

Schriften zum Steuerrecht

Band 183

**Die Umsetzung
des Authorised OECD Approach:
Die betriebsstättenbezogenen
Regelungen des § 1 AStG**

Von

Yasmin Holm



Duncker & Humblot · Berlin

YASMIN HOLM

Die Umsetzung des Authorised OECD Approach:
Die betriebsstättenbezogenen Regelungen des § 1 AStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 183

Die Umsetzung
des Authorised OECD Approach:
Die betriebsstättenbezogenen
Regelungen des § 1 AStG

Von

Yasmin Holm



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Juristische Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München hat diese Arbeit
im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimplar
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18635-8 (Print)
ISBN 978-3-428-58635-6 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Jahr 2021 durch die Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde Ende 2019 abgeschlossen.

Mein Dank gilt an erster Stelle meinem Doktorvater Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, der den Anstoß für den Untersuchungsgegenstand gab, mich als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen aufnahm und mich stets wissenschaftlich inspiriert hat. Für die Erstellung des Zweitgutachtens bedanke ich mich bei Prof. em. Dr. Moris Lehner.

Dem Team des Verlags Duncker & Humblot danke ich für die großartige Betreuung und Unterstützung bei der Veröffentlichung der Arbeit.

Herzlich bedanken möchte ich mich bei all meinen Kolleginnen und Kollegen am Max-Planck-Institut, durch die die Zeit am Institut für mich zu etwas sehr Besonderem wurde. Ich danke Dr. Anastasios M. Andrianesis von Herzen für viele wertvolle Gedankenanstöße und seine Unterstützung. Auch bin ich Dr. Chiara Balbinot, Prof. Dr. Caroline Heber, Dr. Martha Oliveiros-Castelon, Dr. Thomas Poschenrieder und Dr. Susanne Risch sehr dankbar für die vielen heiteren und anregenden Stunden.

München, im Mai 2023

Yasmin Holm

Inhaltsübersicht

Einleitung	33
-------------------------	----

Kapitel 1

Der Authorised OECD Approach 35

A. Entstehungsgeschichte des Authorised OECD Approach	35
I. Methode der historischen Untersuchung	35
II. Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen	36
III. Behandlung des Einheitsunternehmens	42
IV. Behandlung verbundener Unternehmen	79
V. Historische Verankerung des Authorised OECD Approach	92
B. Ausgestaltung des Authorised OECD Approach	105
I. Grundsätze	105
II. Funktionsanalyse auf der ersten Stufe des Authorised OECD Approach	111
III. Behandlung von Geschäftsvorfällen	174
IV. Funktionen des Authorised OECD Approach im OECD-MA	184

Kapitel 2

Implementierung des Authorised OECD Approach in § 1 AStG 195

A. Änderung von § 1 Abs. 4, 5 AStG	195
I. Grund für die Änderungen	195
II. Entstehungsgeschichte	200
B. Zur Auslegung von § 1 AStG	201
I. Historisch-teleologische Auslegung auf Grundlage der Gesetzesbegründung	201
II. Heranziehung von OECD-Dokumenten	202
III. Bedeutung untergesetzlicher Vorschriften	210
C. Normativer Kontext von § 1 Abs. 4, 5 AStG	212
I. Unterscheidung von Einkünfteaufteilung, Einkünfteabgrenzung und Einkünfteermittlung	212
II. Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte	215
III. Einkünfte der inländischen Betriebsstätte	224

IV. Betriebsstätteneinkünfte für Zwecke der Gewerbesteuer	226
D. Funktion von § 1 Abs. 5 AStG	227
I. Anwendungsbereich für inländische Betriebsstätten	227
II. Anwendungsbereich für ausländische Betriebsstätten	227
III. § 1 AStG als Korrekturvorschrift	230
IV. Beurteilung der einseitigen Ausgestaltung von § 1 Abs. 5 AStG	234
V. Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA und Wirkung im Nicht-DBA-Fall	240
VI. Verankerung der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion in § 1 Abs. 5 AStG	247
VII. Verhältnis zum Veranlassungsprinzip	253

Kapitel 3

Voraussetzungen und Rechtsfolgen von § 1 Abs. 5 AStG	260
A. Inlands-/Auslandsbezug von Unternehmen und Betriebsstätte	260
I. Inländisches Unternehmen	261
II. Ausländisches Unternehmen	265
III. Inlands-/Auslandsbezug der Betriebsstätte	266
IV. Zusammenfassung	266
V. Würdigung der Regelung der BsGaV	266
B. Identifikation von Personalfunktionen	268
I. Vorbemerkungen	268
II. Bestehende Konzepte	269
III. Auslegung von § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AStG	272
IV. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	278
C. Zuordnung von Vermögenswerten	281
I. Vorbemerkungen	281
II. Vermögenswerte i.S.d. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG	283
III. Bestehende Zuordnungskonzepte	289
IV. Zuordnung nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG	308
V. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	332
D. Zuordnung von Chancen und Risiken	339
I. Vorbemerkungen	339
II. Chancen und Risiken i.S.d. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AStG	340
III. Bestehende Konzepte	341
IV. Zuordnung nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AStG	349
V. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	351
E. Kapitalausstattung	352
I. Vorbemerkungen	352

II. Bestehende Konzepte	353
III. Kapitalausstattung der Betriebsstätte nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG und Zuordnung von Fremdkapitalaufwendungen	366
IV. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	368
F. Zuordnung externer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	378
G. Vorliegen eines Geschäftsvorfalles und Ermittlung eines Verrechnungspreises	378
I. Vorbemerkungen	378
II. Bestehende Konzepte für die Annahme eines Geschäftsvorfalles	379
III. Vorliegen eines Geschäftsvorfalles nach § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG	383
IV. Ermittlung eines Verrechnungspreises	387
V. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	387
H. Vorliegen einer Einkünfterminderung bzw. Einkünfterhöhung	395
I. Vorbemerkungen	395
II. Vorliegen einer Einkünfterminderung nach § 1 Abs. 1 AStG	396
III. Vorliegen einer Einkünfterminderung bzw. Einkünfterhöhung nach § 1 Abs. 5 AStG	397
I. Rechtsfolge	400
I. Rechtsfolgen von § 1 Abs. 1 S. 1 AStG	400
II. Entsprechenden Anwendung im Rahmen von § 1 Abs. 5 AStG	401

Kapitel 4

Anwendung von § 1 AStG auf Personengesellschaften	402
A. Abgrenzung von § 1 Abs. 1 AStG und § 1 Abs. 5 AStG	402
I. Notwendigkeit einer Abgrenzung	402
II. Abgrenzung nach personenbezogenen Kriterien	403
III. Ergebnis	412
B. Reichweite eines Unternehmens nach § 1 Abs. 5 AStG	413
I. Auslegung nach dem Wortsinn	413
II. Historische Auslegung	413
III. Systematische Auslegung	414
IV. Ergebnis	425
C. Inländisches Unternehmen einer Personengesellschaft	426
I. Inlandsbezug nach § 1 Abs. 5 S. 1 AStG	426
II. Würdigung der BsGaV	427
D. Beispielsfall zur Personengesellschaft und Zusammenfassung	428
I. Beispielsfall	428
II. Zusammenfassung	435

