte aus, wenn deren Personalfunktionen nicht nur die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbringen, sondern bspw. auch die Auftragsakquisition oder die Planung durchführen (vgl. BRDrucks. 401/14, 128). Diese Personalfunktionen müssen dazu führen, dass jeweils vergleichbare Chancen und Risiken zuzuordnen sind. Damit bedarf es gleichwertiger Personalfunktionen, die in der Bau- und Montagebetriebsstätte und im übrigen Unternehmen ausgeübt werden.

Entwicklung oder Erwerb einzigartiger immaterieller Werte: Es bedarf gem. § 33 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV für die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags (s. Anm. 452) einzigartiger immaterieller Werte, zB projektbezogenes Know-how für die Auftragsdurchführung. Unklar ist jedoch, in welchen Fällen es sich um einzigartige immaterielle Werte handelt. Die OECD definiert einzigartige immaterielle Werte als solche, die nicht mit immateriellen Werten vergleichbar sind, die Personen von vergleichbaren Geschäftsbeziehungen zur Verfügung stehen, und deren Einsatz in der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu einem höheren erwarteten wirtschaftlichen Nutzen führen als ohne ihren Einsatz (vgl.

OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 6.17). Das Vorhandensein rechtl. geschützter Immaterialgüterrechte (zB Patente) wird damit nicht zwingend vorausgesetzt. Die einzigartigen immateriellen Werte müssen sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen selbst entwickelt bzw. geschaffen oder erworben werden (s. Anm. 88). Diese Voraussetzungen gelten alternativ zu § 33 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV („oder“). Außerdem müssen nach der Verordnungsbegründung und der Ansicht der FinVerw. die allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden vorliegen (vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.114 ff.). Daher müssen insbes. der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen aufgrund der jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen in vergleichbarem Umfang Chancen und Risiken zuzuordnen sein (vgl. BRDrucks. 401/14, 130; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 370). Damit sind im Erg. auch die Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV zu erfüllen.

Bestimmung des Verrechnungspreises für die anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach einer Gewinnaufteilungsmethode: Der Verrechnungspreis für die anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. §§ 33 iVm. 16 Abs. 1 BsGaV zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen (s. Anm. 216 und 456) ist gem. § 33 Abs. 1 BsGaV nicht nach einer einseitigen kostenorientierten Verrechnungspreismethode iSv. § 32 BsGaV (s. Anm. 456), sondern nach einer zweiseitigen, geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu bestimmen. Dies ist sachgerecht, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte entsprechend ihrem Funktions- und Risikoprofil keine Routinetätigkeiten bzw. unterstützende Personalfunktionen ausübt (s. auch SEELEITNER/KRINNINGER/GRIMM, IStR 2013, 220 [224 f.]). Ändert sich das Funktions- und Risikoprofil einer Bau- und Montagebetriebsstätte im Zeitablauf dahingehend, dass sie zunächst Routinetätigkeiten ausübt, die ausgeübten Personalfunktionen in späteren Jahren aber keine Routinetätigkeiten mehr darstellen, ist die Gewinnaufteilungsmethode nach Ansicht der FinVerw. für die gesamte Dauer des Bestehens der Bau- und Montagebetriebsstätte anzuwenden. Führt die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags jedoch zu einem aufzuteilenden Verlust, der im Ausland nicht rückwirkend geltend gemacht werden kann, wird die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode aus Billigkeitsgründen zwecks Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung von der FinVerw. anerkannt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 380). Als Gewinnaufteilungsmethode kommt insbes. die Beitragsanalyse bzw. *contribution analysis* in Betracht (s. BRDrucks. 401/14, 131; OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen v. 10.7.2017, Rn. 2.125 f.). Bei der Gewinnaufteilungsmethode ist das positive oder negative Gesamtergebnis des Unternehmens aus dem Bau- und Montagevertrag zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen aufzuteilen. Ausgangspunkt für die Aufteilung des Gesamtgewinns oder -verlustes aus dem Bau- und Montagevertrag ist zunächst die Ermittlung des betreffenden Gesamtergebnisses, in der die erforderlichen Kosten sowohl der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch des übrigen Unternehmens enthalten sind (zB Akquisitionskosten, Ausschreibungskosten und Kosten für das *Engineering*). Das aufzuteilende Gesamtergebnis soll nach Ansicht der FinVerw. entsprechend den allgemein geltenden Grundsätzen über die stl. Gewinnermittlung in Deutschland bestimmt werden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 -

S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 374), dh., das Gesamtergebnis ist idR nach der *Completed contract*-Methode und nicht nach der *Percentage of completion*-Methode zu ermitteln (s. § 5 EStG Anm. 399 und 972; NEUMANN-TOMM, IStR 2015, 907 [909 f.]). Daneben darf das aufzuteilende Gesamtergebnis uE auch anhand der Erkenntnisse aus der Kosten- und Leistungsrechnung ermittelt werden, da erst hierdurch der Fremdvergleichsgrundsatz in sachgerechter Weise umgesetzt wird. Anschließend ist das Gesamtergebnis anhand der jeweils geleisteten Beiträge aufzuteilen (s. § 33 Abs. 2 BsGaV und Anm. 477).

474–476 Einstweilen frei.

477 2. Aufteilungsschlüssel nach den geleisteten Beiträgen (§ 33 Abs. 2)

Bestimmung des Aufteilungsschlüssels nach Leistungsbeiträgen: Der Aufteilungsschlüssel, der für die Gewinnaufteilungsmethode nach § 33 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 473) und damit für die Aufteilung des Gesamtergebnisses des Unternehmens aus dem Bau- oder Montagevertrag anzuwenden ist, bestimmt sich gem. § 33 Abs. 2 Satz 1 BsGaV nach den Beiträgen, die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für die Erfüllung des Bau- und Montagevertrags geleistet werden. Dies entspricht der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode in Form einer Beitragsanalyse bzw. *contribution analysis* (s. BRDrucks. 401/14, 131; Anm. 473).

Kostenbezogene Berechnung des Umfangs der Leistungsbeiträge: Der Umfang der geleisteten Beiträge berechnet sich gem. § 33 Abs. 2 Satz 2 BsGaV nach den Kosten der maßgeblichen Personalfunktionen (zB Auftragsgewinnung, *Engineering*, Montagearbeiten und -überwachung; s. Anm. 436), die jeweils von der Bau- und Montagebetriebsstätte und vom übrigen Unternehmen für den Bau- und Montagevertrag ausgeübt werden. Dies sind die in der Bau- und Montagebetriebsstätte und im übrigen Unternehmen durch die dort jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen verursachten Einzel- und Gemeinkosten (s. auch Anm. 456). Der der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnende Teil des Gesamtergebnisses ergibt sich dann aus dem Verhältnis der Kosten, die in der Bau- und Montagebetriebsstätte von den dort ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen verursacht wurden, zu den durch den Bau- oder Montagevertrag verursachten Gesamtkosten der im gesamten Unternehmen ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen. Kosten für Personalfunktionen, die nicht maßgeblich sind, sind für die Berechnung des Aufteilungsschlüssels hingegen nicht zu berücksichtigen, obwohl sie bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses des Unternehmens aus dem Bau- oder Montagevertrag zu berücksichtigen sind. Es ist jedoch unklar, welche Personalfunktionen für die Berechnung des Kostenschlüssels nicht als maßgeblich einzuordnen sind. Dies sind insbes. Hilfstätigkeiten und Personalfunktionen, die entsprechend § 33 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 473) nicht im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags ausgeübt werden und nur Routinetätigkeiten darstellen. Der Ordnungsgeber folgt mit der Anwendung eines Kostenschlüssels im Grundsatz der bisher anerkannten Kostenschlüsselermethode (s. auch FREUDENBERG/STEIN/TROST, ISR 2016, 159 [168] mwN; KAHLE/KINDICH, Ubg 2015, 595 [605]).

Berücksichtigung eines angemessenen Anteils an Forschungs- und Entwicklungskosten sowie vergeblichen Akquisitionskosten: Zur Berechnung des Kostenschlüssels iSv. § 33 Abs. 2 Satz 2 BsGaV ist nach § 33 Abs. 2 Satz 3 BsGaV auch ein Anteil an den Kosten für Forschung und Entwicklung der ein-

gesetzten immateriellen Werte (Nr. 1; s. auch Anm. 88) sowie an den Kosten vergeblicher Auftragsakquisitionen für nicht zustande gekommene Bau- und Montageverträge (Nr. 2) bspw. in Form von Zuschlagsätzen einschließlich eines Zuschlags von null zu berücksichtigen. Die hierbei zu berücksichtigenden Vollkosten werden zwar nicht in zeitlicher Hinsicht, jedoch auf einen jeweils angemessenen Anteil begrenzt; die genaue Bestimmung dieses Anteils bleibt aber unklar (s. zB BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 377). Die Berücksichtigung von anteiligen Kosten vergeblicher Auftragsakquisitionen steht dem Grundgedanken der besonderen Regelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten entgegen, nämlich dem Abstellen auf die Erfüllung eines einzelnen Bau- oder Montagevertrags (s. Anm. 436).

