

Betriebsstätten-Handbuch

Gewinnermittlung und Besteuerung

Bearbeitet von

Herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dr. Ulf Andresen, Dr. Xaver Ditz, Dr. Julian Böhmer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dr. Felix Buchholz, Rechtsanwalt, Dr. Oliver Busch, Steuerberater, Dr. Michael Puls, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dr. Carsten Quilitzsch, Steuerberater, Dr. Jens Schönfeld, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dr. Maximilian Tenberge, Steuerberater, und Matthias Weidmann, Rechtsanwalt, Steuerberater

2., völlig überarbeitete Auflage 2017. Buch. 1211 S. Hardcover

ISBN 978 3 504 26056 9

Format (B x L): 17,0 x 24,0 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' is written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Wassermeyer/Andresen/Ditz

Betriebsstätten-Handbuch

Gewinnermittlung und Besteuerung

2. neu bearbeitete Auflage, 2018, 1211 Seiten, Handbuch, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-26056-9

199,00 €

- 4.29 **Anwendungsbereich der Korrekturvorschriften.** Es bleibt festzuhalten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung, die verdeckte Einlage, § 1 AStG, die Entnahme etc. auf die Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus und/oder Betriebsstätte auf der einen Seite einer Geschäftsbeziehung und verbundenen Unternehmen bzw. nahestehenden Personen auf der anderen Seite dieser Geschäftsbeziehung Anwendung finden können. In diesen Fällen ist zu prüfen, welchem Betriebsteil die Rechtsfolgen zuzuordnen sind, die aus der Anwendung der jeweiligen Korrekturvorschrift resultieren. Die Zuordnung der Rechtsfolgen folgt in den Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2012 beginnen, der Zuordnung des Geschäftsvorfalles nach § 9 BsGaV bei Geschäftsvorfällen allgemein (s. Rz. 4.121 ff.) bzw. § 15 BsGaV bei Finanzierungsaufwendungen (s. Rz. 4.174 ff.).

Beispiel 1: Die B, eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Ausland, ist zu je 100 % an zwei ausländischen Kapitalgesellschaften A1 und A2 beteiligt. A1 und A2 bilden eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (A-GbR) im Inland und erwerben in dieser Rechtsform ein inländisches Grundstück. Der Kaufpreis beträgt 12 Mio. Euro. Der zur Finanzierung des Kaufpreises notwendige Betrag wird der A-GbR von der B zur Verfügung gestellt. Der vereinbarte Zinssatz beträgt 10 %. Die A-GbR hätte den Darlehensbetrag unter gleichen Bedingungen von einer inländischen Bank zu einem Zinssatz von 7,5 % erhalten.¹

Die Zinsen, die den Fremdvergleichszinssatz von 7,5 % übersteigen, sind eine vGA und dürfen die Einkünfte der A-GbR nicht mindern.

Beispiel 2: Die A., eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Staat A, hat eine eingetragene Zweigniederlassung im Inland. Die drei gem. Handelsregister ständigen Vertreter der Zweigniederlassung erwerben Beteiligungen an drei inländischen Kapitalgesellschaften im Wert von 180 Mio. Euro, ermittelt nach Ertragswertverfahren. Der Erwerb der Beteiligungen wird größtenteils fremdfinanziert. Zu diesem Zweck erhält die inländische Zweigniederlassung 160 Mio. Euro in Form eines Darlehens von der B, einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Staat B, deren Anteile zu 100 % von A gehalten werden. Der vereinbarte Zinssatz beträgt 9 % und entspricht dem Marktzins zum Zeitpunkt der Begebung des Darlehens. Die Niederlassung trägt die Zinszahlungen und erwirtschaftet mangels ausreichender Dividendeneinkünfte während eines Zeitraums von acht Jahren ausschließlich Verluste.

Die Zinszahlungen begründen bei der inländischen Zweigniederlassung trotz der langen Verlustperiode von 8 Jahren keine vGA, da der Zinssatz marktkonform ist und das Ausbleiben der Dividendeneinkünfte zum Zeitpunkt der Aufnahme des Darlehens nicht absehbar war.

D. Regeln der Einkünfteabgrenzung nach dem Authorised OECD Approach

I. Einkünfteabgrenzung nach dem AOA für nach dem 31.12.2014 beginnende Wirtschaftsjahre

1. Einschlägige Rechtsvorschriften

- 4.30 **Fortgeltung der durch das SEStEG und das JStG 2010 eingefügten Normen.** In den Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2012 beginnen, gelten die Entstrickungsregeln fort, die der Gesetzgeber mit dem SEStEG und dem JStG 2010 eingeführt hat (s. dazu Rz. 4.257 ff. und 4.271 ff.). Dies gilt insbesondere auch für den Ausgleichsposten i.S.d. § 4g EStG, dessen Bildung für Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch unter dem AOA zulässig ist.² Die

¹ Siehe auch BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, FR 1995, 476 = IStR 1995, 330 m. Anm. FW.

² Vgl. § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG i.d.F. des AmtshilferLUMsG.

in der Literatur diskutierte Frage, ob es Gründe für die Rechtfertigung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit durch die Vorschrift des § 4g EStG gibt, ist durch das Urteil des EuGH¹ in der Rechtssache *Verder LabTec* zugunsten des Gesetzgebers beantwortet worden. Der EuGH hat die Bildung des Ausgleichspostens i.S.d. § 4g EStG als ausreichenden Aufschub für die Steuerzahlung im Falle einer Entstrickung angesehen.

Ergänzende Rechtsgrundlagen der Gewinnabgrenzung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen. Das AmtshilfeRLUMsG ändert den § 1 AStG in einigen wesentlichen Punkten und eröffnet dadurch dessen Anwendung auf Geschäftsbeziehungen zu und zwischen Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften und auf sog. Innentransaktionen (auch anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen) zwischen Betriebsstätten, die in unterschiedlichen Staaten belegen sind. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG definiert Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften abweichend von der anderslautenden, aber somit überholten BFH-Rechtsprechung (Gesellschafter der Personengesellschaft sind Steuerpflichtige)² selbst als Steuerpflichtige i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG und als nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG, wenn diese dessen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen. Dies soll grundsätzlich für Veranlagungszeiträume ab 2013 gelten (§ 21 Abs. 20 Satz 1 AStG), wohingegen ein gegenseitiges Nahestehen von mehreren Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften nach § 21 Abs. 20 Satz 2 AStG in allen noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen gelten soll.³ Diese Vorschrift ist in verfassungskonformer⁴ Weise dahingehend auszulegen, dass erst ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Veröffentlichung des Wortlautes des neuen § 1 Abs. 1 AStG im Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2013 am 5.3.2012⁵ von einem Nahestehen von Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften untereinander mit Bezug auf die Anwendung des § 1 AStG auf eine Geschäftsbeziehung zum Ausland ausgegangen werden kann. § 1 Abs. 4 und 5 AStG werden durch das AmtshilfeRLUMsG neu gefasst. Danach sind grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften unmittelbar von § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG erfasst.⁶ § 1 Abs. 4 AStG definiert den Begriff der Geschäftsbeziehung neu unter Einschluss von Geschäftsvorfällen zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte, i.e. sog. anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (s. dazu Rz. 4.41f.). Da Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus selbständiger Arbeit häufig nicht in Betriebsstätten, sondern bestenfalls in festen Einrichtungen erwirtschaftet werden, stellt sich die Frage, ob der AOA insoweit überhaupt Anwendung finden kann.⁷ Dies dürfte grundsätzlich zu bejahen sein. Schließlich enthält § 1 Abs. 5 AStG die Regelungen, die den AOA in innerstaatliches Recht umsetzen. „Der neue Abs. 5 betrifft [...] nur rechtlich unselbständige Betriebsstätten unabhängig

1 Vgl. EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 – *Verder LabTec*, ECLI:EU:C:2015:331 = FR 2015, 600 = ISR 2015, 259 = IStR 2015, 440 ff. m. Anm. *Mitschke*.

2 Vgl. BFH v. 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 321 = FR 1998, 487.

3 Der Gesetzgeber erhoffte sich hier wohl Sachverhalte aus Altjahren der Besteuerung zuführen zu können, die dem Sachverhalt ähnlich sind, der dem BFH-Urteil v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 = FR 2008, 1149) zugrunde gelegen hat; s. entsprechend auch den Nichtanwendungserlass: BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/1005, BStBl. I 2009, 671.

4 Vgl. BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BStBl. II 2012, 932 unter C.

5 Der unveränderte Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG findet sich auch in der BT-Drucks. 17/10000 in Art. 5, 21.

6 Vgl. gleichlautend für die Vergangenheit BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875; s. auch *Wilke*, IWB 2012, 271 (272).