Kapitel 5

Zusammenfassung	438
A. Ergebnisse zum Authorised OECD Approach (Kapitel 1)	438
B. Ergebnisse in Bezug auf die Implementierung des Authorised OECD Approach in § 1 AStG (Kapitel 2)	439
C. Ergebnisse zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen von § 1 Abs. 4, Abs. 5 AStG (Kapitel 3)	440
D. Ergebnisse zur Anwendung auf Personengesellschaften (Kapitel 4)	441
Literaturverzeichnis	442
I. Monographien	442
II. Kommentare und Handbücher	444
III. Aufsätze in Zeitschriften und Beiträge in Sammelwerken	446
IV. Online abrufbare Beiträge	458
V. Berichte und Dokumente internationaler Organisationen	459
VI. Gerichtsentscheidungen	462
VII. BMF-Schreiben	465
Stichwortverzeichnis	466

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	33
------------------	----

Kapitel 1

Der Authorised OECD Approach	35
A. Entstehungsgeschichte des Authorised OECD Approach	35
I. Methode der historischen Untersuchung	35
II. Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen	36
1. Völkerbund (1923–1946)	36
2. OEEC und OECD (seit 1948)	39
3. UNO	41
III. Behandlung des Einheitsunternehmens	42
1. Grundlagen	42
a) Vorschriften zu Unternehmensgewinnen	42
b) Betriebsstättenprinzip	43
c) Einkünfteabgrenzung	44
2. Musterabkommensentwürfe und Musterabkommen des Völkerbunds 1925–1928	45
3. Carroll-Bericht und Völkerbunds-Musterabkommen 1933/1935	46
a) Carroll-Bericht 1933	46
aa) Behandlung von Betriebsstätten als unabhängige Unternehmen	46
bb) Methoden für die Betriebsstättengewinnermittlung	47
cc) Abrechnung von Innentransaktionen	48
(1) Remuneration for services	49
(2) Sales between independents	50
(3) Konkrete Abrechnung interner Geschäftsvorfälle	50
dd) Behandlung von Banken	52
b) Völkerbunds-Musterabkommen 1933/1935	52
aa) Allgemeine Regelungen und Ausführungen	52
bb) Insbesondere: Zinszahlungen bei Nicht-Banken	53
cc) Bankenbezogene Regelungen und Ausführungen	55
c) Zusammenfassung und Würdigung	55

4. Völkerbunds-Musterabkommen von Mexiko 1943 und London 1946	57
a) Allgemeine Regelungen und Ausführungen	57
b) Bankenbezogene Regelungen und Ausführungen	59
5. OECD-Musterabkommen 1963 und 1977	60
a) Fortführung der Grundlinien aus dem Carroll-Bericht	60
b) Insbesondere: Abrechnungsmethode für interne Geschäftsvorfälle	61
c) Veränderungen des MK 1977	63
6. OECD-Bankenbericht 1984	63
a) Behandlung von Zinsen	64
aa) Berücksichtigung von Zinszahlungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	64
bb) Ermittlung der zum Abzug zugelassenen Zinsen	64
cc) Ermittlung des Dotationskapitals	65
b) Funktionsverlagerungen	65
c) Andere bankentypische Dienstleistungen	66
d) Zusammenfassung und Würdigung	66
7. OECD-Betriebsstättenbericht 1993 und Musterkommentar 1994	67
a) Abrechnung interner Geschäftsvorfälle	67
b) Unternehmensinterne Finanzierungsbeziehungen	69
c) Behandlung von Bankenbetriebsstätten	69
d) Hervorhebung der Parallele von Art. 7 und Art. 9 OECD-MA	70
8. OECD-Bericht zum Global Trading 1998	71
9. Entwicklung des AOA seit 2000	71
a) Von der OECD identifizierte Probleme	72
aa) Functional separate approach versus relevant business activity approach	72
bb) Verhältnis von Art. 7 Abs. 3 zu Abs. 2 OECD-MA	73
cc) Methodendualismus in Art. 7 OECD-MA	73
b) Working Hypothesis im Entwurf 2001 und OECD-MA 2008	74
c) Veränderungen bis zum Authorised OECD Approach 2010	75
10. BEPS (seit 2013)	76
a) Aktionspunkt 7: Betriebsstättendefinition	77
b) Aktionspunkt 1: Digitale Betriebsstätte	78
IV. Behandlung verbundener Unternehmen	79
1. Gruppentheorie bis zum Carroll-Bericht	79
2. Carroll-Bericht: Behandlung als unabhängige Unternehmen und Fremdvergleichsmaßstab	80
3. Völkerbunds-Musterabkommen 1933/1935	81
4. Völkerbunds-Musterabkommen von Mexiko 1943 und London 1946	81
5. Sec. 482 Regulations (1968) in den USA	82

6. OECD-Bericht 1979 zu Verrechnungspreisen	83
a) Inhalt	83
b) Zusammenfassung und Würdigung	85
7. OECD-Bankenbericht 1984	85
8. Entwicklungen in den USA 1986–1994: CWI-Standard, White Paper, final Sec. 482 Regulations	85
9. OECD Task Force-Berichte (1993, 1994)	87
10. OECD-Verrechnungspreisleitlinien (1992–2010)	87
11. BEPS (seit 2013)	88
a) Aktionspunkte 8–10: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung	88
b) Aktionspunkt 13: Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung	92
12. Zusammenfassung	92
V. Historische Verankerung des Authorised OECD Approach	92
1. Historische Entwicklung der Unabhängigkeitsfiktion	93
a) Abrechnungsmaßstab im Carroll-Bericht	93
b) OECD-MA/MK 1963–1994	95
c) Fremdvergleichsmaßstab im Zusammenhang mit verbundenen Unternehmen	96
d) Zwischenergebnis	97
2. Historische Entwicklung der Selbstständigkeitsfiktion	98
a) Gleichbehandlung nach der Organtheorie im Völkerbunds-Abkommensentwurf 1927	99
b) Carroll-Bericht: Abkehr von der Organtheorie; keine Gleichbehandlung	99
c) Fortführung von Carrolls Linie bis zum OECD-MA/MK 1963	100
d) Seit OECD-MA/MK 1977: Vage Verselbstständigungstendenzen	101
e) Zwischenergebnis	102
3. Zusammenfassung	103
B. Ausgestaltung des Authorised OECD Approach	105
I. Grundsätze	105
1. Ziel der Anwendung der Verrechnungspreisleitlinien auf Betriebsstätten	105
2. Keine freie Gestaltbarkeit	107
3. Den wirtschaftlichen Regelfall abbildende Grundsätze	108
4. Folgerung: Maßstäbe zur Beurteilung des Authorised OECD Approach	108
5. Beurteilung im Schrifttum	109
6. Eigene Ansicht	110
II. Funktionsanalyse auf der ersten Stufe des Authorised OECD Approach	111
1. Identifikation von Personalfunktionen	112
a) Ausgestaltung	112
aa) Grundsätze	112