Anwendung eines anderen Aufteilungsschlüssels: Der Umfang der geleisteten Beiträge berechnet sich nicht nach den Kosten der maßgeblichen Personalfunktionen entsprechend § 33 Abs. 2 Sätze 2 und 3 BsGaV, sondern gem. § 33 Abs. 2 Satz 4 BsGaV nach einem anderen Aufteilungsschlüssel, wenn dieser im Einzelfall zu einem Erg. der Bau- und Montagebetriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Diese Öffnungsklausel ist sachgerecht, da Kosten von Personalfunktionen nicht zwingend einen adäquaten Indikator für die Wertschöpfungsbeiträge der Personalfunktionen darstellen. Es ist allerdings unklar, in welchen Fällen diese Regelung greift, da es kein „fremdvergleichskonformes“ Erg. einer BS gibt (s. Anm. 207), sodass uE jeder andere, die Wertschöpfungsbeiträge indizierende Aufteilungsschlüssel in Betracht kommt. Ein anderer Aufteilungsschlüssel könnte daher bspw. anhand der Gesamtkosten sämtlicher Personalfunktionen oder der Wertschöpfungsbeiträge berechnet werden (zur Bestimmung von Wertschöpfungsbeiträgen mit Hilfe eines Scoring-Modells s. FREUDENBERG/STEIN/TROST, ISR 2016, 159 [162 ff.]; TREIDLER/GROTHER/ZEPUNKE, BB 2017, 1436 [1439]; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 379 f.). Darüber hinaus geht die Verordnungsbegründung davon aus, dass durch die Regelung des § 33 Abs. 2 Satz 4 BsGaV auch die Gewinnaufteilungsmethode nach der Restgewinnaufteilungsmethode bzw. der *residual analysis* angewendet werden kann (s. BRDrucks. 401/14, 131; zur Restgewinnaufteilungsmethode s. Anm. 337).

Einstweilen frei.

478–481

V. Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34)

1. Einkünfteermittlung von vor dem 1.1.2013 begründeten Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 Abs. 1) 482

Bau- und Montagebetriebsstätte eines Bau- und Montageunternehmens: Siehe § 30 Sätze 1 und 2 BsGaV und Anm. 436.

Vor dem 1.1.2013 begründete Bau- und Montagebetriebsstätte: Die Bau- und Montagebetriebsstätte muss vor dem 1.1.2013 begründet worden sein, dh., sie muss zu diesem Zeitpunkt bereits bestanden haben. Hierbei ist auf den Beginn der Zeitgrenze des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO bzw. einer Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA abzustellen, dh. auf das Eintreffen des ersten Mitarbeiters des Unternehmens auf der Bau- bzw. Monta-

gestelle (s. § 49 EStG Anm. 218 mwN; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.3.1).

Einkünfteermittlung nach den bisher anerkannten steuerlichen Grundsätzen: Das Bau- und Montageunternehmen kann nach § 34 Abs. 1 BsGaV die Einkünfte der Bau- und Montagebetriebsstätte nach den bisher von der deutschen Finanzbehörde anerkannten stl. Grundsätzen ermitteln. Diese ergeben sich aus BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.3. Die Anwendung dieser Übergangsregelung ist in zeitlicher Hinsicht jedoch nur bis zur Beendigung der Bau- oder Montagebetriebsstätte möglich. Hierbei ist auf das Ende der Zeitgrenze des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO bzw. einer Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA abzustellen, dh. regelmäßig auf den Abschluss oder das endgültige Einstellen der Arbeiten (s. § 49 EStG Anm. 218 mwN; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.3.1). Während zeitlich nebeneinander oder aufeinander folgende Bauausführungen und Montagen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO als einheitliche BS anzusehen sind, bedarf es für eine Zusammenfassung mehrerer selbständiger Bauausführungen und Montagen nach einer Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten DBA-Regelung eines wirtschaftlichen und geografischen Zusammenhangs (s. § 49 EStG Anm. 219 mwN; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.3.5), wie es bspw. häufig bei Anschlussverträgen der Fall ist. Durch die Verwendung der Formulierung „kann“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es im Ermessen des Bau- und Montageunternehmens steht, ob die Übergangsregelung angewendet wird. Deren Anwendung ist einheitlich und insgesamt für eine Bau- und Montagebetriebsstätte auszuüben.

483–484 Einstweilen frei.

485 2. Einkünfteermittlung von in 2013 und 2014 begründeten Bau- und Montagebetriebsstätten (§ 34 Abs. 2)

In 2013 und 2014 begründete Bau- und Montagebetriebsstätten: Die Bau- und Montagebetriebsstätte muss bereits in den Jahren 2013 und 2014 begründet worden sein, dh., sie muss nach dem 31.12.2012 und vor dem 1.1.2015 entstanden sein. Hierbei ist auf den Beginn der betreffenden Zeitgrenze abzustellen (s. Anm. 182).

Nachweis der Anwendung der bisherigen steuerlichen Grundsätze für die Leistungskalkulation: Das Bau- und Montageunternehmen muss gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV nachweisen, dass es für die Kalkulation seiner Leistungen von der Anwendung der bisher von der Finanzbehörde anerkannten stl. Grundsätze ausgegangen ist (s. Anm. 182). Wie dieser Nachweis konkret erbracht werden kann, ist nicht ersichtlich, zumal die Kalkulation von Gewinnen (vor Steuern) in der Praxis nicht auf Regeln der stl. Gewinnabgrenzung basieren wird.

Entzug der wirtschaftlichen Grundlage durch Regelungen der BsGaV: Das Bau- und Montageunternehmen muss gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 BsGaV außerdem glaubhaft machen, dass die Regelungen der BsGaV der Kalkulation seiner Leistungen bzw. seiner Wirtschaftlichkeitsrechnung die Grundlage entziehen. Dies wäre der Fall, wenn den ursprünglichen wirtschaftlichen Planungen stl. die Basis entzogen werden würde. Wie diese Glaubhaftmachung konkret zu erfolgen hat, ist ebenso wenig ersichtlich wie der Nachweis iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV.

Anwendung von § 34 Abs. 1 BsGaV: Das Bau- und Montageunternehmen kann nach § 34 Abs. 2 BsGaV die Regelung des § 34 Abs. 1 BsGaV anwenden, also die Einkünfte der Bau- und Montagebetriebsstätte nach den bisher von der deutschen Finanzbehörde anerkannten stl. Grundsätzen ermitteln (s. Anm. 182). Dies gilt ungeachtet der Regelung des § 1 Abs. 5 AStG, die gem. § 21 Abs. 20 Satz 3 AStG bereits für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2012 beginnen (zum Wj. s. Anm. 32). Es steht im Ermessen des Bau- und Montageunternehmens, ob die Übergangsregelung angewendet wird („kann“). Deren Anwendung ist einheitlich und insgesamt für eine Bau- und Montagebetriebsstätte auszuüben.

Einstweilen frei.

486–487

F. Besonderheiten für Förderbetriebsstätten
(§§ 35 bis 38)

I. Begriffsbestimmungen und geltende Regelungen der BsGaV
(§ 35)

1. Definition der Förderbetriebsstätte und geltende Regelungen (§ 35 Abs. 1)

488

Bodenschätze: Bodenschatz ist das, was aus der zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann, zB Erdgas, Erdöl, Erze, Kies und Kohle (s. BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56, BStBl. III 1957, 246, Rn. 29; KUBMAUL/DELABERBER/MÜLLER, IStR 2014, 573 mwN; § 2a EStG Anm. 110).

Betriebsstätte, die zur Förderung von Bodenschätzen entsteht und nach deren Abschluss endet: Eine BS muss nach § 35 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zur Förderung von Bodenschätzen entstehen und nach Abschluss der Fördertätigkeit enden (sog. Förderbetriebsstätte). Die Förderung bzw. Gewinnung von Bodenschätzen dient deren Nutzbarmachung; das Betreiben von Transportleitungen reicht nicht aus. Die eigene Fördertätigkeit eines Unternehmens setzt voraus, dass die Förderung auf eigene Rechnung und eigenes Risiko getätigt wird; bei der Beauftragung zur Vornahme von Bohrungen fehlt es hingegen – anders als beim Auftraggeber – an einem Bezug der unternehmerischen Tätigkeit des Auftragnehmers zur Fördertätigkeit (s. auch BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BStBl. II 2016, 537, Rn. 18). Das Entstehen und die Beendigung einer solchen (Förder-)BS richtet sich nach § 12 AO und den Regelungen, die Art. 5 OECD-MA nachgebildet sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 132f.; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 388). Bei der Beurteilung dieser Regelungen sind mehrere Phasen der Suche und Förderung von Bodenschätzen zu berücksichtigen.

► *In der Phase der Projektverfolgung oder Akquisition* werden bestimmte Gebiete hinsichtlich geologischer, wirtschaftlicher und politischer Grundlagen analysiert, das Erg. kann die Identifikation von Bodenschätzen sein (sog. Höffigkeit); im Erfolgsfall endet diese Phase mit dem Entschluss, konkrete Fördertätigkeiten durchzuführen (s. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.7). In dieser Phase besteht idR mangels fester Geschäftsein-

richtung iSv. § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, einer Stätte zur Gewinnung von Bodenschätzen iSv. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO und Art. 5 Abs. 2 Buchst. f OECD-MA sowie Bau- und Montagearbeiten iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA keine (Förder-)BS (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 389; Drrz, ISR 2016, 341 [342]).