7 Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2012, 277 (281).

von der Rechtsform des Unternehmens.“¹ Dazu gehören die Behandlung einer Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen gem. § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG, die Zuordnungsregeln für Funktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken sowie für ein angemessenes Eigenkapital (§ 1 Abs. 5 Satz 3 AStG) und die Bestimmung der Art von Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte und deren Verrechnungspreisen gem. § 1 Abs. 5 Satz 4 AStG. § 1 Abs. 4 und 5 AStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 beginnen (§ 21 Abs. 20 Satz 3 AStG). Schließlich hat das AmtshilfeRLUMsG § 50i in das EStG eingefügt. Die Vorschrift soll die inländische Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach Einbringung der besagten Anteile in eine fiktiv gewerbliche Personengesellschaft und nach einem sich anschließenden Wegzug ins Ausland sichern² und ist auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen oder ihre Entnahme anzuwenden, wenn diese nach dem 29.6.2013 stattfindet, dem Datum der Verkündung des AmtshilfeRLUMsG im BGBl.³

4.32 Anwendung der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung ab 1.1.2015. § 1 Abs. 6 AStG hat das BMF dazu ermächtigt, in einer Rechtsverordnung die Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 Abs. 1, 3 und 5 AStG sowie Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG festzulegen. Die unter dieser Ermächtigung verfasste Rechtsverordnung, die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) ist erstmals am 5.8.2013 im Entwurf veröffentlicht worden. Die endgültige Fassung ist mit Datum 13.10.2014 im BGBl. abgedruckt worden und ausweislich § 40 BsGaV erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Steuerpflichtige sind damit in den Wirtschaftsjahren 2013 und 2014 der praktischen Schwierigkeit ausgesetzt, den abstrakten Maßstab des AOA anwenden zu müssen, ohne dass sie eine hinreichend konkrete Anleitung dafür vom Gesetzgeber erhalten haben. Grundsätzlich dürfte nichts dagegen sprechen, die Abgrenzungsgrundsätze der BsGaV – soweit möglich – auf die Wirtschaftsjahre 2013 und 2014 anzuwenden und so dem gesetzlichen Gebot zu folgen, die inländischen und ausländischen Einkünfte i.S.d. §§ 49 und 34d EStG unter Anwendung des AOA ggf. begrenzt durch insoweit einschränkende DBA zu ermitteln. Gleichzeitig darf die Nichtanwendung der Vorschriften der BsGaV in diesen beiden Jahren nicht zu nachteiligen Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen führen. Es spricht daher vieles dafür, dass Steuerpflichtige ihre bestehende Einkünfteabgrenzung nach dem Veranlassungsprinzip zunächst fortführen und erst zum 1.1.2015 auf den AOA umstellen.

4.33 Einschränkung der Anwendung des Veranlassungsprinzips durch lex specialis „AOA“. Die Einführung des AOA ist eine Zäsur und bedeutet einen Paradigmenwechsel für die Einkünfteabgrenzung, die bisher ausschließlich auf dem Veranlassungsprinzip gefußt hat. Ob die Einführung des AOA das Ende der Anwendung des Veranlassungsprinzips für Zwecke der Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung bedeutet, ist zu bezweifeln, da das Veranlassungsprinzip als Gewinnermittlungsprinzip für Abgrenzungszwecke fortbestehen wird. Das Veranlassungsprinzip, das in Ermangelung anderer Maßstäbe über Jahrzehnte den Steuerpflichtigen, der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit als Abgrenzungsmaßstab gedient hat, wird auch weiterhin benötigt, damit betriebliche Einkünfte abgegrenzt werden können. Angesichts der Tatsache, dass das in § 4 Abs. 4 EStG kodifizierte Veranlassungsprinzip durch

1 BMF, Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 88.

2 Vgl. Töben, IStR 2013, 682 ff.; Liekenbrock, IStR 2013, 690 ff.; Pohl, IStR 2013, 699 ff.

3 Vgl. Köhler, ISR 2014, 317 ff.; Bron, DStR 2014, 1849 ff.; Ettinger/Beuchert, TWB 2014, 680 ff.

die Einführung des AOA nicht aufgehoben ist, spricht alles dafür, dass das Veranlassungsprinzip fortgesetzt auch über den 1.1.2013 hinaus in der Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung Anwendung findet und lediglich durch die ggf. spezifischeren Regelungen des AOA bezüglich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Kapital und Geschäftsbeziehungen ergänzt und ggf. begrenzt wird. Auf das Veranlassungsprinzip ist entsprechend dann zurückzugreifen, wenn es an einer spezielleren Zuordnungsregelung in der BsGaV fehlt.

2. Grundzüge des Authorised OECD Approach nach innerstaatlichem Recht

Aufbau des § 1 Abs. 5 AStG. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG verlangt die Anwendung der §§ 1 Abs. 1 (Einkünftekorrektur unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes), 1 Abs. 3 (Bestimmung von Fremdvergleichswerten auch im Falle einer Funktionsverlagerung) und 1 Abs. 4 (Fingierung schuldrechtlicher Vereinbarungen mit Gegenbeismöglichkeit) AStG auf *anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen* i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG, wenn in diesen Beziehungen vom Steuerpflichtigen Bedingungen, insbesondere Verrechnungspreise, der Besteuerung zugrunde gelegt werden, die dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechen, und wenn dadurch entweder a) die Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder b) die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden. Der dort in den folgenden Sätzen 2–8 formulierte zweite Schritt des AOA,¹ die Verrechnungspreisanalyse unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, setzt jedoch voraus, dass die Betriebsstätte für steuerliche Zwecke wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt wird (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG). Der Grund dafür liegt darin, dass nur dann, wenn die Betriebsstätte auf diese Weise verselbständigt wird, die Annahme schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Betriebsstätte und Unternehmen gedanklich möglich ist, auf die bzw. deren Konditionen dann wiederum der Fremdvergleichsmaßstab i.S.d. AOA angewendet werden kann. Die Verselbständigung vollzieht sich im ersten Schritt des AOA in der gesetzlich normierten Zuordnung von sog. Personalfunktionen (besser Geschäftstätigkeiten),² von Vermögenswerten (besser Wirtschaftsgüter) und von Chancen und Risiken des Unternehmens und eines angemessenen Eigenkapitals (Dotationskapital) zur (bzw. zu den jeweiligen) Betriebsstätte(n).³ Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich jedoch um eine eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion, was sich u.a. darin niederschlägt, dass eine Betriebsstätte stets die gleiche Bonität bzw. das gleiche ‚Credit Rating‘ wie das Unternehmen als Ganzes haben soll und dass Darlehensverhältnisse zwischen Unternehmen und Betriebsstätte nicht uneingeschränkt anerkannt werden. Während die Annahme eines identischen Kreditratings konsequent ist,⁴ erscheint die restriktive Handhabung der Anerkennung von Darlehensverhältnissen – wohlgernekt bei gleichem Kreditrating – ungerechtfertigt und steht auch im Widerspruch zum OECD-Betriebsstättenbericht 2010.⁵ Nach der oben beschriebenen Zuordnung hat der Steuerpflichtige die Art seiner Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und der Betriebsstätten zu bestimmen und deren Verrechnungspreise bzw. Entgelt festzulegen.

1 Vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tz. 44, 21.

2 Die Aufzählung in § 2 Abs. 3 BsGaV führt letztendlich Tätigkeiten bzw. Handlungen auf: die Nutzung, die Anschaffung, die Herstellung, die Verwaltung, die Veräußerung, die Weiterentwicklung, den Schutz, die Risikosteuerung und die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen.

3 Vgl. § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG.

4 Vgl. Andresen, RdF 2015, 303 ff.

5 Die folgenden Textpassagen machen deutlich, dass interne Darlehensverhältnisse zugelassen sein sollten: OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tz. 151, 152 ff.