bb) Ausübung einer Funktion in mehreren Staaten	114
cc) Offene Fragen	115
b) Wirtschaftliche Grundlagen	115
aa) Tätigkeitsbezug des Steuerrechts	115
bb) Funktion als Begriff der Betriebswirtschaftslehre zur Beschreibung der Unternehmensorganisation	116
cc) Betriebswirtschaftliche Grundlagen des Abstellens auf Personen ...	116
c) Beurteilung im Schrifttum	117
aa) Geografische Anknüpfung der Funktionsanalyse	117
bb) Anknüpfung an Personalfunktionen	118
d) Eigene Ansicht	119
2. Zuordnung von Vermögenswerten	120
a) Ausgestaltung	120
aa) Allgemeines	120
bb) Zuordnung von materiellen Vermögenswerten	120
cc) Zuordnung von immateriellen Vermögenswerten	121
(1) Selbst geschaffene betriebliche Vermögenswerte	121
(2) Angeschaffte betriebliche Vermögenswerte	122
(3) Marketing-Vermögenswerte	123
dd) Zuordnung von Finanzwerten	123
(1) Finanzwerte als dritte Kategorie	123
(2) Insbesondere: Beteiligungen	126
ee) Abgrenzung zwischen ökonomischem Eigentum und Nutzungsbe- rechtigung	128
b) Wirtschaftliche Grundlagen	129
c) Beurteilung im Schrifttum	129
d) Eigene Ansicht	130
aa) Zuordnungsregeln für materielle und immaterielle Vermögenswerte	130
bb) Zuordnungsregeln für Finanzwerte	131
3. Risikoordnung	132
a) Ausgestaltung	132
b) Wirtschaftliche Grundlagen	132
c) Beurteilung im Schrifttum	134
aa) Möglichkeit der Risikoordnung	134
bb) Zuordnung von Risiken nach Personalfunktionen	135
d) Eigene Ansicht	137
aa) Möglichkeit der Risikoordnung	137
bb) Risikoordnung anhand der Kontrolle wirtschaftlich nur einge- schränkt begründbar	137
cc) Risikolose unternehmerische Tätigkeit wirtschaftlich nicht be- gründbar	138

- dd) Unterscheidung von tätigkeitsbezogenen und länderbezogenen Risiken 139
- ee) Weiterentwicklung anhand eines Beispielsfalles 140
 - (1) Fall 140
 - (2) Schlussfolgerungen 141
- ff) Zusammenfassung 141
- 4. Zuordnung von Kapital und Ermittlung von Fremdkapitalaufwand 142
 - a) Ausgestaltung 142
 - aa) Grundsätze 143
 - (1) Zusammenhang zwischen Funktionsanalyse und Kapitalausstattung 143
 - (2) Einheitliche Kreditwürdigkeit 144
 - bb) Schritt 1: Bewertung von Vermögenswerten und Messung von Risiken 144
 - cc) Schritt 2: Bestimmung des Eigenkapitals und des Fremdkapitals ... 146
 - (1) Kapitalaufteilungsmethode 146
 - (2) Wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode 147
 - (3) Mindestkapitalisierungsmethode 147
 - (4) Quasi-Fremdvergleichsmethode 149
 - (5) Methoden für unterkapitalisierte Unternehmen 149
 - (6) Zeitpunkt der Zuordnung 151
 - (7) Zusammenfassung: Bestimmung von Eigen- und Fremdkapital der Betriebsstätte 152
 - dd) Schritt 3: Zuordnung von Finanzierungsaufwand 152
 - (1) Zuordnung von internem Finanzierungsaufwand 153
 - (a) Treasury-Funktion und verwandte Funktionen 153
 - (b) Identifikation eines Geschäftsvorfalles 155
 - (c) Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Entgelts 155
 - (2) Zuordnung von externem Finanzierungsaufwand 156
 - (a) Nachverfolgungsmethode 156
 - (b) Fungibilitätsmethode 157
 - (c) Mischformen und andere Methoden 158
- ee) Schritt 4: Korrektur des Finanzierungsaufwands 159
 - (1) Zu niedriges Eigenkapital 159
 - (2) Zu hohes Eigenkapital 160
- ff) Behandlung von kurzfristigem Finanzierungsbedarf 161
 - (1) Fragestellung 161
 - (2) Eigene Lösung 162
- gg) Methodenvielfalt und Methodenauswahl 162

- b) Wirtschaftliche Grundlagen 164
- aa) Grundsatz der Finanzierungsfreiheit und Einfluss des Steuerrechts 164

bb) Faktoren zur Beurteilung von Kreditfähigkeit und Kreditwürdigkeit	165
cc) Möglichkeit der Feststellung einer Unterkapitalisierung	166
c) Beurteilung im Schrifttum	167
aa) Einheitliche Kreditwürdigkeit	167
bb) Nichtzulassen von Garantiezahlungen	168
cc) Zuordnung von Eigen- und Fremdkapital	168
dd) Behandlung interner Treasury-Geschäftsvorfälle	171
d) Eigene Ansicht	171
aa) Unterkapitalisierung	171
bb) Konsistenzproblem des Authorised OECD Approach und Lösungsvorschlag	172
cc) Alternativer Lösungsvorschlag	173
dd) Zusammenfassung	174
III. Behandlung von Geschäftsvorfällen	174
1. Behandlung externer Geschäftsvorfälle auf der ersten Stufe des Authorised OECD Approach	174
2. Behandlung interner Geschäftsvorfälle	175
a) Ausgestaltung	175
aa) Identifikation interner Geschäftsvorfälle auf der ersten Stufe des Authorised OECD Approach	175
bb) Analoge Anwendung der Verrechnungspreisleitlinien auf der zweiten Stufe des Authorised OECD Approach	176
cc) Arten von Geschäftsvorfällen	178
(1) Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Vermögenswerten	178
(a) Übertragung des ökonomischen Eigentums	178
(b) Übertragung der Nutzungsberechtigung	178
(aa) Materielle Vermögenswerte	179
(bb) Immaterielle Vermögenswerte	179
(2) Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Risiko und Dienstleistungen	180
(3) Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Finanzierung	180
(4) Poolverträge	181
b) Beurteilung im Schrifttum	182
IV. Funktionen des Authorised OECD Approach im OECD-MA	184
1. Wirkungsweise	184
a) Anwendungsbereich im Rahmen von Art. 7 und Art. 23 OECD-MA	184
b) Reichweite der Einkünfteermittlung nach nationalem Recht	186
2. Authorised OECD Approach als Maßstab zur Aufteilung von Besteuerungsrechten	186
a) Ausgestaltung	186
b) Beurteilung im Schrifttum	187

c) Eigene Ansicht	189
3. Authorised OECD Approach als Mittel zur Vermeidung steuermotivierter Gestaltungen	190
a) Ausgestaltung	190
b) Beurteilung im Schrifttum	193