► *In den Phasen der Prospektion und Exploration* erfolgt zunächst die Vorerkundung des als „aussichtsreich“ identifizierten Gebiets, indem nach bestimmten Gesteinsformationen gesucht wird. Im Anschluss an die Prospektion erfolgt die Exploration des Gebiets, die die Durchführung von geologischen Analysen, zB seismische Messungen, und Explorationsbohrungen umfasst. Hierdurch sollen die Bodenschätze weiter validiert und deren Umfang abgeschätzt werden. Darüber hinaus wird geprüft, wie die Bodenschätze wirtschaftlich rentabel gefördert und transportiert werden können. Die Exploration endet mit dem Eintritt der wirtschaftlichen Fündigkeit (s. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.7; Musil in HHSp., § 12 AO Rn. 33 [8/2016]). In dieser Phase besteht idR mangels fester Geschäftseinrichtung iSv. § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA sowie einer Stätte zur Gewinnung von Bodenschätzen iSv. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO und Art. 5 Abs. 2 Buchst. f OECD-MA noch keine BS (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 389; Musil in HHSp., § 12 AO Rn. 33 [8/2016]; Drrz, ISR 2016, 341 [343]). Allerdings kann es sich bei der Exploration um Bau- und Montagearbeiten iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA und daher um eine BS handeln, die zur Förderung von Bodenschätzen entsteht. Entspricht diese BS dem Begriff der Förderbetriebsstätte, sollte eine solche Einordnung ihrer Qualifikation als Bau- und Montagebetriebsstätte iSv. § 30 Satz 1 BsGaV vorgehen (vgl. KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 573 [574f.]; aA wohl BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 389). Gleichwohl ist zu beachten, dass sie grds. als Tätigkeit vorbereitender Art im Sinne einer Art. 5 Abs. 4 Buchst. e OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA zu qualifizieren ist. Dies steht der Begründung einer (Förder-)BS im DBA-Fall entgegen (s. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.7.1; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 389).

► *Die Phasen der Entwicklung und Förderung* bestehen aus der Entwicklung eines Förderplans, dem anschließenden Aufbau der Förder-, Aufbereitungs- und Transportanlagen sowie der Aufnahme des Förder-/Abbaubetriebs. Die Entwicklung eines Förderplans und der Aufbau von Förderanlagen begründen noch keine BS iSv. § 12 Satz 1 oder Satz 2 Nr. 7 AO und Art. 5 Abs. 1 oder Abs. 2 Buchst. f OECD-MA, aber ggf. eine BS iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (vgl. Musil in HHSp., § 12 AO Rn. 33 [8/2016]; aA BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.7.2). Erst mit der Aufnahme der Fördertätigkeit wird eine BS iSv. § 12 Satz 1 oder Satz 2 Nr. 7 AO und Art. 5 Abs. 1 oder Abs. 2 Buchst. f OECD-MA begründet (s. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.7.2; Drrz, ISR 2016, 341 [344]); diese BS entspricht dem Begriff der Förderbetriebsstätte iSv. § 35 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. auch KUBMAUL/DELARBER/MÜLLER, IStR 2014, 573 [574]; Drrz, ISR 2016, 341 [344]).

► *Die Phase der Stilllegung* tritt ein, sobald die Bodenschätze (wirtschaftlich) ausgebeutet sind und die Fördertätigkeit eingestellt wird. Anschließend werden die

Förderanlagen abgebaut. Die (Förder-)BS endet mit Abschluss der Fördertätigkeit.

Geltung der §§ 1 bis 17 BsGaV: Für Förderbetriebsstätten gelten nach § 35 Abs. 1 Satz 1 BsGaV die allgemeinen Regelungen der §§ 1 bis 17 BsGaV. Diese Regelungen gelten umfassend, soweit Geschäfte von einer Förderbetriebsstätte betrieben werden, die keine Fördertätigkeiten sind und mit solchen auch nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, oder in §§ 35 bis 38 BsGaV keine hiervon abweichenden Regelungen getroffen werden. Die in §§ 35 bis 38 BsGaV getroffenen Regelungen beinhalten vor allem keine besonderen Regelungen für die Ermittlung des Dotationskapitals (§§ 12 und 13 BsGaV; s. Anm. 170 ff.) sowie für die Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV; s. Anm. 150 ff.), Sicherungsgeschäften (§ 11 BsGaV; s. Anm. 164 ff.) sowie übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen (§§ 14 und 15 BsGaV; s. Anm. 194 ff.).

Abweichende Regelungen der §§ 35 bis 38 BsGaV: Die in §§ 35 bis 38 BsGaV getroffenen Regelungen gelten für Förderbetriebsstätten (§ 35 Abs. 1 Satz 1 BsGaV). Dies gilt insbes. für die Zuordnung eines Explorationsrechts nach § 36 Abs. 1 bis 3 BsGaV (s. Anm. 496 ff.) sowie für die Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen zwischen der Förderbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen nach § 37 Abs. 1 bis 3 BsGaV (s. Anm. 512 ff.). Dies hat zur Folge, dass die Regelungen der §§ 5 ff. BsGaV (s. Anm. 66 ff.) und insbes. der §§ 6 und 16 BsGaV (s. Anm. 88 ff. und 216 ff.) nur insoweit für Förderbetriebsstätten gelten, als in §§ 36 bis 38 BsGaV keine abweichenden Regelungen getroffen werden oder auf sie bspw. in § 36 Abs. 4 Satz 2 BsGaV verwiesen wird. Das Vorhandensein der abweichenden Regelungen in §§ 35 bis 38 BsGaV ist uE im Grundsatz gerechtfertigt, obwohl die OECD dieser Auffassung mangels besonderer Regelungen im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 nicht folgt. Schließlich gelten für Förderbetriebsstätten internationale Besonderheiten dahingehend, dass Staaten, in denen Bodenschätze belegen sind, häufig besondere Besteuerungsregelungen geschaffen haben und bei der Anwendung der allgemeinen Regelungen der BsGaV internationale Besteuerungskonflikte drohen würden (s. auch BRDrucks. 401/14, 133). Außerdem weisen Förderbetriebsstätten die Besonderheit auf, dass ihr Bestehen von vornherein zeitlich begrenzt ist und sie häufig keinen hohen Grad an organisatorischer Selbständigkeit aufweisen, sondern auch eine wirtschaftliche Einheit mit dem übrigen Unternehmen bilden, sodass die Anwendung der Selbständigkeitsfiktion der BS nicht den wirtschaftlichen Gehalt der BS widerspiegelt (s. Anm. 4).

Begriff des Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmens: Ein Unternehmen, zu dem eine Förderbetriebsstätte gehört, ist nach § 30 Abs. 1 Satz 2 BsGaV ein Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen, deren genaue Unterscheidung sich nach den geförderten Bodenschätzen richtet, aber materiell unbedeutend ist. Dies gilt unabhängig davon, welchen Anteil die Explorations-/Fördertätigkeit an der gesamten Geschäftstätigkeit des Unternehmens ausmacht.

Einstweilen frei.

489–492

2. Definition des Explorationsrechts (§ 35 Abs. 2)

493

Suche oder Förderung von Bodenschätzen: Zum Begriff des Bodenschatzes s. Anm. 488. Die Suche betrifft das Auffinden von Bodenschätzen, während ihre

Förderung bzw. Gewinnung der Nutzbarmachung bereits gefundener Bodenschätze dient. Suche und Förderung müssen sich auf Bodenschätze beziehen. Geophysikalische Forschungen gehören nur dazu, wenn sie die Suche nach Bodenschätzen bezwecken, wohingegen die Suche nach Lagerstätten nicht ausreicht.

Rechte zur Suche oder Förderung von Bodenschätzen: Der Begriff des Explorationsrechts wird in § 35 Abs. 2 BsGaV definiert und umfasst sowohl Rechte, die zur Suche von Bodenschätzen berechtigen, als auch Rechte, die deren Förderung erlauben. Solche Rechte werden durch den Abschluss zivilrechtl./öffentlich-rechtl. Verträge mit Staaten, deren staatl. Organe oder staatl. Gesellschaften begründet und häufig als *Production Sharing Agreement*, *Production Sharing Contract* oder *Exploration and Production Sharing Agreement* bezeichnet (s. hierzu BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 387; zum Erwerb oder zur Entstehung solcher Rechte s. auch Anm. 496).

494–495 Einstweilen frei.

II. Besondere Zuordnungsregelungen (§ 36)

496 1. Zuordnung von Explorationsrechten zu Förderbetriebsstätten (§ 36 Abs. 1)

Förderbetriebsstätte eines Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmens: Siehe § 35 Abs. 1 BsGaV und Anm. 488.

Nutzung des Explorationsrechts: Das Explorationsrecht iSv. § 35 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 493) muss für die Ausübung von Personalfunktionen in einer Förderbetriebsstätte genutzt werden. Die Nutzung eines Explorationsrechts erfolgt durch die berechtigte Ausübung von Fördertätigkeiten. Keine Nutzung iSv. § 36 Abs. 1 BsGaV ist die Ausübung von Personalfunktionen in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung oder „Veräußerung“ des Explorationsrechts.