- 4.35 **Analoge Anwendung auf Vertreterbetriebsstätten.** § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG verlangt die analoge Anwendung der Sätze 1 bis 4 der Vorschrift auf Vertreterbetriebsstätten, d.h. die Einkünftekorrektur durch Zuordnung von Personalfunktionen, Wirtschaftsgüter, Chancen und Risiken und Eigenkapital für die durch einen ständigen Vertreter begründete Betriebsstätte (s. dazu Kapitel 11 Abschnitt F; Rz. 11.347 ff.).
- 4.36 **Analoge Anwendung auf Dienstleistungsbetriebsstätten.** Trotz fehlenden Dienstleistungsbetriebsstätten-Tatbestands in der AO und fehlender Erwähnung in § 1 Abs. 5 AStG ist davon auszugehen, dass die Sätze 1 bis 4 der Vorschrift auf im Ausland belegene Dienstleistungsbetriebsstätten und deren Einkünfteabgrenzung entsprechend anzuwenden sind, soweit das DBA die Existenz einer Dienstleistungsbetriebsstätte zulässt (s. dazu Kapitel 11 Abschnitt J; Rz. 11.438 ff.).¹
- 4.37 **Keine Anwendung des AOA auf Geschäftsbeziehungen zu Personengesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG.** Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften können ausweislich § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG sowohl Steuerpflichtige als auch – unter Voraussetzung des § 1 Abs. 2 AStG – nahestehende Personen i.S.d. § 1 AStG sein. Geschäftsbeziehungen zu diesen Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften, sei es mit dem Gesellschafter oder Mitunternehmer oder mit anderen Personengesellschaften, fallen jedoch nicht in den Anwendungsbereich des AOA i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 1 bis 4 AStG.² Diese Geschäftsbeziehungen sind nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 AStG auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Lediglich dann, wenn eine Personengesellschaft eine eigene Betriebsstätte in einem anderen Staat begründet hat, kann der AOA für Zuordnungs- und Abgrenzungszwecke im Verhältnis zu dieser Betriebsstätte auch bei Personengesellschaften zur Anwendung kommen.³ Dies gilt jedoch nicht, wenn diese Personengesellschaft Einkünfte i.S.d. § 21 EStG erzielt, weil eine solche Personengesellschaft nur eine feste Einrichtung haben kann, aber keine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO (s. auch Rz. 2.78 ff.).⁴
- 4.38 **Reichweite des AOA i.S.d. § 1 Abs. 5 AStG.** Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 5 AStG soll „die Behandlung einer rechtlich unselbständigen Betriebsstätte als fiktiv eigenständiges und unabhängiges Unternehmen und die Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze“ dazu führen können, dass eine Betriebsstätte einen Gewinn erzielt, obwohl das Unternehmen insgesamt Verluste erlitten hat oder sogar nie einen Gewinn erzielt (hat) oder dass die Betriebsstätte einen Verlust erleidet, während das Unternehmen insgesamt einen Gewinn erzielt.⁵ Während der vorstehend beschriebene Umstand ein mögliches Ergebnis der Anwendung des AOA sein kann, ist der folgende Abschnitt der Gesetzesbegründung in verfassungskonformer und unionsrechtskonformer Weise auszulegen. Dort heißt es: „Der Ansatz von Fremdvergleichspreisen [...] kann auch dazu führen, dass es zu Abweichungen

1 Dies sind zurzeit die DBA mit China (seit 2011), Taiwan (seit 2011), der Türkei (seit 2011), Südafrika (seit 2008) und den Philippinen (seit 2010); vgl. dazu auch *Kahle/Kindich*, IStR 2016, 89 ff.

2 Vgl. § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmG; s. zur Kritik daran *Wassermeyer*, IStR 2012, 277 (281); ebenso VWG BsGa, Rz. 13 ff.; *Kahle/Kindich* in H/K/G/R, § 1 Abs. 5–6 AStG Rz. 124.

3 Vgl. BMF, Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 92.

4 Vgl. BMF, Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 92; *Wassermeyer*, IStR 2012, 277 (281).

5 Vgl. BMF, Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 91.

der Summe der Einzelergebnisse verschiedener [gemeint wohl: aller; Anm. d. Verf.] Betriebsstätten vom Gesamtergebnis des Unternehmens kommt.¹ Nicht im Außenverhältnis realisierte Gewinne oder Verluste suggerieren jedoch eine Leistungsfähigkeit, die so gar nicht besteht. Entsprechend sind Zweifel daran angebracht, ob das vom Gesetzgeber formulierte Auslegungsergebnis des AOA von der Verfassung gedeckt ist. Ein nicht entstandener Gewinn oder Verlust darf keine Steuer auslösen oder zu einer Steuerreduzierung führen.² Gleiches gilt für das Unionsrecht, in dem eine drohende Sofortbesteuerung aus der Annahme eines Gewinns, der im Außenverhältnis nicht realisiert ist, durch geeignete Maßnahmen zu verhindern wäre,³ damit die entsprechende Norm nicht gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, ohne dass ein Rechtfertigungsgrund dafür vorläge. Der insoweit weitere Rahmen des OECD-Betriebsstättenbericht 2010 zeigt, dass man sich dort mit verfassungsrechtlichen, aufsichtsrechtlichen und unionsrechtlichen Fragen nur in sehr unzureichendem Maße beschäftigt hat. Entsprechend enthält § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG den Hinweis, dass die Bildung eines Ausgleichspostens i.S.d. § 4g EStG⁴ durch § 1 Abs. 5 AStG nicht eingeschränkt wird. Wenn und soweit jedoch ein Gewinn der Besteuerung zugeführt wird – ggf. unter Anwendung der Ausgleichsposten-Regelung –, während tatsächlich ein Verlust erlitten worden ist, wäre die übermäßige Besteuerung zu korrigieren, ggf. im Billigkeitswege, wenn die Regelungen über die Festsetzung der Steuer eine Rücknahme der Besteuerung sonst nicht mehr zulassen.

Einschränkung durch ein DBA ohne AOA (§ 1 Abs. 5 Satz 8 AStG). § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG 4.39 sieht vor, dass die Regelungen des § 1 Abs. 5 Satz 1 bis 7 AStG „nur“ dann nicht zur Anwendung kommen und somit keinen Vorrang vor einem DBA haben, wenn ein auf die Geschäftsbeziehung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte anzuwendendes DBA abgeschlossen ist, dessen Regelungen den Sätzen 1 bis 7 des § 1 Abs. 5 AStG widersprechen und deshalb zu einer Doppelbesteuerung führen, und wenn der Steuerpflichtige zusätzlich die vom innerstaatlichen Recht Deutschlands abweichende Anwendung des Abkommens (Ausübung des Besteuerungsrechts entsprechend dem Abkommen) durch den anderen Staat nachweist. Auf diese Art und Weise möchte der Gesetzgeber offensichtlich sicherstellen, dass keine weißen Einkünfte entstehen, die mangels umfassender Subject-to-Tax-Klausel hinsichtlich Betriebsstatteneinkünften⁵ in keinem Staat besteuert werden. Ein DBA ist unmittelbar anwendbares Recht und begrenzt als solches das Besteuerungsrecht eines Staates. Ihm nur unter der Bedingung Vorrang einzuräumen, dass der Steuerpflichtige die abweichende Besteuerungspraxis hinsichtlich des AOA im anderen Staat durch Vorlage geeigneter Dokumente nachweist, dürfte wegen der Prohibitivwirkung des Nachweises ein materielles Treaty Override sein.⁶ Da Treaty Overrides durch das BVerfG⁷ als verfassungsgemäß erkannt worden sind, nimmt die Bedeu-

1 Vgl. BMF, Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 91.

2 Vgl. dazu das äußerst instruktive Beispiel einer Fehlinterpretation des AOA: *Andresen*, DB 2012, 879 ff.

3 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 – National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, 2. Leitsatz, 2. Spiegelstrich = FR 2012, 25 m. Anm. *Musil* = IStR 2012, 27.

4 Siehe zu dessen Unionsrechtskonformität EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 – Verder LabTec, ECLI:EU:C:2011:785 = FR 2015, 600 = ISR 2015, 259 = IStR 2015, 440 ff. m. Anm. *Mitschke*.

5 Vgl. zum Fehlen einer solchen Klausel im DBA-Kanada 1981: BFH v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660; a.A. BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260 = FR 2004, 530; gl.A. (DBA-Italien) BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953 = FR 2008, 582.

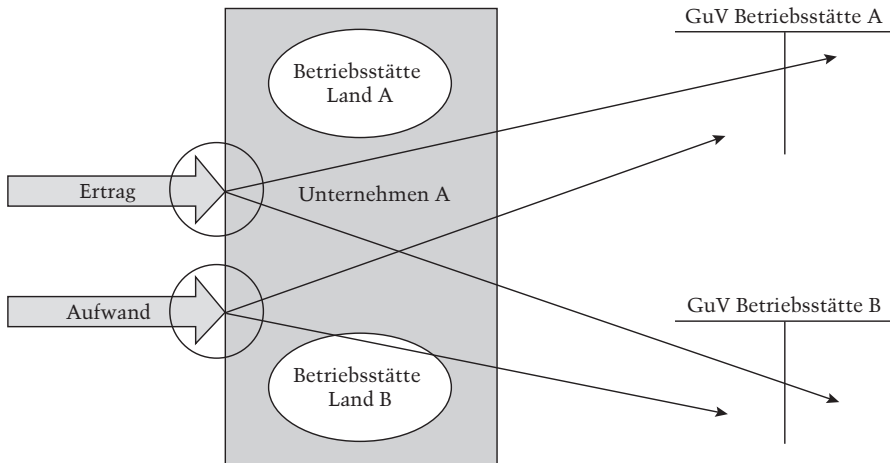
6 Ebenso *Gebhardt*, BB 2012, 2353, 2354.

7 Vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326 = ISR 2016, 125 m. Anm. *Jochimsen* = DStR 2016, 359 ff.

tung der Frage nach der Qualität des Nachweises der Nichtanwendung des AOA durch den DBA-Partnerstaat zu. An diesen Nachweis sollten keine hohen Anforderungen gestellt werden, da es hier um die Beseitigung einer drohenden Doppelbesteuerung aus einer Regelung geht, die lediglich die OECD-Staaten unter sich vereinbart haben. Da Doppelbesteuerungen per se einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip darstellen, sollten die Voraussetzungen für deren Vermeidung für den Steuerpflichtigen leicht erfüllbar sein. Daher ist zu fordern, dass die Vorlage der betreffenden Steuererklärung aus dem Ausland mit den dazugehörigen Steuerbescheiden¹ als ausreichender Nachweis angesehen werden sollte.