Kapitel 2

Implementierung des Authorised OECD Approach in § 1 AStG	195
A. Änderung von § 1 Abs. 4, 5 AStG	195
I. Grund für die Änderungen	195
1. Lediglich beschränkende Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen	196
2. Unmittelbare Anwendbarkeit von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010	199
3. Fehlen einer Befugnisnorm für den nationalen Besteuerungszugriff	199
II. Entstehungsgeschichte	200
B. Zur Auslegung von § 1 AStG	201
I. Historisch-teleologische Auslegung auf Grundlage der Gesetzesbegründung ..	201
II. Heranziehung von OECD-Dokumenten	202
1. Rolle des OECD-MA, des OECD-MK, des Betriebsstättenberichts und der Verrechnungspreisleitlinien für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	203
a) Abkommensauslegung	203
b) OECD-MA und OECD-MK	204
c) Betriebsstättenbericht und Verrechnungspreisleitlinien	204
d) Bedeutung für ältere Doppelbesteuerungsabkommen	205
e) Zusammenfassung	206
2. Folgen für die Auslegung innerstaatlichen Rechts	207
a) Doppelbesteuerungsabkommen-konforme Auslegung	207
b) Bedeutung des Authorised OECD Approach für die von Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen	207
3. Rekurs der Gesetzesbegründung auf OECD-Dokumente	208
4. Zusammenfassung	209
a) Relevanz des Authorised OECD Approach für die Auslegung	209
b) Auslegung von § 1 Abs. 5 AStG bei Alt-DBA	209
III. Bedeutung untergesetzlicher Vorschriften	210
1. Betriebsstättengewinnaufzeichnungsverordnung	210
2. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung	211

C. Normativer Kontext von § 1 Abs. 4, 5 AStG	212
I. Unterscheidung von Einkünfteaufteilung, Einkünfteabgrenzung und Einkünfteermittlung	212
1. Abkommensrechtliche Einkünfteaufteilung/Einkünfteabgrenzung	212
2. Nationale unilaterale Einkünfteaufteilung	213
3. Nationale Einkünfteermittlung	214
4. Wechselwirkungen zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und nationalen Vorschriften	214
II. Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte	215
1. Überblick	215
2. Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellungsmethode	216
a) Freistellung der Einkünfte	216
b) Behandlung ausländischer Verluste	217
c) Progressionsvorbehalt	217
3. Vermeidung von Doppelbesteuerung durch abkommensrechtliche oder unilaterale Anrechnung	218
a) Anwendungsfälle der Anrechnungsmethode	218
aa) Switch-over-Klauseln	219
bb) § 50d Abs. 9 EStG	219
cc) Aktivitätsvorbehalte	219
dd) § 20 Abs. 2 AStG	220
ee) Subject-to-tax-Klauseln	221
b) Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte zur Durchführung der Anrechnung	222
c) Behandlung ausländischer Verluste	223
d) Kein Progressionsvorbehalt	224
III. Einkünfte der inländischen Betriebsstätte	224
1. Beschränkte Steuerpflicht	225
2. Gewinnermittlung der inländischen Betriebsstätte	225
IV. Betriebsstätteneinkünfte für Zwecke der Gewerbesteuer	226
1. Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens	226
2. Inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens	226
D. Funktion von § 1 Abs. 5 AStG	227
I. Anwendungsbereich für inländische Betriebsstätten	227
II. Anwendungsbereich für ausländische Betriebsstätten	227
1. Normgruppen	227
2. Bedeutung der unterschiedlichen Formulierung für inländische und ausländische Betriebsstätten	228
3. Auslegung nach dem Wortsinn	229
4. Historische Auslegung	229

5. Zwischenergebnis: Anwendung jedenfalls für Freistellung und Anrechnung	230
III. § 1 AStG als Korrekturvorschrift	230
1. Einführung und Fragestellung	230
2. Auslegung nach dem Wortsinn	231
3. Systematische Auslegung	232
a) Rechtsfolgen von § 1 AStG	232
b) Anwendung nicht nur auf bilanzierende Steuerpflichtige	232
4. Ergebnis	233
5. Schlussfolgerungen für den Anwendungsbereich für ausländische Betriebsstätten	234
IV. Beurteilung der einseitigen Ausgestaltung von § 1 Abs. 5 AStG	234
1. Einseitige Ausgestaltung	234
2. Korrekturmöglichkeit in die andere Richtung	235
a) Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden	235
aa) Schrankenwirkung des Doppelbesteuerungsabkommens	235
bb) Innerstaatliche Rechtsgrundlage	236
cc) Verfahren	237
b) Kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden	237
3. Würdigung	238
a) Schrifttum: Kritik an der einseitigen Ausgestaltung	238
b) Eigene Ansicht	239
V. Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA und Wirkung im Nicht-DBA-Fall	240
1. Wirkung im Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA 2010 (bzw. 2017)	240
a) Inländische Betriebsstätte	241
aa) Einkünfteerhöhung in Deutschland	241
bb) Einkünfterminderung in Deutschland	242
b) Ausländische Betriebsstätte	242
aa) Einkünfterminderung im Ausland	242
bb) Einkünfteerhöhung im Ausland	243
2. Wirkung im Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA 2008	243
a) Inländische Betriebsstätte	244
aa) Einkünfteerhöhung in Deutschland	244
bb) Einkünfterminderung in Deutschland	244
b) Ausländische Betriebsstätte	245
aa) Einkünfterminderung im Ausland	245
bb) Einkünfterhöhung im Ausland	245
3. Wirkung im Nicht-DBA-Fall	246
a) Inländische Betriebsstätte	246
aa) Einkünfteerhöhung in Deutschland	246
bb) Einkünfterminderung in Deutschland	246

b) Ausländische Betriebsstätte	247
aa) Einkünfterminderung im Ausland	247
bb) Einkünfterhöhung im Ausland	247
VI. Verankerung der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion in § 1 Abs. 5 AStG	247
1. Bisherige Diskussion um die Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion	247
a) Funktionsnutzentheorie	248
b) Erwirtschaftungsgrundsatz	249
c) Weitere Diskussion	251
aa) Rechtsprechung	251
bb) Schrifttum	251
cc) Finanzverwaltung	252
2. Uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion in § 1 Abs. 5 AStG	252
VII. Verhältnis zum Veranlassungsprinzip	253
1. Fragestellung	253
2. Bedeutung des Veranlassungsprinzips für die Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach EStG	254
3. Grundsätzliche Vereinbarkeit des Veranlassungsprinzips mit der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion	255
4. Konkretisiert § 1 Abs. 5 AStG das Veranlassungsprinzip für die Betriebsstätten-Gewinnermittlung?	256