Ausübung weiterer Personalfunktionen: In der Förderbetriebsstätte, in der das Explorationsrecht genutzt wird, müssen gem. § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BsGaV zusätzlich auch Personalfunktionen ausgeübt werden, die in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Explorationsrechts stehen. Eine Anschaffung eines Explorationsrechts liegt vor, wenn für die Übertragung des Explorationsrechts ein Entgelt entrichtet wird oder mit dem Explorationsrecht eine Verpflichtung zur Abtretung von Teilen der geförderten Bodenschätze oder damit zusammenhängende Erträge verbunden sind. Dagegen kann von einer „Herstellung“ eines Explorationsrechts durch das Bergbau- bzw. Erdöl- oder Erdgasunternehmen ausgegangen werden, wenn es ohne Gegenleistung erlangt wird, zB durch eine unentgeltliche Registrierung. Die hiermit zusammenhängenden Personalfunktionen können die Entsch. zur Anschaffung bzw. „Herstellung“ des Explorationsrechts, die Suche und Auswahl des Fördergebiets, die Teilnahme an der Ausschreibung, die Verhandlungsführung oder der Vertragsabschluss bzw. die Registrierung sein, wobei der rein formelle Akt einer Vertragsunterzeichnung bzw. Registrierung von untergeordneter Bedeutung ist. Da eine (Förder-)BS erst mit der Aufnahme der Fördertätigkeit begründet wird (s. Anm. 488), können die weiteren Personalfunktionen iSv. § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BsGaV regelmäßig nur in Bezug auf ein neues weiteres Explorationsrecht in der Förderbetriebsstätte ausgeübt werden. Alternativ, dh. statt der Anschaf-

fung bzw. „Herstellung“ des Explorationsrechts („oder“), muss gem. § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BsGaV neben der Nutzung des Explorationsrechts zusätzlich auch der Vertrieb oder die Vermarktung der gewonnenen Bodenschätze in der Förderbetriebsstätte erfolgen. Diese der eigentlichen Fördertätigkeit nachgelagerten Tätigkeiten werden in der Praxis jedoch überwiegend im übrigen Unternehmen ausgeübt, zumal unklar ist, inwieweit sie von dem Begriff der „Förder“-BS gedeckt sind (s. hierzu Anm. 488).

Eindeutig überwiegende Bedeutung der Personalfunktionen: Die Bedeutung der in § 36 Abs. 1 Satz 1 BsGaV genannten Personalfunktionen, die in der Förderbetriebsstätte im Hinblick auf das Explorationsrecht bzw. auf die gewonnenen Bodenschätze ausgeübt werden, müssen gem. § 36 Abs. 1 Satz 2 BsGaV gegenüber den insoweit ausgeübten Personalfunktionen des übrigen Unternehmens eindeutig überwiegen. Für die Beurteilung, ob die wirtschaftliche Bedeutung dieser Personalfunktionen eindeutig überwiegt, sind insbes. qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend.

Zuordnung des Explorationsrechts: Das Explorationsrecht ist nach § 36 Abs. 1 Satz 1 BsGaV der Förderbetriebsstätte zuzuordnen, in der es genutzt wird und wo die in § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 BsGaV genannten Personalfunktionen ausgeübt werden. Die alleinige Nutzung des Explorationsrechts durch die Förderbetriebsstätte reicht für eine solche Zuordnung hingegen nicht aus.

Einstweilen frei.

497–499

2. Zuordnung von Explorationsrechten zum übrigen Unternehmen und Fiktion unentgeltlicher Beistellung (§ 36 Abs. 2) 500

Explorationsrecht: Siehe § 35 Abs. 2 BsGaV und Anm. 493.

Keine Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte: Ein Explorationsrecht ist einer Förderbetriebsstätte, in der es genutzt wird, gem. § 36 Abs. 1 BsGaV nicht zuzuordnen, wenn in dieser zusätzlich keine weiteren Personalfunktionen iSv. § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 BsGaV ausgeübt werden, deren Bedeutung eindeutig überwiegt (s. Anm. 496).

Zuordnung des Explorationsrechts zum übrigen Unternehmen: Das Explorationsrecht ist nach § 36 Abs. 2 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Der Verordnungsgeber geht davon aus, dass die maßgebliche Personalfunktion iSv. § 2 Abs. 5 BsGaV (s. Anm. 25 f., 496) im Hinblick auf das Explorationsrecht idR im übrigen Unternehmen ausgeübt wird (vgl. BRDrucks. 401/14, 133 f.).

Explorationsrecht gilt als der Förderbetriebsstätte unentgeltlich beigestellt: Das Explorationsrecht gilt nach § 36 Abs. 2 BsGaV als vom übrigen Unternehmen für die Ausübung der Fördertätigkeit der Förderbetriebsstätte unentgeltlich beigestellt. Damit führt die Nutzung des Explorationsrechts durch die Förderbetriebsstätte weder zu einer fiktiven Übertragung noch zu einer fiktiven Nutzungsüberlassung iSd. § 16 Abs. 1 BsGaV, für die fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen wären. Diese Fiktion einer unentgeltlichen Beistellung führt zu einem Systembruch, da im Grundsatz nach § 16 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 220) ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis für eine fiktive Nutzungsüberlassung des Explorationsrechts anzusetzen wäre (s. auch Anm. 445). Der Verordnungsgeber begründet dies mit dem eigenen Interesse

des übrigen Unternehmens an der Beistellung des Explorationsrechts, um aus der Ausbeutung des ihm zuzuordnenden Explorationsrechts selbst Nutzen zu ziehen (vgl. BRDrucks. 401/14, 134). Ein solches eigenes betriebliches Interesse kann jedoch nur dann bestehen, wenn die Förderbetriebsstätte nur Routinetätigkeiten ausübt und Verrechnungspreise nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode (dh. entsprechend § 37 BsGaV; s. Anm. 512) bestimmt werden (s. auch Dtz, ISR 2016, 341 [346]). Ist dies nicht der Fall, ist die Fiktion der unentgeltlichen Bestellung des Explorationsrechts nicht sachgerecht.

501–503 Einstweilen frei.

504 **3. Verknüpfung der Zuordnung von Explorationsrechten mit deren Zuordnung durch den Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte (§ 36 Abs. 3)**

Belegenheitsstaat geht von Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte aus: Das Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen hat nachzuweisen, dass der Staat, in dem die Förderbetriebsstätte liegt, von der Zuordnung des Explorationsrechts der Förderbetriebsstätte zum Zeitpunkt der Aufnahme der Fördertätigkeit ausgeht. Es kommt dabei auf die stl. Zuordnung des Belegenheitsstaats der Förderbetriebsstätte an. Die Regelung des § 36 Abs. 3 BsGaV bezieht sich damit auf ausländ. Förderbetriebsstätten inländ. Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen. Das Erfordernis der betreffenden stl. Zuordnung im Belegenheitsstaat sollte auch die Fälle umfassen, in denen keine Besteuerung im Sinne des deutschen StRechts erfolgt, sondern aufgrund eines Vertrags, der zwischen dem Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte und dem Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmen konkret abgeschlossen wurde, zB ein *Production Sharing Contract* (s. Anm. 493), wobei Teile der gefördertene Bodenschätze oder damit zusammenhängende Erträge an den Belegenheitsstaat abzutreten sind. Der Nachweis könnte bspw. durch die Vorlage solcher Verträge erbracht werden.

Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte: Das Explorationsrecht ist nach § 36 Abs. 3 Satz 1 BsGaV der Förderbetriebsstätte zum Zeitpunkt der Aufnahme der Fördertätigkeit (s. Anm. 488) zuzuordnen. Bis zu diesem Zeitpunkt ist das Explorationsrecht idR dem übrigen Unternehmen zuzuordnen (§ 36 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 500). Die Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte ist nach § 36 Abs. 3 Satz 2 BsGaV in den Folgejahren beizubehalten, solange der Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte von einer entsprechenden Zuordnung ausgeht; anderenfalls ist das Explorationsrecht idR wieder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Dies dürfte insbes. im Zeitpunkt der Beendigung der Förderbetriebsstätte der Fall sein, sofern das Explorationsrecht noch besteht. Durch diese Öffnungsklausel können internationale Besteuerungskonflikte vermieden werden, denn es steht faktisch im Ermessen des Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmens, ob das Explorationsrecht der Förderbetriebsstätte oder entsprechend § 36 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 500) dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist, sofern es die geforderten Nachweise erbringen kann.

505–507 Einstweilen frei.

4. Zuordnung von Vermögenswerten zu Förderbetriebsstätten (§ 36 Abs. 4)

508

Entsprechende Anwendung von § 31 Abs. 1 bis 3 BsGaV: Ist das Explorationsrecht gem. § 36 Abs. 2 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen (s. Anm. 500), gelten nach § 36 Abs. 4 Satz 1 BsGaV die Regelungen des § 31 Abs. 1 bis 3 BsGaV für die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Förderbetriebsstätte entsprechend. Damit sind materielle WG, wie zB Produktionsanlagen, die in einer Förderbetriebsstätte genutzt werden, dieser nur dann zuzuordnen, wenn dort zusätzlich auch Personalfunktionen ausgeübt werden, die in Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Veräußerung oder Verwertung des materiellen WG stehen, sowie deren Bedeutung eindeutig überwiegt (§ 36 Abs. 4 Satz 1 iVm. § 31 Abs. 1 BsGaV; s. Anm. 441). Anderenfalls sind sie dem übrigen Unternehmen zuzuordnen und gelten als der Förderbetriebsstätte unentgeltlich beigelegt (§ 36 Abs. 4 Satz 1 iVm. § 31 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 445). Dies gilt in entsprechender Weise auch für die Zuordnung von allen anderen Vermögenswerten einschließlich immaterieller Werte, zB Know-how über bestimmte Bohrverfahren (§ 36 Abs. 4 Satz 1 iVm. § 31 Abs. 3 BsGaV; s. BRDrucks. 401/14, 135 sowie Anm. 449). Damit folgt die Zuordnung von (weiteren) Vermögenswerten der Zuordnung des Explorationsrechts. Für die Zuordnung von Geschäftsvorfällen, Chancen und Risiken, Sicherungsgeschäften, übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen sowie für die Ermittlung des Dotationskapitals gelten gem. § 35 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 488) die allgemeinen Regelungen der §§ 9 bis 15 BsGaV (s. Anm. 139 ff.).