- 4.40 Konzeption des AOA: Bepreisung von Innentransaktionen statt Aufteilung von Erträgen und Aufwendungen.** Die Erfahrungen aus der Zeit vor dem AOA haben gezeigt, dass es schwierig, wenn nicht gar unmöglich ist, unter dem Fremdvergleich den Anteil von Erträgen bzw. Aufwendungen zu bestimmen – geschweige denn handels- oder steuerbilanziell zu buchen –, der einer bestimmten Betriebsstätte zuzuordnen ist. Es gibt schlechterdings keine öffentlich bekannten Prozentsätze, zu denen fremde Dritte Erträge bzw. Aufwendungen untereinander aufteilen. Daran scheitern in der Praxis auch regelmäßig der Profit Split oder andere Verfahren der Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen, wie sie durch die OECD/G20 unter der BEPS-Agenda wieder in die Diskussion eingebracht werden. Im Gegensatz dazu gibt es langjährig erprobte Verfahren der Verprobung der Angemessenheit von Entgelten für jede Art von Leistungen zwischen voneinander abgegrenzten Einheiten, seien es Kapitalgesellschaften, natürliche Personen, Personengesellschaften oder Betriebsstätten. Der AOA löst das Problem des Findens von Aufteilungs-Prozentsätzen, indem er grundsätzlich eine Erstzuordnung von sämtlichen Erträgen und Aufwendungen aus einem Vermögenswert, Geschäftsvorfall etc. zu einer (einzelnen) Betriebsstätte vorsieht. Erst in einem zweiten Schritt wird unter dem AOA festgestellt, ob andere Betriebsstätten Leistungen an die Betriebsstätte erbracht haben, der ein Vermögenswert, Geschäftsvorfall etc. zugeordnet worden ist, die dann zu qualifizieren und zu bepreisen sind. Diese durch den AOA vorgegebene Vorgehensweise erschließt sich auch, wenn man sich auf die Essenz der Abgrenzung von Einkünften zwischen Betriebsstätten besinnt. Dort geht es primär um die Aufteilung von im Außenverhältnis realisierten Erträgen und Aufwendungen auf die Betriebsstätte in Land A und die Betriebsstätte in Land B, wie es die nachfolgende Grafik zeigt. Die durch den Kreis hervorgehobene Bifurkation bzw. Gabelung zeigt, dass Erträge und Aufwendungen häufig zwischen zwei Betriebsstätten aufzuteilen sind. Der AOA ersetzt dies durch die eindeutige Erstzuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu einer (einzelnen) Betriebsstätte und die anschließende Bestimmung desjenigen Teils dieser Erträge und Aufwendungen, der für Leistungen von bzw. an andere Betriebsstätten an diese bzw. von diesen zu verrechnen sind. Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (Aktiva), Passiva und Eigenkapital ist dafür nur Hilfsmittel, so dass es letztlich für den Zweck des AOA – die angemessene Abgrenzung von Einkünften – nicht einmal auf die richtige Zuordnung von diesen Bilanzpositionen ankommt, wenn im zweiten Schritt die aus der Zuordnung resultierenden „dealings“ im Sinne des Fremdvergleichs zutreffend bepreist worden sind. Daraus folgt außerdem, dass die Aufforderung an den Steuerpflichtigen, eine sog. Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen und fortzuführen, entbehrlich erscheint, wenn ein Steuerpflichtiger auf anderem Wege die in- bzw. ausländischen Betriebsstätteneinkünfte in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ermittelt bzw. abgegrenzt.

¹ Ebenso VWG BsGa, Tz. 429, 433; Kahle/Kindich in H/K/G/R, § 1 Abs. 5–6 AStG Rz. 131 ff., 139.



Da es manchmal schwierig, wenn nicht gar unmöglich ist, den Wertschöpfungsbeitrag einzelner Funktionen zu bestimmen, weil keine Informationen über Wertschöpfungsbeiträge entlang einer Supply Chain öffentlich zugänglich sind, erscheint es sinnvoll, das Aufteilungsverhältnis dadurch sicherer im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes zu bestimmen, dass man eine schuldrechtliche Beziehung annimmt zwischen der Betriebsstätte in Land A und der Betriebsstätte in Land B und diese auf der Grundlage vorhandener Marktdaten sicher und zutreffend bepreist.

3. Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG als Anwendungsvoraussetzung des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG

Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG verlangen zunächst die Existenz von Geschäftsvorfällen zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung bzw. Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG). 4.41

Begriff des Geschäftsvorfalles. Der Begriff des Geschäftsvorfalles ist dem Handelsrecht entlehnt. Dort sind Geschäftsvorfälle definiert als „Ereignisse, die eine Veränderung des kfm Bruttovermögens in Höhe und/oder Struktur bewirken.“⁴¹ Einen Geschäftsvorfall zwischen Unternehmen und Betriebsstätte, so wie ihn der Wortlaut des § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG beschreibt, gibt es jedoch nicht, weil sich das, was zwischen Unternehmen und seiner Betriebsstätte geschäftlich passiert, nicht in einer Veränderung des Bruttovermögens des Unternehmens niederschlagen kann. Daraus kann man schließen, dass § 1 Abs. 1 und 5 AStG nicht auf Innentransaktionen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte angewendet werden kann, weil diese sich nicht als Geschäftsbeziehungen qualifizieren. Da dies der Intention des Gesetzgebers zuwiderlaufen würde, wird man davon ausgehen müssen, dass der Gesetzgeber hier einen eigenständigen Begriff für Zwe- 4.42

1 Winkeljohann/Henckel in BeckBilanzkomm¹⁰, § 238 HGB Rz. 95 unter Zitierung von Eisele/Knobloch, Technik des betrieblichen Rechnungswesens⁸, 15; Lehmann, Marktorientierte Betriebswirtschaftslehre, Berlin u.a. 1998, 79 ff.; Müller, Kriterien für den Ausweis von Ertrag und Aufwand, Ludwigsburg 1992, 9 ff.

cke des Steuerrechts verwendet hat.¹ Eine Auslegung anhand des Zwecks der Vorschrift legt dann nahe, den Begriff des Geschäftsvorfalles nicht nach Handelsrecht zu definieren, sondern als Ereignisse, die die Höhe und Struktur der Steuerbilanz der betroffenen Betriebsstätten verändern. Wenn man mithin den Begriff des Geschäftsvorfalles teleologisch reduziert auslegt, erhalten § 1 Abs. 1 und 5 AStG wieder einen Anwendungsbereich in der Einkünfteabgrenzung zwischen Betriebsstätten.

4. Einkünfte minderung als Tatbestandsvoraussetzung für den zweiten Schritt des Authorised OECD Approach?

- 4.43 **Einkünfte minderung als weitere Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG.** Neben der Existenz eines Geschäftsvorfalles müssen die Bedingungen einschließlich der Verrechnungspreise, die der Einkünfteabgrenzung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte zugrunde liegen, den Fremdvergleichsgrundsatz verletzen und dadurch die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht haben.
- 4.44 **Rechtsfolge des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG.** Die Rechtsfolge des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG ist jedoch keine unmittelbare Einkünftekorrektur, sondern die Anwendung der §§ 1 Abs. 1, 3 und 4 AStG. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG hat mithin nur einen mittelbaren Korrekturcharakter. Die Einkünftekorrektur für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen soll sich nach dem Willen des Gesetzgebers nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 AStG ggf. i.V.m. § 1 Abs. 3 AStG vollziehen. Ob dies nach Wortlaut des § 1 Abs. 1 AStG zwingend ist, wird in Rz. 4.46 ff. hinterfragt. Daher ist festzuhalten, dass § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG, d.h. der zweite Schritt des AOA, sich erst im Zusammenwirken mit § 1 Abs. 1 AStG als Korrektornorm qualifiziert. Diese Korrektur vollzieht sich außerhalb der Bilanz.²
- 4.45 **Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 1 Abs. 1 AStG.** § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG verlangt, die Einkünfte des Steuerpflichtigen so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären (Fremdvergleichsgrundsatz), wenn folgende Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind: Die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer nahestehenden Person sind dadurch gemindert, dass er Bedingungen (Verrechnungspreise) vereinbart hat, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Bezogen auf eine inländische Betriebsstätte würde dies bedeuten, dass sie für eine Leistung an das Unternehmen (Geschäftsleitungsbetriebsstätte) ein – am Fremdvergleich gemessen – zu geringes Entgelt erhalten hat. Das Unternehmen ist zwar nach wie vor nicht nahestehende Person seiner eigenen Betriebsstätte, wie es § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG eigentlich fordert. Die Vorschrift sollte jedoch teleologisch reduziert dahingehend auszulegen sein, dass eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG auch eine nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG ist – ggf. unter Wegfall der zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzung der nahestehenden Person. Ob dies der BFH unter Rückbesinnung auf seine Urteile vom 28.4.2004³ genauso sehen wird, bleibt abzuwarten. Festzuhalten ist jedoch, dass die Einkünftekorrektur für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte auf Basis des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG erfolgt.