Kapitel 3

Voraussetzungen und Rechtsfolgen von § 1 Abs. 5 AStG	260
A. Inlands-/Auslandsbezug von Unternehmen und Betriebsstätte	260
I. Inländisches Unternehmen	261
1. Systematische Auslegung	261
a) Bezug von § 1 Abs. 5 AStG zum Ertragsteuerrecht	261
b) Unbeschränkte Steuerpflicht nach Ertragsteuerrecht	261
c) Einfluss des Abkommensrechts: Aufeinandertreffen von unbeschränkter Steuerpflicht und abkommensrechtlicher Nicht-Ansässigkeit	262
aa) Aufeinandertreffen von unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland und Ansässigkeit im anderen Staat	262
bb) Folgen für den deutschen Besteuerungszugriff	262
cc) Auswirkungen der Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG in der Konstellation des inländischen Unternehmens	264
dd) Schlussfolgerungen	264
2. Zusammenfassung	265
II. Ausländisches Unternehmen	265

III. Inlands-/Auslandsbezug der Betriebsstätte	266
IV. Zusammenfassung	266
V. Würdigung der Regelung der BsGaV	266
B. Identifikation von Personalfunktionen	268
I. Vorbemerkungen	268
1. Unterscheidung von Funktionsanalyse und Identifikation von Personalfunktionen	268
2. Bedeutung der Identifikation von Personalfunktionen	268
3. Aufbau des Kapitels	269
II. Bestehende Konzepte	269
1. Verrechnungspreisleitlinien 2010	269
2. Funktionsbezüge bei der Betriebsstättengewinnermittlung nach deutschem Ertragsteuerrecht	270
3. OECD-Betriebsstättenbericht	270
4. Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 AStG	271
III. Auslegung von § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AStG	272
1. Personeller und lokaler Anknüpfungspunkt	272
a) Auslegung nach dem Wortsinn	272
b) Teleologische Auslegung	272
2. Funktionsbegriff	274
a) Auslegung nach dem Wortsinn	274
b) Systematische Auslegung	274
aa) OECD-Betriebsstättenbericht	274
bb) Funktion i. S. d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG	275
c) Funktionsbegriff des § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AStG	276
3. Begriff der Ausübung	276
4. Sonderfragen	277
a) Zeitliche Untergrenze der Funktionsausübung	277
b) Ausübung einer Personalfunktion in mehreren Betriebsstätten	277
IV. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	278
1. Personeller Anknüpfungspunkt	278
a) Tätigkeit aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung/Leiharbeit, § 2 Abs. 4 S. 1 Var. 2, S. 2 BsGaV	278
b) Tätigkeit auf Grundlage einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, § 2 Abs. 4 S. 1 Var. 1 BsGaV	278
c) Tätigkeit ohne vertragliche Grundlage, § 2 Abs. 4 S. 3 BsGaV	279
d) Ausschluss bei Tätigkeit auf Grundlage eines Dienst- oder Werkvertrags	279
2. Funktionsbegriff	280
3. Zuordnung der Personalfunktion zu einer Betriebsstätte	280

C. Zuordnung von Vermögenswerten	281
I. Vorbemerkungen	281
1. Bedeutung der Zuordnung von Vermögenswerten	281
2. Terminologische Klarstellungen	282
a) „Vermögenswert“ und „Wirtschaftsgut“	282
b) „Wirtschaftliches Eigentum“ und „ökonomisches Eigentum“	282
3. Aufbau des Kapitels	282
II. Vermögenswerte i. S. d. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG	283
1. Fragestellung	283
2. Historische Auslegung: OECD-Betriebsstättenbericht	283
3. Systematische Auslegung: Wirtschaftsgut i. S. d. EStG	284
a) Möglichkeit der Orientierung am einkommensteuerlichen Begriff des Wirtschaftsguts	284
b) Begriff des Wirtschaftsguts	284
c) Immaterielles Wirtschaftsgut	286
aa) Regel	286
bb) Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG	286
4. Immaterielle Werte nach den aktualisierten Verrechnungspreisleitlinien ..	287
a) Immaterieller Vermögenswert	287
b) Möglichkeit der Orientierung an den Verrechnungspreisleitlinien 2017	288
5. Ergebnis	289
6. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	289
III. Bestehende Zuordnungskonzepte	289
1. Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach § 39 AO	289
a) Funktion, Grundlage und Verhältnis zu anderen Normen des Steuerrechts	290
b) Wirtschaftliches Eigentum i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO	291
2. Einkommensteuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder zum Privatvermögen	292
3. Einkommensteuerliche Zuordnung bei Benutzung eines Wirtschaftsgutes in verschiedenen Betrieben	293
4. Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG	294
5. Deutsche Rechtsprechung	297
a) Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte nach § 121 BewG	297
b) Abkommensrecht	298
aa) Abkommensrechtlicher Betriebsstättenvorbehalt	298
bb) Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)	300
c) Zusammenfassung	300
6. Finanzverwaltung	301

7. Art. 7 OECD-MA 2010 und OECD-Betriebsstättenbericht	302
a) Allgemeines	302
b) Zuordnung von materiellen Vermögenswerten	302
c) Zuordnung von immateriellen Vermögenswerten	303
d) Zuordnung von Finanzwerten	304
8. Aktualisierte Verrechnungspreisleitlinien 2017 zu immateriellen Werten	305
a) Zuordnung von Vermögenswerten	305
b) Vorgehensweise	305
9. Zwischenstand: Einteilung und Unterscheidung der verschiedenen Zuordnungsansätze	307
a) Funktionsbezogene Ansätze	307
b) Eigentumsbezogene Ansätze	308
IV. Zuordnung nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG	308
1. Keine Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO	308
a) Grundsätzliche Anwendbarkeit von § 39 AO	308
b) Spezialität von § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG	309
2. Auslegung nach dem Wortsinn	309
3. Historische Auslegung: OECD-Betriebsstättenbericht	310
a) Zuordnung immaterieller Vermögenswerte	310
b) Zuordnung materieller Vermögenswerte	311
c) Zuordnung von Finanzwerten	312
4. Systematische Auslegung: Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach den übrigen funktionsbezogenen Ansätzen	312
5. Zusammenfassung	312
a) Zuordnung nach Maßgabe von Personalfunktionen	312
b) Keine Zentralfunktion des Stammhauses	313
c) Umfang der unternehmerischen Freiheit bei der Zuordnung	314
6. Insbesondere: Möglichkeit der anteiligen Zuordnung	315
a) Fragestellung	315
b) Auslegung nach dem Wortsinn	316
c) Historische Auslegung	316
aa) OECD-Betriebsstättenbericht	316
bb) Verrechnungspreisleitlinien 2010	316
(1) Verrechnungspreisleitlinien 2010 selbst	316
(2) Finanzverwaltung	317
(3) Folgerungen für die Auslegung von § 1 Abs. 5 AStG	317
d) Systematische Auslegung: Anteilige Zuordnung im Rahmen von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verboten?	317
aa) Diskussionsstand	317