Anwendung der §§ 5 bis 8 BsGaV: Ist das Explorationsrecht gem. § 36 Abs. 3 BsGaV der Förderbetriebsstätte zum Zeitpunkt der Aufnahme der Fördertätigkeit und in den Folgejahren zuzuordnen (s. Anm. 504), gelten nach § 36 Abs. 4 Satz 2 BsGaV die allgemeinen Regelungen der §§ 5 bis 8 BsGaV für die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Förderbetriebsstätte (s. Anm. 305 ff.). Dies gilt gem. § 35 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 488) auch, wenn das Explorationsrecht entsprechend § 36 Abs. 1 BsGaV der Förderbetriebsstätte zuzuordnen ist (s. Anm. 496). Für die Zuordnung von Geschäftsvorfällen, Chancen und Risiken, Sicherungsgeschäften, übrigen Passivposten und Finanzierungsaufwendungen sowie für die Ermittlung des Dotationskapitals gelten ebenfalls die allgemeinen Regelungen der §§ 9 bis 15 BsGaV (s. Anm. 139 ff.).

Einstweilen frei.

509–511

III. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 37)**1. Anwendung von kostenorientierten Verrechnungspreismethoden bei Dienstleistungen von Förderbetriebsstätten (§ 37 Abs. 1)**

512

Förderbetriebsstätte eines Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmens: Siehe § 35 Abs. 1 Sätze 1 und 2 BsGaV und Anm. 488.

Nutzung eines erworbenen Explorationsrechts: Zum Begriff des Explorationsrechts s. § 35 Abs. 2 BsGaV und Anm. 493; zu dessen Nutzung s. Anm. 496. Das Explorationsrecht muss von einem Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen erworben sein. Der Erwerb des Explorationsrechts sollte nicht nur dessen Anschaffung im Sinne eines entgeltlichen Erwerbs, sondern auch dessen „Herstellung“ im Sinne eines unentgeltlichen Erlangens umfassen (s. auch Anm. 496).

Tätigkeit einer Förderbetriebsstätte als fiktive Dienstleistung: Die Tätigkeit einer Förderbetriebsstätte erfolgt aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 216), für die nach § 37 Abs. 1 Satz 1 BsGaV widerlegbar zu vermuten ist, dass sie als fiktive Dienstleistung der Förderbetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist (zur Ausnahme s. § 37 Abs. 3 BsGaV und Anm. 521). Die Vermutung kann dann nicht widerlegt werden, wenn die Förderbetriebsstätte entsprechend ihrem Funktions- und Risikoprofil lediglich Routinetätigkeiten bzw. unterstützende Personalfunktionen ausübt und das Explorationsrecht und idR die wesentlichen weiteren Vermögenswerte gem. § 36 Abs. 2 iVm. Abs. 4 Satz 1 iVm. § 31 Abs. 1 bis 3 BsGaV dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind. Dies ist häufig dann der Fall, wenn sich ihre Geschäftsaktivitäten auf die Förderung von Bodenschätzen beschränken, während alle weiteren Geschäftstätigkeiten im übrigen Unternehmen ausgeübt werden. Schließlich erfolgt die Wertschöpfung bei der Suche und Förderung von Bodenschätzen idR nicht durch die Fördertätigkeit vor Ort, sondern ist bspw. in der Entsch. zur Anschaffung des Explorationsrechts sowie der Suche und Auswahl des Fördergebiets zu sehen (vgl. Drrz, ISR 2016, 341 [346]).

Kostenorientierte Bestimmung der Verrechnungspreise: Für die Dienstleistung der Förderbetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen ist nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis anzusetzen, der gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE und fiktiven BA führt (s. Anm. 220). Das so ermittelte Erg. der Förderbetriebsstätte ist nicht durch den Gesamtgewinn im Hinblick auf das Explorationsrecht begrenzt und sollte idR selbst dann positiv sein, wenn das Unternehmen aus dem Explorationsrecht einen Gesamtverlust realisiert (vgl. BTDrucks. 17/13033, 165).

▶ *Der Verrechnungspreis ist nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen (§ 37 Abs. 1 Satz 2).* Hierzu gehören insbes. die Kostenaufschlagsmethode und die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, wenn der Nettogewinnindikator anhand der Kosten gewichtet wird (s. auch Anm. 229 mwN). Dies ist grds. dann sachgerecht, wenn es sich bei den von der Förderbetriebsstätte tatsächlich ausgeübten Funktionen um Routinetätigkeiten handelt, dh., es muss sich um technisch wie organisatorisch einfache Funktionen ohne Einfluss insbes. auf Entsch. zur Planung der Exploration und der Fördertätigkeiten handeln und es müssen dementsprechend lediglich geringe wirtschaftliche Risiken und insbes. die allgemein auftretenden Förderrisiken (zB Unfälle bei der Förderung) getragen werden, bei denen der Einsatz von (immateriellen) Vermögenswerten stark eingeschränkt ist (s. Anm. 229 mwN). Demgegenüber geht die FinVerw. bereits dann von Routinetätigkeiten aus, 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, aber der Erwerb des Explorationsrechts und die Planung der Exploration aufgrund von Personalfunktionen erfolgt, die im übrigen Unternehmen durchgeführt werden, das über die immateriellen Werte verfügt, die zur Durchführung der Exploration erforderlich sind (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 404). Allerdings können technisch schwierige Fördertätigkeiten im Einzelfall einen beachtlichen Wertschöpfungsbeitrag darstellen und damit einer Einordnung als Routinetätigkeit entgegenstehen.

▶ *Die erforderlichen Kosten der Förderbetriebsstätte* im Hinblick auf die von ihr ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken, also insbes. die Fördertätigkeit und

die zugehörigen allgemeinen Förderrisiken sind für die Anwendung der kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu berücksichtigen. Es ist von den Vollkosten auf Ist-, Normal- oder Plankostenbasis auszugehen (s. Anm. 229 mwN). Ausgangspunkt einer auf Vollkosten basierenden Kostenaufschlagsmethode sind somit die durch die Kostenträgerstückrechnung zu ermittelnden Selbstkosten, die Einzel- und Gemeinkosten umfassen. Daher sind gem. § 37 Abs. 1 Satz 3 BsGaV insbes. alle erforderlichen Personalkosten zu berücksichtigen (zB Bruttolöhne, Sozialabgaben, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Reisekosten), die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Förderbetriebsstätte verursacht werden (zB die Fördertätigkeit). Darüber hinaus gehören auch solche weiteren Kosten zur maßgeblichen Kostenbasis, die durch die Ausübung von Personalfunktionen der Förderbetriebsstätte selbst unmittelbar verursacht werden, zB Kosten der organisatorisch selbständigen Materialbeschaffung und der eigenständigen Einschaltung, Koordination und/oder Überwachung von Subunternehmern. Dagegen gehören diejenigen Kosten nicht zur maßgeblichen Kostenbasis, die mit unentgeltlich beigestellten Vermögenswerten iSv. § 36 Abs. 4 BsGaV zusammenhängen (s. Anm. 508), zB Abschreibungen, oder die nur mittelbar im Hinblick auf die Exploration und die Fördertätigkeit durch diejenigen Personalfunktionen entstehen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden. Ebenso wenig sollen Kosten berücksichtigt werden, die dadurch entstehen, dass es aufgrund von Personalfunktionen der Förderbetriebsstätte zu Fehlmaßnahmen bzw. zur Beseitigung eigener Fehler kommt. In solchen Fällen soll die Förderbetriebsstätte nach der Verordnungsbegründung ungeachtet ihrer Routinetätigkeiten auch Verluste erzielen können (s. BRDrucks. 401/14, 137; s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 407).

► *Ein angemessener Gewinnaufschlag* auf die Kosten der Förderbetriebsstätte ist bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode idR anzusetzen. Bei der Erbringung von Dienstleistungen werden entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse in der Praxis regelmäßig Gewinnaufschläge iHv. 3 % bis 10 % angesetzt, es können aber auch entsprechend dem Funktions- und Risikoprofil einer Förderbetriebsstätte Gewinnaufschläge von mehr als 10 % verwendet werden (s. auch Anm. 233).