1 Die Gesetzesbegründung schweigt zum Begriff des Geschäftsvorfalles: vgl. Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 90 f.

2 Vgl. zuletzt *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Baumhoff*, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Rz. 2.6, 2.151 f. m.w.N.

3 Vgl. BFH v. 28.4.2004 – I R 5/02 und I R 6/02, IStR 2004, 758.

5. Einordnung des § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG (erster Schritt des AOA) in die zweistufige Gewinnermittlung

Verortung des AOA in der Korrekturnorm § 1 AStG. Der Gesetzgeber hat sich entschlossen, die innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Anwendung des AOA in § 1 AStG zu formulieren. § 1 AStG ist nach herrschender Meinung¹ eine Korrekturnorm und deckt daher die Erfordernisse einer vollständigen Gewinnermittlung für in- bzw. ausländische Einkünfte i.S.d. §§ 49 und 34d EStG nur unzureichend ab. Es fehlt gewissermaßen das Fundament der Einkommensermittlung in Gestalt der Steuerbilanz, aus der sich der jeweils anteilige Unterschiedsbetrag für das Unternehmen (die Geschäftsleitungsbetriebsstätte) und die anderen Betriebsstätten des Unternehmens ergibt. Bilanzierungsregeln für die Teilbilanz der Betriebsstätte eines Betriebes oder Unternehmens kennt das innerstaatliche Recht bis heute nicht. Ausgangspunkt sämtlicher Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte einer in- und ausländischen Betriebsstätte wird daher in aller Regel die Handelsbilanz des Unternehmens ggf. ergänzt um steuerliche Vorschriften z.B. i.S.d. § 60 Abs. 2 EStDV (zusammen Steuerbilanz) und das jeweils nach in- oder – insoweit äquivalenten – ausländischem Recht sein, die für Gewinnermittlungszwecke des jeweiligen Ansässigkeitsstaates der Betriebsstätten ggf. an nationale Gewinnermittlungsvorschriften anzupassen ist. Eine separate Betriebsstättenbuchführung erleichtert insoweit die Arbeit, als hier zumindest Abgrenzungsfragen im Erstellungsprozess zu beantworten sind. Die Prüfung, ob die Beantwortung der hierzu zu stellenden Zuordnungsfragen immer zutreffend gewesen und ausreichend dokumentiert ist, obliegt der Finanzverwaltung, die für diese Prüfung auf die nationalen Entstrickungsregeln, § 1 AStG, die BsGaV als materiell-rechtliche Vorschriften und § 90 Abs. 3 AO und die durch das AmtshilfeRLUMsG² geänderte GAufzV als Dokumentationsvorschriften abstellen wird. War der alleinige Maßstab für die bilanzielle Zuordnung von Wirtschaftsgütern der einzelnen Bilanzpositionen vor 2013 das Veranlassungsprinzip, tritt daneben jetzt die Zuordnung qua Personalfunktion, d.h. der Geschäftstätigkeit mit der größten Bedeutung für den betreffenden Zuordnungsgegenstand (s. dazu Rz. 4.65, 4.72).

Kritik an der Verortung in § 1 AStG. In der Literatur ist die Verortung des AOA in § 1 AStG nahezu ausnahmslos auf Kritik gestoßen,³ weil die Norm nach der dort vertretenen Ansicht nicht die Lücke zu schließen vermag, die das Einkommensteuerrecht in diesem Bereich seit seinem Bestehen aufweist. Dieses Manko lässt sich jedoch ggf. durch entsprechende Auslegung der Vorschrift zumindest ansatzweise korrigieren. Dazu ist es notwendig, die einzelnen Absätze des § 1 AStG und Sätze des § 1 Abs. 5 AStG einzeln abzuschichten und differenziert auf ihren Korrekturcharakter zu untersuchen. Fehlt der Korrekturcharakter, dürfte es sich insoweit nicht um eine Korrekturnorm handeln mit der Konsequenz, dass die Rechtsfolge sich nicht im außerbilanziellen Raum abspielt, sondern eine Korrektur in den Teilbilanzen der Betriebsstätten auslöst. Auf diese Weise wird die Kritik an der weiterhin bestehenden Lücke im Einkommensteuerrecht im Auslegungswege gewissermaßen auf die rechtstheoretische Ebene befördert, während für den praktischen Umgang mit dem AOA über die Rechtsfolgen im bilanziellen Bereich einerseits (Vermögensabgrenzung oder -zuordnung) und im außerbilanziellen Bereich andererseits (Einkünfteabgrenzung) diese Lücke faktisch geschlossen wird.

1 Vgl. Hofacker in Haase³, § 1 AStG Rz. 30; Nientimp in Fuhrmann, § 1 AStG Rz. 1; Wassermeyer in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Rz. 2.65.

2 Vgl. Art. 7 des AmtshilfeRLUMsG, BGBl. I 2013, 1809 (1829).

3 Vgl. Gemeinsame Stellungnahme des DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE und BGA zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, 3; Stellungnahme des IdW zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, abgedruckt in IdW-Fn. 2012, 305, 306 f.; Kußmaul/Ruiner, BB 2012, 2025 (2027 f.); Wassermeyer, IStR 2012, 277 (277).

- 4.48 **§ 1 Abs. 5 Satz 1 AStG ist Korrekturnorm mit außerbilanzieller Rechtsfolge.** Für den zweiten Schritt des AOA, die Verrechnungspreisanalyse mit Einkünftekorrektur, wenn und soweit geboten, ist bereits festgestellt worden (Rz. 4.44), dass es sich hierbei um eine Korrekturnorm handelt, deren Rechtsfolgen (Einkünftekorrektur) außerhalb der Bilanz abzubilden sind. Die Kritik an der Verortung des AOA in § 1 AStG ist insoweit allerdings unberechtigt, als man den zweiten Schritt des AOA in Gestalt des § 1 Abs. 5 Satz 1 und 4 AStG betrachtet, denn diese Vorschrift wirkt zusammen mit § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG in gleicher Weise wie § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG bei Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG zwischen nahestehenden Personen.
- 4.49 **Zuordnung i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG (Bilanzierungsnorm) setzt keine Einkünfte minderung als Tatbestandsvoraussetzung voraus.** Der erste Schritt des AOA, die Zuordnung von Personalfunktionen, Vermögenswerten, Chancen und Risiken und des Dotationskapitals, ist in § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG geregelt. Die Vorschrift ist insofern nicht wie eine typische Rechtsnorm strukturiert, als Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge nicht klar erkennbar sind. Wenn man jedoch ungeachtet dessen den Zuordnungsbefehl für Funktionen etc. als Tatbestandsvoraussetzung und die Annahme, dass damit die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt ist, als Rechtsfolge ansieht, wird zumindest eines deutlich: Die Zuordnung ist keine Rechtsfolge und kennt schon gar nicht eine Tatbestandsvoraussetzung, die da lautet: Einkünfte minderung. Selbst wenn man für Auslegungszwecke § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG hinzuzieht, wird man erkennen müssen, dass die Behandlung der Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen (Tatbestandsvoraussetzung), damit man den Fremdvergleichsgrundsatz anwenden kann (Rechtsfolge), nicht dazu führt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz hier unmittelbar¹ zu Korrekturen führt. Das ist auch nicht notwendig, denn die Anwendung der Zuordnung setzt keine Einkünfte minderung als Tatbestandsvoraussetzung voraus. Folglich muss sich die Zuordnung von Personalfunktionen, Vermögenswerten, Chancen und Risiken und des Dotationskapital vollkommen wertneutral in Richtung Unternehmen (Geschäftsleitungsbetriebsstätten) oder in Richtung Betriebsstätte(n) vollziehen, und zwar unabhängig davon, ob damit eine Einkommenserhöhung verbunden ist. Mit anderen Worten ist eine Zuordnung oder Zuordnungsänderung nicht nur dann durchzuführen, wenn es dadurch zu einer Einkommenserhöhung kommt. Der Steuerpflichtige oder später die Finanzverwaltung führt sie nach den in der BsGaV vorgesehenen Kriterien einfach durch. Erst in einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob durch die im ersten Schritt vorgenommene Zuordnung andere Besteuerungstatbestände ausgelöst sind, etwa eine Entstrickung, eine Funktionsverlagerung, eine Nutzungsüberlassung, eine Veräußerung, eine Dienstleistungserbringung etc., und ob dadurch etwa eine Einkünfte minderung vorgelegen hat, die der Korrektur bedarf.
- 4.50 **Rechtsfolge der Zuordnung i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG ist keine Einkünftekorrektur.** § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG verpflichtet den Steuerpflichtigen dazu, eine Zuordnung von diversen Dingen zum übrigen Unternehmen (Geschäftsleitungsbetriebsstätte) oder zu der (oder den) Betriebsstätte(n) vorzunehmen. Nach welchem Maßstab die Zuordnung erfolgen soll, lässt der Gesetzgeber offen. Insoweit ist der Rechtsanwender auf die in der entsprechenden Ermächtigungsnorm des § 1 Abs. 6 AStG genannte Rechtsverordnung angewiesen, in der u.a. auch die Zuordnungen i.S.d. Abs. 5 der Vorschrift und insbesondere die Bestimmung des Dotationskapitals i.S.d. Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG zu regeln sind (Zuordnungsregelungen). Die