bb) Eigene Auffassung	320
(1) Identifikation einer vergleichbaren Abgrenzungssituation	321
(a) Keine Vergleichbarkeit mit der Abgrenzung von Privat- und Betriebsvermögen	321
(b) Vergleichbarkeit mit der Abgrenzung der Betriebsvermögen verschiedener Steuerpflichtiger	322
(2) Existenz eines Aufteilungsverbots in der vergleichbaren Abgrenzungssituation	323
(a) Miteigentum	323
(b) Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Gesamthandseigentum oder Miteigentum	324
(c) Kein Aufteilungsverbot	324
(3) Zusammenfassung	326
cc) Implikationen für § 1 Abs. 5 AStG	326
e) Zusammenfassung zur Möglichkeit einer anteiligen Zuordnung nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG	327
f) Durchführung der anteiligen Zuordnung	327
aa) Möglichkeit des Rekurses auf zivilrechtliche Konzepte im Rahmen von § 1 Abs. 5 AStG	327
bb) Konkrete Anwendung	328
(1) Miteigentum	328
(2) Poolverträge	328
7. Insbesondere: Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter	331
V. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	332
1. Maßgebliche Personalfunktion, § 2 Abs. 5 BsGaV	332
2. Allgemeine Vorgehensweise	332
a) Regelungssystematik	332
b) Überwiegen eines anderen Zuordnungskriteriums	333
3. Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern, § 5 BsGaV	333
4. Zuordnung von immateriellen Werten, § 6 BsGaV	334
5. Zuordnung von Finanzwerten und Beteiligungen, § 7 BsGaV	334
6. Zuordnung von sonstigen Vermögenswerten, § 8 BsGaV	336
7. Möglichkeit der anteiligen Zuordnung	336
8. Anwendbarkeit des § 5 Abs. 2 EStG	337
a) Bedeutung des § 3 Abs. 2 BsGaV	337
b) Widersprüchlichkeit der VWG BsGa	338
D. Zuordnung von Chancen und Risiken	339
I. Vorbemerkungen	339
1. Bedeutung der Zuordnung von Chancen und Risiken	339
2. Aufbau des Kapitels	339

II.	Chancen und Risiken i. S. d. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AStG	340
1.	Chancen und Risiken in Dokumenten der OECD	340
2.	Unterscheidung von Risiken und Chancen	340
III.	Bestehende Konzepte	341
1.	OECD-Betriebsstättenbericht	341
2.	Verrechnungspreisleitlinien 2010	342
a)	Bedeutung der Risikoverteilung	342
aa)	Faktor zur Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises	342
bb)	Besondere Relevanz der Risikoverteilung für Unternehmensumstrukturierungen	343
b)	Kriterien für die Risikoverteilung	343
aa)	Normalfall	343
bb)	Unternehmensumstrukturierungen	344
c)	Abgrenzung zum Authorised OECD Approach	346
3.	Verrechnungspreisleitlinien 2017	346
a)	Erhebliche Veränderungen im Rahmen des BEPS-Projekts	346
b)	Risikoordnung	347
IV.	Zuordnung nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AStG	349
1.	Auslegung nach dem Wortsinn	349
2.	Historische Auslegung	349
3.	Zusammenfassung	350
4.	Beispiele	350
V.	Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	351
E.	Kapitalausstattung	352
I.	Vorbemerkungen	352
1.	Bedeutung der Kapitalausstattung	352
2.	Aufbau des Kapitels	352
II.	Bestehende Konzepte	353
1.	Ältere Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung	353
a)	Schrifttum und Rechtsprechung	353
b)	Finanzverwaltung	354
aa)	Frühere Auffassung	354
bb)	Verwaltungsgrundsätze Dotationskapital (2004)	355
2.	OECD-Betriebsstättenbericht	356
a)	Grundsätze	356
b)	Schritt 1: Bewertung von Vermögenswerten und Messung von Risiken	357
c)	Schritt 2: Bestimmung des Eigenkapitals und des Fremdkapitals	358
aa)	Kapitalaufteilungsmethode	358
bb)	Wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode	358

cc) Mindestkapitalisierungsmethode	359
dd) Quasi-Fremdvergleichsmethode	359
ee) Methoden für unterkapitalisierte Unternehmen	360
ff) Zeitpunkt der Zuordnung	360
gg) Zusammenfassung: Bestimmung von Eigen- und Fremdkapital der Betriebsstätte	361
d) Schritt 3: Zuordnung von Finanzierungsaufwand	361
aa) Zuordnung internen Finanzierungsaufwands	362
(1) Treasury-Funktion	362
(2) Identifikation eines Geschäftsvorfalles	362
(3) Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Entgelts	363
bb) Zuordnung externer Finanzierungsaufwendungen	363
(1) Nachverfolgungsmethode	363
(2) Fungibilitätsmethode	364
(3) Mischformen und andere Methoden	364
e) Schritt 4: Korrektur des Finanzierungsaufwands	365
aa) Zu niedriges Eigenkapital	365
bb) Zu hohes Eigenkapital	366
III. Kapitalausstattung der Betriebsstätte nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG und Zuordnung von Fremdkapitalaufwendungen	366
1. Anhaltspunkte aus der Auslegung von § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG	366
a) Auslegung nach dem Wortsinn	366
b) Historische Auslegung	367
2. Zuordnung von Dotationskapital	367
3. Zuordnung von Fremdkapital und Zinsaufwand	367
IV. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	368
1. Methoden zur Eigenkapitalermittlung	368
a) Methodenauswahl	368
b) Ausgestaltung der Kapitalaufteilungsmethode	370
c) Ausgestaltung der Mindestkapitalausstattungsmethode	371
d) Anpassung des Dotationskapitals	372
e) Umgang mit Unterkapitalisierung	373
2. Methoden zur Ermittlung des Fremdkapitals und des Zinsaufwands	374
a) Methodenauswahl	374
b) Kürzung der direkt zugeordneten Passivposten, § 14 Abs. 2 BsGaV	375
c) Indirekte Zuordnung, § 14 Abs. 3 BsGaV	375
d) Regeln für nicht buchführende Unternehmen	375
3. Unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Betriebsstätten	376
F. Zuordnung externer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	378