Widerlegung der Vermutung einer fiktiven Dienstleistung der Förderbetriebsstätte: Die Vermutung, dass die Tätigkeit der Förderbetriebsstätte als fiktive Dienstleistung der Förderbetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist, kann widerlegt werden, wenn die Personalfunktionen der Förderbetriebsstätte entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse keine Routinetätigkeiten darstellen. So können der Förderbetriebsstätte auch das Explorationsrecht (§ 36 Abs. 1 oder 3 BsGaV; s. Anm. 496 und 504) und weitere Vermögenswerte (§ 36 Abs. 4 Satz 2 iVm. §§ 5 bis 8 BsGaV; s. Anm. 508) dem übrigen Unternehmen zugeordnet werden. In diesen Fällen kann die Förderbetriebsstätte über wesentliche Vermögenswerte verfügen (insbes. das Explorationsrecht), wesentliche Personalfunktionen ausüben (zB die Vermarktung der geförderten Bodenschätze) und beachtliche Risiken tragen (zB das Marktrisiko). Die Einordnung der anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung zwischen der Förderbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen ist in diesem Fall – anders als bei der Bau- und Montagebetriebsstätte (s. § 33 BsGaV und Anm. 473 ff.) – nicht ausdrücklich geregelt. Es ist uE sachgerecht, wenn die Regelung des § 33 BsGaV (s. Anm. 473 f.) entsprechend angewendet wird und der Verrechnungspreis für die anzunehmende schuldrechtl. Beziehung zwischen der Förder-

betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen nach einer Gewinnaufteilungsmethode bestimmt wird.

513–516 Einstweilen frei.

517 2. Änderung der Zuordnung von Förderrechten als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung (§ 37 Abs. 2)

Explorationsrecht: Siehe § 35 Abs. 2 BsGaV und Anm. 493.

Änderung der Zuordnung des Explorationsrechts durch § 36 Abs. 3 BsGaV: Die Anwendung des § 36 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 504) führt insbes. dann zu einer Änderung der Zuordnung des Explorationsrechts, wenn es bisher gem. § 36 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 500) dem übrigen Unternehmen zuzuordnen war und es gem. § 36 Abs. 3 Satz 1 BsGaV ab Aufnahme der Fördertätigkeit der Förderbetriebsstätte zuzuordnen ist. Darüber hinaus führt die Anwendung des § 36 Abs. 3 BsGaV zu einer maßgeblichen Zuordnungsänderung, wenn die Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte gem. § 36 Abs. 3 Satz 2 BsGaV nicht mehr beizubehalten ist, sondern es dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist.

Zuordnungsänderung als fiktive Veräußerung und Ansatz eines fremdüblichen Betrags: Im Fall der Zuordnungsänderung aufgrund der Anwendung von § 36 Abs. 3 BsGaV liegt gem. § 37 Abs. 2 Satz 1 BsGaV eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 216) in Gestalt einer fiktiven Veräußerung des Explorationsrechts zwischen dem übrigen Unternehmen und der Förderbetriebsstätte vor, wohingegen eine fiktive Nutzungsüberlassung nicht vorgesehen ist. Für die fiktive Veräußerung ist gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 BsGaV ein Betrag anzusetzen, der § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV entspricht, dh., es ist ein fremdüblicher Verrechnungspreis anzusetzen (s. Anm. 220). Entsprechendes sollte gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 16 BsGaV auch dann gelten, wenn die Anwendung der Regelungen des § 36 Abs. 1 und 2 BsGaV (s. Anm. 496 f.) zu einer Änderung der Zuordnung des Explorationsrechts führt. Für die fiktive Veräußerung ist der „Kaufpreis“ als Verrechnungspreis so zu bestimmen, wie ihn unabhängige Unternehmen vereinbaren würden. Hierfür ist nach Ansicht der FinVerw. im Regelfall der hypothetische Fremdvergleich iSv. § 1 Abs. 3 Sätze 5 ff. AStG anzuwenden, sodass die Ertragsaussichten aus der Ausbeutung des Explorationsrechts – jeweils aus Sicht der Förderbetriebsstätte und aus Sicht des übrigen Unternehmens als fiktiven Vertragspartners – maßgebend sind (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 410). Der so ermittelte fremdübliche Betrag ist nach der Verordnungsbegründung die Obergrenze, auch wenn der sich rechnerisch nach § 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV (s. Anm. 521) ergebende Betrag höher ist (vgl. BRDrucks. 401/14, 138 f.).

518–520 Einstweilen frei.

521 3. Niedrigere Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 37 Abs. 3)

Nachweislich vermiedene Doppelbesteuerung: Das Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen hat gem. § 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 BsGaV nachzuweisen, dass durch den Ansatz eines niedrigeren Betrags iSv. § 37 Abs. 3 Satz 1 BsGaV

eine internationale Doppelbesteuerung vermieden wird. Es ist also nachzuweisen, dass der Ansatz eines fremdüblichen Betrags iSv. § 37 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 517) für die fiktive Veräußerung des Explorationsrechts vom Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte für Zwecke der Besteuerung und anderweitigen Belastung (s. Anm. 504) nicht anerkannt wird. Der Nachweis könnte bspw. durch Vorlage von StErklärungen oder eines Vertrags, der zwischen dem Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte und dem Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmen abgeschlossen wurde, zB ein *Production Sharing Contract* (s. Anm. 493), geführt werden (so auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 414).

Ansatz eines Betrags, der mindestens den entstandenen Aufwendungen entspricht: Das Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen hat gem. § 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV außerdem einen Betrag für die fiktive Veräußerung des Explorationsrechts in mindestens der Höhe anzusetzen, der den Aufwendungen entspricht, die dem Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen im Hinblick auf das Explorationsrecht bis zum Zeitpunkt der Änderung der Zuordnung des Explorationsrechts nach § 36 Abs. 3 BsGaV entstanden sind. Dies sind insbes. die in der Explorations- und Entwicklungsphase angefallenen Aufwendungen. Dagegen sind Aufwendungen, die erst nach der Zuordnungsänderung entstehen, bei der Ermittlung des Mindestbetrags nicht zu berücksichtigen. Aufgrund der Verwendung der Formulierung „mindestens“ kann auch ein Zwischenbetrag angesetzt werden.

Ansatz eines niedrigeren Verrechnungspreises: Das Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen kann nach § 37 Abs. 3 Satz 1 BsGaV abweichend von § 37 Abs. 2 Satz 2 BsGaV einen Preis für die anzunehmende schuldrechtl. Beziehung iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 517) ansetzen, der den Betrag, den unabhängige Unternehmen als Kaufpreis vereinbaren würden und der nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV anzusetzen wäre, unterschreitet. Dieser Preis gilt dann als Fremdvergleichspreis und hat mindestens der Höhe der Aufwendungen zu entsprechen, die dem Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmen im Hinblick auf das Explorationsrecht bis zum Zeitpunkt der Änderung der Zuordnung des Explorationsrechts entstanden sind (§ 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 BsGaV). Durch die Verwendung der Formulierung „kann“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es im Ermessen des Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmens steht, ob ein niedrigerer Verrechnungspreis angesetzt wird. Die Obergrenze des Fremdvergleichspreises bildet jedoch der nach § 37 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ermittelte fremdübliche Betrag.

Einstweilen frei.

522–524

4. Folgewirkung der Verknüpfung der Zuordnung von Explorationsrechten (§ 37 Abs. 4) 525

Verknüpfte Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte: Das Explorationsrecht muss nach § 36 Abs. 3 Satz 1 BsGaV der Förderbetriebsstätte zum Zeitpunkt der Aufnahme der Fördertätigkeit zuzuordnen sein (s. Anm. 504).

Folgewirkung der verknüpften Zuordnung des Explorationsrechts: Im Hinblick auf die Funktions- und Risikoanalyse iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (s. Anm. 11) ist nach § 37 Abs. 4 Satz 1 BsGaV für die Bestimmung der Einkünfte der Förderbetriebsstätte zu beachten, dass das Explorationsrecht der Förder-

betriebsstätte zuzuordnen ist. Dies gilt nach der Regelung des § 37 Abs. 4 Satz 2 BsGaV, solange der Belegenheitsstaat der Förderbetriebsstätte von einer Zuordnung des Explorationsrechts zur Förderbetriebsstätte ausgeht. Die Tätigkeit der Förderbetriebsstätte soll demnach entgegen § 37 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 512) nicht aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 216) in Gestalt einer fiktiven Dienstleistung der Förderbetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen erfolgen. Stattdessen könnten sie entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse einen wesentlichen Wertschöpfungsbeitrag leisten. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen.

526–528 Einstweilen frei.

IV. Übergangsregelung für Förderbetriebsstätten (§ 38)

529 1. Einkünfteermittlung von vor dem 1.1.2013 begründeten Förderbetriebsstätten (§ 38 Abs. 1)

Förderbetriebsstätte eines Bergbau-, Erdöl- oder Erdgasunternehmens: Siehe § 35 Abs. 1 Sätze 1 und 2 BsGaV und Anm. 488.

Vor dem 1.1.2013 begründete Förderbetriebsstätte: Die Förderbetriebsstätte muss bereits vor dem 1.1.2013 begründet worden sein, dh., sie muss zu diesem Zeitpunkt bereits bestanden haben. Hierbei ist auf den Zeitpunkt der Aufnahme der Fördertätigkeit abzustellen (s. auch Anm. 488).

Einkünfteermittlung nach den bisher anerkannten steuerlichen Grundsätzen: Das Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmen kann nach § 38 Abs. 1 BsGaV die Einkünfte der Förderbetriebsstätte nach den bisher von der deutschen Finanzbehörde anerkannten stl. Grundsätzen ermitteln. Diese ergeben sich aus BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 4.7. Die Anwendung dieser Übergangsregelung ist in zeitlicher Hinsicht jedoch nur bis zur Beendigung der Förderbetriebsstätte möglich, dh. bis zur Einstellung der Fördertätigkeiten (s. auch Anm. 488). Es steht im Ermessen des Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmens, ob die Übergangsregelung angewendet wird („kann“). Deren Anwendung ist einheitlich und insgesamt für eine Förderbetriebsstätte auszuüben.