¹ Die wiederholte Bezugnahme auf den Fremdvergleichsgrundsatz für Zuordnungszwecke in der BsGaV ist dort wohl eher als eine Art Verhaltenstest zu werten und dürfte an dem hier gefundenen Auslegungsergebnis nichts ändern.

entsprechenden Zuordnungsregelungen sind im Unterabschnitt 2 der BsGaV enthalten. Die Rechtsfolge jeder der Zuordnungsregelungen der BsGaV ist die Zuordnung der Zuordnungsgegenstände zu einer Betriebsstätte oder – im Ausnahmefall – zu mehreren Betriebsstätten.¹ Eine Einkünftekorrektur ist als Rechtsfolge der Zuordnung weder in § 1 AStG noch in der BsGaV vorgesehen. Dies entspricht auch dem vom Wortlaut der BsGaV transportierten Verständnis über das, was zuzuordnen ist. Dort sind bspw. Vermögenswerte als materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter, Beteiligungen und Finanzanlagen definiert (§ 2 Abs. 6 BsGaV). In § 3 Abs. 2 BsGaV wird weiter präzisiert, dass die in einer Hilfs- und Nebenrechnung zu erfassenden Bestandteile u.a. Vermögenswerte sind, die von einem selbständigen Unternehmen in der steuerlichen Gewinnermittlung erfasst werden müssten. Die steuerliche Gewinnermittlung verlangt die Bilanzierung oder die Ermittlung des Gewinns im Wege einer Einnahmen-Überschussrechnung. Angesichts dieser Definition ist davon auszugehen, dass es sich bei den im ersten Schritt des AOA zuzuordnenden Vermögenswerten um sämtliche in der Steuerbilanz des Unternehmens erfassten Wirtschaftsgüter und Schulden handelt, nicht mehr und nicht weniger.

Rechtsfolge des § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG ist die Zuordnung sämtlicher Steuerbilanzpositionen mit ihren dort bilanzierten Werten. Diese in der Steuerbilanz erfassten Wirtschaftsgüter und Schulden sind mit ihren Buchwerten zuzuordnen. Außerdem führt die Zuordnungsentscheidung nicht unmittelbar zur Realisierung eines Gewinns oder eines Verlustes. Dies ist auch konsequent: Ausgangspunkt der (Erst-)Zuordnung der Vermögenswerte und Schulden für Zwecke des AOA im ersten nach dem 31.12.2012 beginnenden Wirtschaftsjahr wird die Schlussbilanz (Steuerbilanz) des Vorjahres mit ihren zutreffenden Wertansätzen sein. Wenn und soweit die Bilanzansätze falsch sein sollten, sind diese unter Anwendung der maßgeblichen Vorschrift zu korrigieren. Diese Korrektur hat jedoch nichts mit der Einkünfteabgrenzung an sich zu tun, sondern spiegelt lediglich die Pflicht des Steuerpflichtigen zum richtigen Bilanzausweis wider (Bilanzwahrheit). Mit eben diesen zutreffenden Wertansätzen sind die Vermögenswerte ggf. nach Maßgabe der §§ 4 ff. BsGaV einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen als der, in der sie bisher – z.B. nach dem Veranlassungsprinzip – zugeordnet gewesen sind. Erfolgt danach eine Änderung der Zuordnung zu einer anderen Betriebsstätte soll diese begrifflich als „Zuordnungsänderung“ bezeichnet werden. In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, welche Folgewirkungen eine solche Zuordnungsänderung auslöst. Der Gesetzgeber hat hier bedauerlicherweise eine Lücke hinterlassen, weil er keine Aussage dazu trifft, wie steuerlich bzw. steuerbilanziell mit solchen Zuordnungsänderungen umgegangen werden soll. Keiner der Zuordnungsregeln ist jedoch zu entnehmen, dass im Zuge der Zuordnung eine Wertveränderung stattfindet. Dies ist gesetzlich auch gar nicht vorgesehen, weil § 1 Abs. 5 Satz 4 AStG erst in einem zweiten Schritt,² und zwar auf „der Grundlage dieser Zuordnung“ im ersten Schritt die Bestimmung der „Art der Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte und die Verrechnungspreise für diese Geschäftsbeziehungen“ verlangt. Entsprechend sind die Zuordnungsgegenstände in der Bilanz mit ihren Buchwerten – ggf. einer anderen als der Ausgangsbetriebsstätte neu – zuzuordnen. Ist danach bspw. ein Wirtschaftsgut, z.B. eine Maschine, einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen gewesen, die sich in einem DBA-Partnerstaat befindet, mit dem die Freistellungsmethode vereinbart ist, könnte diese Zuordnung in einem zweiten Schritt eine Entstrickungs-Entnahme auslösen

1 Vgl. exemplarisch § 4 Abs. 1 Satz 1; § 5 Abs. 1 Satz 3; § 6 Abs. 1 Satz 3; § 7 Abs. 1 Satz 3 BsGaV.

2 Dieser „zweite Schritt“ (Definition von Dealings und Fremdvergleichsanalyse) ist begrifflich zu trennen von dem zweiten Schritt des AOA gemäß OECD Betriebsstätten-Diskussionspapier, in dem der zweite Schritt beschränkt ist auf die Fremdvergleichsanalyse.

oder eine anzunehmende Veräußerung oder Überlassung nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG, für die ein gemeiner Wert oder Fremdvergleichspreis anzusetzen ist. Wenn in dieser Zuordnung lediglich Buchwerte eine Rolle spielen, erschließt sich nicht wirklich, weshalb die Zuordnung sich nicht in der Steuerbilanz abspielt, sondern sich in einer Hilfs- und Nebenrechnung vollziehen soll, die den Steuerpflichtigen zusätzlich belastet (s. dazu Rz. 4.56).

- 4.52 **§ 1 Abs. 5 Satz 3 AStG ist keine Korrektornorm.** Die Einkünfterminderung als Tatbestandsvoraussetzung und die Einkünftekorrektur als Rechtsfolge sind wesentliche Elemente einer Korrektornorm. Fehlen diese beiden, kann insoweit nicht mehr von einer Korrektornorm gesprochen werden. Die Zuordnungsregeln in § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG i.V.m. den §§ 4 ff. BsGaV verlangen keine Einkünfterminderung als Tatbestandsvoraussetzung und dekretieren auch keine Einkünftekorrektur als Rechtsfolge. Folglich ist § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG (erster Schritt des AOA) im Gegensatz zu § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG keine Korrektornorm und erfordert daher auch keine Einkünfterminderung als Tatbestandsvoraussetzung für dessen Anwendung.¹

- 4.53 **Einordnung der Hilfs- und Nebenrechnung i.S.d. § 3 BsGaV.** § 3 Abs. 1 BsGaV verlangt die Aufstellung, die Fortschreibung und den Abschluss einer Hilfs- und Nebenrechnung zu Beginn, während und am Ende eines jeden Wirtschaftsjahres. Der Begriff der Hilfs- und Nebenrechnung wird in der BsGaV nicht definiert. Ausweislich des Wortlautes des § 3 Abs. 2 BsGaV enthält die Hilfs- und Nebenrechnung zum einen quantitative Angaben zu Bilanz- und GuV-Positionen (quantitativer Teil) und zum anderen Aufzeichnungen über die Gründe von Zuordnungen von Wirtschaftsgütern, Schulden und Eigenkapitalpositionen zu Betriebsstätten (qualitativer oder Dokumentationsteil). Die einzige Ausnahme hinsichtlich der Bezugnahme auf Bilanzpositionen bildet insoweit die Verwendung des Begriffs „Vermögenswert“, der wohl ausdrücken soll,² dass nicht nur bilanzierte Wirtschaftsgüter den Betriebsstätten zuzuordnen sind, sondern auch nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter und Dinge, denen ein Wert beizumessen ist, der jedoch vom Einheitsunternehmen noch nicht durch ein Geschäft im Außenverhältnis realisiert worden ist. Dafür gibt es jedoch in diesem Zuordnungsschritt keine Rechtsgrundlage (s. oben Rz. 4.50–4.52). Entsprechend ist diese Ausnahme kein ausreichender Grund dafür, in einer Hilfs- und Nebenrechnung – wenn überhaupt – mehr als eine Ergänzung zur Bilanz zu sehen.³ Folglich ist auch der Inhalt der VWG BsGa, Rz. 59, äußerst zweifelhaft, da handelsrechtlich ein Wahlrecht zum Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter besteht und ein fiktiver Erwerb im Innenverhältnis dies im Außenverhältnis nicht ändert. Aus dieser Hilfs- und Nebenrechnung soll sich „das Ergebnis der Betriebsstätte“ ergeben. Mit diesem untechnischen Ausdruck sind wohl die in- bzw. ausländischen Einkünfte einer Betriebsstätte gemeint. Nur so ist zu erklären, dass die Hilfs- und Nebenrechnung spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung zu erstellen ist. Dementsprechend wird im Folgenden davon ausgegangen, dass nach dem Willen des Verordnungs-Gesetzgebers die Bilanz des Unternehmens und die Hilfs- und Nebenrechnung der jeweiligen Betriebsstätte gemeinsam jeweils die „Quasi-Steuerbilanz“ bzw. steuerliche Gewinnermittlung dieser Betriebsstätte bilden, der die Einkünfte der inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 49 EStG und die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte i.S.d. § 34d EStG zu entnehmen sind. Nach dem Willen des Verordnungs-Gesetzgebers bildet weiterhin wohl die Bilanz des Unternehmens zusammen mit der Hilfs- und Nebenrechnung der jeweiligen in- oder ausländischen Betriebs-

1 A.A., da nicht nach Satz 1 und 3 des § 1 Abs. 5 AStG differenzierend: *Schnitger*, IStR 2012, 633 (638); *Schaumburg*, ISR 2013, 197 (198); *Ditz*, ISR 2013, 261 (263).