G. Vorliegen eines Geschäftsvorfalles und Ermittlung eines Verrechnungspreises	378
I. Vorbemerkungen	378
1. Bedeutung der Feststellung eines Geschäftsvorfalles	378
2. Aufbau des Kapitels	379
II. Bestehende Konzepte für die Annahme eines Geschäftsvorfalles	379
1. Geschäftsvorfall nach § 238 HGB	379
2. Bisherige Rechtslage in Deutschland im Betriebsstättenkontext	379
3. Geschäftsbeziehung zum Ausland nach § 1 Abs. 1, Abs. 5 AStG a.F.	380
4. OECD-Betriebsstättenbericht	381
a) Allgemeine Grundsätze	381
b) Relevante Vorgänge	382
III. Vorliegen eines Geschäftsvorfalles nach § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG	383
1. Auslegung nach dem Wortsinn	383
2. Historische Auslegung: OECD-Betriebsstättenbericht	384
3. Systematische Auslegung: Heranziehung von § 238 HGB	384
a) Möglichkeit der Heranziehung	384
b) Vereinbarkeit mit den Erkenntnissen der historischen Auslegung	385
4. Zusammenfassung	386
IV. Ermittlung eines Verrechnungspreises	387
V. Würdigung der BsGaV und der VWG BsGa	387
1. Bestehen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung, § 16 Abs. 1, 2 BsGaV	387
a) Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV	387
b) Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV	388
c) Zusammenfassung zur Vorgehensweise	389
2. Interne Finanzierungsbeziehungen, § 16 Abs. 3 BsGaV	389
a) Kurzfristige Zurverfügungstellung finanzieller Mittel, § 16 Abs. 3 S. 2 Nr. 2, S. 3 BsGaV	389
aa) Möglichkeit der Entstehung finanzieller Mittel und Grundgedanke der Vorschrift	389
bb) Nutzung für bestimmte Zwecke im übrigen Unternehmen	390
cc) Ende der Zurverfügungstellung	390
dd) Würdigung	390
b) Wahrnehmung einer Finanzierungsfunktion, § 16 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 BsGaV	391
aa) Identifikation einer Finanzierungsbetriebsstätte	391
bb) Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung	391
(1) Regelfall, § 17 Abs. 1 BsGaV	391

(2) Ausnahmefall, § 17 Abs. 7 BsGaV	392
(a) Vorliegen einer Finanzierungsbetriebsstätte i. S. d. § 17 Abs. 7 BsGaV	392
(b) Zuordnung der entstehenden Vermögenswerte	392
(c) Zuordnung der entstehenden Passivposten	393
(d) Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen der Finanzie- rungsbetriebsstätte	394
cc) Würdigung	395
H. Vorliegen einer Einkünfterminderung bzw. Einkünfterhöhung	395
I. Vorbemerkungen	395
1. Bedeutung	395
2. Aufbau des Kapitels	395
II. Vorliegen einer Einkünfterminderung nach § 1 Abs. 1 AStG	396
1. Geschäftsvorfallbezogene Betrachtung	396
2. Vorteilsausgleich	396
III. Vorliegen einer Einkünfterminderung bzw. Einkünfterhöhung nach § 1 Abs. 5 AStG	397
1. Bezugspunkt	397
a) Auslegung nach dem Wortsinn	398
b) Systematische Auslegung	398
c) Historische Auslegung	399
2. Möglichkeit des Vorteilsausgleiches	399
a) Auslegung nach dem Wortsinn	399
b) Systematische Auslegung	399
c) Historische Auslegung	399
3. Zusammenfassung	400
I. Rechtsfolge	400
I. Rechtsfolgen von § 1 Abs. 1 S. 1 AStG	400
II. Entsprechenden Anwendung im Rahmen von § 1 Abs. 5 AStG	401

Kapitel 4

Anwendung von § 1 AStG auf Personengesellschaften	402
A. Abgrenzung von § 1 Abs. 1 AStG und § 1 Abs. 5 AStG	402
I. Notwendigkeit einer Abgrenzung	402
II. Abgrenzung nach personenbezogenen Kriterien	403
1. Möglichkeit des Abschlusses von Verträgen	404
2. Weiterführung	405
a) § 1 Abs. 2 AStG: Erfordernis zweier verschiedener Personen	405

- b) Personengesellschaften im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1, 2 AStG 406
 - c) Mögliche Kriterien zur Konstituierung einer Person 407
 - aa) Rechtspersönlichkeit 407
 - bb) Steuerpflichtiger 408
 - cc) Einkünfteermittlungssubjekt 409
 - dd) Vermögensträger 410
 - ee) Zwischenergebnis 411
 - ff) Überprüfung anhand der Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 4, 5 AStG 411
 - III. Ergebnis 412
- B. Reichweite eines Unternehmens nach § 1 Abs. 5 AStG 413
 - I. Auslegung nach dem Wortsinn 413
 - II. Historische Auslegung 413
 - III. Systematische Auslegung 414
 - 1. Reichweite des Unternehmens einer Personengesellschaft nach Einkommensteuerrecht 414
 - a) Behandlung von Personengesellschaften 414
 - b) Reichweite des Betriebs der Personengesellschaft 418
 - 2. Reichweite des Unternehmens einer Personengesellschaft nach Abkommensrecht 418
 - a) Abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften 418
 - b) Fragestellung 419
 - c) Personengesellschaft selbst Unternehmen im Sinne des Art. 7 OECD-MA 420
 - d) Keine andere Beurteilung aufgrund der mangelnden Abkommensberechtigung 421
 - e) Keine andere Beurteilung aufgrund der Einordnung von Tochtergesellschaften als Betriebsstätten 423
 - f) Ergebnis 424
 - 3. Reichweite des Unternehmens eines Einzelunternehmers im Einkommensteuerrecht 424
 - IV. Ergebnis 425
- C. Inländisches Unternehmen einer Personengesellschaft 426
 - I. Inlandsbezug nach § 1 Abs. 5 S. 1 AStG 426
 - II. Würdigung der BsGaV 427
- D. Beispielsfall zur Personengesellschaft und Zusammenfassung 428
 - I. Beispielsfall 428
 - 1. Gesamthandsbetriebsstätte als Leistungserbringerin 428
 - a) Ohne DBA 429
 - b) Mit DBA 429

2. Sonderbetriebsstätte als Leistungserbringerin	430
a) Inbound-Fall	430
aa) Ohne DBA	430
(1) Gesamthandsbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 1)	430
(2) Sonderbetriebsstätte eines anderen Mitunternehmers als Leistungsempfängerin (Variante 2)	431
(3) Eigene Sonderbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 3)	431
bb) Mit DBA	432
(1) Gesamthandsbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 1)	432
(2) Sonderbetriebsstätte eines anderen Mitunternehmers als Leistungsempfängerin (Variante 2)	432
(3) Eigene Sonderbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 3)	433
b) Outbound-Fall	433
aa) Ohne DBA	434
(1) Gesamthandsbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 1)	434
(2) Sonderbetriebsstätte eines anderen Mitunternehmers als Leistungsempfängerin (Variante 2)	434
(3) Eigene Sonderbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 3)	434
bb) Mit DBA	435
(1) Gesamthandsbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 1)	435
(2) Sonderbetriebsstätte eines anderen Mitunternehmers als Leistungsempfängerin (Variante 2)	435
(3) Eigene Sonderbetriebsstätte als Leistungsempfängerin (Variante 3)	435
II. Zusammenfassung	435