530–531 Einstweilen frei.

532 2. Einkünfteermittlung von in 2013 und 2014 begründeten Förderbetriebsstätten (§ 38 Abs. 2)

In 2013 oder 2014 angeschafftes oder hergestelltes Explorationsrecht: Das Explorationsrecht iSv. § 35 Abs. 2 BsGaV (s. Anm. 493) muss für die Förderbetriebsstätte bereits im Jahr 2013 oder 2014 angeschafft oder „hergestellt“ worden sein, also nach dem 31.12.2012 und vor dem 1.1.2015. Ob das Explorationsrecht für die betreffende Förderbetriebsstätte oder in Zusammenhang mit der Fördertätigkeit einer anderen BS angeschafft oder „hergestellt“ worden ist, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang (zu den Begriffen der Anschaffung und „Herstellung“ eines Explorationsrechts s. Anm. 496).

Nachweis der Anwendung der bisherigen steuerlichen Grundsätze für die Leistungskalkulation: Das Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmen muss gem. § 38 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV nachweisen, dass es für die Kalkulation seiner Leistungen von der Anwendung der bisher von der deutschen Finanzbehörde anerkannten stl. Grundsätze ausgegangen ist (s. Anm. 529). Wie dieser Nachweis konkret erbracht werden kann, ist nicht ersichtlich, zumal die Kalkulation von Gewinnen (vor Steuern) in der Praxis nicht auf Regeln der stl. Gewinnabgrenzung basieren dürfte.

Entzug der wirtschaftlichen Grundlage durch Regelungen der BsGaV: Das Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmen muss gem. § 38 Abs. 2 Nr. 2 BsGaV außerdem glaubhaft machen, dass die Regelungen der BsGaV der Kalkulation seiner Leistungen bzw. seiner Wirtschaftlichkeitsrechnung die Grundlage entziehen. Wie diese Glaubhaftmachung konkret zu erfolgen hat, ist ebenso wenig ersichtlich wie der Nachweis iSv. § 38 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV.

Anwendung von § 38 Abs. 1 BsGaV: Das Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmen kann nach § 38 Abs. 2 BsGaV die Regelung des § 38 Abs. 1 BsGaV anwenden, also die Einkünfte der Förderbetriebsstätte nach den bisher von der deutschen Finanzbehörde anerkannten stl. Grundsätzen ermitteln (s. Anm. 529). Dies gilt ungeachtet der Regelung des § 1 Abs. 5 AStG, die gem. § 21 Abs. 20 Satz 3 AStG bereits für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2012 beginnen (zum Wj. s. Anm. 32). Aus dem Wortlaut der Übergangsregelung geht hervor, dass es im Ermessen des Bergbau-, Erdöl- bzw. Erdgasunternehmens steht, ob sie angewendet wird („kann“). Deren Anwendung ist einheitlich und insgesamt für eine Förderbetriebsstätte auszuüben.

Einstweilen frei.

533

G. Ständige Vertreter (§ 39)

I. Sinngemäße Anwendung der BsGaV auf ständige Vertreter (§ 39 Abs. 1) 534

Ständige Vertreter iSd. § 13 AO: Der Begriff des stV wird unter Bezugnahme auf § 13 AO definiert. Ein stV ist demnach eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt (insbes. durch den Abschluss oder die Vermittlung von Verträgen oder der Einholung von Aufträgen) und dabei dessen Sachweisungen unterliegt (zu Einzelheiten s. § 49 EStG Anm. 230 ff. mwN). Natürliche Personen und juristische Personen können stV sein (s. auch § 49 EStG Anm. 231). Es kommt nicht darauf an, ob der Vertreter auf fremde Rechnung im eigenen Namen (zB Kommissionär) oder im Namen des vertretenen Unternehmens (zB Handelsvertreter) handelt (s. auch § 49 EStG Anm. 232). Ein stV iSv. § 13 AO führt nach einer Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Regelung eines anwendbaren DBA häufig zur Begründung einer abkommensrechtl. Vertreterbetriebsstätte des vertretenen Unternehmens, woraufhin die Einbeziehung des stV in § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG iVm. § 39 Abs. 1 BsGaV gerechtfertigt ist. Die Begründung einer abkommensrechtl. Vertreterbetriebsstätte als ein rein fiktives Rechtsinstitut ist jedoch nicht zwingend, da die Voraussetzungen für deren Begründung zT enger sind als diejenigen für einen stV iSv. § 13 AO (s. § 49 EStG Anm. 230 mwN). Daher könnte ein stV iSv. § 13 AO iVm. § 39 BsGaV

auch vorliegen, obwohl keine Vertreterbetriebsstätte im Sinne des anwendbaren DBA besteht. Dies dürfte jedoch nicht vom Verordnungsgeber beabsichtigt gewesen sein, da eine BS im Sinne der allgemeinen Regelungen der BsGaV nur dann vorliegen soll, wenn auch eine BS im Sinne der anwendbaren DBA besteht (vgl. BRDrucks. 401/14, 43). Die Regelungen des § 39 BsGaV sind uE daher im DBA-Fall nur anwendbar, wenn auch eine abkommensrechtl. Vertreterbetriebsstätte besteht. Dies sollte im Nicht-DBA-Fall entsprechend gelten (s. R 49 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR; § 49 EStG Anm. 234).

Entsprechende Anwendung der Regelungen der BsGaV: Die BsGaV ist entsprechend § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG iVm. § 39 Abs. 1 BsGaV sinngemäß auf stV anzuwenden, wodurch es zu einer Gleichbehandlung von BS iSv. § 12 AO und stV iSv. § 13 AO kommt. Dies entspricht im Grundsatz dem Fremdvergleichsgrundsatz und der Auffassung der OECD (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 47 und 232), die zurzeit an einer Konkretisierung ihrer Auffassung zur stl. Zurechnung von Einkünften zu einer Vertreterbetriebsstätte arbeitet (vgl. OECD, Discussion Drafts on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 4.7.2016 und v. 22.7.2017). Der Vertreterbetriebsstätte sind demnach auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse ihrer Geschäftstätigkeit insbes. Personalfunktionen (§ 4 BsGaV; s. Anm. 57 ff.), Vermögenswerte (§§ 5 bis 8 BsGaV; s. Anm. 66 ff.), Geschäftsvorfälle einschließlich damit zusammenhängender BE und BA (§ 9 BsGaV; s. Anm. 139 ff.), Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV; s. Anm. 150 ff.) sowie ein Anteil am EK, dh. Dotationskapital (§§ 12 und 13 BsGaV; s. Anm. 170 ff.) des Unternehmens zuzuordnen. Außerdem sind für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen zwischen der Vertreterbetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen (§ 16 BsGaV; s. Anm. 216 ff.). Vermögenswerte, Geschäftsvorfälle, Chancen und Risiken sowie damit zusammenhängende BE und BA sind der Vertreterbetriebsstätte somit nur dann zuzuordnen, wenn die jeweils maßgebende Personalfunktion von dem stV für das vertretene Unternehmen ausgeübt wird (s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 232), dh., der Ausübung der Personalfunktion durch den stV im Verhältnis zu den Personalfunktionen, die im übrigen Unternehmen ausgeübt werden, muss daher die größte Bedeutung für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand zukommen (§ 2 Abs. 5 BsGaV; s. Anm. 25 f.). Hierbei ist zwischen einer natürlichen Person und einer juristischen Person als stV zu unterscheiden. Erstere kann eigenes Personal des vertretenen Unternehmens iSv. § 2 Abs. 4 BsGaV (s. Anm. 24) sein, durch welche Geschäftstätigkeiten für das Unternehmen und somit Personalfunktionen in der Vertreterbetriebsstätte ausgeübt werden (§ 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV; s. Anm. 20). Handelt es sich bei dem stV um ein rechtl. selbständiges Unternehmen und insbes. um eine juristische Person, bedarf es hierfür der Behandlung der vom stV für das vertretene Unternehmen ausgeübten Personalfunktionen als (in der Vertreterbetriebsstätte ausgeübte) Personalfunktionen des vertretenen Unternehmens (§ 39 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 539). Im Übrigen enthalten die Regelungen des § 39 BsGaV keine genaueren Vorgaben für die stl. Zurechnung von Einkünften zu einer Vertreterbetriebsstätte eines Unternehmens.