2 Vgl. BR-Drucks. 401/14 v. 10.10.2014, 49 f. (zu § 2 Abs. 6).

3 So auch VWG BsGa, Rz. 53, 55, 70; a.A. wohl *Kahle/Kindich* in H/K/G/R, § 1 Abs. 5–6 AStG Rz. 197.

stätte(n) die Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten i.S.d. Nr. 1 der R 2 Abs. 1 Nr. 1 EStR 2012 bzw. den Gewinn/Verlust laut Steuerbilanz i.S.d. Nr. 1 der R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015 dieser Betriebsstätte ab. Die Summe der Einkünfte bzw. der Gewinn/Verlust laut Steuerbilanz ist im nächsten Schritt der Gewinnermittlung wiederum um Hinzurechnungen und Kürzungen zu korrigieren, damit das jeweilige zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen ermittelt werden kann. Diese Hinzurechnungen und Kürzungen dürften sich außerhalb der Hilfs- und Nebenrechnung vollziehen. Danach hat die Hilfs- und Nebenrechnung wohl nur einen bilanziellen Teil. Dies würde bedeuten, dass Wirtschaftsgüter bzw. Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalpositionen im bilanziellen Teil der Einkommensermittlung in der Hilfs- und Nebenrechnung bis zur Bestimmung des Unterschiedsbetrages zuzuordnen sind, während die Korrektur der Einkünfte der Höhe nach durch den Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung oder durch die Veranlagungsstelle oder die steuerliche Außenprüfung in den Hinzurechnungen und Kürzungen, d.h. außerbilanziell, durchzuführen ist. Angesichts der Tatsache, dass in der Hilfs- und Nebenrechnung gem. § 3 Abs. 2 BsGaV die Vermögenswerte i.S.d. §§ 5 bis 8 der BsGaV, das Dotationskapital (§§ 12, 13 BsGaV), die übrigen Passivposten (§ 14 BsGaV) und die mit diesen Positionen zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben erfasst werden sollen, handelt es sich bei der Hilfs- und Nebenrechnung wohl um eine Art Betriebsstättenbilanz und -GuV, d.h. ein Rechenwerk in oder neben der Handels- und Steuerbilanz. Die vom Ordnungsgeber vorgesehene Erfassung von fiktiven Betriebseinnahmen und -ausgaben aus anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen in der Hilfs- und Nebenrechnung kann insoweit inkonsequent sein, als diese fiktiven Einnahmen und Ausgaben eigentlich in den außerbilanziellen Teil der Gewinnermittlung gehören sollten. Der Gesetzgeber hat sich hier wohl ein Rechenwerk vorgestellt wie die Aufstellung des Gesamt- oder Inlandsvermögens (Vermögensaufstellung) für die VSt und GewKSt, in der die abweichenden Wertansätze des BewG gegenüber der Steuerbilanz bezogen auf einige wenige Bilanzpositionen zur Anwendung gekommen sind. Der einzige Unterschied besteht darin, dass es hier nicht um unterschiedliche Wertansätze, sondern um die Zuordnung zu einer anderen als der Betriebsstätte geht, in der die jeweilige Bilanzposition handelsrechtlich gebucht worden ist. Die folgende Grafik gibt diese Vorstellung wieder:

**Hilfs- und Nebenrechnung –
Ergänzung zur Bilanz/GuV**

• Vermögensabgrenzung

Handelsbilanz					
Berichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG	Abw. HB/ Stb	Stammhaus Anlagevermögen Umlaufvermögen Rechnungsabgr.posten Aktive latente Steuern Aktiver Unterschiedsbetrag a. d. Verm.verr.	Stammhaus Eigenkapital Rückstellungen Verbindlichkeiten Rechnungsabgr.posten Passive latente Steuern	Abw. HB/ Stb	Berichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG
		Betriebsstätte Anlagevermögen Umlaufvermögen Rechnungsabgr.posten Aktive latente Steuern Aktiver Unterschiedsbetrag a. d. Verm.verr.	Betriebsstätte Eigenkapital Rückstellungen Verbindlichkeiten Rechnungsabgr.posten Passive latente Steuern		

Diese vorstehenden Ausführungen werfen die Frage auf, ob eine Hilfs- und Nebenrechnung überhaupt benötigt wird, um die vom Gesetzgeber geregelte Einkünfteabgrenzung durchzuführen zu können. Die Verfasser beantworten diese Frage mit „Nein“, weil es der Existenz einer Hilfs- und Nebenrechnung nicht bedarf, um die Verselbständigung der Betriebsstätte i.S.d. AOA umzusetzen. Selbst die qualitativen bzw. Dokumentationsaspekte z.B. zu den Zuordnungsentscheidungen gehören in die Dokumentation i.S.d. § 90 Abs. 3 AO. Die Hilfs- und Nebenrechnung ist folglich überflüssig, es sei denn, dass Steuerpflichtige keine separate Steuerbilanz führen, sondern Buchungen nur in der Handelsbilanz vornehmen und die dort vorgenommenen Zuordnungen nicht notwendigerweise den steuerlichen Anforderungen in der BsGaV genügen. Insoweit dürfte es unerheblich sein, dass die Belastung des grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen mit der Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung nicht auf unionsrechtlichen Bedenken stößt, da der BFH in seiner Entscheidung I R 45/11¹ hinsichtlich der Dokumentationsverpflichtung i.S.d. § 90 Abs. 3 AO bereits auf Unionsrechtskonformität erkannt hat.

4.54 Widerspruch. In der Gesetzesbegründung zu § 3 Abs. 2 Sätze 2 bis 3 BsGaV (BR-Drucks. 401/14) wird die Einbeziehung von Betriebseinnahmen und -ausgaben in die Hilfs- und Nebenrechnung damit begründet, dass das durch die Hilfs- und Nebenrechnung zu ermittelnde „Ergebnis“ der Betriebsstätte dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen soll. Es ist dort auch vom Ansatz von Wirtschaftsgütern mit „fiktiven Anschaffungskosten“ die Rede, obwohl es nur um die Ermittlung der Betriebsstätten² „einkünfte“ gehen soll, also das Äquivalent des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Diese Wortwahl deutet darauf hin, dass der Verordnungs-Gesetzgeber die Zuordnungen i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG i.V.m. §§ 4 ff. BsGaV außerhalb der Bilanz vollziehen lassen wollte, obwohl die Zuordnungsregelungen keinen Korrekturcharakter haben, da es ihnen an der entsprechenden Tatbestandsvoraussetzung und der entsprechenden Rechtsfolge fehlt (s. Rz. 4.50 ff.). In einer solchen vom Verordnungs-Gesetzgeber augenscheinlich intendierten außerbilanziellen Erfassung der Zuordnungen und Zuordnungsänderungen liegt insoweit ein Widerspruch, als der sonst in der Gesetzesbegründung verwendete Begriff der Einkünfte (gemeint wohl i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und § 34d Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) eher auf einen bilanziellen Charakter der Hilfs- und Nebenrechnung hindeutet.