Kapitel 5

Zusammenfassung	438
A. Ergebnisse zum Authorised OECD Approach (Kapitel 1)	438
B. Ergebnisse in Bezug auf die Implementierung des Authorised OECD Approach in § 1 AStG (Kapitel 2)	439
C. Ergebnisse zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen von § 1 Abs. 4, Abs. 5 AStG (Kapitel 3)	440

D. Ergebnisse zur Anwendung auf Personengesellschaften (Kapitel 4)	441
Literaturverzeichnis	442
I. Monographien	442
II. Kommentare und Handbücher	444
III. Aufsätze in Zeitschriften und Beiträge in Sammelwerken	446
IV. Online abrufbare Beiträge	458
V. Berichte und Dokumente internationaler Organisationen	459
VI. Gerichtsentscheidungen	462
VII. BMF-Schreiben	465
Stichwortverzeichnis	466

Einleitung

Ziel dieser Arbeit ist es, die betriebsstättenbezogene Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG (in Verbindung mit § 1 Abs. 4 AStG) einer eingehenden Analyse zu unterziehen. Diese Vorschrift, die im Jahr 2013 Eingang in das Gesetz fanden, dient der nationalgesetzlichen Umsetzung und Verankerung eines internationalen Konzepts der Zuordnung von Einkünften eines Einheitsunternehmens zu Betriebsstätten, dem auf Ebene der OECD entwickelten Authorised OECD Approach (AOA). Als Grundlage für eine Untersuchung von § 1 Abs. 5 AStG wird daher im ersten Kapitel der AOA erläutert. Zunächst wird die Genese des AOA im Kontext der internationalen Bemühungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen im 20. Jahrhundert dargestellt. Dabei wird auch überprüft, inwiefern die Grundgedanken des AOA sich historisch verankern lassen. Sodann werden die verschiedenen Einzelschritte des AOA sowie seine Funktionen in Doppelbesteuerungsabkommen dargestellt und gewürdigt.

Das zweite Kapitel hat eine Scharnierstellung inne zwischen dem ersten, auf den AOA bezogenen, Kapitel und dem dritten Kapitel, in dem § 1 Abs. 5 AStG im Einzelnen analysiert wird. Im ersten Teil wird dargestellt, warum die Entwicklung des AOA auf Ebene der OECD eine Änderung im nationalen Recht erforderlich machte. Im zweiten Teil wird die methodische Basis für das dritte Kapitel gelegt, indem untersucht wird, inwieweit für die Auslegung von § 1 Abs. 5 AStG die Möglichkeit der historischen Auslegung anhand einer Gesetzesbegründung besteht und ob die den AOA betreffenden OECD-Dokumente zur Auslegung herangezogen werden dürfen. Der dritte Teil des zweiten Kapitels soll einen Überblick darüber geben, in welchem Kontext die betriebsstättenbezogenen Regelungen des § 1 AStG anzuwenden sind. Im vierten Teil wird untersucht, wie weit die Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG geht und welche Funktion § 1 Abs. 5 AStG in diesem Kontext innehat.

Im dritten Kapitel werden Tatbestand und Rechtsfolgen der betriebsstättenbezogenen Regeln des § 1 AStG selbst untersucht. Der AOA sieht vor, dass eine Betriebsstätte zur Einkünftezuordnung für Zwecke eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen fingiert wird. Hierfür sind der Betriebsstätte Personalfunktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken sowie Dotationskapital zuzuordnen. Im Anschluss daran sind die externen und internen Geschäftsvorfälle, an denen die Betriebsstätte beteiligt ist, zu identifizieren. Für die internen Geschäftsvorfälle sind fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zu ermitteln. All diese Schritte finden sich auch im Tatbestand von § 1 Abs. 5 AStG und werden im dritten Kapitel untersucht. Der Positionierung der den AOA umsetzenden Regeln in der Korrekturvorschrift des § 1 AStG ist es ge-

schuldet, dass daneben weiteres Tatbestandsmerkmal das Vorliegen einer Einkünfte-minderung oder Einkünfteerhöhung ist; auch dieses wird im dritten Kapitel untersucht. Der letzte Teil des dritten Kapitels schließlich behandelt die Rechtsfolge von § 1 Abs. 5 AStG. Im vierten Kapitel wird als Spezialthema die Anwendung von § 1 AStG auf Personengesellschaften untersucht. Das fünfte Kapitel schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse ab.

Kapitel 1

Der Authorised OECD Approach

Die betriebsstättenbezogenen Vorschriften des § 1 AStG wurden infolge der Entwicklung des AOA auf Ebene der OECD eingeführt. Daher wird im Folgenden der AOA einer eingehenden Analyse unterzogen. Die Untersuchung beginnt mit einer historischen Darstellung des Rahmens, in dem der AOA entstanden ist, nämlich der internationalen Bemühungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen (unter A.). Unter B. wird die Ausgestaltung des AOA im Einzelnen beschrieben.

A. Entstehungsgeschichte des Authorised OECD Approach

Die Entstehungsgeschichte des AOA lässt sich bis zu den ersten supranationalen Mustern für Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen – DBA) zurückverfolgen. Im Folgenden wird nach einer kurzen methodologischen Einführung (unter I.) als erstes die Geschichte der DBA auf supranationaler Ebene dargestellt, zunächst unter der Ägide des Völkerbundes und dann unter dem Dach der OEEC/OECD (unter II.). Sodann werden zwei für die Entwicklung des AOA besonders relevante Themen speziell beleuchtet, nämlich die Behandlung von Einheitsunternehmen (unter III.) und die Behandlung verbundener Unternehmen (unter IV.). In diesem Zusammenhang wird untersucht, inwieweit sich die zwei wesentlichen Grundgedanken des AOA, die Selbständigkeitsfiktion und die Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte, historisch verankern lassen (unter V.).

I. Methode der historischen Untersuchung

Im Rahmen der historischen Untersuchung ist darauf zu achten, dass den historischen Abkommensmustern der damals zeitgenössische Bedeutungsgehalt beigemessen wird. Dies entspricht der historisch-kritischen Methode, nach der eine Quelle in ihrem zeitgenössischen Kontext zu untersuchen ist. Würde man dagegen einer historischen Quelle von vornherein ein heutiges Verständnis beimessen, so würde das Resultat dieser Vorgehensweise die Quelle nicht in ihrer historischen Bedeutung