► *Die Vermittlung oder der Abschluss von Geschäften* für Rechnung des vertretenen Unternehmens und ggf. die Ausübung von damit zusammenhängenden Tätigkeiten (zB Bonitätsprüfung, Überprüfung des Warenbestands) sind in der Praxis häufig Routinetätigkeiten, die durch den stV bzw. die Vertreterbetriebsstätte ausgeübt werden. Dies sind zwar die Haupttätigkeiten des stV, die er für das ver-

retene Unternehmen ausübt. Sie stellen aber idR keinen beachtlichen Wertschöpfungsbeitrag für das vertretene Unternehmen dar (s. auch DITZ/BÄRSCH, IStR 2013, 411 [414]; SCHOPPE/REICHEL, BB 2016, 1245 [1250 f.]; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 OECD-MA (2008) Rn. 196), dh., die Ausübung der Personalfunktion in der Vertreterbetriebsstätte ist für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand von untergeordneter Bedeutung. Daher sind die maßgebenden Personalfunktionen insbes. für Vermögenswerte (zB Fertigwaren, Kundenstamm, Kundenforderungen), Geschäftsvorfälle (zB Verkauf der Fertigwaren an Kunden), Chancen und Risiken (zB Warenuntergangs-, Forderungsausfall- und Gewährleistungsrisiken) sowie damit zusammenhängende BA und BE (zB Umsatzerlöse) nicht der Vertreterbetriebsstätte entsprechend dem Funktions- und Risikoprofil zuzuordnen (so auch im Erg. DITZ/BÄRSCH, IStR 2013, 411 [414]; RASCH/MÜLLER, ISR 2014, 418 [421]; KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.547 ff.). Dies führt zu einem Erg. der Vertreterbetriebsstätte von null, denn einem der Vertreterbetriebsstätte zuzurechnenden Ertrag muss ein Aufwand gegenüberstehen, der dem Betrag entspricht, der von dem Unternehmen idR an den stV weitergegeben wird (vgl. BRDrucks. 401/14, 141; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 422; s. hierzu auch RASCH/MÜLLER, ISR 2014, 418 [421]; NIEHAVES, IStR 2011, 373; KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.554 ff.). So könnte für die fiktive Vermittlungsleistung der Vertreterbetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen nach § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis anzusetzen sein, zB eine fremdübliche Vermittlungsprovision, die gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE bei der Vertreterbetriebsstätte führt (s. Anm. 220). Dem sollten dann die an den stV geleisteten Vermittlungsprovisionen als der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnende BA gegenüberstehen (vgl. RASCH/MÜLLER, ISR 2014, 418 [421]; KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rn. 5.547 ff.). Dies entspricht im Grundsatz auch der Auffassung der OECD, nach deren Auffassung das Erg. der Vertreterbetriebsstätte von null jedoch dadurch erreicht wird, dass ihr einerseits die Umsatzerlöse aus den vermittelten Geschäften und andererseits die an den stV geleisteten Vermittlungsprovisionen und ein modifizierter Wareneinsatz zuzuordnen sind (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 233; OECD, Discussion Draft on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 4.7.2016, Rn. 33 ff.). Die Zuordnung von Umsatzerlösen (und eines modifizierten Wareneinsatzes) ist im Hinblick auf die Systematik der BsGaV jedoch kritisch zu sehen, da in der Vertreterbetriebsstätte regelmäßig nicht die bedeutungsvollste Personalfunktion für das Zustandekommen des betreffenden Geschäftsvorfalles iSv. § 9 BsGaV ausgeübt wird (aA wohl OECD, Discussion Draft on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 22.7.2017).

► *Die Verwaltung von Risiken* durch den stV bzw. die Vertreterbetriebsstätte, die zivilrechtl. allein das vertretene Unternehmen und nicht der stV zu tragen hat (wie zB Forderungsausfall- oder Warenuntergangsrisiken), können neben der Vermittlung von Geschäften weitere Tätigkeiten des stV sein, die dieser für das vertretene Unternehmen ausübt. So können die Forderungsausfallrisiken oder Warenuntergangsrisiken des vertretenen Unternehmens durch den stV in Gestalt des Forderungsmanagements, der Bonitätsbeurteilung der Kunden, der Festlegung/Verlängerung von Zahlungszielen und der Eintreibung von ausste-

henden Kundenforderungen bzw. des Lagerhaltungsmanagements, der Festlegung und Überprüfung der Höhe der Lagerbestände sowie der Minimierung von Lagerhaltungskosten gesteuert werden. Werden bspw. die für die Forderungsausfallrisiken des vertretenen Unternehmens maßgeblichen Personalfunktionen ausnahmsweise durch ein rechtl. selbständiges Unternehmen als stV ausgeübt, hätte zum einen das vertretene Unternehmen hierfür ein fremdübliches Dienstleistungsentgelt an den stV zu leisten (vgl. VAN DER HAM/RETZER, IStR 2016, 749 [753]), welches bei der Vermittlungsprovision an den stV berücksichtigt werden kann und das insoweit weiterhin zu einem Erg. der Vertreterbetriebsstätte von null führt. Zum anderen wären der Vertreterbetriebsstätte Vermögenswerte (zB Kundenforderungen) sowie Chancen und Risiken (zB Forderungsausfallrisiken) zuzuordnen, für die aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis anzusetzen ist (§ 16 Abs. 2 BsGaV; s. Anm. 220), denn in diesen Fällen ist der Vertreterbetriebsstätte eine sog. Risikoprämie zuzuordnen, die nicht dem stV selbst, der das Risiko zivilrechtl. nicht trägt, zugutekommen kann (vgl. BRDrucks. 401/14, 141; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 423; s. auch OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rn. 235 und 240 ff.; OECD, Discussion Draft on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 4.7.2016, Rn. 47 ff. und 63 ff.). Der Verrechnungspreis für die Zuordnungsänderung der Kundenforderung müsste unter Berücksichtigung eines fremdüblichen Delkredereabschlags unter dem Nennwert der Kundenforderung liegen. Die Vertreterbetriebsstätte würde im Erg. insoweit einen Gewinn oder Verlust erzielen, als die Kunden ihren Zahlungsverpflichtungen vollständig nachkommen bzw. nicht nachkommen (vgl. VAN DER HAM/RETZER, IStR 2016, 749 [753]).

535–538 Einstweilen frei.

539 II. Besonderheiten bei ständigen Vertretern als rechtlich eigenständige Unternehmen (§ 39 Abs. 2)

Rechtlich selbständiges Unternehmen als ständiger Vertreter: Zum Begriff des Unternehmens s. Anm. 11; zum eigenen Personal iSv. § 2 Abs. 4 BsGaV s. Anm. 24. Bei dem rechtl. selbständigen Unternehmen kann es sich um einen unabhängigen Dritten oder eine dem vertretenen Unternehmen nahestehende Person handeln. Es ist von natürlichen Personen zu unterscheiden, die aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung für das vertretene Unternehmen tätig werden, also von eigenem Personal des vertretenen Unternehmens iSv. § 2 Abs. 4 BsGaV (s. hierzu Anm. 24).

Behandlung der vom Personal des ständigen Vertreters ausgeübten Personalfunktionen als eigene Personalfunktionen des Vertretenen: Für die entsprechende Anwendung nach § 39 Abs. 1 BsGaV (s. Anm. 534) sind gem. § 39 Abs. 2 BsGaV abweichend von § 2 Abs. 3 BsGaV (s. Anm. 20 f.) alle Personalfunktionen, die vom (eigenen) Personal des stV für das vertretene Unternehmen ausgeübt werden, als eigene Personalfunktionen des vertretenen Unternehmens zu behandeln. Dies ist erforderlich, da – mangels eigenen Personals des vertretenen Unternehmens vor Ort – der Vertreterbetriebsstätte ansonsten gar keine Personalfunktionen zugeordnet werden könnten. Zu den Personalfunktionen, die vom eigenen Personal des stV für das vertretene Unternehmen ausgeübt werden, zählen insbes. die Vermittlung oder der Abschluss von Ge-

schäften für Rechnung des vertretenen Unternehmens und ausnahmsweise die Verwaltung von bestimmten Risiken, die zu einem Erg. der Vertreterbetriebsstätte von null bzw. ausnahmsweise zu einem Gewinn oder Verlust der Vertreterbetriebsstätte führen (s. Anm. 534). Dagegen sind weder Vermögenswerte noch Chancen und Risiken noch Geschäftsvorfälle des stV, die ggf. mit den vom Personal des stV für den Vertretenen ausgeübten Personalfunktionen zusammenhängen, als eigene Vermögenswerte, Chancen und Risiken bzw. Geschäftsvorfälle des Vertretenen zu behandeln. Es stellt sich die Frage, ob die Vielzahl an Fiktionen der Regelung des § 39 Abs. 1 und 2 BsGaV für die entsprechende Anwendung der BsGaV auf stV an praktische Grenzen stößt.

Einstweilen frei.

540–542

H. Erstmalige Anwendung und Inkrafttreten (§§ 40 und 41)

I. Erstmalige Anwendung der BsGaV (§ 40)

543

Die BsGaV ist nach § 40 Satz 1 BsGaV für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen (s. Anm. 3). Die Anwendung der BsGaV auf vorhergehende Wj. wird von der FinVerw. nicht beanstandet; andernfalls sind für Wj., die nach dem 31.12.2012, aber vor dem 1.1.2015 beginnen, insbes. die Grundsätze des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 und des BMF-Schreibens v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.5.1 zu beachten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, Rn. 441 ff.). Die Vorschrift des § 3 Abs. 3 BsGaV idF der 4. VO zur Änderung stl. VO v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2360; BStBl. I 2017, 892) betrifft die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO idF des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) iVm. der GAufzV (s. Anm. 45) und ist gem. § 40 Satz 2 BsGaV für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 beginnen.

II. Inkrafttreten der BsGaV (§ 41)

544

Die BsGaV trat nach § 41 BsGaV am Tag nach der Verkündung der BsGaV (18.10.2014) in Kraft. Diese Regelung entspricht Art. 82 Abs. 2 Satz 1 GG, wonach jede Rechtsverordnung den Tag ihres Inkrafttretens bestimmen soll.

Anhang zu § 49