4.55 Auflösung des Widerspruchs auf Ebene der Rechtsfolge. Die Analyse hat gezeigt, dass es sich bei § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG nicht um eine Korrekturnorm handelt. Die Rechtsfolgen der Korrekturnormen vollziehen sich auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung und erfolgen grundsätzlich außerhalb der Bilanz. Zwar ist § 1 AStG oberflächlich betrachtet eine Korrekturnorm. Die Einfügung des § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG, der keinen Korrekturcharakter hat, erfordert jedoch eine differenzierte Betrachtung, was die Einordnung einzelner Teilbereiche der Vorschrift anbetrifft. Fehlt es einzelnen Absätzen oder Sätzen der Vorschrift am Korrekturcharakter, kann insoweit nicht von der Existenz einer Korrekturnorm ausgegangen werden. Soweit jedoch keine Korrekturnorm vorliegt, kann die Rechtsfolge der Anwendung dieser Teil-Norm nicht eine außerbilanzielle Korrektur des Unterschiedsbetrags (1. Stufe) sein. Die Rechtsfolge der Anwendung der Zuordnungsregelungen i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG i.V.m. §§ 4 ff. BsGaV kann sich mithin nur in der Steuerbilanz vollziehen, weil die Zuordnung direkt auf das anteilige Betriebsvermögen der Betriebsstätten wirkt bzw. auf dessen jeweilige Bestandteile in den Betriebsstätten. Veränderungen auf der Aktivseite werden durch entsprechende Veränderungen auf der Passivseite, z.B. einem Verrechnungskonto, ausgeglichen (Auffüllung der Bilanz), was

¹ Vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771 = FR 2013, 961 = ISR 2013, 347 m. Anm. Andresen.

sich zunächst erfolgsneutral vollzieht. Ob sich auf der Passivseite die anderen Passiva oder das Eigenkapital – gleichbedeutend mit einer Verminderung oder Erhöhung des Unterschiedsbetrags – verändern, ist erst in einem zweiten Schritt zu ermitteln, wenn festzustellen ist, welche Art von Geschäftsvorfall durch die Erstzuordnung oder eine Zuordnungsänderung ausgelöst wird. Solche Geschäftsvorfälle können unter Umständen mehr als eine Rechtsfolge auslösen: So kann z.B. die Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte als Entstrickung i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und als anzunehmende Veräußerung qualifizieren. Hat der Steuerpflichtige die Rechtsfolge der Zuordnung nicht abgebildet, wie es § 1 Abs. 5 Satz 4 AStG wohl fordert, und hat er insoweit keine Änderung des Unterschiedsbetrages herbeigeführt, wäre dies unter Anwendung der einschlägigen Korrekturnorm(en) außerbilanziell nach Maßgabe des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG zu korrigieren. Da sich die Rechtsfolge des § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG also in der Steuerbilanz vollzieht, ist die Hilfs- und Nebenrechnung gewissermaßen obsolet, es sei denn, dass Steuerpflichtige keine von der Handelsbilanz separierte Steuerbilanz führen, in der sie von der Handelsbilanz abweichende Zuordnungen vornehmen können. Ziel jedes Steuerpflichtigen dürfte und sollte es jedoch sein, eine einheitliche Zuordnung der Zuordnungsgegenstände in Handels- und Steuerbilanz zu erzielen und die dafür notwendigen Argumente für die tatsächlich erfolgte Zuordnung in diesem Sinne zu dokumentieren.

Hilfs- und Nebenrechnung fehlt die Rechtsgrundlage. Die Aufforderung an den Steuerpflichtigen, für eine jede Betriebsstätte für jedes Wirtschaftsjahr eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen, fortzuschreiben und abzuschließen, ist in der BsGaV enthalten. Für den Erlass einer Rechtsverordnung bedarf es einer ausdrücklichen Ermächtigung im Gesetz. Der Verordnungsgeber hat sich dabei an die Bestimmtheitsvorgaben des § 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu halten.¹ Die entsprechende Ermächtigung in § 1 Abs. 6 AStG erlaubt es dem BMF mit Zustimmung des Bundesrates, Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. Abs. 1, 3 und 5 des § 1 AStG und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung zu regeln. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese Ermächtigung so weit gehen, dass es dem BMF erlaubt ist, „die Aufstellung einer steuerlichen Hilfs- und Nebenrechnung für die in einem anderen Staat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens („Betriebsstättenbilanz“) verbindlich zu regeln.“² Regelungen zur Aufstellung einer Betriebsstättenbilanz sind jedoch keine „Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes“ oder „Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung“. Sie greifen in fundamentaler Weise in die Regelungen der Gewinnermittlung ein, die im EStG und KStG geregelt sind. Eine Ermächtigung in § 1 AStG kann jedoch – ungeachtet des Wortlauts der Gesetzesbegründung – nicht so ausgelegt werden, dass sie in den Wirkungsbereich eines anderen Steuergesetzes eingreift. Dies gilt ungeachtet der in diesem Punkt sehr expliziten Gesetzesbegründung, die einen erweiterten Ermächtigungsrahmen suggeriert und u.U. von dem Bewusstsein getragen ist, dass man mit der Verpflichtung zur Aufstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung in der im Entwurf schon formulierten BsGaV deutlich über das vom Gesetzgeber qua Ermächtigung erlaubte Ziel hinausgeschossen ist. Die gewählte Formulierung in der Gesetzesbegründung zu der Ermächtigungsnorm kann jedoch deren Wirkungsbereich nicht über diese spezielle Norm hinaus erweitern. Eine Verpflichtung zur Vorlage einer Hilfs- und Nebenrechnung sollte daher insbesondere dann nicht gerichtlich durchsetzbar sein, wenn sich die Zuordnung von Vermögenswerten bereits aus den Steuerbilanzen für das Stammhaus und die Betriebsstätte ergibt und die Zuordnungslogik nach § 90 Abs. 3 AO nachvollziehbar dokumentiert ist.

4.56

1 Vgl. IdW, Stellungnahme zum Entwurf der BsGaV v. 17.10.2013, Abschnitt I.

2 BMF, Referentenentwurf eines JStG 2013 v. 5.3.2012, 95.

- 4.57 **Konsequenz: Zuordnung der Vermögenswerte i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG zu Buchwerten in der Steuerbilanz bzw. Steuerteilbilanz der Betriebsstätten.** Der AOA im innerstaatlichen Recht verlangt die Verselbständigung der Betriebsstätte für steuerliche Zwecke, der eine Zuordnung von Personalfunktionen, Vermögenswerten, Chancen und Risiken des Unternehmens und des Dotationskapitals auf Unternehmen (Geschäftsleitungsbetriebsstätte) und Betriebsstätten folgt (Vermögensabgrenzung). Zwischen den dergestalt verselbständigten Unternehmensteilen vollzieht sich sodann die Einkünfteabgrenzung im engeren Sinne auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes durch § 1 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG, soweit der Steuerpflichtige nicht schon die Art der Geschäftsbeziehungen und die Entgelte zutreffend in der Steuerbilanz erfasst haben sollte. Die Rechtsfolge des § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG ist die bloße Zuordnung der Vermögenswerte, (Chancen und Risiken) und des Dotationskapitals mit ihren sich aus der Steuerbilanz ergebenden Werten innerhalb der Steuerbilanz. Die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung kann in der normalen Verrechnungspreisdokumentation i.S.d. § 90 Abs. 3 AO i.V.m. § 7 GAufzV i.d.F. des AmtshilfereLUmsG erfolgen und dort dokumentiert sein. Ein Erfordernis für eine Hilfs- und Nebenrechnung dürfte daher in zahlreichen Fällen nicht mehr bestehen. Da ohnehin Zweifel an der wirksamen Ermächtigung zur gesetzlichen Verpflichtung zur Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung bestehen und daher auch nicht für deren Erstellung zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung, dürften dem Steuerpflichtigen auch keine negativen Konsequenzen erwachsen, wenn sich das „Ergebnis“ seiner Betriebsstätten aus anderen Unterlagen ergibt. Es steht dem Steuerpflichtigen natürlich frei, trotzdem eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen.

a) Zuordnungsregelungen – steuerbilanzielle Wirkungsebene (Rechtsfolge) des § 1 Abs. 5 AStG

- 4.58 **Gegenstand der Zuordnungsregelungen.** § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG verlangt die Zuordnung der vom Personal des Unternehmens ausgeübten Funktionen, der für die Ausübung der Funktionen benötigten Vermögenswerte des Unternehmens, der auf Grund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernommenen Chancen und Risiken des Unternehmens und eines angemessenen Eigenkapitals (Dotationskapitals) zu jeder Betriebsstätte. Die BsGaV konkretisiert, was in diesen vier Zuordnungsbereichen zuzuordnen ist und nach welchen Maßstäben oder Kriterien sich die Zuordnung zu einer Betriebsstätte vollziehen soll. Danach sind folgende Funktionen, Vermögenswerte, Passivposten, Geschäftsvorfälle mit ihren Erträgen und Aufwendungen, Sicherungsgeschäfte sowie Chancen und Risiken zuzuordnen:
- aa) Personalfunktionen (§ 4 BsGaV; s. Rz. 4.64 ff.)
 - bb) Materielle Wirtschaftsgüter (§ 5 BsGaV; s. Rz. 4.79 ff.)
 - cc) Immaterielle Werte (§ 6 BsGaV; s. Rz. 4.95 ff.)
 - dd) Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnliche Vermögenswerte (§ 7 BsGaV; s. Rz. 4.105 ff.)
 - ee) Sonstige Vermögenswerte (§ 8 BsGaV; s. Rz. 4.113 ff.)
 - ff) Geschäftsvorfälle des Unternehmens (§ 9 BsGaV; s. Rz. 4.121 ff.)
 - gg) Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV; s. Rz. 4.128 ff.)
 - hh) Sicherungsgeschäfte (§ 11 BsGaV; s. Rz. 4.136 ff.)
 - ii) Dotationskapital inländischer Betriebsstätten (§ 12 BsGaV; s. Rz. 4.144 ff.)